

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile

Ordinanza 14 marzo 2018, n. 6288

Massima redazionale

Imposte sui redditi - Campioni gratuiti - Non possono far presumere una cessione - Beni ceduti

I campioni gratuiti di modico valore recanti il relativo timbro per essere utilizzati come tali e poi consegnati ai venditori con documento di trasporto non possono far presumere una cessione. Questo in quanto si presumono ceduti soltanto i beni acquistati, importati o prodotti, che non si trovino nei luoghi dove il contribuente svolge le proprie operazioni, salvo che non risulti dimostrato che i beni siano stati consegnati a terzi a titolo non traslativo della proprietà.

Integrale

Accertamenti tributari - Irpeg - Iva - Avviso in rettifica - Spese sostenute per la pubblicità e la propaganda di prodotti veterinari - Necessità di autorizzazione - Art. 5 D.M. Ministero della Salute del 14 giugno 2002, n. 62 - Esclusione

Integrale

Accertamenti tributari - Irpeg - Iva - Avviso in rettifica - Spese sostenute per la pubblicità e la propaganda di prodotti veterinari - Necessità di autorizzazione - Art. 5 D.M. Ministero della Salute del 14 giugno 2002, n. 62 - Esclusione

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Presidente

Dott. GRECO Antonio - Consigliere

Dott. LOCATELLI Giuseppe - Consigliere

Dott. SCARANO Luigi Alessandro - rel. Consigliere

Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 4254-2011 proposto da:

(OMISSIS) SRL, elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato (OMISSIS);

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 723/2009 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di LATINA, depositata il 22/12/2009;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 09/11/2017 dal Consigliere Dott. LUIGI ALESSANDRO SCARANO;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio, che ha chiesto l'accoglimento dei primi 5 motivi del ricorso, assorbito il 6.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza del 25/11/2009 la Commissione Tributaria Regionale del Lazio ha respinto il gravame interposto dalla contribuente societa' (OMISSIS) s.r.l. in relazione alla pronuncia C.T.P. Roma 19/2/2008, di parziale accoglimento dell'impugnazione dell'avviso di accertamento emesso avente ad oggetto la rettifica a fini Irpeg ed Iva per l'anno d'imposta 2003.

Avverso la suindicata sentenza del giudice dell'appello la societa' (OMISSIS) s.r.l. propone ora ricorso per cassazione, affidato a 6 motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Con requisitoria scritta del 16/10/2017 il P.G. presso questa Corte ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il 1 motivo la ricorrente denuncia "violazione e falsa applicazione" del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 74, Decreto Ministeriale (Ministero della salute) 14 giugno 2002, articolo 5, Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62 in riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Si duole che la CTR abbia erroneamente ritenuto assoggettate ad autorizzazione le spese sostenute per la pubblicita' e la propaganda di medicinali veterinari, laddove trattandosi di pubblicita' a mezzo stampa non e' dal Decreto Ministeriale (Ministero della salute) 14 giugno 2002, articolo 5 richiesta alcuna autorizzazione.

Il motivo e' p.q.r. fondato e va accolto nei termini di seguito indicati.

E' rimasto dai giudici di merito accertato che trattasi nella specie di prodotti veterinari con obbligo di ricetta, sicche' - come posto in rilievo dal P.G. nella propria requisitoria scritta - non viene in rilievo la disciplina concernente la previa specifica autorizzazione del Ministero della salute prevista per la pubblicita' dei medicinali viceversa liberamente vendibili.

Per i prodotti veterinari con obbligo di ricetta ai sensi del Decreto Ministeriale (Min. salute) 14 giugno 2002, articolo 1, comma 2, e' invero senz'altro vietata ogni forma di messaggio pubblicitario.

La violazione di siffatto divieto integra peraltro ai sensi del Decreto Ministeriale (Min. salute) 14 giugno 2002, articolo 6 un mero illecito amministrativo, sicche' le spese al riguardo sostenute sono deducibili. atteso che in base alla L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4-bis nella

formulazione ratione temporis applicabile (anzichè alla relativa sostituzione operata dal Decreto Legge n. 16 del 2012, articolo 8, comma 1) l'ineducibilità dei costi e delle spese è limitata a fatti, atti o attività integranti reato ("Nella determinazione dei redditi di cui al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 6, comma 1 non sono ammessi in deduzioni i costi e le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato...") (cfr. Cass., 28/12/2017, n. 31059; Cass., 4/3/2013, n. 5342; Cass., 20/06/2012, n. 10167).

A tale stregua, nell'escludere la deducibilità delle spese di pubblicità sostenute dall'odierna ricorrente in ragione della ravvisata violazione del citato Decreto Ministeriale (Min. salute) 14 giugno 2002 in ipotesi come nella specie non integrante reato bensì mero illecito amministrativo il giudice dell'appello ha invece violato la suindicata norma.

Con il 2° motivo la ricorrente denuncia "violazione e falsa applicazione" del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 74, in riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3; nonché insufficiente e/o contraddittoria motivazione su punto decisivo della controversia, in riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Si duole che la CTR abbia erroneamente ritenuto che le spese per "migliorie straordinarie effettuate sull'immobile di terzi condotto in locazione" vadano commisurate all'intera durata del contratto di locazione, ivi ricompreso il periodo di rinnovo sessennale, anziché limitatamente al primo sessennio, laddove le spese come nel caso relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Il motivo è fondato.

Come questa Corte ha già avuto modo di affermare in tema di imposte sui redditi, e con riguardo alla determinazione del reddito di impresa, la deducibilità delle spese relative a più esercizi è subordinata, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 74, comma 3, all'indicazione degli specifici criteri cui commisurare la durata dell'utilità del bene, al fine di stabilirne la quota di costo imputabile a ciascun esercizio (v. Cass., 19/6/2009, n. 14326).

A differenza del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 67, comma 2, la suindicata norma di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 74, comma 3 non prevede invece alcuna tipizzazione dei criteri di esposizione di tali componenti negativi del reddito, con la conseguenza che la ripartizione pluriennale non può aver luogo semplicemente applicando i criteri legali stabiliti per gli ammortamenti ma l'impresa (il contribuente) ha l'onere di indicare criteri specifici commisurati alla durata dell'utilità del bene, al fine di stabilire la quota di costo imputabile a ciascun esercizio (v. Cass., 10/4/2006, n. 8344).

Con particolare riferimento a spese per manutenzione e riparazioni nonché ad opere e migliorie, e in particolare il rifacimento di impianti elettrici ed idraulici degli immobili condotti in locazione, si è da questa Corte precisato che i costi di natura straordinaria al riguardo dal conduttore sopportati in vista della relativa utilità pluriennale ai sensi dell'articolo 2426 c.c., comma 1, n. 5, possono (previo consenso del collegio sindacale, ove esistente) essere iscritti nell'attivo, anziché essere imputati in conto economico come componenti negativi del reddito di esercizio in cui sono sostenuti, ove la società ritenga, in base ad una scelta fondata su criteri di discrezionalità tecnica, di capitalizzarli in vista di un successivo ammortamento pluriennale anziché far gravare i costi interamente sull'esercizio in cui sono stati sostenuti (v. Cass., 6/11/2013, n. 24939), sulla base dell'indicazione di specifici criteri, commisurati alla durata dell'utilità del bene, al fine di stabilire la quota di costo imputabile a ciascun esercizio (v. Cass., 10/4/2006, n. 8344).

In quest'ultimo caso, in presenza di un piano di ammortamento redatto in relazione alla durata contrattuale della locazione deve tenersi allora conto soltanto della prima scadenza, e non anche del periodo di rinnovo, in quanto commisurata alla possibilità di utilizzazione delle opere in oggetto.

Non è pertanto legittima la ripresa a tassazione da parte dell'A.F. in ragione dell'assunto che la contribuente avrebbe dovuto viceversa considerare la rinnovazione automatica del contratto, e dunque la durata comprensiva del primo periodo di rinnovo (v. Cass., 13/1/2016, n. 382).

Orbene, a fronte di piano di "ammortamento" dall'odierna ricorrente predisposto in relazione al relativo previsto utilizzo calcolato sulla base di un seiennio, nell'affermare che le "spese di manutenzione straordinaria riferite a beni che non sono di proprietà dell'impresa, ma che sono dalla stessa posseduti in base ad altro titolo (affitto, leasing, comodato, ecc.) e che per tale motivo non risultano nel registro dei beni ammortizzabili, debbono essere iscritte nell'attivo dello Stato Patrimoniale e se esistono situazioni obiettive che fanno ritenere che il contratto sarà rinnovato, anche il periodo di rinnovo deve essere considerato nel determinare la durata dell'ammortamento", sicché essendo nella specie "previsto il rinnovo tacito per altri sei anni" e non risultando "motivi, prospettati dalla società, che facciano ritenere che lo stesso non sarà rinnovato, il periodo di tempo cui commisurare l'ammortamento è di 12 anni (sei anni più il rinnovo di sei) e non sei come operato dalla società", il giudice dell'appello ha nell'impugnata sentenza invece disatteso (anche) il suindicato principio.

Con il 3° motivo denuncia "violazione e falsa applicazione" degli articoli 1362 e 1363 c.c.. Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75, Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62, in riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3; nonché contraddittoria motivazione su punto decisivo della controversia, in riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Si duole che siano state erroneamente ritenute non inerenti le spese sostenute per il "distacco temporaneo di personale", senza tenere conto dell'accordo contrattuale al riguardo "intercorso tra la società verificata ((OMISSIS) s.p.a.) e la società olandese (OMISSIS)".

Il motivo è fondato.

Come questa Corte ha già avuto modo di affermare in tema d'imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'inerenza all'attività d'impresa delle singole spese e dei costi affrontati, indispensabile per ottenerne la deduzione Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ex articolo 75 (ora 109), va definita come una relazione tra due concetti - la spesa (o il costo) e l'impresa - sicché il costo (o la spesa) assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili (v. Cass., 11/8/2017, n. 20049; Cass., 27/2/2015, n. 4041; Cass., 21/1/2009, n. 1465).

Si è al riguardo precisato che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava non dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75 (ora 109), comma 5 (riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ma dalla nozione di reddito d'impresa, stante la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo (v. Cass., 11/1/2018, n. 450).

Orbene, a fronte della clausola contrattuale - dall'odierna ricorrente debitamente riportata nel ricorso in ossequio al disposto di cui all'articolo 366 c.p.c., comma 1, n. 6, - (secondo cui " (OMISSIS) addebiterà mensilmente a (OMISSIS) spa un importo non eccedente il costo totale sostenuto dalla stessa (OMISSIS) si impegnerà a fornire a (OMISSIS) spa il dettaglio dei documenti relativi ai costi addebitati. Tali addebiti saranno ridotti da eventuali somme pagate da (OMISSIS) spa per conto di (OMISSIS), come previsto all'articolo 6, per necessità e facilitazioni amministrative") dal cui tenore emerge evidente - come posto in rilievo anche dal P.G. nella sua requisitoria scritta - che le spese sostenute dalla società presso la quale è avvenuto il distacco di personale in argomento erano soggette a decurtazione in sede di riaddebito alla medesima dei costi sostenuti dalla società distaccante a tale titolo, nell'apoditticamente e cripticamente affermare che "la Fort Dodge ha direttamente rilevato il costo in contabilità e non lo ha ribaltato alla società olandese. La conseguenza è che detto fringe benefit non è stato addebitato al sig. (OMISSIS) e pertanto la società non può considerarlo fiscalmente deducibile", nell'impugnata sentenza il giudice dell'appello non ha invero dato debitamente conto della soluzione adottata.

Con il 4 motivo denuncia "violazione e falsa applicazione" del Decreto del Presidente della Repubblica n. 441 del 1997, articolo 1; Decreto Ministeriale (Ministero della salute) n. 306 del 2001, articolo 19, Decreto Legislativo n. 119 del 1992, articoli 31 e 32, Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62, in riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con il 5 motivo denuncia "violazione e/o falsa applicazione" del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62, in riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3; nonché "omessa e/o insufficiente" motivazione su punto decisivo della controversia, in riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Si duole essere stata erroneamente ipotizzata "una presunzione di cessione dei beni, in quanto la società non avrebbe fornito la prova della consegna dei beni "campioni gratuiti" dagli agenti ai veterinari", essendo viceversa essa tenuta a "dimostrare, ai fini tributari, così come è avvenuto, la sola consegna dei beni a terzi (agli agenti)", e non anche "dimostrare la successiva consegna dei precedenti beni da parte degli agenti (terzi) ai dottori veterinari".

I motivi, che possono congiuntamente esaminarsi in quanto connessi, sono fondati e vanno accolti nei termini di seguito indicati.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 441 del 1997, articolo 1, comma 1, comma 2, lettera a) e comma 5, lettera b), si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti.

Tra tali luoghi rientrano anche le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi ed i mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa, a meno che risulti dimostrato che i beni in questione siano stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti di opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà.

La consegna dei beni a terzi a titolo non traslativo della proprietà può in via alternativa come risultare anche - come appunto nella specie - dal documento di trasporto previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 472 del 1996, articolo 1, comma 3, integrato con la relativa causale.

Orbene, dopo aver dato atto che l'odierna ricorrente "acquista i medicinali veterinari oggetto della propria attività che vanno ad incrementare la giacenza di magazzino e il cui costo viene rilevato in contabilità quale costo di esercizio, secondo le esigenze, preleva dal magazzino gli stessi beni

destinati alla rivendita e fa apporre su di esso il timbro campione gratuito per essere utilizzati appunto quali "campioni". In sostanza la società non acquista confezioni già predisposte a tal fine ma utilizza le confezioni complete, idonee alla vendita, per la loro distribuzione. Il timbro sulle confezioni viene apposto dalla soc. " (OMISSIS) Spa" che rilascia fattura per il servizio ed i campioni vengono dalla società consegnati ai loro agenti e procuratori. Detto passaggio è documentato dai documenti di trasporto", il giudice dell'appello è nell'impugnata sentenza invero pervenuto alla conclusione che nella specie "la società non è stata in grado di dimostrare, documentalmente, la destinazione della merce".

Ha al riguardo argomentato in particolare dalla circostanza della ravvisata mancanza di prova che gli agenti, cui i campioni gratuiti de quibus sono stati dall'odierna ricorrente consegnati, abbiano successivamente i medesimi a loro volta consegnato a medici veterinari iscritti all'albo, come richiesto al Decreto Ministeriale n. 306 del 2001, articolo 19 recante "regolamento relativo alla distribuzione dei medicinali veterinari in applicazione del Decreto Legislativo n. 119 del 1992, articoli 31 e 32.

A tale stregua il giudice dell'appello ha peraltro gravato la contribuente odierna ricorrente di un incombente ulteriore rispetto a quanto previsto dalla normativa primaria sopra riportata, in base alla quale è sufficiente la consegna dei beni a terzi, a titolo non traslativo della proprietà; e che la stessa risulti anche solo dal documento di trasporto previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 472 del 1996, articolo 1, comma 3, integrato con la relativa causale, o con altro valido documento di trasferimento, non essendo invero che essa debba fornire altresì la prova dell'ulteriore avvenuta consegna da parte di tali terzi ai medici veterinari, come richiesto dalla suindicata norma regolamentare, trattandosi di fonte secondaria di attuazione idonea a derogare quella primaria suindicata (Decreto Ministeriale sanita' 16 maggio n. 306 (pubblicato in G.U. n. 173 del 27 luglio 2001) adottato come indicato anche nel preambolo - ai sensi della L. n. 400 del 1988, articolo 17, comma 3, successivamente abrogato Decreto Legislativo n. 193 del 2006, ex articolo 120 di attuazione della Direttiva 2004/28/CE recante codice comunitario dei medicinali veterinari).

Alla stregua di quanto sopra rilevato ed esposto, erroneamente il giudice dell'appello è pertanto pervenuto alla raggiunta conclusione dando nel caso tra l'altro ingresso alla "presunzione di cessione (presunzione grave, precisa e concordante) Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d))", la cui operatività ha tra l'altro apoditticamente esteso anche alla diversa imposta diretta in contestazione (IRPEG).

Dell'impugnata sentenza (assorbito il 6 motivo, con il quale denunciando "violazione e/o falsa applicazione" dell'articolo 112 c.p.c., Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 36 e 62, in riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente si duole dell'"illegitimità" delle sanzioni contemplate nell'avviso di accertamento impugnato") s'impone pertanto la cassazione in relazione, con rinvio alla C.T.R. Lazio, che in diversa composizione procederà a nuovo esame, facendo dei suindicati disattesi principi applicazione.

Il giudice del rinvio provvederà anche in ordine alle spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte accoglie i primi 5 motivi, assorbito il 6. Cassa in relazione l'impugnata sentenza e rinvia, anche per le spese del giudizio di cassazione, alla C.T.R. Lazio, in diversa composizione.