

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GRECO Antonio - Presidente -

Dott. ESPOSITO Antonio Francesco - Consigliere - Dott. CATALDI Michele - Consigliere -

Dott. LUCIOTTI Lucio - Consigliere -

Dott. LO SARDO Giuseppe - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22316/2020 R.G., proposto da:

l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliata;

- ricorrente -

contro

la "F***** S.r.l.", con sede in (OMISSIS) (FI), in persona del presidente del consiglio di amministrazione pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. Marco Paganuzzi, e dall'Avv. Nicola Lucariello, entrambi con studio in Roma, giusta procura in calce al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

- controricorrente -

e la "I***** S.r.l.", con sede in (OMISSIS) (FI), in persona del presidente del consiglio di amministrazione pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. Marco Paganuzzi e dall'Avv. Nicola Lucariello, entrambi con studio in Roma, giusta procura in calce al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

- controricorrente -

Avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana il 25 novembre 2019 n. 1668/01/2019;

udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio non partecipata (mediante collegamento da remoto, ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 9, convertito nella L. 18 dicembre 2020, n. 176, con le modalità stabilite dal decreto reso dal Direttore Generale dei Servizi Informativi ed Automatizzati del Ministero della Giustizia il 2 novembre 2020) del 14 luglio 2021 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo.

Svolgimento del processo

che:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana il 25 novembre 2019 n. 1668/01/2019, la quale, in controversia su impugnazione di avviso di accertamento per IRES, IRAP ed IVA relative all'anno 2011, in relazione alla deducibilità (ai fini dell'IRES e dell'IRAP) ed alla detraibilità (ai fini dell'IVA) dei costi sostenuti dalla "I**** S.r.l." (società controllata dalla "F***** S.r.l."), per le prestazioni di servizi infragruppo e per l'utilizzo del marchio "(OMISSIS)" per contraddistinguere i propri servizi, ha rigettato l'appello proposto in

via principale dalla medesima e dichiarato l'assorbimento dell'appello proposto in via incidentale dalla "F***** S.r.l." e dalla "I**** S.r.l." avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze il 12 luglio 2017 n. 813/05/2017, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali. Il giudice di appello ha confermato la decisione di primo grado sul presupposto che i costi per la remunerazione dei servizi infragruppo e la corresponsione delle royalties per l'uso del marchio "(OMISSIS)" a favore della "F***** S.A." (società capogruppo di diritto lussemburghese) fossero detraibili per l'inerenza all'attività imprenditoriale. La "F***** S.r.l." e la "I**** S.r.l." si sono costituite con separati controricorsi. Ritenuta la sussistenza delle condizioni per definire il ricorso con il procedimento ai sensi dell'art. 380-bis c.p.c., la proposta redatta dal relatore designato è stata notificata ai difensori delle parti con il decreto di fissazione dell'adunanza della Corte.

Motivi della decisione
che:

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109, e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che la spendita del marchio altrui avesse comportato una qualche utilità per l'attività d'impresa, non essendo stato provato alcun incremento del giro d'affari, della clientela o del fatturato.
2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109, degli artt. 2729 e 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto l'irrelevanza delle relazioni infragruppo tra le contribuenti in ordine alla prova circa l'utilità dell'impiego del marchio altrui.

Ritenuto che:

1. Entrambi i motivi - la cui stretta ed intima connessione suggerisce l'esame congiunto per la comune attinenza alla deducibilità dei costi suddetti - sono infondati.

1.1 Secondo questa Corte, in tema di imposte sui redditi delle società, il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dal medesimo D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, comma 5, ora art. 109, comma 5, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime 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, perchè il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo. Peraltro, l'onere di provare e documentare l'imponibile maturato e dunque l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, grava sul contribuente (Cass., Sez. 5, 11 gennaio 2018, n. 450; Cass., Sez. 5, 21 novembre 2019, n. 30366; Cass., Sez. 5, 19 dicembre 2019, n. 33915; Cass., Sez. 5, 2 febbraio 2021, n. 2224). Per cui, l'antieconomicità e l'incongruità della spesa sono indici rivelatori della mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa (Cass., Sez. 5, 6 giugno 2018, n. 14579; Cass., Sez. 5, 26 settembre 2018, n. 22938).

La nozione di inerenza, dunque, implica quella di congruità, sicchè deve escludersi la deducibilità di costi sproporzionati o eccessivi, in quanto non inerenti (Cass., Sez. 5, 30 maggio 2018, n. 13596), attenendo alla compatibilità, coerenza e correlazione dei costi non ai ricavi in sè, ma all'attività imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi (Cass., Sez. 5, 23 maggio 2018, n. 12738; Cass., Sez. 5, 12 novembre 2019, n. 29179; Cass., Sez. 5", 17 gennaio 2020, n. 902).

1.2 Così, descrivendo il riparto ed il contenuto dell'onere della prova in materia di inerenza, si è sottolineato che quest'ultima integra un giudizio sulla riferibilità del costo all'attività d'impresa, quindi con natura qualitativa (Cass., Sez. 5, 17 luglio 2018, n. 18904; Cass., Sez. 5, 28 dicembre 2018, n. 33574; Cass., Sez. 5, 8 giugno 2021, n. 15932). Spetta, però, al contribuente l'onere della prova "originario", che quindi si articola ancora prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perchè in correlazione con l'attività di impresa. Soltanto quando l'amministrazione finanziaria ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati oppure riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare gli elementi allegati, può contestare l'inerenza con due modalità. Da un lato, può contestare la carenza degli elementi di fatto portati dal contribuente e, quindi, la loro insufficienza a dimostrare l'inerenza, mentre dall'altro può addurre l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere che il costo non è correlato all'impresa (da ultime: Cass., Sez. 5, 2 febbraio 2021, n. 2224; Cass., Sez. 5, 6 luglio 2021, n. 19168).

1.3 Con specifico riguardo, poi, alla materia dei costi c.d. infragruppo (ovvero laddove la società capofila di un gruppo d'impresa decida di fornire servizi o curare direttamente le attività di interesse comune alle società del gruppo, ripartendone i costi fra di esse, al fine di coordinare le scelte operative delle aziende formalmente autonome e ridurre i costi di gestione attraverso economie di scala), costituisce ius receptum il principio per cui "l'onere della prova in ordine all'esistenza ed all'inerenza dei costi sopportati incombe sulla società che affermi di aver ricevuto il servizio, occorrendo, affinché il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia deducibile ai fini delle imposte dirette e l'IVA contestualmente assolta sia detraibile, che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile e adeguatamente documentata" (tra le tante: Cass., Sez. 5, 1 giugno 2012, n. 8808; Cass., Sez. 5, 13 luglio 2012, n. 11949; Cass., Sez. 5, 11 novembre 2015, n. 23027; Cass., Sez. 5, 4 ottobre 2017, n. 23164; Cass., Sez. 5, 8 marzo 2019, n. 6825; Cass., Sez. 5, 13 febbraio 2020, n. 3599; Cass., Sez. 5, 22 marzo 2021, n. 8001; Cass., Sez. 5, 10 maggio 2021, n. 12268; Cass., Sez. 5, 6 luglio 2021, n. 19001).

La deducibilità è, pertanto, subordinata all'effettività ed all'inerenza della spesa in ordine all'attività di impresa esercitata dalla controllata e al reale vantaggio che ne sia derivato a quest'ultima, sulla quale grava l'onere di specifica allegazione degli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale dei costi sostenuti per ottenere i servizi prestati dalla controllante (Cass., Sez. 5, 4 ottobre 2017 n. 23164; Cass., Sez. 5, 4 marzo 2020, n. 6820; Cass., Sez. 5, 22 marzo 2021, n. 8001; Cass., Sez. 5, 6 luglio 2021, nn. 19001 e 19166).

E' stato anche chiarito che, a tal fine, può ritenersi sufficiente l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante alle controllate - quali le attività direzionali, amministrative, legali e tecniche - o la fatturazione dei corrispettivi, richiedendosi, specifica allegazione da parte del contribuente di quegli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio e ciò anche in base al canone della vicinanza della prova (Cass., Sez. 5, 22 marzo 2021, n. 8001).

1.4 Nella specie, in conformità ai principi enunciati, il giudice di appello ha ritenuto che la "I**** S.r.l." avesse comprovato l'inerenza dei costi per l'utilizzo del marchio "(OMISSIS)" all'esercizio dell'attività sociale, pur in assenza di un'immediata realizzazione di maggiori ricavi, stimandosi sufficiente la mera potenzialità di una futura redditività.

A tal fine, con motivazione dettagliata ed esaustiva, la sentenza impugnata ha valutato l'irrelevanza della mancata apposizione del marchio "(OMISSIS)" sui prodotti medicali realizzati dalla "I**** S.r.l." per conto di importanti operatori del settore farmaceutico, in considerazione della sua posizione di produttore di servizi per conto di case farmaceutiche,

per cui l'utilizzo del marchio "(OMISSIS)" era destinato a pubblicizzare la propria attività di produttore di servizi per conto di terzi, nell'ambito di fiere e manifestazioni organizzate con l'intervento delle case farmaceutiche in seno ad un mercato c.d. "Business to Business", cioè riservato ai produttori e non esteso ai consumatori di farmaci. "Ciò in coerenza con le finalità dell'operazione di outsourcing posta in essere dalla Boehringer Ingelheim International, della quale a suo tempo faceva parte D.A. come stabilimento produttivo; operazione volta a dismettere, a vantaggio del gruppo F****, D.A. che veniva così ad assumere non più la figura di produttore interno al gruppo Boehringer ma il ruolo di produttore terzo al potenziale servizio di case farmaceutiche che avessero interesse ad avvalersene per la produzione di farmaci da immettere sul mercato Business to Consumer".

Se ne è desunto che: "L'utilità della spendita del marchio (OMISSIS) da parte di D.A. come marchio di servizi (e non come marchio di prodotti) è ampiamente posta in evidenza nello studio della società di consulenza Ernst & Young, prodotto da parte contribuente come doc. 6 allegato al ricorso di primo grado, e negli studi nel medesimo richiamati, con argomentazioni che appaiono pienamente logiche e coerenti. In particolare (cfr. pagg. 4 - 5 dello studio) va condiviso che i marchi nel mercato Business to Business (B2B) hanno un impatto su riduzione dei rischi, negoziazione ed acquisto. Quanto alla riduzione del rischio, considerato che la società acquirente dei servizi nel mercato B2B deve tutelarsi nei confronti dei propri clienti a valle (clienti finali), appare determinante la funzione del marchio impiegato dall'impresa venditrice dei servizi (nella specie, la D.A.) come garanzia di qualità (il marchio (OMISSIS), con registrazione e tutele in ampio ambito internazionale ed in ambito comunitario). Quanto alla negoziazione ed all'acquisto, la garanzia di un marchio (come quello (OMISSIS)) appare importante per differenziare le offerte industriali e conseguire un vantaggio competitivo in termini di relative preferenze, anche nel mercato Business to Business, nel quale le imprese si comportano come fornitore/cliente, dovendo il fornitore dimostrare punti di forza e qualità per convincere le imprese acquirenti a selezionarlo a scapito dei concorrenti. In definitiva (cfr. pag. 6 dello studio) il servizio di produzione a contratto svolto da D.A. a favore di case farmaceutiche trae vantaggio, nella considerazione di queste ultime, dall'essere effettuato in base agli standard F****. Il valore aggiunto derivante dal marchio Faeva risulta confermato dall'analisi dei vantaggi qualitativi e quantitativi richiamati nelle pagg. da 7 a 12 dello studio".

Su tali premesse, a fronte delle contestazioni dell'amministrazione finanziaria, la sentenza impugnata ha rilevato che "(...) non appare neanche determinante la circostanza, prospettata dall'Agenzia delle Entrate, della antieconomicità, in concreto, dell'impiego del marchio de quo per mancata realizzazione di maggiori ricavi nell'immediato (assenza del c.d. "effetto volano".

In definitiva, richiamando l'orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo cui l'inerenza all'attività imprenditoriale può ravvisarsi anche in relazione ai costi correlati alla futura ed eventuale produzione di utili, il giudice di appello ha deciso che: "Non appare (...) rilevante il riscontro della successiva realizzazione in concreto degli utili in questione, essendo assolutamente sufficiente la mera prevedibilità della realizzazione di utili e, comunque, non necessariamente nell'immediato, ma anche soltanto in prospettiva futura; prevedibilità che non appare contestabile nel caso di specie, nel quale, attraverso un meccanismo di "prognosi postuma", ben può pervenirsi a concludere per il futuro conseguimento di un vantaggio economico, alla luce delle circostanze sopra riportate".

Quanto, poi, alla questione della rilevanza dei rapporti infragruppo, il giudice di appello ha concluso che "(...) non possa negarsi che le royalties pagate da D.A. per l'utilizzazione del marchio de quo debbano considerarsi costi inerenti all'attività dell'impresa da ultimo citata e quindi deducibili, restando sempre inconferente ogni considerazione relativa ad altri rapporti infragruppo tra D.A. e F****, che riguardano per loro natura altri profili (controllo

societario, direttive di strategia industriale e scelte finanziarie) che non possono non essere considerati diversi e distinti dall'utilità dell'impiego del marchio (OMISSIS) da parte di D.A., la cui valutazione va quindi operata a prescindere da quella dei profili predetti".

Nè rileva, stante la censura della violazione o della falsa applicazione di norme di diritto (art. 360 c.p.c., comma 1), la doglianza per l'omesso esame di circostanze (riportate in ricorso, in ossequio al canone dell'autosufficienza) che, nella prospettazione dell'amministrazione finanziaria, sarebbero sintomatiche dell'antieconomicità dei costi sostenuti dalla contribuente. Se ne può concludere, quindi, che la sentenza impugnata ha accertato l'inerenza dei costi derivanti dalla remunerazione della controllante per la licenza d'uso del marchio alla controllata per la fornitura di servizi alle aziende produttrici di farmaci nella verosimile prospettiva di una maggiore redditività a lungo termine.

2. Stante la infondatezza dei motivi dedotti, dunque, il ricorso deve essere rigettato.

3. Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

A tale riguardo, è il caso precisare che la liquidazione delle spese giudiziali (sia con riguardo agli esborsi che con riguardo ai compensi) costituisce statuizione valevole in modo unitario e complessivo per entrambe le parti vittoriose, stante la comune assistenza da parte dei medesimi difensori, a seguito della riunione dei procedimenti promossi da ciascuna nel giudizio di primo grado.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, condanna la ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore delle controricorrenti, liquidandole per entrambi nella misura complessiva di Euro 200,00 a titolo di esborsi e di Euro 10.200,00 a titolo di compensi, oltre a spese forfettarie nella misura del 15% sui compensi e ad altri accessori di legge.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale effettuata da remoto, il 14 luglio 2021.
Depositato in Cancelleria il 3 novembre 2021