

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 20 dicembre 2023, n. 35552

Svolgimento del processo

1. Con la sentenza n. 679/24/16 del 15/03/2016, la Commissione tributaria regionale della Puglia - Sezione staccata di Lecce (di seguito CTR) rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate (di seguito AE) nei confronti della sentenza n. 42/03/13 della Commissione tributaria provinciale di Brindisi (di seguito CTP), che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto da D. Srl (di seguito D.) avverso un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2007.

1.1. Come si evince dalla sentenza impugnata, l'avviso di accertamento era stato emesso per numerose riprese e, per quanto ancora interessa in questa sede, anche per l'omessa fatturazione (con conseguente mancato versamento dell'IVA) di prestazioni di servizio rese dalla D. a fronte del riconoscimento, da parte della casa madre, di varie tipologie di bonus qualitativi, secondo quanto previsto dal contratto di concessione per la vendita di autovetture di marca (Omissis).

1.2. La CTR rigettava l'appello proposto da AE evidenziando che: a) gli sconti riconosciuti ai concessionari dalla casa madre non potevano essere ricondotti unicamente alle categorie dei "bonus quantitativi o qualitativi", ma si trattava di "bonus misti", in quanto i "bonus quantitativi" erano subordinati, oltre (che) al raggiungimento di una prestabilita quantità di acquisti, anche al soddisfacimento di obiettivi "qualitativi", strumentali all'incremento delle vendite; b) i cd. margini variabili non avevano natura qualitativa, non rappresentando "una remunerazione differenziata in ragione di obblighi di fare riconducibili alla categoria dei servizi, fatturabile autonomamente ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3"; c) AE non aveva illustrato su quali specifici elementi e contenuti contrattuali si fondasse la diversa ricostruzione propugnata circa l'autonomia delle prestazioni connesse agli obiettivi qualitativi; d) ne conseguiva che gli obiettivi qualitativi non erano assimilabili a prestazioni di servizi, sicchè - diversamente da quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria - non erano imponibili IVA.

2. Avverso la sentenza di appello AE proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

3. D. resisteva con controricorso e depositava memoria ex art. 380 bis.1 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso AE deduce la violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 3 e 21 e del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 8, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto che i bonus non direttamente connessi all'incremento delle vendite, erogati dalla casa madre alla società contribuente, non siano soggetti a IVA. 1.1. Con il secondo motivo di ricorso si contesta violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR indebitamente invertito l'onere probatorio, che graverebbe sul contribuente.

2. I due motivi, che possono essere unitariamente esaminati, vanno disattesi.



2.1. Non è dubbio che i cd. bonus qualitativi, ovvero le erogazioni pagate dalla casa produttrice di autoveicoli, attraverso il distributore nazionale, al concessionario di vendita, quale corrispettivo dello svolgimento di specifiche obbligazioni di fare, siano riconducibili alla categoria dei servizi ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, comma 1 (Cass. n. 16128 del 28/06/2017).

2.1.1. Ciò, peraltro, non vale nel caso dei bonus cd. misti, in cui il riconoscimento dello sconto è collegato ad obbligazioni qualitative non autonome ma funzionali alla realizzazione dell'obiettivo quantitativo (al cui verificarsi è condizionata l'esigibilità del bonus), così da determinare una riduzione dei prezzi praticati dalla casa madre, ad essi trova applicazione il regime fiscale riservato agli abbuoni o sconti di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, comma 2 (Cass. n. 11398 del 03/06/2015; Cass. n. 24696 del 16/08/2023; Cass. n. 25101 del 23/08/2023).

2.2. Nel caso di specie, la CTR ha ritenuto, con motivazione congrua e logica, fondata sull'interpretazione del contratto che lega concessionario e casa madre, che i bonus erogati hanno natura mista, in quanto i bonus quantitativi sono subordinati, oltre che al raggiungimento di una prestabilita quantità di acquisti, anche al soddisfacimento di obiettivi qualitativi.

2.3. Ne consegue l'inammissibilità del primo motivo di ricorso, che mira a mettere in discussione, con la proposizione di una censura di violazione di legge, l'accertamento in fatto effettuato dal giudice di appello, sostituendolo con il proprio convincimento in ordine alla corretta interpretazione della fattispecie, senza nemmeno denunciare la violazione dei canoni ermeneutici contrattuali (Cass. n. 9461 del 09/04/2021; Cass. n. 873 del 16/01/2019; Cass. n. 16987 del 27/06/2018; Cass. n. 28319 del 28/11/2017; Cass. n. 27136 del 15/11/2017; Cass. n. 17168 del 09/10/2012) e/o riprodurre, sotto il profilo dell'autosufficienza, il testo delle clausole contrattuali dalle quali si evincerebbe la diversa natura dei bonus in contestazione (cfr. Cass. S.U. n. 8950 del 18/03/2022; Cass. n. 12481 del 19/04/2022).

2.4. Infondato e inammissibile è, invece, il secondo motivo di ricorso, non essendo evincibile, nella motivazione della sentenza impugnata, alcuna illegittima inversione dell'onere probatorio, posto che il ragionamento della CTR si fonda sull'esame della documentazione acquisita agli atti, diversamente valutata da AE e, ancora una volta, non riprodotta ai fini del rispetto del principio di autosufficienza.

3. In conclusione, il ricorso va rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio, liquidate come in dispositivo avuto conto di un valore dichiarato della lite di Euro 160.000,00.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese di lite, che liquida in Euro 5.900,00, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15%, ad Euro 200,00 per spese borsuali e agli accessori di legge.

