

Civile Ord. Sez. 5 Num. 28233 Anno 2025

Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Relatore: SALI MARIA CLARA

Data pubblicazione: 24/10/2025

AVVISO
ACCERTAMENTO IVA
IRAP anno 2014.
Giudicato esterno su tributi
diversi – efficacia espansiva
– esclusione.
Deducibilità spese di
pubblicità del marchio di
proprietà della società
capogruppo in uso gratuito
alle partecipate – inerenza
del costo.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27688/2022 R.G. proposto da:

FIN POSILLIPO S.P.A., in persona del legale rappresentante pro
tempore, rappresentata e difesa dagli avv.ti Giuseppe Colavita e
Michele Di Fiore, giusta procura speciale in atti

ricorrente

CONTRO

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro
tempore*, rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura Generale
dello Stato presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi n.12 è
domiciliata

- *controricorrente*-

avverso la sentenza n. 5977/17/2022 della Commissione tributaria
regionale della Campania, sez. 17, depositata in data 7.9.2022,
non notificata;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

udita la relazione svolta all'adunanza camerale del 23.9.2025 dal consigliere Maria Clara SALI;

FATTI DI CAUSA

1. La società FIN POSILLIPO s.p.a., società capogruppo, impugna con ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi, la sentenza indicata in epigrafe, con la quale la C.T.R. della Campania ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della C.T.P. di Napoli n. 3690/2021, che aveva invece accolto il ricorso della società avverso l'avviso di accertamento n. TF3030604676, a mente del quale, per l'anno di imposta 2014, l'Agenzia delle Entrate aveva disconosciuto, per difetto di inerenza, la deducibilità del costo di euro 50.000,00, quale canone annuale di locazione di spazi espositivi siti nella Farmacia Internazionale della dottoressa Fernanda Parisi Petrone, per la pubblicizzazione del marchio di sua proprietà "PETRONE GROUP EXPERTS ON PHARMACEUTICALS".
2. Riteneva la C.T.R., in sintesi, che la società, proprietaria del marchio, sosteneva annualmente il costo di euro 50.000,00 per la locazione di spazi espositivi della Farmacia Internazionale della dott.ssa Fernanda Petrone, omettendo di ribaltare il costo sulle società partecipate che utilizzavano lo stesso marchio nelle proprie attività. Ciò in quanto, pur essendo la società funzionalmente ed economicamente collegata ad altre società del gruppo, sul piano giuridico e fiscale essa restava un centro di imputazione di costi e ricavi ben distinto, con la conseguenza che non era legittimata ad assumersi l'onere di sostenere in toto i costi e le spese per le attività promozionali e di pubblicità e di propaganda del marchio di gruppo, poiché la pubblicità del marchio si sostanzialmente in un servizio teso a recare un vantaggio diretto alle società controllate, nonostante esse non fossero titolari del brand che contraddistingueva i prodotti promozionali. In altri termini, erano stati pubblicizzati prodotti venduti dalle controllate, contraddistinti dal marchio del gruppo e la prova che esse ne avevano tratto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

beneficio era l'incremento del volume dei ricavi delle vendite che esse avevano realizzato in un ampio lasso temporale. Richiamata la giurisprudenza in tema di onere della prova in capo alla società capogruppo che intenda dedurre per intero i costi di regia di provare l'inerenza rispetto alla propria attività, riteneva che tale prova non fosse stata fornita.

3. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.
4. E' stata fissata l'adunanza camerale del 23.9.2025.
5. La Procura Generale ha depositato requisitoria scritta.
6. La società ricorrente ha depositato memoria ex art. 380 bis c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo – rubricato *«sopraggiunta formazione di giudicato esterno, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.»* -, la società ricorrente invoca l'efficacia espansiva del giudicato esterno formatosi in data successiva alla definizione del giudizio di appello su controversia avente ad oggetto un avviso di accertamento relativo ad IRES anno di imposta 2015 che si fondava sugli stessi fatti.

Il motivo è infondato.

Come più volte precisato da questa Corte, infatti, la sentenza pronunciata in riferimento ad una determinata imposta (IRES), ancorché fondata sui medesimi fatti rilevanti ai fini dell'applicazione di un'imposta diversa (IRAP, IVA), non spiega efficacia preclusiva nel giudizio avente ad oggetto quest'ultima imposta, essendosi formata mediante l'applicazione di norme giuridiche diverse da quelle sotto le quali deve aver luogo la sussunzione della fattispecie controversa (v. Cass. n. 24416/2024, che richiama Cass. n. 8773 del 04/04/2008; Cass. n. 235 del 09/01/2014; Cass. n. 33596 del 18/12/2019 in motivazione, Cass. n. 14596/2018).

2. Con il secondo motivo (indicato in ricorso con il n. 3), rubricato *« omessa valutazione di fatti decisivi che sono stati oggetto di discussione tra le parti, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5,*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

c.p.c.», la società ricorrente deduce che la C.T.R. avrebbe posto a fondamento della decisione la circostanza che il marchio serviva a pubblicizzare i prodotti delle società controllate, mai contestata nell'avviso di accertamento, il quale era motivato *per relationem* con rinvio al P.V.C. della Guardia di Finanza, nell'ambito del quale non veniva contestato l'utilizzo del marchio da parte delle controllate. L'Agenzia delle Entrate, nelle controdeduzioni al ricorso di primo grado, aveva affermato che il marchio veniva utilizzato anche dalle società controllate, ma senza riferimento all'utilizzo dello stesso per la vendita dei propri prodotti, deduzione formulata per la prima volta nell'atto di appello, al fine di sostenere che le controllate ne traevano un vantaggio diretto. La C.T.R. aveva dunque pretermesso ogni valutazione in ordine ai seguenti fatti: A) "in positivo" la modalità di pubblicità del marchio costituita dall'esposizione dello stesso in un sito al fine di dare diffusione al gruppo di imprese. Ciò consentiva in via indiretta di incrementare le attività e i ricavi/ utili delle società controllate, dai cui dividendi essa ricorrente traeva i propri ricavi. B) "in negativo", rispetto al fatto che nell'accertamento l'agenzia non ha riferito dell'utilizzo del marchio da parte delle imprese controllate per pubblicizzare i prodotti da loro venduti. I fatti pretermessi atterrebbero al tema controverso vale a dire se il costo della pubblicità del marchio sia inerente all'attività di impresa della Fin Posillipo e perciò deducibile. E sarebbero determinanti ai fini del decidere, perché idonei a dimostrare che il costo è inerente in quanto le società controllate non lo hanno utilizzato per pubblicizzare i prodotti venduti, ma essa ricorrente lo pubblicizza in proprio per accrescere l'immagine delle società appartenenti al gruppo e così sperare di incrementare i loro utili, dei quali la ricorrente capogruppo vive. La CTR non avrebbe dunque tenuto conto dei fatti allegati e posti alla base delle difese della contribuente.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3. Con il terzo motivo (indicato in ricorso con il numero 4), rubricato «*violazione e o falsa applicazione dell'articolo 57 del decreto legislativo numero 546 del 1992 e articolo 345 CPC ai sensi dell'articolo 360 comma uno numero 3 c.p.c.*», la società ricorrente deduce che la circostanza dell'utilizzo del marchio per pubblicizzare i prodotti venduti dalle società controllate è stata allegata per la prima volta dall'agenzia in sede di appello e la società aveva eccepito la violazione dell'articolo 57 che vieta nuove domande ed eccezioni. La sentenza poggerebbe su una *causa petendi* nuova, avendo l'Agenzia delle Entrate ampliato il *thema decidendum*.

4. Con il quarto motivo (indicato in ricorso con il numero 5), rubricato «*violazione degli articoli 56 DPR 633 del 1972 e 7 comma 1 della legge n. 212 del 2000, in relazione all'articolo 360 comma uno numero 3 c.p.c.*», assume che la C.T.R. avrebbe dovuto dichiarare inammissibile l'appello dell'Agenzia delle Entrate in quanto, ai sensi dell'articolo 7 dello Statuto del contribuente, gli atti tributari devono essere debitamente motivati e la motivazione non può essere integrata nel corso del giudizio, poiché il contribuente deve essere posto nelle condizioni di conoscere le ragioni e la misura della pretesa tributaria sin dall'inizio, allo scopo di esercitare il diritto di difesa. La C.T.R. aveva invece fondato la decisione su elementi che integravano la motivazione dell'atto impugnato.

5. I suddetti tre motivi sono da esaminarsi congiuntamente, in quanto con essi si lamenta che la C.T.R. avrebbe ritenuto che le società del gruppo utilizzatrici del marchio lo avrebbero utilizzato per vendere i loro prodotti contrassegnati dal marchio medesimo, traendone un beneficio diretto consistente nell'aumento dei ricavi, deducendosi, alternativamente, che i giudici del gravame avrebbero dato ingresso all'integrazione della motivazione dell'avviso di accertamento ovvero ad una violazione dell'art. 57 del decreto legislativo n. 546/92 da parte dell'appellante Agenzia delle Entrate

ovvero ancora avrebbero omesso di esaminare un fatto decisivo per il giudizio.

Essi sono nel complesso infondati.

5.1. Va innanzitutto evidenziato che la società ricorrente ha affermato nel ricorso introduttivo, a pagina 4, riportato in nota a pagina 4 del presente ricorso per cassazione, che la sua attività consiste nel gestire le partecipazioni possedute nelle società facenti parte del gruppo e che i suoi ricavi derivano dagli utili conseguiti dalle società partecipate.

5.2. Le spese di pubblicità e di propaganda sono individuate in via residuale rispetto alle spese di rappresentanza; i caratteri distintivi delle spese di pubblicità e di propaganda sono stati individuati dalla giurisprudenza di merito e di legittimità. Secondo un consolidato orientamento di questa Corte di Cassazione (sentenze n. 8981/2017, n. 7202/2017 e n. 24911/2016) il criterio distintivo va individuato nella diversità, anche strategica, degli obiettivi perseguiti con il sostenimento delle spese: mentre, infatti, le spese di pubblicità o propaganda mirano ad un incremento, più o meno immediato, della vendita dei prodotti e dei servizi, in quanto erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, "prevalentemente anche se non esclusivamente", alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque all'attività svolta, o comunque "al fine diretto di incrementare le vendite", le spese di rappresentanza mirano invece ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa e, quindi, indirettamente creano una mera aspettativa di maggiori vendite, essendo tese a potenziarne le possibilità di sviluppo.

5.3. Ora, essendo pacifico che la società ricorrente non si occupa della vendita dei prodotti farmaceutici contrassegnati dal proprio marchio, limitandosi, come dalla stessa affermato, a gestire le partecipazioni possedute, ben si comprende il motivo per cui la C.T.R. ha ritenuto non assolto l'onere della prova posto a suo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

carico, avente ad oggetto l'inerenza, rispetto alla suddetta attività, delle spese di pubblicità del marchio, in uso gratuito alle partecipate.

A pag. 5 dell'avviso di accertamento, trascritto in ricorso, alla voce "violazione n. 1" si legge che il marchio veniva concesso in uso gratuito alle società partecipate e che le stesse ne traevano benefici, avendo notevolmente incrementato i ricavi, il che porta ad escludere sia la dedotta modifica della *causa petendi* da parte dell'appellante Agenzia delle Entrate, sia la lamentata integrazione giudiziale della motivazione dell'avviso di accertamento.

5.4. Trarre beneficio dall'uso gratuito del marchio da parte delle imprese controllate, con conseguente incremento dei ricavi, fa logicamente presumere la vendita dei prodotti contrassegnati dal marchio stesso, non essendovi altrimenti ragione plausibile per pubblicizzare il marchio della società capogruppo, ragione per cui l'Agenzia delle Entrate si è limitata ad una mera difesa e la valutazione espressa dai giudici di secondo grado circa il difetto di prova dell'inerenza del costo, basata sugli elementi probatori acquisiti in giudizio, non integra omesso esame di un fatto storico naturalistico deducibile ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., trattandosi di valutazione riservata al giudice del merito e non censurabile in sede di legittimità.

5.5. Infatti, per effetto della nuova formulazione dell'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ., come introdotta dal decreto legge n. 83 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 134 del 2012, oggetto del vizio dedotto con il secondo mezzo di impugnazione, è oggi esclusivamente l'omesso esame circa un «fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti». Il mancato esame, dunque, deve riguardare un vero e proprio «fatto», in senso storico e normativo, ossia un fatto principale, ex art. 2697 cod. civ., cioè un «fatto» costitutivo,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

modificativo impeditivo o estintivo, o anche un fatto secondario, vale a dire un fatto dedotto ed affermato dalle parti in funzione di prova di un fatto principale (Cass., 8 settembre 2016, n. 17761; Cass. 13 dicembre 2017, n. 29883), e non, invece, le argomentazioni o deduzioni difensive (Cass., SU, 20 giugno 2018, n. 16303; Cass. 14 giugno 2017, n. 14802), oppure gli elementi istruttori in quanto tali, quando il fatto storico da essi rappresentato sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché questi non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie astrattamente rilevanti (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053).

6. Con il quinto ed ultimo motivo (indicato in ricorso con il numero 6), rubricato «*violazione degli articoli 115 e 116 del codice di procedura civile, in relazione all'articolo 360 comma uno numero 4 codice procedura civile*», la società ricorrente rimprovera al giudice del gravame di aver considerato come facente piena prova, recependola senza apprezzamento critico, un elemento di prova soggetto invece a valutazione, rinviando acriticamente a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nel proprio atto di appello. L'unica prova era invece il beneficio indiretto e riflesso che le partecipate potevano trarre dalla pubblicità del marchio del gruppo. La finalità della pubblicità del marchio era quella di aumentarne la visibilità per far crescere nei consumatori la conoscenza e la fiducia nel gruppo di imprese per poter ottenere in via mediata l'incremento delle vendite delle società del gruppo ed in via immediata l'incremento degli utili, di esclusivo interesse della Fin Posillipo. I giudici del gravame avevano posto a base della decisione l'esistenza di un presunto beneficio delle controllate come facente piena prova, quando invece questo, per la sua atipicità e per la denunciata irrivalenza, doveva essere oggetto di una valutazione critica.

Il motivo è inammissibile.

6.1. Questa Corte ha più volte chiarito, con riguardo alla dedotta violazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ. (disponibilità e valutazione delle prove), che una questione di violazione e falsa applicazione di tali norme non può porsi per una erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma solo allorché si allegghi che quest'ultimo abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso prove legali, valutandole invece secondo il suo prudente apprezzamento, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti, invece, a valutazione (Cass. n. 24231/2025, Cass. 27.12.2016 n. 27000; Cass. 19.6.2014 n. 13960).

6.2. Nel caso di specie, come si evince agevolmente dall'esame della motivazione della sentenza di secondo grado, del tutto inconferente deve reputarsi il richiamo alle disposizioni invocate, atteso che parte ricorrente lamenta piuttosto un'erronea interpretazione delle prove offerte, delle quali, tuttavia, suggerisce un diverso apprezzamento, meramente contrapponendo alla motivazione della Corte la propria diversa interpretazione circa il soggetto che trarrebbe beneficio diretto dalla pubblicizzazione del marchio, senza apportare elementi che possano indurre a reputare la prima implausibile.

6.3. In nessuna parte della motivazione si legge infatti che il beneficio ricavato dalle controllate è stato dimostrato per mezzo di una prova legale, nè che l'atto di appello dell'Agenzia delle Entrate, nella parte in cui afferma che le controllate ricavavano un vantaggio diretto dalla pubblicizzazione del marchio, facesse piena prova ossia avesse valenza di prova legale.

6.4. La società mira dunque a capovolgere la valutazione dei mezzi di prova a proprio favore e non si confronta con la ragione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

argomentativa secondo cui l'appellata non aveva dato prova dell'inerenza del costo rispetto all'attività svolta, che, come sopra detto, consiste nella mera gestione delle partecipazioni possedute.

7. Il ricorso va conclusivamente respinto.

8. Spese secondo soccombenza.

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

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

condanna la parte ricorrente al pagamento delle spese processuali, che liquida in euro 2.400,00, oltre spese prenotate a debito.

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

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 23.9.2025.

Il Presidente
(Andreina Giudicepietro)

Corte di Cassazione - copia non ufficiale