Sentenza del 06/08/2019 n. 20946 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) (TRIBUTI POSTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - REDDITI DI IMPRESA - DETERMINAZIONE DEL REDDITO - DETRAZIONI - IN GENERE Determinazione del reddito d'impresa - Spese di trasporto aereo di persone (cd. aerotaxi) - Deducibilità - Condizioni.

Massima:
In tema di determinazione del reddito d'impresa, le spese per i servizi di trasporto aereo di persone (cd. aerotaxi), sostenute nell'esercizio dell'attività di impresa, sono deducibili quali costi passivi ai sensi dell'art. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, se e nella misura in cui si riferiscano ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi.

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) (TRIBUTI POSTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - REDDITI DI IMPRESA - DETERMINAZIONE DEL REDDITO - DETRAZIONI - ACCANTONAMENTI - QUIESCENZA E PREVIDENZA Determinazione del reddito d'impresa - Indennità suppletiva agenti - Accantonamenti - Deducibilità - Fondamento.

Massima:
In tema di determinazione del reddito d'impresa, l'art. 70 (ora 105) del d.P.R. n. 917 del 1986, sulla deducibilità fiscale degli accantonamenti per le indennità di fine rapporto, si applica anche all'indennità suppletiva di clientela spettante agli agenti, da reputarsi inclusa tra le "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia" cui fa riferimento l'art. 16 (ora 17), comma 1, lett. d), del medesimo d.P.R., richiamato dal comma 3 del cit. art. 70, dovendosi ritenere tale locuzione riferita a tutta la materia regolata dall'art. 1751 c.c., il quale, a seguito delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 303 del 1991 (a decorrere dal 1° gennaio 1993), contiene l'intera disciplina dell'indennità di fine rapporto dell'agente di commercio, essendo venuta meno ogni distinzione fra "indennità di scioglimento del contratto" (obbligatoria perché di origine codicistica) ed "indennità suppletiva di clientela" (derivante dalla contrattazione collettiva e fruibile solo a

determinate condizioni), né potendosi escludere la deducibilità dei relativi accantonamenti in virtù del carattere aleatorio dell'indennità.

Testo:

Svolgimento del processo

1. La P. Concessionaria P. s.p.a. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 9 maggio 2012, di reiezione dell'appello dalla medesima proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva respinto i suoi - riuniti - ricorsi per l'annullamento di due avvisi di accertamento con cui, rispettivamente, erano stati accertati un maggior reddito imponibile e l'indetraibilità dell'i.v.a. assolta in relazione ad alcune operazioni.

2. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che il primo atto impositivo trae origine dalla contestazione operata dall'Ufficio in ordine alla deduzione di componenti negativi di reddito (una sopravvenienza passiva), costi (per utilizzo di aeromobili) e accantonamenti (relativi alla "indennità suppletiva agenti"), ritenuta indebita, mentre il secondo dal disconoscimento del diritto alla detrazione dell'i.v.a. versata per spese per consulenze legali.

2.1. Il giudice di appello, confermando la decisione della Commissione provinciale, ha respinto l'appello della società evidenziando, quanto ai rilievi contenuti nel primo atto impositivo, che: non era stata dimostrata la quantificazione della sopravvenienza fiscale dichiarata; le spese per il noleggio di aerotaxi non erano deducibili in quanto i mezzi non erano beni strumentali all'attività di impresa; l'accantonamento operato della società non era deducibile in quanto non rientrante nell'ambito di operatività del Testo unico 22 dicembre 1986, n. 917, art. 73, comma 4.

Ha, poi, aggiunto, quanto al secondo atto impositivo, che l'i.v.a. relativa a costi sostenuti per servizi legali non era detraibile poichè le prestazioni fatturate inerivano procedimenti penali e dinanzi alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea che vedevano interessati persone fisiche prive di cariche societarie e, comunque, tali costi erano stati neutralizzati attraverso la contabilizzazione di corrispondente riaddebiti alla F. S.p.A.

3. Il ricorso è affidato a sette motivi.

4. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la P. Concessionaria Pubblicità s.p.a. denuncia la nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 2, L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, e art. 112 c.p.c., per aver, con riferimento al rilievo inerente alla deduzione della sopravvenienza passiva, fondato il proprio convincimento su un fatto - la mancata dimostrazione della

quantificazione di tale sopravvenienza - estraneo al thema decidendum, atteso che la contestazione dell'Ufficio verteva unicamente sull'insussistenza del requisito dell'inerenza.

1.1. Il motivo è fondato.

Dall'esame degli atti di causa e, in particolare del rilievo dell'Ufficio, così come esplicitato nell'avviso di accertamento, emerge in via inequivocabile che il disconoscimento del diritto della contribuente alla deduzione della sopravvenienza passiva è giustificato unicamente con la considerazione della sua non inerenza rispetto alla produzione di ricavi.

Sebbene il giudizio di primo grado abbia avuto, sul punto, quale suo oggetto la questione della sussistenza o meno del requisito dell'inerenza, la Commissione provinciale ha confermato la legittimità del rilievo in ragione della mancata produzione del bilancio al 31 dicembre 1995, dal quale riscontrare l'importo delle sopravvenienze attive e passive contabilizzate nell'anno 2003.

Pur in presenza di una censura del predetto capo di sentenza per vizio di extrapetizione, il giudice di appello, ribadendo la correttezza del rilievo sulla base delle medesime considerazioni espresse dal giudice di prime cure, ha disatteso il gravame relativo al rilievo in oggetto.

Nonostante l'assenza di una espressa decisione sull'eccezione di extrapetizione, deve ritenersi che la decisione adottata ha implicitamente rigettato tale eccezione, in quanto incompatibile con l'impostazione logico-giuridico della decisione che ha esaminato il merito della pretesa erariale (cfr., in tema, Cass., ord., 13 agosto 2018, n. 20718; Cass., ord., 6 dicembre 2017, n. 29191).

1.2. Ciò posto, si rammenta che, nel giudizio tributario, l'oggetto del dibattito processuale è delimitato, da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte dall'Ufficio nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro, dagli specifici motivi d'impugnazione dedotti dal contribuente nel ricorso introduttivo (cfr. Cass., ord., 10 maggio 2019, n. 12467; Cass. 20 ottobre 2011, n. 21759; Cass. 11 maggio 2007, n. 10779).

Pertanto, il giudice tributario deve limitarsi a verificare la legittimità dell'operato dell'Ufficio senza effettuare una diversa qualificazione della fattispecie sottoposta al suo esame, pena il vizio di ultrapetizione, essendo precluso al giudicante il potere amministrativo tributario sostanziale spettante all'Amministrazione, mediante l'accoglimento della domanda basato su ragioni diverse da quelle addotte dal contribuente sulla scorta della pretesa azionata dall'Amministrazione (così, Cass. 11 marzo 2010, n. 5929).

La Commissione regionale, motivando la sua decisione sul punto con ragioni di fatto e di diritto diverse da quelle poste dall'Ufficio a fondamento dell'atto impositivo, non ha fatto corretta applicazione dei richiamati principi di diritto.

2. All'accoglimento del primo motivo segue l'assorbimento del secondo, strettamente dipendente e formulato in via subordinata, avente ad oggetto l'insufficiente motivazione in ordine alla mancata dimostrazione della quantificazione della sopravvenienza passiva.

3. Con il terzo motivo si deduce l'insufficiente motivazione della sentenza in ordine al difetto di inerenza di tale posta, nella parte in cui non offre una giustificazione della irrilevanza degli

accordi di manleva conclusi dalla M. s.p.a., controllante la ricorrente, con la F. s.p.a.

3.1. Il motivo è fondato.

A giustificazione dell'iscrizione a bilancio della sopravvenienza passiva la parte richiama il contenuto di un accordo intervenuto tra le due società per effetto del quale, tra le altre clausole, in vista della quotazione in borsa della M. s.p.a., quest'ultima e le società dalla stessa controllate si erano impegnate a riconoscere alla F. s.p.a. eventuali sopravvenienze attive che fossero loro derivate per sopravvenuta insussistenza di poste del passivo iscritte nel bilancio.

In esecuzione di tale accordo la ricorrente ha provveduto al riconoscimento in favore della F. S.p.A. dell'importo delle sopravvenienze attive maturate a seguito dell'estinzione (o, comunque, della sopravvenuta inesigibilità) di crediti vantati da terzi.

Il giudice di appello ha ritenuto che tali circostanze fossero prive di rilevanza in quanto il menzionato accordo non poteva essere opponibile a terzi.

Una siffatta motivazione appare insufficiente, in quanto omette di illustrare le ragioni per cui tale accordo - puntualmente riprodotto nelle clausole che qui rilevano - sarebbe privo di rilevanza e non utilizzabile dall'Ufficio o dal giudice al fine della valutazione della correttezza dell'iscrizione della posta passiva.

Le deduzioni sul punto della società presentano, inoltre, carattere decisivo, in quanto idonee a dimostrare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, la sussistenza del contestato diritto alla deduzione operata e, conseguentemente, a far venir meno il fondamento della ratio decidendi.

4. Con il quarto motivo di ricorso la società si duole della violazione del Testo unico n. 917 del 1986, art. 164, (già art. 121 bis), per aver la sentenza impugnata escluso la deduzione del costo sostenuto per servizi di trasporto aereo di persone (cd. aerotaxi).

4.1. Il motivo è fondato.

La Commissione regionale ha fondato il rigetto del gravame sul punto sul Testo unico n. 917 del 1986, art. 121-bis, - nella versione applicabile ratione temporis - secondo cui sono deducibili, per l'intero ammontare, le spese relative agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, alle autovetture ed autocaravan, di cui alle lettere a) e m) del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, art. 54, comma 1, ai ciclomotori e motocicli, destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

In ragione del ritenuto difetto del carattere strumentale di tali beni, ha escluso la deducibilità del costo per noleggio.

Pur convenendosi con il giudice di appello in ordine all'interpretazione dell'art. 121-bis, (cfr., sul punto, Cass., ord., 30 novembre 2018, n. 31031), deve osservarsi che, nel caso in esame, non vengono in rilievo costi sostenuti per l'utilizzo di mezzi di trasporto utilizzati nell'esercizio dell'attività di impresa, bensì spese di trasporto sostenute nell'esercizio di tale attività.

La deducibilità di tali spese va valutata in base alla norma generale in tema di deduzione di costi passivi rappresentata dal Testo unico n. 917 del 1986, art. 109, comma 5, che ammette la deduzione delle spese e degli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi.

5. Con il quinto motivo di ricorso la P. Concessionaria Pubblicità s.p.a. lamenta la violazione del Testo unico n. 917 del 1986, art. 17, (già art. 16) e art. 105, (già art. 70), art. 1751 c.c., nonchè del principio dell'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, per aver il giudice di appello escluso la deducibilità dell'accantonamento effettuato a titolo di "indennità suppletiva agenti", benchè relativo a importi da corrispondere in occasione e in dipendenza dello scioglimento del rapporto di agenzia e nonostante che l'eventuale irregolarità della deduzione non fosse idonea a produrre alcun danno all'erario.

5.1. Il motivo è fondato.

Il Testo unico n. 917 del 1986, art. 70, comma 1, nella formulazione applicabile al caso in esame, stabilisce che "Gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente istituiti ai sensi dell'art. 2117 c.c., se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti, sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi".

Ai sensi del successivo comma 3, tale disposizione si applica anche agli accantonamenti relativi alle indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone (di fine rapporto, di cui al medesimo Testo unico, art. 16, comma 1, lett. d).

Secondo un primo orientamento giurisprudenziale l'indennità suppletiva di clientela spettante agli agenti, prevista dagli accordi economici collettivi che disciplinano i rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale non sarebbe accantonabile fiscalmente e, quindi, deducibile dal reddito d'impresa, trattandosi di un costo meramente eventuale sia nell'an che nel quantum in quanto connotata dall'incertezza dell'obbligo del preponente alla sua corresponsione e manifesterebbe la qualità di componente negativo deducibile solo nell'esercizio in cui venga concretamente corrisposta (cfr. Cass. 27 giugno 2008, n. 17602; Cass. 24 novembre 2006, n. 24973; Cass. 16 maggio 2003, n. 7690; più recentemente, Cass., ord., 20 febbraio 2014, n. 4115).

A tale orientamento si è contrapposta altra tesi ermeneutica secondo cui la deducibilità fiscale degli accantonamenti per le indennità di fine rapporto prevista dal richiamato art. 70 trova applicazione anche all'indennità suppletiva di clientela spettante agli agenti, da ritenersi inclusa tra le "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia", cui fa riferimento il Testo unico n. 917 del 1986, art. 16, (ora art. 17), comma 1, lett. d), dovendosi ritenere che tale locuzione si riferisca a tutta la materia regolata dall'art. 1751 c.c., (cfr. Cass., ord., 24 luglio 2018, n. 19620; Cass. 17 dicembre 2014, n. 26534; Cass. 11 giugno 2009, n. 13506).

Tale ultima disposizione, infatti, a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 10 settembre 1991, n. 303, contiene, a decorrere dal 1 gennaio 1993, l'intera disciplina dell'indennità di fine rapporto dell'agente di commercio, essendo venuta meno ogni distinzione fra "indennità di scioglimento del contratto" (obbligatoria perchè di origine codicistica) ed "indennità suppletiva di clientela" (derivante dalla contrattazione collettiva e fruibile solo a determinate condizioni) e non potendosi escludere la deducibilità dei relativi accantonamenti in virtù del carattere aleatorio dell'indennità in parola.

Si evidenzia, inoltre, che, a fronte della chiara lettera normativa e della conseguente unitarietà del trattamento di fine rapporto dell'agente di commercio, l'esclusione della deducibilità dell'accantonamento, fondata sul carattere aleatorio dell'indennità in parola, non sarebbe ragionevole, dal momento che anche i fondi di previdenza del personale, cui si riferisce l'art. 70, comma 1, e, in genere, tutti gli accantonamenti per rischi, cui si riferiscono gli articoli successivi, contemplano spese di carattere aleatorio senza che, per questo, se ne possa desumere, contra legem, l'indeducibilità.

L'estensione del diritto alla deduzione dell'accantonamento per tale indennità risulta coerente con l'interesse del legislatore di favorire il comportamento previdente del preponente e, al tempo stesso, tutelare l'agente, quale soggetto contrattualmente più debole e di uniformare in tema di reddito d'impresa, e specificamente di accantonamenti - i diversi criteri contabili imposti dalle norme civilistiche o specificamente stabiliti da quelle tributarie.

Questa Sezione intende dare continuità all'orientamento da ultimo affermatosi, ritenendo maggiormente persuasive le richiamate ragioni poste a suo sostegno e avuto riguardo al fatto che l'atto impositivo riguarda un periodo di imposta (anno 2003) successivo alla modifica dell'art. 1751 c.c..

6. Con il sesto motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per insufficiente motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo, poichè, con riferimento al rilievo concernente la indebita detrazione dell'i.v.a. assolta per le spese sostenute per servizi legali, la Commissione tributaria regionale avrebbe omesso di esaminare elementi idonei a dimostrare che tali servizi legali erano stati prestati (anche) per la difesa di persone che rivestivano cariche di rilievo nell'ambito della società (amministratore delegato, vicedirettore generale, dirigente).

6.1. Il motivo è inammissibile.

La Commissione regionale fonda il rigetto del motivo di gravame interposto dalla società sul punto su due autonome rationes decidendi, rappresentate, rispettivamente, dalla riferibilità dei costi sostenuti per servizi legali all'interesse di persone fisiche che non rivestivano cariche societarie e della neutralizzazione di tali costi attraverso la contabilizzazione di corrispondenti riaddebiti alla F. S.p.A. Tale ultima ratio decidendi non risulta essere attinta da alcuno dei motivi di ricorso proposti dalla ricorrente.

Orbene, si rammenta che qualora la decisione impugnata si fondi su di una pluralità di ragioni, convergenti o alternative, autonome l'una dall'altra e ciascuna delle quali logicamente e giuridicamente sufficiente a sorreggerla, è inammissibile, per difetto di interesse, il ricorso che

non formuli specifiche doglianze avverso una di tali rationes decidendi, neppure sotto il profilo del vizio di motivazione, in quanto la censura relativa alle altre, non potrebbe produrre in nessun caso l'annullamento della sentenza, essendo divenuta definitiva l'autonoma motivazione non impugnata (cfr. Cass. 27 luglio 2017, n. 18641; Cass. 4 marzo 2016, n. 4293).

7. Risulta, infine, assorbito l'ultimo motivo di ricorso con cui si allega la nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia sul motivo di appello afferente all'illegittimità delle sanzioni irrogate per errore incolpevole sul fatto e/o sul diritto, avuto riguardo all'accoglimento dei motivi in ordine ad alcune delle violazioni contestate.

8. La sentenza impugnata va, dunque, cassata con riferimento ai motivi accolti e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il terzo, il quarto e il quinto motivo ricorso; dichiara inammissibile il sesto e assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata con riferimento ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 11 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 6 agosto 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza