Sentenza del 17/03/2021 n. 7536 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a (---) s.p.a. tre avvisi di accertamento con i quali, relativamente all'anno di imposta 2004, aveva contestato che l'accantonamento dell'indennita' suppletiva di clientela fosse un costo deducibile e che non erano stati contabilizzati ricavi provenienti dalla locazione di un immobile, sito in Spagna, in favore della societa' (---) s.a., richiedendo, pertanto, una maggiore Irpeg, Ires, Irap e Iva; avverso i suddetti atti impositivi la societa' aveva proposto ricorso che era stato parzialmente accolto limitatamente al rilievo in materia di omesso assoggettamento ad Iva di canoni di locazione dell'immobile in favore della societa' (---) s.a.; avverso la sentenza del giudice di primo grado la societa' e l'Agenzia delle entrate avevano proposto appello per le parti della decisione a se' sfavorevole.

La Commissione tributaria regionale del Veneto ha accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate e rigettato quello proposto dalla societa', in particolare ha ritenuto che: era legittima la ripresa relativa al mancato assoggettamento ad Iva del canone locazione dell'immobile sito in Spagna in favore della societa' (---) s.a., atteso che, nella specie, ai fini della territorialita' della prestazione, doveva farsi riferimento al luogo in cui la ricorrente aveva sede; era legittima anche la pretesa relativa alla non deducibilita' per competenza dell'indennita' suppletiva di clientela, sia in quanto la normativa sul punto era chiara, sia in quanto, nella fattispecie, mancavano i requisiti di certezza e determinabilita' oggettiva della suddetta indennita'; infine, relativamente alla pretesa per ricavi non contabilizzati, era infondata la linea difensiva di parte ricorrente secondo cui i suddetti ricavi erano legittimi in quanto connessi a un bene concesso in comodato al fine di consentire alla contribuente, come concedente, di potere ottenere una riduzione delle pretese della comodataria nei suoi confronti nell'ambito del rapporto di agenzia; in particolare, la "ricostruzione del processo negoziale" posto in essere tra le parti confliggeva "con la natura e la causa del contratto di comodato, contratto tipico a titolo gratuito", sicche' l'esistenza di un collegamento negoziale con altri rapporti tra le stesse parti era indicativo della corrispettivita' del godimento concesso; i rapporti commerciali, peraltro, erano fondati solo su accordi verbali, in modo contrastante con la portata economica degli stessi, senza che potesse evincersi il vantaggio economico corrispondente.

Avverso la suddetta pronuncia ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza (---) s.p.a. affidato a sei motivi di censura, illustrati con successiva memoria, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi

dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 105, e dell'articolo 1751 c.c., per avere ritenuto non deducibili per competenza gli accantonamenti dell'indennita' suppletiva di clientela.

1.1. Il motivo e' fondato.

Questa Corte (Cass. Civ., 16 novembre 2018, n. 29529), pronunciando nuovamente sulla questione della deducibilita' per competenza degli accantonamenti dell'indennita' suppletiva di clientela, ha affermato il seguente principio di diritto: "L'indennita' suppletiva di clientela spettante agli agenti e' inclusa tra le "indennita' per la cessazione di rapporti di agenzia", cui fa riferimento il l'articolo 16 T.U.I.R. (ora 17), comma 1, lettera d), richiamato dal T.U.I.R., articolo 70 (ora 105), comma 3, locuzione che si riferisce alla materia regolata dall'articolo 1751 c.c., modificato dal Decreto Legislativo n. 303 del 1991, di attuazione della Dir. n. 86/653/CEE, che prescinde dall'origine codicistica o contrattuale dell'indennita' stessa, sicche', dal 1 gennaio 1993, data di entrata in vigore della nuova regolamentazione, l'indennita' e' deducibile secondo il principio di competenza e non per cassa, irrilevante il carattere aleatorio della stessa".

In particolare, e' stato posto in evidenza, fra l'altro, che: a) l'articolo 1751 c.c. contiene ormai l'intera disciplina dell'indennita' di fine rapporto dell'agente di commercio, essendo caduta la pregressa distinzione fra "indennita' di scioglimento del contratto" (obbligatoria perche' di origine codicistica) ed "indennita' suppletiva di clientela", prevista dalla contrattazione collettiva e fruibile solo a determinate condizioni (cfr. Cass. nn. 2126/2001 e 4586/1991); b) l'espressione "indennita', per la cessazione di rapporti di agenzia", contenuta nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 16, comma 1, lettera d) "ratione temporis vigente", ha una portata estesa, senza ulteriori distinzioni, alla materia regolata dall'articolo 1751 c.c.; c) a fronte del chiaro dato normativo e della conseguita unitarieta' del trattamento di fine rapporto dell'agente di commercio, non sarebbe corretto fondare l'indeducibilita' dei relativi accantonamenti sul suo carattere aleatorio, dal momento che anche i fondi di previdenza del personale, cui si riferisce il medesimo articolo 70, comma 1, cit. e, in genere, tutti gli accantonamenti per rischi, cui si riferiscono gli articoli successivi, contemplano spese di carattere aleatorio; d) il legislatore, favorendo l'accantonamento mediante un beneficio fiscale, ha inteso favorire il comportamento previdente del preponente e, al tempo stesso, tutelare l'agente, quale soggetto contrattualmente piu' debole; e) vi e' una indubbia tendenza legislativa ad 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 (Cass. civ., n. 15213/2000); f) la stessa amministrazione finanziaria, con le risoluzioni 21 luglio 1976, n. 8/731 e 9 aprile 2004 n. 59/E, aveva chiarito come, ai fini della deduzione degli accantonamenti al fondo ISC, in base al combinato disposto dal nuovo articolo 105 T.U.I.R., comma 4, e articolo 17 T.U.I.R., comma 1, non contasse la circostanza che talune componenti della complessiva indennita' avessero natura aleatoria (come l'indennita' suppletiva di clientela), eliminando cosi' ogni dubbio sulla deducibilita' di accantonamenti per accadimenti anche solo eventuali.

In base alle suddette considerazioni, si e' quindi ritenuto che, in conseguenza della nuova configurazione data dal Decreto Legislativo n. 303 del 1991, all'articolo 1751 c.c., in esecuzione

della Direttiva n. 86/653/CEE (e a decorrere, quindi, dal 1 gennaio 1993, data di entrata in vigore della disposizione) l'indennita' in questione "rientra pacificamente nel nuovo articolo 105 T.U.I.R., comma 4, (vecchio articolo 70 T.U.I.R.) - nei quali la deducibilita' ai fini delle imposte sui redditi si ha per competenza, e non per cassa".

Pertanto, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che l'indennita' suppletiva di clientela non fosse deducibile e che mancasse la "certezza e determinabilita' oggettiva", profilo, quest'ultimo, evidentemente riconducibile alla non corretta impostazione di fondo secondo cui sarebbe ostativo al riconoscimento della deducibilita' per competenza il carattere aleatorio dell'indennita' in esame.

Ne' rileva, infine, l'accertamento, compiuto in sentenza, del momento conclusivo del rapporto di agenzia, in quanto, come precisato, l'indennita' in questione e' deducibile ai fini delle imposte di redditi secondo il principio di competenza, dunque in relazione agli accantonamenti compiuti durante il rapporto di agenzia, non rilevando, invece, il diverso momento dell'eventuale corresponsione.

2. Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza per omessa o insufficiente motivazione in relazione al capo della sentenza che dichiara non deducibili per competenza gli accantonamenti dell'indennita' suppletiva di clientela, non argomentando in alcun modo in ordine alla mancanza dei requisiti di certezza e determinabilita' oggettiva dell'indennita' suppletiva di clientela, alle ragioni per cui l'accantonamento in esame dovrebbe essere effettuato con criteri diversi rispetto agli altri accantonamenti e dovrebbe, inoltre, essere considerato aleatorio.

2.1. Le considerazioni espresse con riferimento al primo motivo di ricorso hanno valore assorbente del presente motivo.

3. Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza per omessa e insufficiente motivazione sulla questione relativa ai ricavi non contabilizzati concernente l'immobile sito in Spagna e concesso in comodato a (---) s.a..

In particolare, parte ricorrente evidenzia che: la pronuncia si fonda su di un assunto non vero, cioe' che la ricorrente avesse affermato di avere percepito ricavi da (---) s.a. a titolo di corrispettivo per la concessione in uso dell'immobile in Spagna; inoltre, sussistevano ragioni di natura commerciale a giustificazione della concessione a titolo di comodato gratuito in favore di (---) s.a.; l'operazione realizzata aveva comportato il conseguimento di un margine di guadagno; non e' dato comprendere il ragionamento logico e giuridico sulla cui base si e' ritenuto che il godimento concesso doveva essere considerato a titolo oneroso.

4. Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza per violazione e falsa applicazione Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 39 e 40, e degli articoli 2727, 2729 e 2697 c.c., sulla questione relativa ai ricavi non contabilizzati concernente l'immobile sito in Spagna e concesso in comodato a (---) s.a..

In particolare, parte ricorrente evidenzia che la sentenza censurata ha ritenuto che la contribuente avesse percepito ricavi non dichiarati per avere dato in godimento il proprio immobile in Spagna a (---) s.a. sulla base della ritenuta antieconomicita' della concessione a titolo di comodato del suddetto immobile, ma tale circostanza non e' stata supportata da elementi presuntivi dotati della gravita', precisione e concordanza.

4.1. I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, in quanto attengono alla medesima questione della legittimita' della pretesa relativa alla mancata contabilizzazione di ricavi derivanti dalla concessione in godimento di un immobile, sito in Spagna, in favore di (---) s.a., sono fondati.

Va osservato, in generale, che, anche tenuto conto di quanto affermato in controricorso (vd. pag. 15), la pretesa in esame si era basata sulla considerazione di fondo che la concessione dell'immobile a titolo di godimento gratuito in favore di (---) s.a (agente della contribuente) non poteva trovare giustificazione in quanto non era ravvisabile alcun vantaggio economico, dunque, era in sostanza il profilo della antieconomicita' dell'operazione che era stato valorizzato dall'amministrazione finanziaria ai fini della pretesa fatta valere nei confronti della contribuente

4.2. Cio' posto, va quindi osservato che, in tema di accertamento, l'Amministrazione finanziaria puo' determinare il reddito del contribuente in via induttiva, pur in presenza di contabilita' formalmente regolare, ove quest'ultima sia intrinsecamente inattendibile per (Ã¢EuroË antieconomicita' del comportamento del contribuente, che puo' desumersi anche da un unico elemento presuntivo, purche' preciso e grave (Cass. civ., 30 ottobre 2018, n. n. 27552), sicche', una volta valutata l'idoneita' probatoria della prova presuntiva, e' onere del contribuente fornire la prova contraria.

Nel caso di specie, il giudice a quo, nel valutare l'antieconomicita' dell'operazione di concessione in comodato gratuito dell'immobile, si e' limitato ad osservare che i rapporti commerciali cui la contribuente aveva fatto riferimento per giustificare la concessione in comodato dell'immobile non erano stati stipulati per iscritto e che, inoltre, non era riscontrabile il vantaggio economico corrispondente.

Sicche', non e' dato in alcun modo riscontrare la circostanza di fatto sulla cui base il giudice del gravame ha ritenuto di fondare la sussistenza della presunzione della antieconomicita' dell'operazione in esame e, in particolare, il giudizio di gravita' e precisione e concordanza che ha consentito di accertare il comportamento antieconomico da cui evincere, in via presuntiva, l'esistenza di ricavi non dichiarati derivanti dalla concessione a titolo oneroso del godimento dell'immobile in favore dell'agente in Spagna (---) s.a..

Sotto tale profilo, il giudice del gravame ha totalmente omesso ogni considerazione in ordine al fatto che dal rapporto instaurato tra la contribuente ed il suo agente era derivato, per il 2004, il conseguimento di un notevole profitto e di un elevato fatturato (vd. pag. 14, ricorso).

4.3. D'altro lato, anche il passaggio motivazionale della sentenza censurata, con il quale, in sostanza, e' stato ritenuto che il godimento dell'immobile era a titolo "corrispettivo", si fonda su di un ragionamento logico insufficiente e, comunque, contraddittorio.

In sentenza, in sostanza, la natura onerosa della concessione in godimento dell'immobile viene fatta derivare dalla considerazione che la suddetta concessione doveva essere valutata alla luce dell'intero rapporto negoziale posto in essere tra le parti (cosi' deve essere intesa l'affermazione secondo cui "il rapporto di presupposizione dichiarato (cioe' il collegamento con altre situazioni negoziali intercorrenti tra le parti) denuncia la corrispettivita' del godimento concesso)".

Tuttavia, va osservato che la sentenza risulta avere omesso qualunque specificazione in ordine al complesso delle operazioni negoziali da cui ricavare la natura onerosa della concessione in godimento dell'immobile, sicche', in ragione della insufficienza motivazionale, non e' possibile seguire il ragionamento logico di stretta conseguenzialita', ipotizzata dal giudice del gravame, tra esistenza di un collegamento negoziale e la necessaria natura onerosa della concessione in godimento; cio', tanto piu' ove si consideri che non e' in contrasto con la gratuita' del comodato l'esistenza di un interesse, anche di natura economica, del comodante all'uso del bene da parte del comodatario.

Del resto, e' la stessa controricorrente che evidenzia, in controricorso che: "Non si puo' negare che quanto argomentato dalla Societa' nel proposto ricorso possa apparire plausibile ma solo nel caso in cui non ci si limiti, come invece e' avvenuto ed avviene nel caso di specie, a mere esternazioni non sorrette da elementi concreti e/o riscontrabili'.

In realta', la sentenza difetta di sufficiente motivazione proprio in quanto non ha in alcun modo indicato specificamente su quali elementi di fatto ha ritenuto di dovere desumere l'esistenza di un comportamento antieconomico della societa', in relazione all'operazione in esame, da cui ricavare le presunzione di maggiori ricavi non dichiarati, e non avendo, inoltre, preso in considerazione la circostanza, evidenziata dalla contribuente, dell'avvenuto conseguimento, nell'anno oggetto di ripresa, di un margine rilevante; la pronuncia in esame, inoltre, risulta avere accertato la natura onerosa del rapporto negoziale in esame senza che possa individuarsi il ragionamento logico seguito, risultando, sul punto, meramente assertiva e generica.

Peraltro, in modo contraddittorio, la pronuncia in esame ha, da un lato, dato rilievo al collegamento negoziale esistente tra il contratto di comodo e "altre situazioni negoziali intercorrenti tra le parti" (deducendo dallo stesso il venire meno della causa tipica del negozio in oggetto); d'altro lato, ha ritenuto che i suddetti rapporti negoziali erano fondanti esclusivamente su accordi verbali, svalutandone, pertanto, la rilevanza ad essi attribuiti nel primo passaggio argomentativo sopra indicato.

5. Con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza per violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 7, comma 4, lettera a), e dell'articolo 9, comma 2, lettera a), direttiva 77/388/cee, nella parte in cui ha ritenuto l'assoggettabilita' ad Iva dell'asserito corrispettivo relativo all'utilizzo dell'immobile in Spagna in favore della societa' (---) s.a..

In particolare, parte ricorrente deduce che la sentenza ha errato nel ritenere che l'eventuale corrispettivo relativo alla concessione in godimento dell'immobile sarebbe assoggettabile all'Iva, in quanto, essendo l'immobile in Spagna, trova applicazione la deroga di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 7, comma 4, lettera a), e non la regolare

generale di cui all'articolo 7, comma 3, del medesimo decreto, come invece ritenuto dalla sentenza.

Evidenzia, a tal proposito, parte ricorrente che, sebbene l'articolo 7, comma 3, cit., stabilisce il principio generale secondo cui si considerano effettuate nel territorio dello stato le prestazioni rese da soggetti che hanno il domicilio (se persone fisiche) o la sede legale (se persone giuridiche) nello Stato, tuttavia, il successivo articolo 7, comma 4, lettera a), prevede, in relazione alle prestazioni di servizi relative a beni immobili, che si deve avere riguardo, quale criterio di localizzazione della prestazione ai fini Iva, all'esistenza del bene immobile nel territorio dello Stato, quindi al luogo in cui lo stesso e' ubicato.

5.1 II motivo e' infondato.

Va precisato che alla fattispecie si applica, iure temporis, la previsione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 7, commi 3 e 4, secondo cui: "3. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonche' quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, agli effetti del presente articolo, si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva. 4. In deroga al secondo e al comma 3: a) le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando l'immobile e' situato nel territorio stesso".

Rispetto al principio generale, di cui al comma 3, secondo cui si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni rese da soggetti che hanno il domicilio (se persone fisiche) o la sede legale (se persone giuridiche) nello Stato, la deroga contenuta nel successivo comma 4, fa specifico riferimento alle prestazioni di servizi relativi a beni immobili, indicando espressamente, poi, delle ulteriori specificazioni.

La corretta interpretazione dell'espressione "prestazioni di servizi relativi a beni immobili", in particolare se, nel suo ambito, siano da considerare comprese le operazioni di locazione di immobili, non puo' prescindere dall'esame della normativa comunitaria di riferimento. Va quindi osservato che la Direttiva 77/388/Cee prevedeva, all'articolo 9, par. 2, che: "Il luogo delle prestazioni di servizi relative a un bene immobile, incluse le prestazioni di agente immobiliare e di perito, nonche' le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori immobiliari come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, e' quello dove il bene e' situato".

Un contenuto sostanzialmente analogo aveva l'articolo 45, Direttiva 2006/112/Ce, il cui testo, pertanto, risultava riportato nell'ambito della disciplina di diritto interno, sopra citata.

Una sostanziale modifica e' invece intervenuta con la Direttiva 2008/8/Ce, che ha modificato la precedente Direttiva, introducendo l'articolo 47, secondo cui "Il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori edili come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, e' il luogo in cui e' situato il bene".

In sostanza, con il suddetto intervento modificato, e' stato specificato, innovando rispetto alla disciplina previgente, che nel concetto di "prestazione di servizi relativi a un bene immobile" dovesse rientrare anche la fattispecie, prima non contemplata, della "concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile", nel quale deve essere ricondotta la locazione di bene immobile, qual e' l'ipotesi di specie.

E' proprio in considerazione della suddetta modifica che, il legislatore interno, con il Decreto Legislativo n. 18 del 2010, ha introdotto il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 7-quater, prevedendo espressamente che: "In deroga a quanto previsto dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerazioni effettuate nel territorio dello Stato: a) le prestazioni di servizi relativi a beni immobili comprese (...) la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili".

Dalla ricostruzione del suddetto quadro normativo, sia comunitario che interno, si ricava che la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili (in cui e' riconducibile l'ipotesi di specie della locazione di immobile) ha costituto fattispecie derogatoria, rispetto al principio generale contemplato dall'articolo 7, comma 3, nel testo vigente ratione temporis, solo a seguito della modifica intervenuta con la Direttiva 2006/112/Ce, cui e' stata data attuazione con il successivo Decreto Legislativo n. 18 del 2010.

Ne consegue che, con riferimento alla fattispecie, la locazione di bene immobile non poteva, ratione temporis, essere ricondotta all'ipotesi derogatoria contemplata dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 7, comma 4, con conseguente infondatezza del motivo di ricorso.

6. Con il sesto motivo si censura la sentenza per omessa motivazione in ordine alla questione della applicabilita' dell'Iva sull'asserito corrispettivo relativo all'immobile sito in Spagna concesso in comodato gratuito a (---) s.a..

6.1. Il motivo e' infondato.

La pronuncia censurata ha evidenziato che la fattispecie in esame, relativa alla locazione di un bene immobile, non rientrava tra le ipotesi derogatorie di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 7, comma 4, rientrando, pertanto, nella generale previsione di cui al medesimo D.P.R., articolo 7, comma 2, valorizzando, sotto tale profilo, la circostanza che la ricorrente aveva sede in Italia.

La sentenza, dunque, ha espressamente preso in esame la questione, indicando i profili di fatto e di diritto sulla cui base e' pervenuta alla considerazione conclusiva della assoggettabilita' dell'Iva alle operazioni in contestazione.

7. In conclusione, sono fondati, il primo, terzo e quarto, assorbito il secondo, infondati il quinto ed il sesto, con conseguente cassazione della sentenza per i motivi accolti e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo, terzo e quarto motivo, assorbito il secondo, infondati il quinto e sesto, con conseguente rinvio alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza