Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 13-10-2021) 25-10-2021, n. 29987

Fatto Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI

CASSAZIONE SEZIONE

TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CRUCITTI Roberta - Presidente –

Dott. GUIDA Riccardo - rel. Consigliere –

Dott. FEDERICI Francesco - Consigliere -

Dott. FRACANZANI Marcello M. - Consigliere –

Dott. DI MARZIO Paolo - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sul ricorso 17200/2015 R.G. proposto da:

ORDINANZA

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende.

- ricorrente -

contro

S.F. E M. SNC, S.F., S.M., rappresentati e difesi dall'avv. Michelino Luise, elettivamente domiciliati presso il suo studio in Roma, via Gomenizza, 3. - controricorrenti -

Avverso la sentenza n. 391/24/2015 della COMM. TRIB. REG. PIEMONTE,

depositata il 15/04/2015. Udita la relazione svolta nella Camera di

consiglio del 13 ottobre 2021 dal Consigliere RICCARDO GUIDA.

Svolgimento del processo

che:

1. la S.F. e M. Snc (svolgente attività di agenzia assicurativa) ed i soci S.F. e S.M. impugnarono gli avvisi di accertamento che, per il periodo d'imposta 2007, riprendevano a tassazione costi indeducibili, ai fini IRAP (nei confronti della società) e IRPEF (nei confronti dei soci, ai quali il reddito della società era stato imputato per trasparenza); la Commissione tributaria provinciale di Torino, con sentenza n. 572/8/2014, dopo averli riuniti, in parziale accoglimento dei ricorsi, annullò gli avvisi limitatamente al recupero dei costi rappresentati dalle spese per alberghi e ristoranti (Euro 3.935,00) e da altre spese generali (Euro 5.800,00, per trasloco, montaggio mobili e pulizia locali), mentre rigettò la domanda con riferimento al costo "spesato" per l'intero corrispettivo (Euro 51.741,00) pagato dalla società contribuente, quale agenzia subentrante, a titolo di rivalsa dell'indennità riconosciuta dalla preponente Sara Assicurazioni Spa all'agente cessato;

2. la Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") del Piemonte, con la sentenza sopra indicata, pronunciando sull'appello principale dei contribuenti e su quello incidentale dell'Ufficio, per i capi di rispettiva soccombenza, in parziale riforma della sentenza impugnata, ha annullato l'accertamento (anche) in punto di rivalsa, e per il resto ha confermato la decisione di primo grado. La Commissione regionale, innanzitutto, non ha condiviso la tesi dell'Amministrazione finanziaria ("A.F.") secondo cui quel costo, in quanto equiparabile all'avviamento, sarebbe deducibile in quote annuali, ed ha invece aderito alla ricostruzione dei contribuenti/appellanti, in base alla quale la rivalsa sarebbe interamente deducibile nell'esercizio nel quale è stata iscritta a conto economico ed effettivamente sostenuta, trattandosi di una spesa avente funzione meramente previdenziale e risarcitoria. In secondo luogo, a giudizio della C.T.R., le "spese per alberghi e ristoranti", documentalmente provate, erano inerenti all'attività esercitata dalla società contribuente; infine, anche le "spese per servizi", consistenti nella ricevuta (quietanzata) dEuro 5.800,00 rilasciata dall'impresa F.O. di (OMISSIS) per trasloco e montaggio mobili e pulizia locali destinati ad ufficio della società in (OMISSIS) (via (OMISSIS)), erano deducibili quali costi inerenti e documentati;
3. l'Agenzia ricorre con cinque motivi; i contribuenti resistono con controricorso.

Motivi della decisione

che:

1. con il primo motivo di ricorso ("1. Motivazione apparente, illogica e contraddittoria. - Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, dell'art. 132 c.p.c. - denuncia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4"), si censura la nullità della sentenza impugnata per motivazione apparente e contraddittoria nella parte in cui (cfr. pag. 5) afferma per un verso che l'"indennità agente" ha funzione previdenziale e risarcitoria, e per altro verso (e in questo sta la contraddizione del percorso argomentativo del giudice d'appello; cfr. pag. 6) che "(all')indennità in questione possa certamente essere riconosciuta la funzione di ripagare l'agente di un suo eventuale apporto all'incremento patrimoniale dell'impresa assicuratrice in termini di sviluppo della clientela degli affari", aspetto, quest'ultimo, inequivocabilmente proprio della figura giuridica dell'avviamento;

2. con il secondo motivo ("2. Violazione degli artt. 34 e 37 c.c.n.l. Agenti di Assicurazione, violazione degli artt. 1362 e 1363 c.c. - Denunzia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), l'Agenzia censura la sentenza impugnata per essere incorsa nell'erronea applicazione della normativa di riferimento e per avere, pertanto, attribuito alla rivalsa degli agenti assicurativi funzione previdenziale e la natura di costo pluriennale interamente deducibile in un unico esercizio, anzichè quella di bene immateriale equiparabile all'avviamento (soggetto a una diversa modalità di contabilizzazione), di cui ha beneficiato l'agente subentrante a quello cessato (destinatario, quest'ultimo, dell'indennizzo corrisposto dalla società preponente, nella specie Sara Assicurazioni Spa, ed oggetto di rivalsa verso il nuovo agente);

3. con il terzo motivo ("3. Nullità della sentenza. - Violazione dell'art. 115 c.p.c. - Denunzia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4"), l'Agenzia censura la sentenza impugnata per omesso esame dell'ampia documentazione, prodotta dall'Ufficio, idonea a confermare la fondatezza della tesi erariale. In dettaglio, ad avviso della ricorrente, quella documentazione dimostra che la rivalsa era stata applicata dalla Compagnia assicurativa all'agente subentrante (la S. Snc) per le indennità (previste dall'accordo nazionale) corrisposte all'agente uscente (Automobile Club) con riferimento a quello che la lettera di nomina di S. Snc ad agente capo del (OMISSIS) definiva il "portafoglio clienti" del predecessore;

4. con il quarto motivo ("4 Violazione dell'art. 2555 c.c. - Denunzia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), si censura la sentenza impugnata per avere erroneamente ritenuto che l'avviamento acceda ed afferisca ai beni di proprietà dell'imprenditore, senza considerare che anche il portafoglio clienti dell'agente subentrante è suscettibile di essere ricompreso nella nozione di azienda (art. 2555 c.c.);

5. con il quinto motivo ("5. Violazione dell'art. 108 t.u.i.r., comma 2, dell'art. 2697 c.c., dell'art. 109 t.u.i.r., violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 2; violazione dell'art. 115 c.p.c., comma 1 - violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, dell'art. 132 c.p.c. - Denunzia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4"

(motivazione apparente)), si censura la sentenza impugnata che ha rigettato l'appello incidentale dell'Ente impositore in punto di indeducibilità delle "spese per alberghi e ristoranti" per difetto d'inerenza, senza minimamente illustrare le ragioni della decisione. Con riferimento alle "spese per servizi" (ricevuta O. per prestazioni di trasloco), l'Agenzia ascrive alla C.T.R. di non avere spiegato il proprio percorso logico giuridico e, inoltre, di non avere preso in considerazione alcuni elementi, addotti dall'A.F. e non contestati dai contribuenti, quali l'assenza di una regolare fattura, il fatto che i pagamenti sarebbero stati effettuati in contanti e, infine, che l'oggetto delle prestazioni era diverso da quelle abitualmente svolte dall'impresa O.;

6. il primo motivo è infondato;

per le Sezioni unite di questa Corte la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da error in procedendo, allorquando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 19/06/2018, n. 16159 (p. 7.2.), che menziona Cass. Sez. U. 03/11/2016, n. 22232; conf.: Cass. Sez. U. nn. 22229, 22230, 22231, del 2016. I medesimi concetti giuridici sono espressi da Cass. Sez. U. 24/03/2017, n. 766; Cass. Sez. U. 09/06/2017, n. 14430 (p. 2.4.); Cass. Sez. U. 18/04/2018, n. 9557 (p. 3.5.)). Ancor più di recente, Cass. Sez. U. 27/12/2019, n. 34476 (che cita, in motivazione, Cass. Sez. U. 07/04/2014, n. 8053; Cass. Sez. U. 18/04/2018, n. 9558; Cass. Sez. U. 31/12/2018, n. 33679) ha avuto modo di ribadire che "nel giudizio di legittimità è denunciabile solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, in quanto attiene all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali: tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione.";

6.1. nella fattispecie concreta, contrariamente a quanto prospetta l'Agenzia, la motivazione della sentenza di appello esiste e affronta analiticamente le questioni di fatto e di diritto rilevanti della controversia fiscale. Con specifico riferimento alla ripresa del costo di rivalsa, interamente portato in deduzione nel 2007, è chiaro che la
C.T.R. ha condiviso il criterio di contabilizzazione adottato dalla società contribuente riconoscendo al componente negativo di reddito funzione previdenziale/risarcitoria (come un costo pluriennale interamente deducibile in un unico esercizio), anzichè quella di bene immateriale equiparabile all'avviamento (quale costo da dividere in quote annuali);

7. il terzo motivo, da esaminare prima del secondo, del quarto e del quinto motivo perchè attiene ad un error in procedendo, è inammissibile;

va data continuità alla giurisprudenza sezionale per la quale "Qualora il ricorrente, in sede di legittimità, denunci l'omessa valutazione di prove documentali, per il principio di autosufficienza ha l'onere non solo di trascrivere il testo integrale, o la parte significativa del documento nel ricorso per cassazione, al fine di consentire il vaglio di decisività, ma anche di specificare gli argomenti, deduzioni o istanze che, in relazione alla pretesa fatta valere, siano state formulate nel giudizio di merito, pena l'irrilevanza giuridica della sola produzione, che non assicura il contraddittorio e non comporta, quindi, per il giudice alcun onere di esame, e ancora meno di considerazione dei documenti stessi ai fini della decisione." (Cass. 21/05/2019, n. 13625). Nella specie la doglianza è priva di autosufficienza giacchè l'Ufficio si è limitato a trascrivere, nel ricorso per cassazione, il passo della lettera di nomina ad agente capo del (OMISSIS), del quale assume la decisività, ma ha trascurato di indicare gli argomenti, le deduzioni o le istanze, puntualmente fatti valere, in relazione a quel documento, dinanzi al giudice di merito, che la C.T.R. avrebbe omesso del tutto di prendere in considerazione ai fini della formazione del proprio convincimento;

8. il secondo e il quarto motivo, suscettibili di esame congiunto per connessione, sono fondati;

8.1. in passato questa Corte (Cass., Sez. 2, 23/07/2007, n. 16193) ha chiarito che "In tema di rapporto di agenzia, la rivalsa che, secondo l'Accordo nazionale agenti 16 settembre 1981, art. 37, il preponente ha diritto di esercitare nei confronti dell'agente subentrante, a titolo di rimborso dell'indennità versata all'agente cessato a compensazione del perduto avviamento, deve essere determinata avendo riguardo al parametro preponderante, seppur non esclusivo, del valore economico del portafoglio attribuito all'agente subentrante.". In altri termini, è stata riconosciuta (da Cass. n. 16193/2007, in motivazione) una stretta correlazione tra tale indennità e il valore economico del portafoglio attribuito all'agente subentrante, e ciò spiega perchè il pagamento della rivalsa dell'indennità corrisposta dall'impresa preponente all'agente cessato sia posto a carico dell'agente subentrante, che trae immediata utilità dall'avviamento (cioè dal "portafoglio clienti") del predecessore;

8.2. simili concetti sono stati affermati dalla Sezione lavoro di questa Corte (cfr. ex aliis
8.3. Cass. Sez. L. 24/10/2018,n. 27021, che, in motivazione, menziona Cass. n. 16193 del 2007; sulla qualificazione giuridica della c.d. "rivalsa di portafoglio" si veda altresì Cass. 26/07/2021, n. 21353), che ha chiarito che l'agente generale che subentra al subagente riceve sì un'agenzia dotata di avviamento, ma ha l'obbligo di far fronte al pagamento della rivalsa, a titolo di rimborso dell'indennità versata dalla preponente all'agente cessato a compensazione del perduto avviamento, con la precisazione che tale rivalsa è parametrata al valore economico del portafoglio attribuito all'agente subentrante;

8.4. così inquadrata, sul piano civilistico, la figura dell'indennità/rivalsa, non v'è ragione perché essa, sul versante tributario, non sia assoggettata alle regole previste dal Testo Unico per l'ammortamento dei beni immateriali (art. 103, t.u.i.r.), ossia alla prescrizione dello stesso art., comma 3, per cui "Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del valore stesso";

8.5. nel caso in esame, la C.T.R. non si è attenuta a questi principi di diritto, e ha erroneamente affermato che la "rivalsa agenti" era deducibile, in unica soluzione, nell'annualità (il 2007) nella quale era stata "spesata", ossia nell'esercizio in cui quel costo era stato sostenuto, e ciò probabilmente (visto che la sentenza non si diffonde sul punto), in applicazione dell'art. 108 t.u.i.r., comma 1, nella formulazione ratione temporis vigente;

8.6. per completezza di esame, è utile rimarcare che il dictum della C.T.R. non è supportata dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 35/E, 27 luglio 2011, in punto di "Indennità di cessazione del rapporto di agenzia ex art. 1751 c.c.
- Rivalsa della società nei confronti dell'agente subentrante", e dalla nota n. (OMISSIS) del (OMISSIS), dell'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private e di interesse collettivo (ISVAP) (che la sentenza qui impugnata richiama), le quali si limitano ad affermare che le indennità erogate dalle compagnie di assicurazione agli agenti uscenti, per la parte soggetta a rivalsa, e l'importo alle stesse corrisposto da parte degli agenti subentranti, oggetto di rivalsa, hanno contabilmente natura patrimoniale e, pertanto, non transitano a conto economico, senza però trattare direttamente il tema centrale di questo giudizio relativo ai criteri di contabilizzazione delle dette indennità da parte degli agenti subentranti;

9. il quinto motivo è fondato nei seguenti termini;

la pronuncia è viziata da motivazione apparente, nell'accezione sopra delineata (cfr. p. 6), in quanto si limita a qualificare come inerenti "le spese per alberghi e ristoranti" senza illustrare la ratio decidendi. Per contro, la sentenza, alla stregua di un accertamento di fatto estraneo al rilievo critico in esame, afferma che le "spese per servizi" sono documentate e quindi espone, con sufficiente chiarezza, le ragioni dell'inerenza dei relativi esborsi, descrivendoli come spese per il "trasloco e montaggio mobili e pulizia locali destinati ad ufficio della Società in (OMISSIS) via (OMISSIS)";

10. in conclusione, accolti il secondo, il quarto e il quinto motivo, nei termini sopra indicati, rigettato il primo motivo e dichiarato inammissibile il terzo motivo, la sentenza impugnata è cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla C.T.R. del Piemonte, in diversa composizione, che riesaminerà la vicenda attenendosi ai principi di diritto sopra enunciati, e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il secondo, il quarto e il quinto motivo, nei termini di cui in motivazione, rigetta il primo motivo e dichiara inammissibile il terzo motivo, cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 13 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 25 ottobre 2021