CASSAZIONE.NET

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

13506 09

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE QUINTA CIVILE

Oggetto
IRPEG ILOR.
Indennità suppletiva di clientela.
Ammortamento beni concessi in leasing.

Composta dagli Ill.mi Signori Magistrati:

Dott. Fabrizio	Miani Canevari	Presidente
Dott. Giuseppe V.A.	Magno	Cons. rel.
Dott. Renato	Polichetti	Consigliere
Dott. Giuseppe	Marinucci	Consigliere
Dott. Mario	Bertuzzi	Consigliere

R.G.N. 7877/04
Cron. 13506
Rep.
Ud. 04/05/09

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso n. 7877/04 R.G. proposto da:

Ministero dell'economia e delle finanze, in persona del Ministro p.t., e Agenzia delle entrate, in persona del Direttore p.t., domiciliati in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che li rappresenta e difende secondo la legge

- ricorrenti -

1495/09

contro

[redacted], in persona del legale rappresentante p.t.

- intimata -

avverso la sentenza n. 3/6/2003 della Commissione tributaria regionale del Piemonte, depositata il 20.2.2003.

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO COPIE PENALI
Richiesta copia studio
dal sig. ...
per conto di ...
il ...
IL CANCELLIERE

CASSAZIONE N. T

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 4.5.2009 dal relatore Cons. Giuseppe Vito Antonio Magno;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Massimo Fedeli, che ha concluso per l'accoglimento del primo motivo ed il rigetto del secondo motivo del ricorso.

1.- Dati del processo

1.1.- Il ministero dell'economia e delle finanze e l'agenzia delle entrate ricorrono, con due motivi, per la cassazione della sentenza in epigrafe, limitatamente a due capi – (in)deducibilità di accantonamenti per indennità suppletiva di clientela e quote di ammortamento di apparecchiature elettromedicali – che vedevano soccombente in appello, come già in primo grado, l'ufficio delle imposte dirette di Rivoli (ora ufficio Rivoli 1 dell'agenzia delle entrate) con riferimento ad altrettante riprese, di entità rispettiva pari a Lire 88.069.000 e 271.865.000, effettuate (con altre) a rettifica del reddito dichiarato dalla ditta [redacted] corrente in Grugliasco, ai fini di IRPEG ed ILOR 1997.

1.2.- La nominata società contribuente non resiste in questo giudizio di cassazione.

2.- Questioni pregiudiziali

2.1.- Il ricorso proposto dall'amministrazione dell'economia e delle finanze è inammissibile, per difetto di legittimazione processuale, dal momento che essa – cui è succeduta l'agenzia delle entrate, a far data dal 1°.1.2001, anteriore a quella di deposito dell'atto d'appello (15.7.2002) – deve inten-

CASSAZIONE.NET

dersi tacitamente estromessa dal relativo giudizio, svoltosi nei soli confronti dell'agenzia delle entrate, ufficio di Rivoli 1 (Cass. n. 9004/2007).

Senza conseguenze riguardo alle spese processuali, non essendo costituita la controparte in questo giudizio.

3.- Motivi del ricorso

3.1.- Il ricorso è articolato nei seguenti due motivi:

3.1.1.- violazione e falsa applicazione degli articoli 16 e 70, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), 1751 e 2697 c.c., anche in combinato disposto; motivazione omessa, insufficiente o contraddittoria, in ordine alla ritenuta deducibilità fiscale degli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela, da corrispondere, nei casi normativamente previsti, alle persone fisiche legate all'azienda da rapporto di agenzia;

3.1.2.- violazione e falsa applicazione degli articoli 67 TUIR, 2697 c.c. e del D.M. (finanze) 31 dicembre 1988; motivazione omessa, insufficiente o contraddittoria, in ordine alla ritenuta legittimità del coefficiente di ammortamento del 25% – anziché del 12,5% o, al limite, del 15% – applicato dalla ditta al costo di beni (apparecchiature elettromedicali) oggetto della propria attività.

4.- Decisione

4.1.- Entrambi i motivi del ricorso proposto dall'agenzia delle entrate debbono essere rigettati, siccome infondato il primo ed inammissibile il secondo, per le ragioni di seguito espresse. Non è luogo a pronunziare sulle spese, dato che la contribuente non si è difesa in questo giudizio.

CASSAZIONE.NET

5.- Motivi della decisione

5.1.- Col primo motivo di ricorso (par. 3.1.1) l'agenzia delle entrate chiede, in contrasto con l'opinione espressa dai giudici tributari di merito, che sia riconosciuta l'indeducibilità fiscale degli accantonamenti disposti dall'imprenditore in previsione del pagamento, in esercizi posteriori a quello corrente, dell'indennità suppletiva di clientela, spettante all'agente persona fisica (ora anche società di persone, categoria aggiunta al comma 1, lett. d, TUIR, dall'articolo 6, comma 1, legge 23 dicembre 2000, n. 388) nei casi previsti dall'articolo 1751 c.c..

5.1.1.- Sostiene, in particolare, la ricorrente:

- che l'indeducibilità fiscale di tali accantonamenti dipenderebbe dal carattere aleatorio dell'indennità suppletiva di clientela, spettante all'agente sol quando la cessazione del rapporto di agenzia non sia ascrivibile a lui stesso; cita, in tal senso, Cass. n. 7690/2003;
- che gli accantonamenti deducibili sono solo quelli tassativamente previsti, essendo di stretta interpretazione le norme che li prevedono;
- che il combinato disposto degli articoli 70, co. 1 e 3, e 16, co. 1, lett. d), TUIR giustificherebbe la deducibilità fiscale degli accantonamenti destinati al pagamento delle indennità "per" la cessazione del rapporto d'agenzia, laddove detta indennità suppletiva sarebbe meramente eventuale e corrisposta non "per", ma piuttosto "in occasione" della cessazione del rapporto;
- che lo stesso articolo 70, consentendo l'accantonamento deducibile di quote "maturate", si riferirebbe esclusivamente ad indennità il cui futuro

CASSAZIONE.NET

pagamento sia certo; il che porterebbe a dissentire da Cass. n. 10221/2003, secondo la quale la natura aleatoria dell'indennità in questione non consentirebbe all'ufficio di contestare in radice la deducibilità dell'accantonamento, ma indurrebbe solo a determinarne il *quantum* sulla base di criteri statistici;

- che, del resto, la contribuente non avrebbe assolto l'onere di provare l'esistenza di attendibili criteri statistici, giustificativi di un accantonamento ponderato; né sarebbe stata operata dalla commissione regionale la riduzione dell'accantonamento deducibile entro limiti di compatibilità statistica.

5.1.2.- Le suesposte argomentazioni della difesa erariale non valgono a scalfire la ragione fondamentale che sorregge la decisione impugnata, ossia l'argomento letterale che, anche a questo collegio, appare insuperabile.

5.1.3.- Per ragioni di chiarezza espositiva, si premette il contenuto delle norme regolanti la materia:

- l'articolo 70, co. 1, TUIR, dichiara deducibili "Gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente…, se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti… nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali…";

- il co. 3 dello stesso articolo specifica che tale disposizione vale "anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui alle lettere c), d) e f) del comma 1 dell'art. 16";

- la lettera d) dell'articolo 16 contempla le "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche…";

CASSAZIONE.NET

- l'articolo 1751 c.c., inserito nel Capo X ("Del contratto di agenzia") del Libro IV, ed intitolato "Indennità in caso di cessazione del rapporto", non pone più – dopo la sostituzione operata dall'articolo 4, D. L.vo 10 settembre 1991, n. 303, in esecuzione delle Direttiva 86/653/CEE, applicabile a decorrere dal 1°.1.1993 (articolo 6, D. L.vo cit.), quindi anche alla presente controversia riguardante l'anno d'imposta 1997 – alcuna distinzione fra diversi tipi d'indennità, allorché stabilisce che "All'atto della cessazione del rapporto, il preponente è tenuto a corrispondere all'agente un'indennità se ricorra almeno una delle seguenti condizioni…" (come si leggeva il primo comma di detta norma del codice civile prima della sostituzione operata dall'articolo 5, co. 1, D. L.vo 15 febbraio 1999, n. 65).

5.1.4.- Poiché l'articolo 1751 c.c. contiene ormai l'intera disciplina dell'indennità di fine rapporto dell'agente di commercio – essendo caduta, per effetto della modifica normativa suddetta, la distinzione fra "indennità di scioglimento del contratto", obbligatoria perché di origine codicistica, e "indennità suppletiva di clientela", sorgente da contrattazione collettiva e fruibile solo a determinate condizioni (fra le tante, Cass. nn. 2126/2001, 4586/1991) –, l'espressione: "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia", contenuta nell'articolo 16, co. 1, lett. d), TUIR, ha portata estesa, senza ulteriori distinzioni, alla materia regolata dalla citata norma del codice. Né l'interprete può escludere – anche se la norma sia di stretta e rigorosa interpretazione – ciò che il legislatore non ha inteso esplicitamente escludere (concetto che la commissione regionale esprime, affermando che

CASSAZIONE.NET

"nessuna norma vieta espressamente l'accantonamento della indennità suppletiva di clientela").

5.1.5.- In effetti, a fronte della chiara lettera normativa – non revocabile in dubbio mediante il ricorso ad appigli lessicali evocanti l'impalpabile differenza fra "per" e "in occasione di" o il significato proprio di "maturare" in materia finanziaria –, e della conseguita 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 convince: anche i fondi di previdenza del personale, cui si riferisce il primo comma dell'articolo 70 TUIR, 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.

La questione non è, infatti, se l'imprenditore abbia motivo di operare un accantonamento per l'eventuale pagamento dell'indennità suppletiva di clientela; ma piuttosto se il legislatore fiscale intenda, oppure no, favorire il comportamento previdente, consentendo la deduzione dell'accantonamento dal reddito. In tal senso, sul filo di un'interpretazione di carattere sistematico – peraltro superflua, stante la chiara lettera normativa –, la commissione regionale rileva che la legge, favorendo l'accantonamento mediante un beneficio fiscale, vuole tutelare il soggetto contrattualmente più debole.

E' nota, d'altra parte, la tendenza legislativa ad uniformare – in tema di reddito d'impresa, e specificamente di accantonamenti – i diversi criteri

CASSAZIONE.NET

contabili, imposti dalle norme civilistiche o specificamente stabiliti da quelle tributarie (Cass. n. 15213/2000).

5.1.6.- Il collegio non ignora, ovviamente, che il problema della deducibilità fiscale dell'accantonamento per indennità suppletiva di clientela fu diversamente risolto da questa suprema corte, con le sentenze Cass. nn. 7690/2003 (già citata) e 24973/2006, che la escludono, mentre Cass. nn. 10221/2003, 9179/2003 (non massimata), invece, l'ammettono, sia pure, la prima, entro determinati limiti.

A questa giurisprudenza si aggiunge, recentemente, Cass. n. 17602/2008 che, pur aderendo all'ipotesi negativa (indeducibilità), non manca di rilevare in motivazione, al fine di valutare la debenza delle sanzioni, che "La stessa Amministrazione con risoluzione n. 59/E del 9 aprile 2004 aveva sostenuto che il fondo ISC era fiscalmente deducibile in base al combinato disposto dell'art. 105, comma 4, e art. 17, comma 1, del T.U.I.R., nel testo attualmente in vigore (già combinato disposto dell'art. 70, comma 3, e art. 16, comma 1, del previgente articolato) chiarendo che - ai fini della deduzione dell'accantonamento dall'esercizio - non contava la circostanza che talune componenti della complessiva indennità avessero natura aleatoria quale l'indennità suppletiva di clientela restando così eliminato ogni dubbio sulla deducibilità di accantonamenti per accadimenti anche solo eventuali. Tale interpretazione fornita all'Agenzia – che ricalcava del resto quanto già previsto nella risoluzione 21 luglio 1976, n. 8/731 – prendeva appunto atto del coevo e prevalente orientamento di dottrina e giurisprudenza (sia di

CASSAZIONE.NET

merito che di legittimità) propendente per la deducibilità degli accantonamenti al fondo ISC quale indennità compresa nell'art. 16 del TUIR".

5.1.7.- La citata Cass. n. 7690/2003, che per prima affrontò il problema, risolveva peraltro una controversia relativa all'anno d'imposta 1989, precedente alla suddetta modifica (v. par. 5.1.3-5.1.4) dell'articolo 1751 c.c., allorché – in conformità a consolidata giurisprudenza della sezione lavoro di questa suprema corte (citata sopra e nella stessa sentenza qui in riferimento) – si riteneva che l'indennità di scioglimento del contratto di agenzia e quella suppletiva di clientela assolvessero funzioni distinte pur se concorrenti, differenziandosi fra loro soprattutto perché, mentre la prima era sempre dovuta al momento della cessazione del rapporto ed era corrisposta dall'ente previdenziale (E.N.AS.A.R.CO), la seconda era soggetta a particolari regole e limitazioni, derivanti dagli accordi economici collettivi succedutisi nel tempo, e non trovava corrispondenza nella disciplina legale dell'indennità vera e propria di fine rapporto; sicché sembrava evidente che non avesse natura previdenziale, sia perché "non accantonata in apposito fondo tenuto dall'ente di previdenza per gli agenti e rappresentanti di commercio" sia perché "caratterizzata dalla mera eventualità dell'obbligo del preponente alla sua corresponsione" (Cass. cit., dalla motivazione). L'indeducibilità fiscale del relativo accantonamento fu quindi desunta dalla rilevata "ambiguità" delle menzionate norme fiscali, che sembravano non riferirsi con certezza ad un'indennità "connotata, per la disciplina collettiva che la regola, dall'incertezza dell'obbligo del preponente alla sua corresponsione" (ivi).

CASSAZIONE.NET

L'altra sentenza citata (Cass. n. 24973/2006), dal cui testo non si ricava l'annualità d'imposta, si allinea alla prima "in carenza di qualsivoglia convincente argomentazione contraria" (dalla motivazione). Cass. n. 17602/2008, infine, si riferisce all'annualità d'imposta 1991. Cosicché, in tutti questi casi, le indennità di fine rapporto potevano dirsi effettivamente distinte, nei termini sopra indicati, non essendo ancora entrata in vigore (1.1.1993) la menzionata modifica dell'articolo 1751 c.c. che le ha unificate, rendendo così univoca, nel senso della deducibilità dell'accantonamento, l'interpretazione delle norme fiscali citate al par. 5.1.3.

Tali precedenti, muovendo da un diverso presupposto normativo e di fatto, non contrastano pertanto obbiettivamente con la presente decisione.

5.1.8.- In conclusione, la censura in esame deve essere rigettata. Gli altri profili, elencati al par. 5.1.1, sono assorbiti.

5.2.- Il secondo motivo (par. 3.1.2), concernente la misura del coefficiente di ammortamento applicato in relazione ad alcuni beni (apparecchiature elettromedicali), è inammissibile.

5.2.1.- L'agenzia ricorrente afferma testualmente (ricorso, pag. 14) che "controparte commercia in apparecchiature elettromedicali e alcune le concede in leasing… qui viene in considerazione l'ammortamento delle attrezzature in leasing".

Nella sentenza impugnata si legge, invece, che "trattasi di noleggio a terzi di apparecchiature elettromedicali [i]scritte in bilancio tra le immobilizzazioni materiali, assoggettate ad ammortamento annuale".

CASSAZIONE.NET

5.2.2.- Ora, se effettivamente le apparecchiature erano concesse in *leasing*, come afferma la ricorrente (a prescindere dal fatto che si tratti di *leasing* traslativo o di godimento: cfr. Cass. nn. 14760/2008, 13418/2008, 1731/1994), le quote di ammortamento dovrebbero determinarsi non ai sensi dei primi sei commi dell'articolo 67 TUIR e nella misura stabilita, per singole categorie, dal D.M. 31 dicembre 1988, bensì ai sensi del co. 8 dello stesso articolo 67, a mente del quale "Per i beni concessi in locazione finanziaria le quote di ammortamento sono determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario e non è ammesso l'ammortamento anticipato". Non si tratterebbe, quindi, di quote di ammortamento "tabellari", bensì ricavate dal piano finanziario, dividendo il costo ammortizzabile per il numero degli esercizi di durata della locazione (così Cass. n. 15524/2002).

5.2.3.- Sta di fatto, però, che la sentenza non è censurata per lo specifico fatto di riferirsi ripetutamente ad un "noleggio" a terzi di beni acquistati dalla contribuente, che ne avrebbe ammortizzato il costo secondo quote tabellari del 25%; né per il fatto di non avere applicato l'articolo 67, co. 8, TUIR; sicché deve ritenersi impropriamente usata, nel ricorso, l'espressione "*leasing*".

5.2.4.- Tanto premesso, si osserva che la difesa erariale conviene sul punto che "il tipo di bene 'apparecchiature elettromedicali concesse in leasing'… non è espressamente prevista" nel D.M. citato; ritiene però che simili attrezzature debbano intendersi comprese nella voce "attrezzatura speci-

CASSAZIONE.NET

fica", iscritta nel gruppo XXI di detto testo, il cui coefficiente di ammortamento è 12,5%; o, tutt'al più, nella voce "macchinari, apparecchi e attrezzature varie", del gruppo di Attività non precedentemente specificate, il cui coefficiente è 15%. Critica quindi la sentenza della commissione regionale sia per avere applicato il coefficiente di ammortamento del 25% senza tener conto della tabella ministeriale sia per non avere fornito adeguata giustificazione degli elementi di calcolo.

5.2.5.- In realtà, la sentenza impugnata non merita tali critiche, poiché non calcola il coefficiente esorbitando arbitrariamente dalle categorie tabellari di beni, ma, posto che "tali beni [attrezzature elettromedicali] non trovino inquadramento nei Gruppi previsti dalle tabelle ministeriali", cerca la categoria più omogenea utilizzando non un criterio meramente descrittivo, come vorrebbe la ricorrente, ma un criterio sostanziale, ritenuto conforme allo spirito dell'articolo 67 TUIR, attinente "al normale periodo di deperimento e consumo", particolarmente breve per i beni in parola, soggetti a rapida obsolescenza tecnologica, e comunque inferiore ad otto anni, configurabile per un coefficiente del 12,5%; beni perciò assegnati ad una voce del gruppo di attività non specificate avente coefficiente, ritenuto congruo, del 25%.

5.2.6.- A fronte di tale motivazione, non passibile di censura sotto i profili denunziati della violazione di legge e dell'incongruità, la proposta di una diversa soluzione del problema, in termini di esistenza di una categoria di beni ancor più omogenea, secondo differenti criteri di ricerca, è inammis-

CASSAZIONE MEF

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

sibile, perché incide sui poteri di valutazione appartenenti in esclusiva al giudice del merito.

6.- Dispositivo

P. Q. M.

La Corte di Cassazione

Dichiara inammissibile il ricorso proposto dal ministero dell'economia e delle finanze. Rigetta il ricorso proposto dall'agenzia delle entrate.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile - tributaria, il 4 maggio 2009.

Il consigliere est. Giuseppe Magno

Il presidente Fabrizio Miani Canevari

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 11 GIU. 2009
IL CANCELLIERE
Marcello Bartolone

IL CANCELLIERE
Marcello Bartolone