

ORDINANZA N. 25579 DEL 27 OTTOBRE 2017

SENTENZA sul ricorso 6908-2011

proposto da:

CONSORZIO AGRARIO XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DARDANELLI 37, presso lo studio dell'avvocato GIUSEPPE CAMPANELLI, rappresentato e difeso dall'avvocato SALVATORE MAROTTA giusta delega in calce; - ricorrente

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende; - controricorrente - avverso la sentenza n. 47/2010 della COMM.TRIB. REG. di XXXXXXXX, depositata il 12/07/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 22/06/2017 dal Consigliere Dott. PAOLO BERNAILANI; udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. FEDERICO SORRENTINO che ha concluso per il rigetto del ricorso; udito per il ricorrente l'Avvocato MAROTTA che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato DETTORI che ha chiesto il rigetto.

FATTI DI CAUSA

A seguito di accertamento effettuato in relazione all'anno di imposta 2005, l'Agenzia delle Entrate contestava, nei confronti del Consorzio Agrario XXXXXXXXXXXXXXXX a r.l., la violazione dell'art. 25-bis d.p.r. 29.9.1973, n. 600 per aver omesso di assoggettare a ritenuta di acconto le somme corrisposte a titolo di rimborso delle spese di trasporto merci sostenute da parte degli agenti di commercio operanti per il Consorzio stesso.

Avverso detto avviso di accertamento, il Consorzio Agrario proponeva ricorso avanti alla Commissione tributaria provinciale XXXXXXXX, deducendo la violazione dell'art.25-bis d.p.r. n. 600/73, in quanto le prestazioni di trasporto merci non dovevano essere ricondotte al contratto di agenzia e, quindi, assimilate alle provvigioni ai fini dell'assoggettamento a ritenuta, bensì ad un autonomo contratto di trasporto stipulato dalle parti.

La Commissione di primo grado, con sentenza in data 18.12.2008, rigettava il ricorso.

Avverso tale decisione, il contribuente interponeva appello avanti alla Commissione tributaria regionale XXXXXXXX, parimenti rigettato con sentenza n.47/1/2010, emessa in data 12.7.2010.

In particolare, i giudici di appello, nel richiamare e condividere gli esiti decisori di altra decisione della medesima CTR intervenuta fra le parti in relazione agli anni d'imposta 2003 e 2004 (sent. n. 2/25/10 del 18.6.2010), escludevano che il pagamento delle spese di trasporto fosse riconducibile ad un distinto ed autonomo contratto di trasporto stipulato con gli stessi agenti, in virtù dell'esistenza di un rapporto contrattuale unitario; ciò posto, ritenevano che l'obbligo di effettuare le ritenute di acconto, ai sensi dell'art. 25-bis dpr

600/73, si dovesse applicare alle «provvigioni comunque denominate», ricomprendendo tutte le somme a diverso titolo dovute all'agente, ivi compresa quella parte «economicamente riferibile alle spese di trasporto».

Il ricorso è affidato a due motivi; il ricorrente ha, altresì, depositato memoria. Resiste l'agenzia con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, il Consorzio deduce insufficienza e contraddittorietà della motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, ai sensi dell'art. 360, n. 5, cod. proc. civ., avendo la sentenza della CTR attribuito natura di provvigione a compensi in realtà riferibili ad autonomi e paralleli contratti di trasporto, di analogo contenuto, conclusi fra il Consorzio ed i singoli agenti.

Il ricorrente lamenta, in tale prospettiva, la mancata considerazione, da parte della CTR, delle specifiche circostanze addotte dalla medesima parte a sostegno della tesi illustrata, ed in particolare che: a) per quantificare le spese di trasporto, sia verso i depositi degli agenti, sia verso il domicilio dei clienti venivano utilizzati criteri specifici e svincolati dal metodo di calcolo delle provvigioni (luogo, tipologia di merce, quantità e peso della merce trasportata, distanza chilometrica); b) l'art. 14 del "Contratto collettivo di settore" (allegato al ricorso introduttivo del giudizio) prevede che l'agente si occupi della spedizione a spese del Consorzio e che, in caso di ammanchi, furti, dispersioni o rotture imputabili all'agente, il Consorzio possa non autorizzare lo scarico contabile; c) il "Contratto tipo di rappresentanza commerciale con deposito" (all. 3 al ricorso in appello), all'art. 10, stabilisce che per le spese di trasporto a domicilio delle merci «varranno gli accordi fra le parti», aggiungendo che «i rimborsi spese di cui al precedente comma dovranno essere pattuiti separatamente dalle provvigioni», con ciò avvalorando, secondo il ricorrente, la natura autonoma del titolo afferente alle spese di trasporto rispetto a quello da cui scaturisce l'obbligo di corrispondere le provvigioni.

2. In relazione a tali profili di doglianza, deve preliminarmente osservarsi che non sussiste la violazione, eccepita dalla controricorrente, del principio di autosufficienza del ricorso per cassazione sancito dall'art. 366 cod. proc. civ., posto che il motivo articolato nel ricorso corrisponde ai prescritti criteri di specificità in punto di indicazione degli atti processuali e dei documenti ai quali viene fatto riferimento, di riproduzione del loro contenuto essenziale in relazione al motivo di censura e di indicazione della loro collocazione quanto al momento della produzione nei gradi del giudizio di merito (cfr. Cass. sez. V, 18.11.2015, n. 23575).

3. Ciò posto, il motivo deve essere rigettato. Va osservato che, secondo il consolidato orientamento di questa Corte cui il Collegio intende aderire, «il ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale, ma solo la facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice di merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la congruenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge». (Cass. sez. 5, 16.12.2011, n. 27197). Da ciò consegue che è del tutto estranea all'ambito del vizio di motivazione ogni possibilità per la

Corte di cassazione di procedere ad un nuovo giudizio di merito attraverso l'autonoma valutazione delle risultanze degli atti di causa, non potendo il motivo di ricorso risolversi nel sollecitare una lettura delle risultanze processuali diversa da quella operata dal giudice di merito. In tale prospettiva, deve riconoscersi come la sentenza di appello, pur nella sinteticità espositiva che la caratterizza, abbia correttamente e congruamente motivato, alla stregua dei descritti parametri di legittimità, il proprio convincimento negativo in ordine alla sussistenza «di due differenti fattispecie contrattuali: agenzia e trasporto». Invero, dopo avere esaurientemente sunteggiato le specifiche censure addotte dal Consorzio ricorrente, anche e proprio con riferimento alla documentazione contrattuale dallo stesso depositata e richiamata dal motivo di ricorso in esame, la CTR ha argomentato che «l'opera svolta dall'Agente costituisce un tutt'uno di prestazioni», la cui effettiva natura unitaria «non viene in alcun modo modificata» dai passaggi e dalle clausole inserire negli atti di carattere generale (evidente il riferimento al "contratto collettivo di settore" ed al "contratto tipo"), con particolare riferimento al fatto che lo svolgimento del rapporto denuncia, ad avviso della CTR, «una relazione "commerciale" unica, complessiva ed inscindibile, peraltro non contraddetta per tabulas (la sentenza appellata richiama l'art. 2697 cod. civ.) da elementi probanti un differente ed articolato rapporto fra le parti costituito da autonomi accordi contrattuali». In tale dimensione argomentativa, la CTR mostra di avere tenuto in considerazione il rilievo che il "Contratto tipo di rappresentanza commerciale con deposito" prodotto dal Consorzio rappresenta semplicemente uno schema negoziale di carattere generale, di cui risulta contestata da parte dell'Agenzia e non dimostrata l'effettiva corrispondenza al contenuto degli accordi stipulati con i vari agenti. Il motivo, pertanto, va respinto perché diretto a rimettere in discussione la decisione di merito sotto il profilo della valutazione di fatto operata; il che non integra il denunciato vizio, in quanto la motivazione risulta coerentemente e conseguentemente sviluppata rispetto alle premesse fattuali oggetto di considerazione da parte del giudice di merito, che non sono, come tali, suscettibili di rivisitazione in questa sede. 4. Con il secondo motivo si denuncia violazione degli artt. 25-bis d.p.r. 29.9.1973, n. 600, 53 d.p.r. 22.12.1986, n. 917 in relazione all'art. 360, n.3, cod. proc. civ.

Il contribuente, sotto tale profilo, censura la tesi della CTR (già fatta propria dalla sentenza n.2/25/2010 del medesimo organo giudicante testualmente riportata, nella parte di rilievo, all'interno del tessuto motivazionale della decisione qui impugnata), secondo cui le somme percepite dall'agente o rappresentante di commercio sono riconducibili o alla categoria dei redditi d'impresa ex art. 55 t.u.i.r. o a quella dei redditi di lavoro autonomo ex art. 53 stesso t.u.; in entrambi i casi, tali redditi sono considerati come comprensivi di tutte le somme a diverso titolo dovute all'agente, onde non sarebbe possibile (o non avrebbe rilievo ai fini che qui occupano) distinguere fra provvigioni e corrispettivi percepiti per il trasporto delle merci.

Secondo il Consorzio ricorrente, tale interpretazione violerebbe le citate norme, laddove preclude la possibilità di distinguere, all'interno della categoria dei "compensi", il titolo specifico in base al quale gli stessi sono stati percepiti, posto che l'obbligo di effettuare le ritenute, secondo l'art. 25-bis d.p.r. n. 600/73 riguarda soltanto le provvigioni (sia pure intese in senso lato) e non i corrispettivi percepiti in relazione ad una causa diversa, costituita dal contratto di trasporto.

Anche il motivo in esame risulta infondato. Lo stesso, invero, sotto un primo profilo si fonda su una premessa fattuale, ossia sulla presunta esistenza di un'autonoma fonte di obbligazioni costituita dal contratto di trasporto che si vorrebbe stipulato con ogni singolo agente, che è stata incontrastabilmente esclusa dall'impugnata sentenza con motivazione

che si sottrae a censure di legittimità, come già osservato trattando del primo motivo di ricorso.

Da ciò consegue, già in via di prima approssimazione, che la tesi sostenuta dal Consorzio, secondo cui il rimborso forfettario elargito agli agenti debba seguire il regime giuridico del contratto di trasporto, anziché quello proprio delle provvigioni relative al contratto di agenzia, appare destituito di fondamento.

5. Sotto un ulteriore e connesso profilo, inoltre, va rilevato come la ricostruzione della disciplina dell'istituto tratteggiata dalla decisione impugnata risulti correttamente impostata. L'art. 25-bis del d.p.r. n. 600/73 dispone che i sostituti d'imposta che corrispondono provvigioni, comunque denominate, per prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari sono tenuti ad operare, all'atto del pagamento della provvigione stessa, una ritenuta a titolo di acconto dell'Irpef o dell'Ires dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. In tale prospettiva, al fine di stabilire l'esatto ambito di operatività della ritenuta alla fonte di cui all'art. 25-bis cit., un utile termine di confronto per la corretta interpretazione del quadro normativo emerge dai chiarimenti forniti dalla Circolare del Ministero delle Finanze n. 24 del 10 giugno 1983. Con riferimento all'oggetto della ritenuta, la circolare citata (cap. I, lett. b) ha specificato che la ritenuta in questione si applica sulle provvigioni, «comunque denominate», per le prestazioni, anche occasionali, inerenti ad uno dei rapporti di cui sopra; in particolare, la provvigione da assoggettare a ritenuta è costituita, oltre che dal compenso per l'attività svolta dal commissionario, dall'agente, dal mediatore, dal rappresentante di commercio e dal procacciatore d'affari anche da «ogni altro compenso inerente l'attività prestata dagli anzidetti soggetti, ivi compresi i rimborsi spese relativi all'attività stessa ed escluse le somme ricevute a titolo di rimborso di spese anticipate per conto dei committenti, preponenti o mandanti».

La medesima circolare ha, inoltre, chiarito che «l'elencazione dei rapporti contenuta nel primo comma dell'art. 25-bis è da considerarsi tassativa» e che «restano, quindi, assoggettate alla ritenuta solo le provvigioni comunque denominate percepite dai commissionari, dagli agenti, dai mediatori, dai rappresentanti di commercio e dai procacciatori d'affari per le attività da questi poste in essere».

Tale interpretazione appare condivisibile in quanto fondata su una corretta ricognizione del dato normativo. Va, invero, rilevato che la ricostruzione, in via interpretativa, dei confini semantici della nozione di "provvigione" deve essere desunta, in primo luogo, dal tenore testuale dell'art. 25-bis cit., evidenziandosi come l'obbligo di operare le ritenute si configuri indipendentemente dalla formale qualificazione delle attribuzioni patrimoniali (in tal senso è da intendersi il riferimento alle «provvigioni comunque denominate») ed avuto riguardo alla stretta correlazione funzionale fra queste e «le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, agenzia», ecc. (enunciato ribadito, ai fini qui di interesse, anche dal comma 5, ultima parte, della norma citata, secondo cui «Per le prestazioni derivanti da mandato di agenzia si applicano le disposizioni indicate nei commi che precedono»).

In secondo luogo, come evidenziato dalla CTR nella motivazione della decisione impugnata, le disposizioni specificamente dettate dall'art. 25-bis cit. vanno collocate nel più generale contesto della disciplina tributaria della figura degli agenti, rappresentanti di commercio ed assimilati, valorizzando l'inclusione degli emolumenti dagli stessi percepiti nella categoria dei redditi di impresa ex art. 55 t.u.i.r., ove si tratti di esercizio per

professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 cod. civ., ovvero fra i redditi di lavoro autonomo (art. 53 t.u.i.r.).

In entrambi i casi, i ricavi (art. 85 t.u.i.r.) ed i compensi (attuale art. 54 t.u.i.r.) sono ai fini tributari da intendersi come comprensivi di tutte le somme a diverso titolo dovute all'agente.

In tale prospettiva, l'espressione «provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia (...)» deve essere intesa nel senso che i compensi a provvigione corrisposti agli agenti e soggetti assimilati, anche se per una parte erogati a titolo di rimborso spese, costituiscono per intero emolumenti assoggettati a ritenuta d'acconto ex art. 25-bis cit., trattandosi, in tale ultimo caso, di erogazioni a carattere continuativo ed abituale dirette a soddisfare, a titolo remunerativo, esigenze intrinsecamente attinenti alle prestazioni cui è contrattualmente tenuto l'agente; esigenze che ricorrono quando la prestazione lavorativa è, in sé, normalmente ed ordinariamente eseguita in modo tale da far incontrare necessariamente spese di trasporto, al di fuori dal riferimento specifico ad esborsi particolari, precisamente individuati e motivati da esigenze di carattere contingente e non ordinariamente ricorrenti, che sono, invece, oggetto di anticipazioni per conto del preponente.

Nella specie, non appare dubitabile che le spese di cui trattasi, concernendo il trasporto della merce dalla sede del Consorzio ai depositi degli agenti e da questi ultimi al domicilio dei clienti per effetto della conclusione dei contratti stipulati grazie all'attività degli agenti stessi, siano intrinsecamente attinenti all'attività contrattualmente tipica di questi ultimi.

Né, in senso contrario, rilevano le specifiche modalità di quantificazione dell'ammontare dei rimborsi (in relazione, ad esempio, alle distanze chilometriche, alla quantità ed al peso della merce trasportata), posto che le stesse non incidono comunque sul fatto che dette spese, lungi dall'essere legate al contratto di agenzia da un nesso di mera occasionalità, attengono strettamente, sotto il profilo del collegamento funzionale, all'adempimento delle prestazioni inerenti al rapporto di agenzia stesso.

In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

Segue la condanna del ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio, che si liquidano complessivamente in €. 2.300,00 oltre spese prenotate a debito.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese del giudizio, che si liquidano complessivamente in €. 2.300,00 oltre spese prenotate a debito.