Civile Sent. Sez. 5 Num. 23515 Anno 2020
Presidente: VIRGILIO BIAGIO
Relatore: PERRINO ANGELINA MARIA
Data pubblicazione: 27/10/2020

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

SENTENZA

sul ricorso iscritto al numero 22976 del ruolo generale dell'anno 2012, proposto

da

Mattinzoli Alessandro, Mattinzoli Roberto, nella qualità di eredi di Vanni Anna Maria, rappresentati e difesi, giusta mandato speciale allegata a memoria di costituzione di nuovi difensori, dagli avvocati Gianni Emilio Iacobelli e Antonio Barbieri

270/2020

-ricorrenti-

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sede staccata di Brescia, depositata in data 27 febbraio 2012, n. 25/66/2012;

Angelina Maria Perrino estensore

udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza del 28 gennaio 2020;

sentita la procura generale, in persona del sostituto procuratore generale Immacolata Zeno, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

uditi l'avv. Giulio Raffaele Ippolito per delega dell'avv. Gianni Emilio Iacobelli per i contribuenti e l'avvocato dello Stato Pietro Garofoli per l'Agenzia.

Fatti di causa

La narrativa della sentenza impugnata dà conto del fatto che Anna Maria Vanni ha esercitato l'attività di ristoratrice in un immobile condotto in locazione e che, alla scadenza del relativo contratto, ha ricevuto intimazione di licenza per finita locazione.

Ne è scaturita una lite giudiziaria a composizione della quale le parti hanno raggiunto un accordo transattivo. In particolare, ha riferito il giudice d'appello, a fronte della rinuncia della conduttrice all'indennità di avviamento, che le sarebbe spettata in misura doppia, visto che entro un anno dalla cessazione del contratto un terzo aveva preso in locazione l'immobile, correlata alla rinuncia della locatrice a ottenere opere di ripristino spettanti alla conduttrice, a costei è stata corrisposta la somma di euro 110.000,00 a titolo risarcitorio omnicomprensivo.

L'Agenzia ha ravvisato in tale corresponsione materia imponibile ai fini dell'irpef, dell'irap e dell'iva. Ne ha tratto origine un avviso di accertamento, che la contribuente ha impugnato, ottenendone l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale di Brescia.

Di contro, quella regionale ha accolto l'appello dell'Agenzia.

A sostegno della decisione il giudice d'appello ha ritenuto che la somma risarcitoria si riferiva anche alla rinuncia all'indennità di avviamento, la quale comunque, quanto all'iva, rappresenterebbe corrispettivo di una prestazione di servizi.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Contro questa sentenza propone ricorso Anna Maria Vanni per ottenerne la cassazione, che articola in tre motivi, cui l'Agenzia risponde con controricorso.

In prossimità della pubblica udienza si sono costituiti in giudizio Alessandro Mattinzoli e Roberto Mattinzoli, nella qualità di eredi di Anna Maria Vanni.

Motivi della decisione

1.- *Il primo motivo di ricorso*, col quale si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 6, comma 2, e dell'art. 17, lett. h), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nonché la violazione dell'art. 1362 c.c., perché il giudice d'appello non avrebbe considerato la natura meramente risarcitoria, e quindi non imponibile, della somma corrispostale, è per un verso inammissibile e per altro infondato.

Esso è inammissibile, là dove propone una diversa ricostruzione della volontà espressa nella transazione, facendo leva giustappunto sulla clausola, con la quale si conviene la rinuncia della conduttrice all'indennità di avviamento, valorizzata dal giudice d'appello per pervenire all'interpretazione della volontà delle parti (per un'analoga soluzione, sempre in tema di transazione, vedi Cass. 1 ottobre 2018, n. 23668).

1.1.- Esso è poi infondato, perché la decisione del giudice d'appello è sul punto conforme all'orientamento di questa Corte (espresso, di recente, da Cass. 21 febbraio 2019, n. 5108), secondo cui le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio sono soggette a tassazione se, ed entro i limiti in cui siano volte a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi.

E l'indennità spettante al conduttore per la perdita dell'avviamento commerciale, ai sensi dell'art. 34 l. 27 luglio 1978 n. 392, che nella prospettazione del giudice d'appello il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

risarcimento ha surrogato, costituisce un reddito soggetto a ritenuta di acconto (Cass. 24 luglio 2013, n. 17943).

Il motivo va quindi respinto.

2.- Fondato è, invece, il *secondo motivo di ricorso*, col quale si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 3, comma 1, e dell'art. 15, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, trascurando che l'indennità di avviamento non rientra nel perimetro di applicazione dell'iva.

2.1.- La transazione trae trattamento tributario, in generale, dall'art. 29 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, a norma del quale per le transazioni che non importano trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali l'imposta si applica in relazione agli obblighi di pagamento che ne derivano senza tenere conto degli obblighi di restituzione ne' di quelli estinti per effetto della transazione; se dalla transazione non derivano obblighi di pagamento l'imposta è dovuta in misura fissa.

Sicché, ha precisato questa Corte (con sentenza 13 novembre 2019, n. 29382), in applicazione dell'art. 29 assumono rilievo gli obblighi di pagamento derivanti dalla transazione, ai quali occorre fare riferimento ai fini della individuazione dell'imposta da applicare.

3. La rilevanza degli obblighi di pagamento deve tener conto, tuttavia, anche del principio di alternatività tra iva e imposta di registro fissato dagli artt. 5 e 40 del d.P.R. n. 131/86, di modo che qualora sia ravvisabile nella transazione una prestazione di servizi imponibile ai fini iva, sarà questa imposta a dover essere applicata.

3.1.- Il punto è che nel caso in esame, si è visto, il giudice d'appello ha ritenuto che la somma corrisposta alla conduttrice sia stata volta –anche- a ristorarla della perdita dell'indennità di avviamento; al punto che, ai fini dell'iva, ha ravvisato direttamente nell'indennità per la perdita d'avviamento il corrispettivo di una prestazione di servizi.

Angelina-Maria Perrino estensore

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4.- Ma, di per sé, quest'indennità non fronteggia alcuna prestazione di servizi, proprio perché è un'indennità, chiamata a ristorare una perdita, correlata alla cessazione del contratto di locazione (ne escludono l'imponibilità ai fini iva Cass. 7 giugno 2006, n. 13345 e 27 giugno 2008, n. 17633).

Difatti questa Corte, da ultimo (con sentenza 12 novembre 2019, n. 29180), nel ribadire che l'indennità per la perdita d'avviamento dovuta al conduttore dell'immobile commerciale, nell'ipotesi di cessazione del rapporto di locazione, non sconta l'iva, ne ha chiarito la duplice funzione, da un lato, di compensare il conduttore della perdita dell'avviamento, conseguente alla indisponibilità dei locali, e, dall'altro, di distribuire equitativamente l'incremento del valore locativo indotto dall'esercizio dell'attività commerciale nei locali dell'impresa a chi ha concorso all'incremento.

4.1.- L'indennità, allora, non costituisce elemento costitutivo del contratto, nel senso che l'esistenza del rapporto giuridico che unisce le parti non dipende dal versamento di essa: è a queste condizioni che la giurisprudenza unionale reputa che una somma qualificata come indennizzo remuneri una prestazione di servizi (Corte giust. 3 luglio 2019, causa C-242/18, *Unicredit Leasing,* punto 71).

Nel caso in esame, invece, non v'è legame tra prestazioni (la prestazione indennitaria del locatore e l'obbligazione di rilascio dell'immobile del conduttore) scaturente dal sinallagma contrattuale, poiché la prestazione indennitaria sorge in un momento in cui il rapporto contrattuale è già cessato.

Il pagamento dell'indennità non riguarda, quindi, la regolare esecuzione del contratto, ma la fase successiva dell'esecuzione per rilascio in danno del conduttore, integrando una condizione dell'azione esecutiva (Cass. 31 agosto 2009, n. 18899 e n. 29180/19, cit.).

Angelina-Maria Perrino estensore

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4.2.- Né l'importo spettante a quel titolo corrisponde al recupero di una parte dei costi associati alla prestazione dei servizi forniti, ossia a una parte del prezzo del servizio che il locatore si è impegnato a fornire al conduttore (come, invece, si è ritenuto a proposito della corresponsione di un importo ad un operatore economico in caso di risoluzione anticipata, per motivi propri del cliente, di un contratto di prestazione di servizi che preveda il rispetto di un periodo di fedeltà in cambio della concessione a tale cliente di condizioni commerciali vantaggiose: Corte giust. 11 giugno 2020, causa C-43/19, *Vodafone Portugal*, che ribadisce il principio già dettato da Corte giust. 22 novembre 2018, causa C-295/17, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA*).

4.3.- Sicché è proprio la ricostruzione della volontà espressa in sentenza a escludere l'imponibilità ai fini dell'iva e a ricondurre gli obblighi di pagamento scaturenti dalla transazione nell'alveo dell'imposta di registro.

5.- Il motivo va quindi accolto.

Il che determina l'assorbimento del *terzo motivo di ricorso*, che ripropone la questione sotto il profilo del vizio di motivazione.

6.- Ne segue l'accoglimento del ricorso nei limiti indicati, e la cassazione della sentenza impugnata per il profilo accolto, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

Per questi motivi

rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo, assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione al profilo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 28 gennaio 2020.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale