Sentenza del 06/08/2019 n. 20945 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
1. La P. 80 Concessionaria Pubblicità s.p.a. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 26 novembre 2012, di reiezione dell'appello dalla medesima proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva respinto il suo ricorso per l'annullamento di un avviso di accertamento con cui era stata recuperata l'i.v.a. asseritamente indebitamente detratta per l'anno 2004, e irrogata la relativa sanzione.

2. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che l'atto impositivo trae origine dalla contestazione operata dall'Ufficio in ordine alla detraibilità dell'i.v.a. assolta su spese, rappresentate da compensi per prestazioni legali rese per l'assistenza resa nell'interesse di persona fisica - Presidente e Amministratore delegato pro tempore della società - coinvolta in procedimenti penali e civili, riaddebitate, poi, alla Fininvest s.p.a. in esecuzione di pattuizioni intervenute tra le società.

2.1. Il giudice di appello ha dato atto che la Commissione provinciale aveva respinto il ricorso della società contribuente evidenziando che non sussisteva l'eccepito difetto di motivazione, sollevato in relazione alla mancata allegazione degli atti richiamati nell'atto impositivo, e, nel merito, che difettava il requisito dell'inerenza del costo, attesi il carattere personale dei procedimenti penali in relazione ai quali erano state rese le prestazioni legali in oggetto e la mancata dimostrazione della riferibilità della spesa sostenuta per l'assistenza nei giudizi civili all'attività della società; ciò premesso, ha confermato la decisione di primo grado, ribadendo sia la insussistenza del vizio di motivazione dell'atto impositivo, sia la mancata dimostrazione del requisito dell'inerenza del costo.

Ha aggiunto che, in ordine alla sanzione irrogata, non ricorreva l'esimente delle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme applicate.

3. Il ricorso è affidato a cinque motivi.

4. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

5. La ricorrente deposita memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la P. 80 Concessionaria Pubblicità s.p.a. denuncia la violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, per aver la sentenza impugnata ritenuto indetraibile

l'i.v.a. assolta sulle spese legali sostenute per la difesa del suo Presidente e Amministratore pro tempore in procedimenti penali in cui il medesimo era stato coinvolto, evidenziando che tali procedimenti avevano avuto per oggetto fatti asseritamente da questi commessi nell'espletamento della propria funzione istituzionale.

Evidenzia, in proposito, che l'attività professionale indicata nelle fatture in contestazione era stata prestata nell'ambito di procedimenti penali instaurati o nei confronti del Presidente/amministratore per tentata estorsione e falso in bilancio o nei confronti di terzi per fatti rispetto ai quali egli rivestiva la qualità di parte offesa.

1.1. Il motivo è infondato.

Deve osservarsi che, secondo consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, affinchè l'amministratore di una società di capitali ottenga il rimborso delle spese è necessario che abbia sostenuto tali spese a causa, e non semplicemente in occasione, del proprio incarico.

Tale principio si ricava dall'applicazione analogica dell'art. 1720 c.c., prevista in tema di mandato, alla gestione societaria, con la puntualizzazione, imposta dalla peculiarità della fattispecie, che, in assenza di una preventiva e rigida determinazione, all'atto del conferimento dell'incarico, delle modalità di comportamento dell'amministratore, il criterio discretivo per distinguere fra atti compiuti dall'amministratore immediatamente necessari al perseguimento del detto scopo ed atti che con lo scopo medesimo si pongono solo in legame di occasionalità risiede nello scopo sociale che conforma la discrezionalità di cui gode l'amministratore.

L'ambito di operatività dell'art. 1720 c.c., si estende, dunque, alle sole spese effettuate per espletamento di attività che il mandante ha il potere di esigere, ossia a quelle spese che, per la loro natura, si collegano necessariamente all'esecuzione dell'incarico conferito, nel senso che rappresentino il rischio inerente all'esecuzione dell'incarico, mentre esulano dall'ambito applicativo della norma quelle spese sostenute per attività svolte in occasione del mandato stesso (cfr. Cass., sez. un., 14 dicembre 1994, n. 10680; da ultimo, cfr. Cass. 22 gennaio 2019, n. 1557).

Tra le attività occasionali, e dunque non trasferibili in termini di costi alla società, rientra anche l'ipotesi in cui le spese siano state effettuate dall'amministratore allo scopo di difendersi in un processo penale per fatti connessi all'incarico, anche se questo si conclude col proscioglimento, poichè quel che rileva è l'assenza del nesso causale, insussistente anche in tale ipotesi.

Infatti, la necessità di effettuare le spese di difesa non si pone in nesso di causalità diretta con l'adempimento del mandato, ma tra l'uno e l'altro fatto si inserisce un elemento intermedio, dovuto all'attività di una terza persona, pubblica o privata, costituito dall'accusa poi rivelatasi infondata (cfr. Cass. 14 dicembre 2012, n. 23089; Cass. 9 marzo 2012 n. 3737).

1.2. Con riferimento al requisito dell'inerenza del costo, questa Sezione ha riallineato la nozione fiscale al fenomeno economico peculiare all'esercizio dell'attività d'impresa, affermando che "il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale", esclusa ogni

valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta) o congruità "perchè il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo" (cfr.. Cass. 11 gennaio 2018, n. 450; Cass. 7 luglio 2018, n. 19804).

La valutazione della strumentalità di un acquisto rispetto all'attività imprenditoriale va effettuata in concreto, tenendo conto dell'effettiva natura del bene o del servizio, in correlazione agli scopi dell'impresa (Cass. 17 luglio 2018, n. 18904; Cass. 2016, n. 5860).

E' stato, inoltre, evidenziato che, ai fini della detraibilità del tributo assolto sulle operazioni passive, le previsioni statutarie non presentano un valore vincolante, ma solo meramente indiziario circa l'inerenza dei relativi costi all'effettivo esercizio dell'impresa, essendo, altresì, necessario che la prestazione non sia isolata e che sia inserita in una specifica attività imprenditoriale (cfr. Cass. 18 febbraio 2015, n. 3205).

Con riferimento a fattispecie analoga, questa Sezione ha escluso la deducibilità delle spese legali sostenute da una società per la difesa di propri dipendenti in un procedimento penale originato dalla querela di altri dipendenti nell'ambito del rapporto di lavoro, ritenendo che, ai fini dell'inerenza all'attività d'impresa, non è sufficiente che il costo sia conseguente in senso generico all'esercizio dell'impresa, ma è necessaria la sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili (cfr. Cass. 10 marzo 2017, n. 6185).

In applicazione dei richiamati principi, deve concludersi che l'assunzione delle spese per la difesa penale del Presidente/Amministratore della società non è qualificabile costo di operazioni sociali legittime ovvero rientranti nell'oggetto sociale, per cui la decisione espressa sul punto dalla Commissione regionale, che ha negato la detrazione dell'i.v.a. assolta sulle stesse, si presenta immune dal vizio prospettato.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce l'insufficiente motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, rappresentato dall'esistenza di un nesso di derivazione causale tra l'attività esercitata dalla società e i fatti dedotti nei procedimenti civili, in relazione ai quali sono state sostenute spese legali.

2.1. Il motivo è inammissibile.

Infatti, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, - nella formulazione risultante a seguito della modifica apportata dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv., con modif., nella L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis al caso in esame - non è più deducibile quale vizio di legittimità il semplice difetto di sufficienza della motivazione, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione è circoscritto alla sola verifica della violazione del cd. minimo costituzionale richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, e dell'omesso esame di un fatto storico, che abbia formato oggetto di discussione e che appaia decisivo ai fini di una diversa soluzione della controversia. (cfr., ex multis, Cass., ord., 25 settembre 2018, n. 22598; Cass. 12 ottobre 2017, n. 23940).

Le disposizioni sul ricorso per cassazione, di cui al menzionato art. 54, circa il vizio denunciabile ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, si applicano anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, atteso che il giudizio di legittimità in materia tributaria, alla

luce del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62, non ha connotazioni di specialità, dovendosi, conseguentemente ritenere che il D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 3-bis, - invocato dalla ricorrente -, quando stabilisce che "le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546", si riferisce esclusivamente alle disposizioni sull'appello, limitandosi a preservare la specialità del giudizio tributario di merito (così, Cass., sez. un., 7 aprile 2014, n. 8053).

3. Con il terzo motivo la P. 80 Concessionaria Pubblicità s.p.a. si duole dell'omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, rappresentato dall'esistenza di un "collegamento" tra l'attività esercitata dalla società e i fatti dedotti nei procedimenti civili, in relazione ai quali sono state sostenute spese legali.

3.1. Il motivo è infondato.

La sentenza di appello ha escluso che ricorresse il requisito dell'inerenza anche con riferimento alle spese sostenute per l'assistenza e la difesa in procedimenti civili.

Ha, dunque, dimostrato di prendere in considerazione i procedimenti civili in relazione ai quali la società ha sostenuto spese legali e ha ritenuto che tali spese, per la loro natura, non si collegassero necessariamente all'esecuzione dell'incarico conferito al Presidente/Amministratore, non ponendosi in nesso di causalità diretta con l'adempimento del mandato.

4. Con il quarto motivo la contribuente lamenta la violazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2, L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3, e D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, per aver la sentenza impugnata escluso che sussistesse una obiettiva condizione di incertezza in ordine al concetto di inerenza e, conseguentemente, alla sussistenza del diritto alla detrazione dell'i.v.a., escludendo la ricorrenza di una situazione di non irrogazione della sanzione per i fatti in oggetto.

4.1. Il motivo è infondato.

In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, postula una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita non già ad un generico contribuente, nè a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, nè all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (cfr. Cass. 23 novembre 2016, n. 23845; Cass. 22 febbraio 2013, n. 4522).

Tale condizione ricorre quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, contenga una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione, il cui onere di allegazione grava sul contribuente (cfr. Cass. 14 gennaio 2015, n. 440; Cass. 14 marzo 2012, n. 4031).

Nel caso in esame, non è ravvisabile una simile incertezza normativa oggettiva, avuto riguardo alla possibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica in oggetto e, al tempo stesso, alla mancata allegazione da parte della ricorrente di indici quali, ad esempio, l'esistenza di specifici e rilevanti contrasti giurisprudenziali - sintomatici della ricorrenza di un siffatto stato.

5. Con l'ultimo motivo la società ricorrente censura la sentenza di appello, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per difetto assoluto di motivazione in ordine alla eccepita incolpevolezza dell'errore commesso sul fatto.

5.1. Nel merito, risponde al vero che la Commissione regionale ha omesso di motivare sul motivo di gravame avente ad oggetto l'errore sul fatto, ma ciò non giustifica l'accoglimento della doglianza, in relazione all'infondatezza della questione non esaminata.

In proposito, si rammenta chela Corte di cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, nonchè dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111 Cost., comma 2, ha il potere, in una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 c.p.c., di correggere la motivazione anche a fronte di un error in procedendo, quale la motivazione omessa, mediante l'enunciazione delle ragioni che giustificano in diritto la decisione assunta, qualora, come nel caso in esame, si tratti di questione che non richieda ulteriori accertamenti in fatto (cfr. Cass., ord., 1 marzo 2019, n. 6145; Cass., sez. un., 2 febbraio 2017, n. 2731).

Orbene, la società ricorrente allega, sul punto, che "le spese sostenute presentassero, sul piano fattuale, le caratteristiche idonee a qualificarle come inerenti all'attività dalla stessa svolta", tali da indurla a ritenere incolpevolmente "che le somme dalla stessa pagate per le spese legali sostenute a favore dei propri dirigenti avessero la natura di costi inerenti e seppure riaddebitati a Fininvest, di oneri propri, e che... sussistesse il diritto a detrazione della relativa Iva...".

Tale doglianza si risolve, nella sostanza, nella invocazione di un errore in ordine alla sussistenza del requisito della inerenza dei costi e, conseguentemente, alla detraibilità della relativa i.v.a. assolta, e, dunque, nella deduzione di un errore in ordine alla interpretazione della disciplina normativa in tema di diritto alla detrazione dell'Iva.

Un siffatto errore è privo di rilevanza ai fini che qui interessano della non sanzionabilità della condotta, essendo stata espressamente esclusa dal giudice di appello - con statuizione che ha resistito alla critica formulata in questa sede con altro motivo di ricorso - la riconducibilità di tale errore ad obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni normative rilevanti.

6. Deve, infine, osservarsi che, con la memoria depositata ai sensi dell'art. 378 c.p.c., la società evidenzia che la disciplina normativa in tema di sanzioni per infedele dichiarazione dell'i.v.a. e per indebita detrazione di tale imposta, prevista dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, artt. 5 e 6, è stata modificata, in senso più favorevole per il contribuente, dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, e chiede l'applicazione del trattamento sanzionatorio più mite sopravvenuto.

Sul punto, si osserva che le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15, applicabili ai processi in corso in virtù del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 3, prevedono, per l'infedele dichiarazione dell'i.v.a., la sanzione dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato in luogo di quella originaria dal cento al duecento per cento della differenza, mentre per l'indebita detrazione dell'i.v.a., la sanzione pari al novanta per cento dell'i.v.a. indebitamente detratta in luogo di quella originaria uguale all'ammontare della detrazione compiuta.

Sarà compito del giudice del rinvio provvedere all'applicazione del trattamento sanzionatorio più favorevole derivante dall'entrata in vigore, in pendenza del giudizio, del D.Lgs. n. 158 del 2016.

7. Il ricorso va, nei limiti riferiti, accolto e la sentenza cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche al regolamento delle spese.

P.Q.M.

la Corte, pronunciando sul ricorso, cassa la sentenza impugnata nei limiti di cui in motivazione e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 11 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 6 agosto 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza