Sentenza del 15/02/2019 n. 4578 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La A.C.s.r.l. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 156/22/13, depositata il 19.07.2013 dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia Sez. staccata di Lecce, che, rigettando l'appello, aveva confermato l'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2003 con il quale, in applicazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, come modificato della L. n. 289 del 2002, art. 2, comma 8, erano stati recuperati a tassazione i costi sostenuti dalla società nella realizzazione di un complesso alberghiero, così rideterminando l'imposta ai fini Irpeg (Euro 1.030.441,00), Iva (Euro 371.603,00) ed Irap (Euro 110.296,00).

Ha rappresentato che l'atto impositivo trovava genesi in un controllo della G.d.F. finalizzato alla rideterminazione del reddito d'impresa relativo al 2003, per l'indeducibiltà di costi riconducibili a fatti penalmente rilevanti, ai sensi dell'art. 14, comma 4 bis cit.. In particolare a seguito delle indagini erano stati ipotizzati reati di lottizzazione abusiva, commessa in Brindisi e relativa al " (OMISSIS)" denominato "A.C.", suddiviso in vari comparti e sub-comparti, ognuno con specifica destinazione urbanistica. Le indagini eseguite avevano prospettato la violazione dell'Accordo di programma sottoscritto tra Regione Puglia e Comune di Brindisi, raggiunto in variante al PRG - ai sensi dell'allora vigente L.R. n. 34 del 1994-, che prevedeva vincoli temporali di destinazione turistico-alberghiera e divieti di alienazione, di fatto aggirati a mezzo delle convenzioni attuative del suddetto accordo, stipulate il 9.02.2001 e poi il 27.08.2002 tra il Comune e la società, tradottesi in sintesi in accordi negoziali che consentivano modifiche alla destinazione d'uso degli immobili realizzandi e possibilità di alienazione dell'intero complesso turistico in tempi più brevi di quelli prescritti dall'accordo di programma regionale.

Contestando anche l'impostazione accusatoria delle separate indagini penali, la società impugnava l'avviso di accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Brindisi, che con sentenza n. 53/01/10 rigettava tuttavia il ricorso. La società appellava la sentenza dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, sez. staccata di Lecce, che con la pronuncia oggetto del presente giudizio confermava la sentenza di primo grado.

La contribuente censura la sentenza con dodici motivi:

con il primo per violazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, come modificato del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, commi 1 e 3, conv. in L. n. 44 del 2012, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per il contrasto delle statuizioni della pronuncia con la nuova disciplina introdotta nel 2012, che ha delimitato l'indeducibilità dei costi alle sole ipotesi di attività riconducibili a

delitti non colposi, novella cui sarebbe attribuibile efficacia retroattiva quale ius superveniens favorevole al contribuente;

con il secondo per violazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, nel testo introdotto della L. n. 289 del 2002, art. 2, comma 8, nonchè dell'art. 53 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perchè comunque il giudice regionale ha errato nel non condividere la prospettazione interpretativa della disciplina, secondo cui la disposizione, anche nella sua precedente formulazione, comportava l'indeducibilità dei costi solo qualora dall'attività illecita il contribuente conseguisse specifici vantaggi fiscali, non riscontrabili nel caso di specie;

con il terzo per nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver erroneamente affermato che in ordine alla rilevanza penale dell'attività posta in essere la società non ha formulato specifiche contestazioni, con ciò non avvertendo che al contrario la contribuente aveva eccepito e sorretto con appropriata difesa la contestata infondatezza del supposto illecito penale;

con il quarto per nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non aver indagato, sempre con riguardo alle questioni relative alla rilevanza penale dell'attività addebitata alla società, sulla sussistenza dell'elemento soggettivo del reato;

con il quinto per violazione degli artt. 42 e 43 c.p., D.P.R. n. 380 del 2001, art. 30, art. 27 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente attribuito rilevanza penale alla condotta della società, senza tener conto del difetto dell'elemento soggettivo, avendo operato la società in forza degli accordi negoziali attuativi stipulati con in Comune di Brindisi, e dunque nella convinzione che si trattasse di condotta lecita, esulante dalla "rimproverabilità della condotta";

con il sesto per omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver tenuto conto dell'assenza quanto meno dell'elemento soggettivo del reato ossia del mancato accertamento del dolo dell'agente;

con il settimo per violazione del D.P.R. n. 380 del 2001, artt. 30, 51 c.p., comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perchè erroneamente non ha tenuto conto che operando la società in forza degli accordi con il Comune di Brindisi, la condotta illecita era esclusa perchè giustificata dall'esercizio di un diritto;

con l'ottavo per omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver tenuto conto che la società riteneva di operare correttamente in forza della portata della seconda convenzione stipulata con l'ente comunale;

con il nono per omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver tenuto conto che in concreto l'alienazione dei primi immobili fosse avvenuta ben oltre il quinquennio previsto dall'Accordo di programma e dalla legge regionale;

con il decimo per omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, perchè erroneamente il giudice d'appello non si è avveduto che la seconda

convenzione non fissava un termine a quo in contrasto con il limite temporale previsto dalla L.R. pugliese n. 34 del 1994, art. 1;

con l'undicesimo per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 18 e 24, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver erroneamente escluso ogni decisione sulla doglianza della società in ordine all'illegittimo recupero di costi in mancanza di ricavi, ritenendo che la questione non fosse stata sollevata tempestivamente ma solo con le memorie illustrative, sebbene la questione fosse riconducibile alle critiche già sollevate con il ricorso introduttivo, senza che fosse richiesta una specificità del motivo di censura;

con il dodicesimo per nullità della sentenza per omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non essersi pronunciata sulla domanda subordinata relativa alla deducibilità quanto meno dei costi sostenuti per il personale dipendente utilizzato per la realizzazione del complesso turistico;

Ha chiesto pertanto la cassazione della sentenza con ogni consequenziale provvedimento.

Si è costituta l'Agenzia, contestando i motivi di ricorso, di cui ne ha chiesto il rigetto.

La società, della quale era stato dichiarato il fallimento nelle more del giudizio, ha depositato memorie ex art. 378 c.p.c..

Alla pubblica udienza del 17 gennaio 2019, dopo la discussione, il P.G e le parti hanno concluso. La causa è stata trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

Con il primo motivo il contribuente invoca l'applicazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, come modificato del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1 e 3, conv. in L. n. 44 del 2012, entrato in vigore tra la data in cui dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale la causa fu trattenuta in decisione ed il deposito della sentenza. Esso circoscrive la previsione di indeducibilità ai soli costi e spese sostenute per beni o prestazioni di servizio "direttamente" utilizzati per il compimento di atti o attività "qualificabili come delitto non colposo" per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'art. 424 c.p.c. o sentenza di non luogo a precedere per prescrizione del reato.

La società contribuente in particolare sostiene che la natura contravvenzionale del reato di lottizzazione abusiva ipotizzata dalle indagini penali riguardanti il caso di specie è estranea al perimetro applicativo della indeducibilità dei costi e, poichè la modifica della norma costituirebbe jus superveniens con efficacia retroattiva in bonam partem, sarebbe comunque venuto meno il presupposto della indeducibilità dei costi recuperati a tassazione dall'avviso di accertamento impugnato.

L'Agenzia contesta a sua volta il motivo evidenziando che dalle indagini penali prodromiche all'avviso di accertamento furono avviate più azioni penali, sfociate non solo nei rinvii a giudizio, e poi negli stessi processi, per lottizzazione abusiva, ma anche per delitti non colposi quali la

corruzione e la truffa aggravata. L'Agenzia afferma che mentre per il reato contravvenzionale di lottizzazione abusiva il processo si è definitivamente concluso con la condanna degli imputati, per quello di corruzione è intervenuta la prescrizione per l'amministratore della società (in sè non rilevante ai fini della deducibilità dei costi) e la condanna del coimputato; per quello di truffa aggravata i procedimenti sono in corso. L'Agenzia sostiene che nelle sentenze di condanna sino ad ora emesse è stata riconosciuta l'unicità del disegno criminoso tra le varie ipotesi delittuose contestate, ciò che ricondurrebbe i costi della trasformazione urbanistica a tutti i reati contestati, siano essi contravvenzionali o delitti non colposi, e ciò anche con riferimento alle contestazioni per truffa aggravata, sebbene quest'ultimo procedimento penale sia stato aperto successivamente alla emissione e notifica dell'avviso di accertamento.

Queste le rispettive prospettazioni difensive, è innanzitutto pacifico che la modifica della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, intervenuta nel 2012, costituendo jus superveniens astrattamente più favorevole al contribuente abbia efficacia retroattiva (ex multis, cfr. Cass., ord. n. 17788/2018; 26461/2014). Ne discende che ove risultassero contestati solo reati contravvenzionali, non potrebbero essere ripresi a tassazione i costi per cui è causa.

E' altrettanto vero tuttavia che l'Agenzia ha evidenziato come le inchieste seguite agli accertamenti sul complesso delle autorizzazioni conseguite dagli enti territoriali, regionale e comunale, ed all'attività imprenditoriale conseguente, relativa alla realizzazione dell'insediamento turistico-alberghiero ad opera della società, sono confluite non solo nella contestazione di reati contravvenzionali, ma anche in processi per delitti non colposi (corruzione, truffa aggravata).

La difesa della contribuente ha lamentato la carenza di autosufficienza dell'atto difensivo dell'Ufficio, che non riporta se e quali siano gli altri procedimenti pendenti nei confronti dei responsabili della società, anche in concorso con soggetti estranei alla medesima società. Sostiene inoltre che tale circostanza si sarebbe manifestata per la prima volta solo con il controricorso, mentre l'atto impositivo e le successive difese dell'Ufficio avevano fatto riferimento al solo reato contravvenzionale. Sennonchè, il controricorso riporta con ordine i processi penali in corso e quelli con esito definitivo, gli esiti dei medesimi, i reati per i quali i giudizi sono stati celebrati; inoltre, è pur vero che la fattispecie deve essere esaminata alla luce dello jus superveniens, astrattamente più favorevole al contribuente, ma è altrettanto vero che i fatti vanno inquadrati nel loro complesso, verificando se sui medesimi fossero state fondate altre ipotesi di reato per le quali si è proceduto, così da assicurare all'Ufficio un trattamento paritario rispetto alla parte che ha tratto vantaggio dalla riformulazione dell'art. 14 cit. nel corso del processo.

Trattasi comunque di accertamento in fatto, all'esito del quale sarà possibile formulare un giudizio che conduca definitivamente la fattispecie per cui è causa all'esterno del citato, art. 14, comma 4 bis, così come nuovamente perimetrato, con conseguente deducibilità dei costi ai fini della determinazione del reddito d'impresa dell'anno 2003, oppure, verificata l'emersione di delitti non colposi da quelle medesime condotte e riscontrata la diretta utilizzazione dei costi per il compimento di delitti non colposi, ne giustifichi ancora l'indeducibilità. A tal fine la sentenza va

cassata e rinviata alla Commissione regionale pugliese, che sarà tenuta a valutare la fattispecie alla luce della novellata disciplina della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis.

L'accoglimento, nei termini chiariti, del primo motivo, assorbe i motivi dal terzo al dodicesimo, non senza rilevare che la sentenza era comunque sorretta da una motivazione sufficiente quanto alla identificazione della rilevanza penale delle condotte, mentre le pur argute doglianze ad essa rivolte, sotto il profilo dell'error iuris in iudicando e dell'error iuris in procedendo, tentano di investire la Corte di un nuovo giudizio di merito, inibito in sede di legittimità.

E' assorbito anche il secondo motivo, con il quale la contribuente si duole della violazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, nel testo introdotto dalla L. n. 289 del 2002, art. 2, comma 8, nonchè dell'art. 53 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per l'erronea interpretazione della disciplina. In particolare, con riferimento alla precedente formulazione della norma, si sostiene che la previsione di indeducibilità dei costi afferisse solo alla ipotesi in cui dall'attività illecita il contribuente avesse conseguito specifici vantaggi fiscali, non riscontrabili nel caso di specie. Dunque la prospettazione difensiva della società pretende di circoscrivere la portata del citato, art. 14, comma 4 bis dell'art. 14 alla sussistenza di un diretto rapporto causale tra costi "riconducibili" al compimento di fatti, atti o attività direttamente assimilabili a reato ed conseguimento di vantaggi fiscali. Adombra che diversamente la norma violerebbe il principio costituzionale di capacità contributiva. L'attuale disciplina, introdotta nel 2012, per l'applicazione della quale viene accolto il primo motivo, a prescindere da valutazioni in merito alla condivisibilità o meno delle numerose critiche indirizzate alla precedente formulazione, ha eliso le perplessità manifestate, riducendo l'indeducibilità dei costi solo a quelli "direttamente utilizzati" per il compimento di atti o attività qualificabili come delitti non colposi, così circoscrivendo in modo non equivoco l'alveo applicativo della norma.

In conclusione va accolto il primo motivo, assorbiti gli altri. La sentenza va cassata e il processo va rinviato alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, sez. staccata di Lecce, che deciderà tenendo conto dei principi esposti in motivazione, oltre che sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo, assorbiti gli altri. Cassa la sentenza e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, sez. staccata di Lecce, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 17 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 15 febbraio 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza