Sentenza del 04/04/2019 n. 9419 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) - REDDITI DI IMPRESA - DETERMINAZIONE DEL REDDITO - DETRAZIONI - IN GENERE Reddito di impresa - Spese per attività costituenti fatti di reato dichiarati prescritti - Indeducibilità automatica - Esclusione - Fondamento.

Massima:

In tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 14, comma 4 bis, della l. n. 537 del 1993 (come novellato dall'art. 8, commi 1 e 3, del d.l. n. 16 del 2012, conv. in l. n. 44 del 2012), l'indeducibilità dei costi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitti non colposi non discende in modo "automatico" dalla declaratoria di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato, spettando al giudice tributario valutare incidentalmente la rilevanza penale della condotta.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

Il Calzaturificio M. s.r.l. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 40/12/12, depositata l'11.06.2012 dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, che, accogliendo l'appello dell'Agenzia delle Entrate, aveva rigettato il ricorso introduttivo della società avverso l'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2005 con il quale, in applicazione della L. n. 537 del 1993, art. 14 comma 4 bis, come modificato dalla L. n. 289 del 2002, art. 2 comma 8, erano stati recuperati a tassazione i costi sostenuti per la produzione di calzature anti-infortunistica, così rideterminando l'imposta ai fini Ires (Euro 101.528,00), Iva (Euro 19.740,00) ed Irap (Euro 30.416,00), oltre sanzioni, per il complessivo importo di Euro 283.628,00.

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 della L. n. 537 del 1993, art. 14 comma 4 bis. In particolare a seguito delle indagini era stato ipotizzato il reato previsto dall'art. 517 c.p. per aver apposto sul

prodotto la dicitura "Made in Italy", nonostante le tomaie fossero cucite in Paesi extracomunitari (India), il che non soddisfaceva la condizione di trasformazione sostanziale prescritta dall'art. 24 del codice doganale comunitario (Reg. CEE 2913 del 12 ottobre 1992). Ciò non consentiva di ritenere che la merce fosse prodotta in Italia, con violazione della norma penale citata e della L. n. 350 del 2003, art. 4, comma 49.

Contestando anche l'impostazione accusatoria delle separate indagini penali, la società impugnava l'avviso di accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna, Oche con sentenza n. 59/02/09 accoglieva il ricorso. L'Ufficio appellava la sentenza dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, che con la pronuncia ora al vaglio della Corte riformava la decisione del giudice di primo grado riconoscendo il fondamento dell'atto impositivo. Il giudice regionale ha ritenuto che la trasformazione del prodotto, perfezionato in Italia con costi di lavorazione effettuati all'estero pari al 26,8% dell'intero costo di produzione, non è sufficiente a superare l'allegato 11 del Regolamento CEE 2/02/1993 n. 2994/93 CEE, che esclude le calzature incomplete formate da tomaie realizzate all'estero e fissate in Italia alle suole primarie. Ha inoltre attribuito decisività al citato art. 14, comma 4 bis come novellato del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, commi 1 e 3, sostenendo che la nuova formulazione della disciplina fa discendere automaticamente l'indeducibilità dei costi qualora per i fatti qualificabili come delitti non colposi sia intervenuto nel processo penale la dichiarazione di prescrizione.

La contribuente censura la sentenza con quattro motivi:

con il primo per violazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis come modificato dal 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, perchè erroneamente ha fatto discendere in modo automatico l'indeducibilità dei costi "direttamente utilizzati" per il compimento di atti o attività qualificabili come delitti non colposi dalla declaratoria di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione, laddove aveva l'obbligo di valutare incidentalmente la rilevanza penale della condotta tenuta dalla società;

con il secondo per violazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, dell'art. 517 c.p., della L. n. 350 del 2003, art. 4, comma 49 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perchè comunque il giudice regionale, ai fini della violazione dell'art. 24 n. 2913 del 1992 (cd. codice doganale), ha erroneamente sostenuto sufficiente la realizzazione delle tomaie all'estero e la fissazione a suole primarie in Italia, quale ipotesi prevista dall'allegato n. 11 Reg. CEE 2454/93/CE, dovendo al contrario tenersi conto della particolare tecnica di realizzazione delle suole applicate alle tomaie dalla società, la cui complessità salvaguarderebbe l'attività di trasformazione o lavorazione sostanziale del prodotto in Italia, e dunque l'estraneità della condotta al reato previsto dall'art. 517 c.p.;

con il terzo per violazione e falsa applicazione dell'art. 14, comma 4 bis in relazione al L. n. 537 del 1993, art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perchè non ha considerato che i costi non erano comunque "direttamente" finalizzati alla commissione del delitto, ma solo genericamente connessi con esso;

con il quarto per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, perchè carente in merito alla circostanza che la

condotta penalmente rilevante poteva essere ricondotta alla sola apposizione della dicitura "Made in Italy", con conseguente indeducibilità dei soli costi collegati a questa fase di lavorazione.

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

L'Agenzia si è costituita ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica.

Alla pubblica udienza del 14 marzo 2019, dopo la discussione, il P.G e le parti hanno concluso. La causa è stata trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

Va premesso che la decisione della sentenza impugnata è fondata su due ragioni, autonome tra loro, l'una relativa alla valutazione della attività di assemblaggio dei singoli componenti del prodotto realizzato e su cui è stata apposta la dicitura "Made in Italy", secondo cui la fattispecie rispecchierebbe proprio quanto, secondo l'allegato n. 11 del Reg. CEE 2454/93/CE, esclude la facoltà di apposizione dell'etichetta sull'origine del prodotto, così violando l'art. 517 c.p. e la L. n. 350 del 2003, art. 4, comma 49; l'altra relativa ad una interpretazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, come novellato dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, commi 1 e 3, secondo cui nella ipotesi di declaratoria di prescrizione del reato i costi di produzione sarebbero automaticamente indeducibili.

Ciò chiarito, con il primo motivo la società si duole della circostanza che il giudice regionale, nella valutazione della fattispecie, abbia fatto discendere in modo "automatico" l'indeducibilità dei costi "direttamente utilizzati" per il compimento di atti o attività qualificabili come delitti non colposi dalla declaratoria di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione. Sostiene la ricorrente che invece, al contrario, la commissione aveva l'obbligo di valutare incidentalmente la rilevanza penale della condotta tenuta dalla società.

E' 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).

Ebbene il giudice regionale, con valutazione ritenuta decisiva ai fini della decisione, ha sostenuto che per l'ipotesi di declaratoria di prescrizione del reato i costi e le spese per attività qualificate come reato non sono ammessi in deduzione. Sennonchè il testo del citato art. 14, comma 4 bis, come modificato, recita, per la parte che qui interessa "Nella determinazione dei redditi di cui al TUIR art. 6, comma 1, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle 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, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'art. 424 c.p.p. ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 c.p.p. fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 157 c.p..". Il dato letterale indentifica semplicemente i presupposti per l'indeducibilità dei costi, compresa anche l'ipotesi in cui del reato sia dichiarata la prescrizione. Non vuole invece intendere che, ove

il reato sia prescritto, l'indeducibilità trovi automatica applicazione, spettando in questo caso proprio al giudice tributario, incidenter tantum, verificare se l'ipotesi delittuosa sia o meno applicabile.

Il motivo è dunque fondato.

Fondato è anche il secondo motivo, con il quale la società contribuente lamenta l'erroneità della decisione perchè il giudice regionale ha apprezzato la rilevanza penale della condotta, limitandosi ad invocare l'art. 11 dell'allegato al Reg. CE 2454/1993, il quale escluderebbe proprio una fattispecie come quella per cui è causa dalla facoltà di applicazione della dicitura "Made in Italy" (lavorazione all'estero delle tomaie delle calzature, fissazione in Italia delle medesime alle suole). Sostiene al contrario la contribuente che altre fonti normative sarebbero più pertinenti alla verifica della rilevanza penale della condotta tenuta dalla società, tanto più che nel caso concreto la fissazione delle tomaie lavorate all'estero alle suole è stata eseguita in Italia con tecnica complessa, ampiamente descritta sin dall'atto introduttivo e poi in sede d'appello. L'importanza della lavorazione del prodotto in Italia assicurerebbe dunque, secondo la prospettazione difensiva, che la trasformazione sostanziale del prodotto sia avvenuta in questo Paese.

Dovendo il giudice regionale operare un accertamento dei fatti incidenter tantum, la mera invocazione dell'allegato n. 11 citato non appare sufficiente a qualificare come penalmente rilevante la condotta tenuta dalla contribuente, tenendo conto che il dato normativo invocato costituisce una traccia certo significativa nell'alveo della regolamentazione della disciplina doganale, che non può tuttavia rappresentare un riscontro esclusivo e assorbente quando si tratti di valutare la condotta in sede penale. Tanto più alla luce proprio della giurisprudenza penale di questa Corte, in tema di violazione dell'art. 517 c.p. e della L. n. 350 del 2003, art. 4, comma 49, certamente incline ad una interpretazione rigorosa della disciplina a tutela della corretta etichettatura sulla provenienza del prodotto, ma che ha reiteratamente evidenziato l'importanza delle varie fasi di realizzazione del prodotto. Così ad esempio si è affermato che integra il reato di vendita di prodotti industriali con segni mendaci, ai sensi degli artt. 517 c.p. e della L. n. 350 del 2003, art. 4, comma 49, la messa in vendita con la dicitura "made in Italy" di un prodotto che non può considerarsi di origine italiana, in quanto la disciplina di settore (L. n. 350 del 2003, art. 4, comma 61), considera tale marchio posto a tutela di merci integralmente prodotte sul territorio italiano o assimilate ai sensi della normativa Europea in materia di origine, in particolare specificando che secondo gli artt. 23 e 24 Regolamento CEE n. 2913 del 1992 il marchio "made in Italy" può essere utilizzato quando il prodotto sia interamente fabbricato in Italia o in Italia sia avvenuta l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, che si sia conclusa con la fabbricazione di un prodotto nuovo, o abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione (Cass., 34103/2005); o, ancora, si è affermato che integra la fattispecie penale l'importazione a fini di commercializzazione di calzature corredate dalla dicitura "Made in Italy" che siano state assemblate in via definitiva all'estero, in considerazione della potenzialità ingannatoria dell'indicazione del luogo di fabbricazione del prodotto, chiarendo tuttavia in motivazione che la fattispecie era relativa all'assemblaggio in Romania dei prodotti mediante cucitura della tomaia alla suola, da considerarsi quale fase essenziale del processo di lavorazione

(Cass., sent. n. 3789/2014), il che costituisce l'implicito riconoscimento dell'importanza della suddetta cucitura, nel caso di specie avvenuta in Italia.

In conclusione la qualificazione della rilevanza penale della condotta, che resta il presupposto per l'indeducibilità dei costi ai sensi dell'art. 14 comma 4 bis citato, non poteva essere ricondotta dal giudice regionale al mero ed astratto richiamo dell'allegato 11 del reg. doganale, implicando invece un esame più approfondito della fattispecie alla luce dell'interpretazione delle norme penali applicabili e dell'interpretazione giurisprudenziale ad esse riferibili.

L'accoglimento del secondo motivo assorbe i residui motivi.

La sentenza va pertanto cassata e il processo va rinviato alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, che in diversa composizione, oltre che sulle spese del giudizio di legittimità, dovrà decidere sulla base dei principi illustrati.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il secondo motivo, assorbiti gli altri. Cassa la sentenza e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 4 aprile 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza