Sentenza del 13/02/2023 n. 4365 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Imposte dirette - Contratti simulati in frode al fisco - Natura commerciale dell'utilizzo di imbarcazione - Principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti.

Massima:

L'art. 8, comma 2, DL 2 marzo 2012 n. 16, convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, per cui non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, avente portata retroattiva, in quanto più favorevole del previgente art. 14, comma 4 bis, della Legge n. 537 del 1993 nonché nell'art. 37 ultimo comma del DPR 600/1973, in base al quale le persone interposte, che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati, a norma del comma terzo, ad altro contribuente, possono chiederne il rimborso, comporta che, la riconosciuta estraneità del bene all'attività commerciale dell'imprenditore, se importa l'indeducibilità dei relativi costi, deve di conseguenza includere l'esclusione dal reddito di impresa dei corrispondenti componenti positivi derivanti dall'utilizzo di quel bene. Nel caso di specie, l'imbarcazione oggetto di contratto, sulla base di quanto accertato, non poteva considerarsi effettivamente prestata alla società e alla sua attività di impresa, essendo stata destinata all'uso personale dei soci. Pertanto, non trova applicazione nella fattispecie l'art. 37 bis comma 2, DPR 600/1973, secondo cui le imposte determinate in base alle disposizioni eluse sono dovute al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Intitolazione:

Accertamento - Delega per la sottoscrizione dell'avviso conferita dal dirigente.

Massima:

In materia di delega per la sottoscrizione dell'avviso di accertamento conferita dal dirigente ex art. 42, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973, si tratta di una delega di firma e non di funzioni. Infatti, mentre la prima ipotesi si verifica quando un organo, pur mantenendo la piena titolarità circa l'esercizio di un determinato potere, delega ad altro organo, ma anche a funzionario non titolare di organo, il compito di firmare gli atti di esercizio dei potere stesso (in questi casi l'atto firmato dal delegato, pur essendo frutto dell'attività decisionale di quest'ultimo, resta formalmente imputato all'organo delegante senza nessuna alterazione dell'ordine delle competenze), al contrario, l'istituto di diritto pubblico della delegazione amministrativa di competenze assume rilevanza esterna, ragion per cui si richiede che sia disciplinato per legge attuandosi, mediante adozione di un formale atto di delega, l'attribuzione ad un diverso ufficio od ente di poteri in deroga alla disciplina delle competenze amministrative (delega di funzioni). In sostanza, la delega di firma realizza un mero decentramento burocratico in quanto il delegato alla firma non esercita in modo autonomo e con assunzione di responsabilità i poteri inerenti alle competenze amministrative riservate al delegante, ma agisce semplicemente come longa manus e dunque in qualità di mero sostituto materiale del soggetto persona fisica titolare dell'organo cui è attribuita la competenza. In altri termini, nella delega di firma il delegato non esercita alcun potere o competenza riservata al delegante, ma la sua legittimazione alla sottoscrizione si giustifica con la relazione di natura organizzativa tra organi (o tra l'organo delegante ed il funzionario delegato) e trova titolo nei poteri di ordine e direzione, coordinamento e controllo attribuiti al dirigente preposto all'ufficio nell'ambito dello schema organizzativo della subordinazione gerarchica tra persone appartenenti al medesimo ufficio.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Secondo quanto risulta dalla sentenza impugnata, a seguito di verifica della Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate emise nei confronti della (------) Srl (ora in liquidazione), partecipata da A.A. per il 50% e dalla B.B. Srl per l'altro 50%, avviso di accertamento recante maggiore IRES, IRAP e IVA per il 2006 fondato, in particolare, sul recupero di costi non inerenti, sul presupposto che l'imbarcazione da diporto ((------)), denominata "(------)", detenuta in leasing dalla società, fosse di fatto in uso personale di A.A. e dei suoi familiari.

L'Ufficio aveva contestato il carattere commerciale dell'utilizzo dell'imbarcazione, ritenendo la sussistenza di una fattispecie inquadrabile nei "contratti simulati in frode al fisco finalizzata a conseguire ri Spa rmi ai fini delle imposte dirette, dell'IVA e delle accise".

L'avviso di accertamento era stato impugnato dalla società e la CTP Napoli, con sentenza n. 286/46/13, aveva respinto il suo ricorso "ritenendo la sussistenza di un contratto simulato in frode al fisco".

A sua volta la CTR Campania, con la sentenza n. 414/15, ha rigettato l'appello proposto dalla stessa società contro questa sentenza, affermando la correttezza della "esclusione della natura commerciale dell'utilizzo cui era destinata l'imbarcazione" e concludendo che il contratto era

stato "simulato in frode alla legge tributaria, inquadrandosi la fattispecie nell'ipotesi di elusione fiscale".

La società propone ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Deposita memoria la ricorrente.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 132 c.p.c., in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c..

In particolare, lamenta l'apparenza della motivazione, che tiene insieme diverse ed eterogenee fattispecie (simulazione assoluta, nullità per frode alla legge ed elusione fiscale/abuso del diritto) e risulta così perplessa, contraddittoria e illogica, determinando una lesione del diritto di difesa della contribuente, costretta "a difendersi da ciascuna delle plurime ipotesi "accusatorie"".

Il motivo deve essere disatteso.

1.1. E' noto che, a seguito della riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis anche alla sentenza in esame (pubblicata oltre il trentesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore dell'anzidetta legge di conversione), il vizio motivazionale deve essere considerato, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, alla stregua del "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. sez. un. 8053 e 8054 del 2014), precisandosi ulteriormente che di "motivazione apparente" o di "motivazione perplessa e incomprensibile" può parlarsi laddove essa non renda "percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consenta alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice" (Cass. SS.UU. n. 22232 del 2016; v. anche Cass. SS.UU. n. 16599 del 2016 non massimata; Cass. n. 13977 del 2019; Cass. n. 6758 del 2022).

In ossequio a questi principi si è affermato che ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento (Cass. n. 9105 del 2017).

1.2. Nel caso di specie, la motivazione contiene una coerente e chiara esposizione degli elementi in fatto che hanno indotto a condividere la decisione di primo grado e ad escludere la natura commerciale dell'utilizzo della imbarcazione, "destinata invece a godimento diretto da parte dell'A.A. o dei suoi familiari".

In particolare, la CTR ha rilevato: -La limitatezza dei noleggi stipulati (soltanto due, uno per tre giorni e uno per un mese) e l'assenza di ulteriori attività commerciali nel corso dell'anno; - la fittizietà del noleggio a Duomo Srl , tenuto conto dell'oggetto sociale (gestione di un albergo in (-----)) e delle cointeressenze societarie (la Duomo Srl era controllata per intero dalla Derilca Srl a sua volta controllata per il 50% dalla B.B. Srl , socia della ricorrente per il 50%, le cui quote riconducono a C.C.);- il sostenimento delle spese relative all'imbarcazione direttamente da parte dai soci A.A. e B.B. Srl che provvedevano a far affluire sul conto della società la provvista necessaria per far fronte ai canoni di leasing e alle varie spese di gestione dell'imbarcazione.

1.3. La censura riguarda, piuttosto, il profilo della qualificazione del fatto, così come accertato dal giudice di merito, ma sul punto soccorrono i poteri di cui all'art. 384 c.p.c. (analogamente, Cass. n. 6145 del 2019; v. anche Cass. sez. un. 2731 del 2017).

In primo luogo, si deve escludere la simulazione del contratto di leasing poichè non risulta la partecipazione della società concedente all'accordo simulatorio relativo al contratto (sulla necessità della partecipazione di tutti i contraenti alla simulazione, anche solo soggettiva, v., ultimamente, Cass. n. 18049 del 2022).

La fattispecie, inoltre, è estranea al fenomeno dell'abuso del diritto e della elusione fiscale poichè non si fa valere l'inopponibilità di un "atto, fatto o negozio", nei termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis che dava forma all'abuso del diritto prima della modifica della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis introdotto dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 1, ma, più semplicemente, si è accertata una complessa situazione fattuale da cui è derivato il giudizio di non inerenza dei costi contestati.

1.4. Secondo i giudici di merito, infatti, il bene intestato alla società era destinato non alla sua attività commerciale ma all'uso e al godimento del socio e dei suoi familiari: sul punto, è assai esplicita la sentenza della CTP la quale, ricostruendo "la realtà del possesso ed utilizzo diretto dello yacht principalmente ed in via quasi esclusiva da parte del sig. A.A. che rappresenta, di fatto, il proprietario a pieno titolo dell'imbarcazione" (v. trascrizione in ricorso, pag. 8), descrive, sostanzialmente, una situazione di interposizione soggettiva.

Non rileva, comunque, acclarare la natura reale o fittizia dell'interposizione (sulla irrilevanza, con riferimento alla fattispecie di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 comma 3, v. Cass. n. 5276 del 2022 e Cass. n. 11055 del 2021), perchè quanto accertato è sufficiente per escludere, con riguardo alla società mera intestataria, l'inerenza dei costi relativi all'imbarcazione, atteso che il suo utilizzo era comunque estraneo all'attività di impresa della stessa ("appare corretta l'esclusione della natura commerciale dell'utilizzo cui era destinata l'imbarcazione").

1.5. Sul punto la decisione è in linea con la più recente giurisprudenza di questa Corte, secondo cui l'inerenza si ricava dalla nozione di reddito d'impresa - e non dal D.P.R. n. 917 del 1986, art.

75, comma 5, ora art. 109, comma 5, del medesimo D.P.R. n., riguardante il diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza) cioè della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili - ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perchè il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo (v. Cass. n. 450 del 2018; Cass. n. 22938 del 2018; Cass. n. 29404 del 2019; Cass. n. 30366 del 2019; Cass. n. 26911 del 2022).

Una non dissimile nozione vale in tema di IVA ai fini della detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti, poichè "il diritto alla detrazione dell'imposta non sorge per il solo fatto dell'avvenuto pagamento dell'imposta formalmente indicata in fattura, richiedendosi, altresì, l'inerenza dell'operazione all'impresa" (Cass. n. 8919 del 2020; Cass. n. 7740 del 2021; Cass. n. 15616 del 2020).

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 42 e 56 nonchè dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., perchè era stato considerato valido l'accertamento senz che vi fosse prova della delega al sottoscrittore da parte del capo dell'ufficio, in quanto la delega prodotta non riportava i nominativi dei soggetti delegati nè l'oggetto delle deleghe.

Il motivo è infondato.

2.1. Secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, la delega per la sottoscrizione dell'avviso di accertamento conferita dal dirigente ex D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 1, "è una delega di firma e non di funzioni" (Cass. n. 8814 del 2019; Cass. n. 18383 del 2019; Cass. n. 18675 del 2020).

La prima ipotesi si verifica quando un organo, pur mantenendo la piena titolarità circa l'esercizio di un determinato potere, delega ad altro organo, ma anche a funzionario non titolare di organo, il compito di firmare gli atti di esercizio del potere stesso: in questi casi l'atto firmato dal delegato, pur essendo certamente frutto dell'attività decisionale di quest'ultimo, resta formalmente imputato all'organo delegante, senza nessuna alterazione dell'ordine delle competenze (Cass. n. 6113 del 2005).

Al contrario, l'istituto di diritto pubblico della "delegazione amministrativa" di competenze assume rilevanza esterna, ragion per cui si richiede che sia disciplinato per legge attuandosi, mediante adozione di un formale atto di delega, l'attribuzione ad un diverso ufficio od ente di poteri in deroga alla disciplina delle competenze amministrative (c.d. delega di funzioni).

Appare evidente la differenza fra le due figure: la "delega di firma" realizza un mero decentramento burocratico in quanto il delegato alla firma" non esercita in modo autonomo e con assunzione di responsabilità i poteri inerenti alle competenze amministrative riservate al delegante, ma agisce semplicemente come longa manus - e dunque in qualità di mero sostituto materiale - del soggetto persona fisica titolare dell'organo cui è attribuita la competenza.

In altri termini, nella delega di firma il delegato non esercita alcun potere o competenza riservata al delegante (Cass. n. 20628 del 2015), ma la sua legittimazione alla sottoscrizione si giustifica con la relazione di natura organizzativa tra organi (o tra l'organo delegante ed il funzionario delegato) e trova titolo nei poteri di ordine e direzione, coordinamento e controllo attribuiti al dirigente preposto all'ufficio nell'ambito dello schema organizzativo della subordinazione gerarchica tra persone appartenenti al medesimo ufficio (Cass. n. 11013 del 2019; Cass. n. 2221 del 2021).

2.2. Si afferma, pertanto, l'inapplicabilità alla delega di firma della normativa prevista per la delega di funzioni, optandosi per una disciplina più adeguata all'istituto e "conforme alle esigenze di buon andamento e della legalità della pubblica amministrazione": così si esclude la nominatività della delega e la sua temporaneità, dovendo ritenersi che "nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione della c.d. delega di firma possa avvenire, attraverso l'emanazione di ordini di servizio che abbiano valore di delega (Cass., 20 giugno 2011, n. 13512) e che individuino il soggetto delegato attraverso l'indicazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale parimenti consente la verifica della corrispondenza fra il sottoscrittore e il destinatario della delega stessa" (Cass. n. 11039 del 2019).

3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., a causa della mancata preventiva attivazione del procedimento ivi previsto, in particolare, ai commi 4 e 5.

3.1. Il motivo deve essere disatteso alla luce di quanto sopra osservato con riguardo al primo motivo, perchè il praticato recupero di imposta non è da ricondurre alla sfera dell'elusione fiscale di cui all'art. 37 bis cit..

4. Con il quarto motivo la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986 artt. 164 e 109, 55 e 73 nonchè, per l'IVA, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 4 e 19 bis lett. b), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., laddove si è negata la strumentalità dell'imbarcazione rispetto all'attività commerciale.

La ricorrente, in particolare, ha rilevato la legittimità delle operazioni infragruppo, la regolare pattuizione e corresponsione di prezzi di mercato nelle operazioni di noleggio, l'esito del procedimento penale con riguardo ai medesimi fatti (conclusosi con l'archiviazione sulla base dell'accertamento dell'effettivo esercizio di una attività di noleggio), l'insussistenza delle condizioni di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4 in base alle quali si può negare la qualifica di ente commerciale a chi esercita la gestione di imbarcazioni da diporto.

4.1. Il motivo è inammissibile perchè, da un lato, attraverso il paradigma della violazione di legge si tenta in realtà di rimettere in discussione l'apprezzamento in fatto, che compete al Giudice di merito ed è insindacabile in quanto tale nel giudizio di legittimità, e, d'altro lato, esso non coglie la ratio decidendi della decisione, che ha escluso l'inerenza dei costi all'attività della società, avendo accertato, sia pure attraverso presunzioni, la destinazione e l'utilizzo della imbarcazione a favore del socio e dei suoi familiari.

Gli argomenti offerti risultano, così, inconferenti e, comunque, inidonei ad inficiare l'accertamento svolto dal Giudice d'appello.

5. Il quinto motivo lamenta la violazione dell'art. 37 bis cit., ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., perchè non erano state decurtate le imposte relative agli atti dei quali si è esclusa la natura commerciale.

In particolare, la ricorrente deduce di aver rilevato, sin dal primo grado, la contraddittorietà della posizione dell'Ufficio che, accertato l'uso personale e non commerciale della imbarcazione, aveva disconosciuto i costi ma nel contempo non aveva escluso dall'accertamento i ricavi conseguiti dall'utilizzo a nolo di quel bene. Il motivo è fondato.

5.1. Sebbene l'art. 37 bis comma 2 vigente ratione temporis (secondo cui le imposte determinate in base alle disposizioni eluse sono dovute "al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione"), come sopra osservato, non trovi applicazione nella fattispecie in esame, la norma esprime un più generale canone, rispondente al principio costituzionale della imposizione fiscale secondo capacità contributiva (v. art. 53 Cost.).

Questo principio trova espressione, tra l'altro, nel D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 2, convertito dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 ("Non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati") - avente portata retroattiva, in quanto più favorevole del previgente art. 14, comma 4 bis, della l. n. 537 del 1993 (Cass. n. 19000 del 2018; Cass. n. 7896 del 2016) - nonchè nell'art. 37 ult. comma cit. ("Le persone interposte, che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati, a norma del comma 3, ad altro contribuente, possono chiederne il rimborso").

In sostanza, la riconosciuta estraneità del bene all'attività commerciale dell'imprenditore, se importa l'indeducibilità dei relativi costi, deve comportare l'esclusione dal reddito di impresa dei corrispondenti componenti positivi derivanti dall'utilizzo di quel bene.

Il più prossimo riferimento positivo alla fattispecie in esame si può rinvenire proprio nell'art. 8 comma 2 cit., poichè l'imbarcazione in questione, sulla base di quanto accertato, non può considerarsi "effettivamente prestata" alla società e alla sua attività di impresa, essendo stata destinata all'uso personale dei soci.

6. Conclusivamente, accolto il quinto motivo e rigettati gli altri, la sentenza impugnata deve essere cassata con riferimento al motivo accolto con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania che deciderà, in diversa composizione, anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il quinto motivo, rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto, rinviando alla Corte di giustizia di secondo grado della Campania, in diversa composizione, che deciderà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, il 29 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 13 febbraio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza