

# Norma fiscale incerta? Niente sanzioni se mancano i precedenti

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Ordinanza 20 giugno - 19 ottobre 2018, n. 26431

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CRISTIANO Magda - Presidente -

Dott. CHINDEMI Domenico - rel. Consigliere -

Dott. DE MASI Oronzo - Consigliere -

Dott. ZOSO Liana Maria Teresa - Consigliere -

Dott. CASTORINA Rosaria Maria - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

**ORDINANZA**

sul ricorso 25321/2011 proposto da:

MONDIAL SPA, elettivamente domiciliato in ROMA VIA LUIGI LUCIANI 1, presso lo studio dell'avvocato DANIELE MANCA BITTI, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato MARIO MISCALI;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 237/2011 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di BRESCIA, depositata il 18/08/2011;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 20/06/2018 dal Consigliere Dott. DOMENICO CHINDEMI.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

Considerato che:

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, con

sentenza depositata in data 18.08.2011, confermava la decisione della Commissione tributaria provinciale di Mantova che aveva rigettato il ricorso della società Mondial s.p.a., avverso avviso di accertamento Irpeg, Iva e Irap, relativo all'anno 2003, in cui l'ufficio recuperava a tassazione Euro 200.000 per il mancato riconoscimento di tale importo a titolo di trattamento di fine mandato spettante ai componenti del consiglio d'amministrazione della società ricorrente.

Rilevava, in particolare, la CTR che, stante la mancata corresponsione delle somme accantonate, la sola relativa determinazione del Consiglio d'amministrazione della società non poteva avere rilevanza fiscale, rigettando anche il motivo sulla non debenza delle sanzioni.

Avverso tale sentenza proponeva ricorso la società, affidato a due motivi; l'Agenzia delle Entrate depositava controricorso e la società presentava memoria.

Ritenuto che:

1. Col primo motivo di ricorso la ricorrente censura sotto il profilo della violazione di legge (art. 360 c.p.c., n. 3) e del vizio di motivazione (art. 360 c.p.c., n. 5) la sentenza impugnata eccependo la violazione artt. 105 e 17, TUIR, in quanto l'art. 105, comma 4, TUIR, rinviando ai commi 1 e 2, riconosce in favore dell'impresa la deducibilità del compenso differito per TFM secondo il principio di competenza, mentre solo il compenso ordinario va dedotto per cassa, ai sensi dell'art. 95 legge cit., rilevando che il diritto al compenso era stato deliberato dall'assemblea prima dell'accettazione della carica da parte degli amministratori, mentre dopo l'accettazione ne è stato unicamente determinato l'ammontare; evidenzia che la materiale corresponsione delle somme accantonate quale quota di TFM non rileva ai fini della deducibilità dalle relative somme, essendovi un atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto (costituito dalla delibera di nomina degli amministratori) che espressamente riconosce tale indennità; col secondo motivo denuncia l'omessa valutazione della CTR sulla sussistenza dell'esimente della obiettiva incertezza con riferimento alle sanzioni.

2. Il primo motivo è infondato.

Le aziende possono decidere di corrispondere agli amministratori, al termine del loro mandato, una indennità definita "trattamento di fine mandato", quale compenso aggiuntivo a quello ordinario stabilito dallo statuto sociale ovvero dall'assemblea dei soci e lasciato alla libera contrattazione delle parti.

L'art. 105 TUIR, comma 1, prevede che gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali e il comma 4, estende le disposizioni del comma 1 anche agli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17, lett. c), TUIR, ossia alle indennità derivanti dalla cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (tra le quali rientra dunque il TFM).

In base al combinato disposto degli artt. 105 e 17, del TUIR il regime di deducibilità adottato per i costi in argomento è pertanto quello di competenza sempre che il diritto al

TFM risulti da atto scritto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto; solo in tale evenienza in ciascun esercizio sono deducibili le quote maturate a favore dei singoli amministratori e accantonate nell'apposito fondo, indipendentemente dal fatto che la loro manifestazione finanziaria avverrà solo in un momento successivo.

In caso contrario è estesa anche al TFM l'applicazione del principio di cassa disposto dall'art. 95, comma 5, TUIR, per i compensi spettanti agli amministratori, e gli accantonamenti in esame sono deducibili dal reddito d'impresa nel periodo d'imposta in cui avviene il pagamento. Le indennità per il trattamento di fine mandato (TFM) hanno, quindi, per quanto rileva nel presente giudizio, un diverso trattamento fiscale a seconda che le stesse risultino o meno da atto scritto avente data certa anteriore alla data di inizio del rapporto.

Ove tale condizione non sia soddisfatta la società può dedurre il Tfm in base al criterio di cassa, ovvero all'atto del pagamento.

La questione controversa concerne la deducibilità del compenso in base al principio di competenza nel caso in cui il diritto al compenso sia stato genericamente deliberato dall'assemblea prima dell'accettazione della carica da parte degli amministratori e ne sia stato determinato l'ammontare dopo l'accettazione.

Condizione perchè possa essere applicato il principio di competenza è che vi sia l'accantonamento da parte della società delle somme relative al trattamento di fine rapporto deliberate in favore dei propri amministratori, circostanza, peraltro, di cui non è stata fornita prova nel caso di specie.

Perchè possa essere invocata la deducibilità per competenza, ai fini della sussistenza dell'atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto non è sufficiente una generica determinazione di attribuzione del TFR a ciascuno degli amministratori in sede di nomina dei membri del consiglio di amministrazione, senza specificazione del relativo importo.

Nel caso di specie, prima dell'accettazione della carica, è stato riconosciuto dal C.A. il diritto di percepire, al termine del mandato, l'indennità di fine rapporto, demandando ad una prossima seduta la determinazione della somma da accantonare.

Occorre al riguardo, ai fini della deducibilità col criterio di competenza, che l'importo sia determinato prima dell'inizio del rapporto con atto di data certa anche al fine di evitare, in termini generali, possibili abusi nella immediatezza della chiusura del bilancio.

Nella fattispecie in esame, come risulta dalla documentazione prodotta e rilevato dalla stessa CTR, con delibera assembleare del 19 marzo 2003 gli amministratori hanno dichiarato di accettare la carica (doc. 11 ricorso) e con successiva delibera in data 20 giugno 2003 è stata quantificata l'indennità di fine mandato in Euro 200.000.

Non sussistevano, quindi, le condizioni in base alla citata normativa per poter procedere alla deduzione immediata degli accantonamenti in base al principio di competenza.

3. Il secondo motivo è fondato.

La CTR ha disatteso la richiesta di disapplicazione delle sanzioni, non ritenendo sussistere le condizioni di oggettiva incertezza interpretativa tali da giustificare la disapplicazione rilevando che "nella specie, non sussista una pluralità di prescrizioni il cui coordinamento appaia difficoltoso, ma una semplice controvertibilità di valutazioni giuridiche dei presupposti dell'obbligazione tributaria". Tuttavia, mancando qualunque precedente giurisprudenziale al riguardo, potrebbe non risultare chiaro, dalla stessa portata della norma cit., se il diritto all'indennità, che deve risultare da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto, debba essere determinato genericamente quale diritto degli amministratori, senza specificazione del compenso, oppure se ne deve essere specificato l'importo prima dell'accettazione della carica.

Trattasi di incertezza normativa oggettiva che non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria, stante anche la mancanza di precedenti giurisprudenziali.

Va, conseguentemente, rigettato il primo motivo di ricorso, accolto il secondo, cassata l'impugnata sentenza e decidendo nel merito, dichiarate non dovute le sanzioni, confermando, nel resto, l'impugnata sentenza.

La novità della questione costituisce giusto motivo per la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo, cassa l'impugnata sentenza e decidendo nel merito, dichiara non dovute le sanzioni, confermando, nel resto, l'impugnata sentenza.

Dichiara compensate le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 20 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 19 ottobre 2018.