



*u*

10308.21

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Composta da

Oggetto: avviso accert. Irpeg, Ires, Iva 2005

- Ettore Cirillo - Presidente -
- Lucio Napolitano - Consigliere -
- Pasqualina A. P. Condello - Consigliere Rel. -
- Filippo D'Aquino - Consigliere -
- Paolo Fraulini - Consigliere -

Oggetto  
R.G.N. 24590/2012  
Cron. *10308*  
CC - 11/1/2021

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 24590/12 R.G. proposto da:

(omissis) S.P.A., in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa, giusta mandato a margine del ricorso, dall'avv. (omissis) e dall'avv. (omissis), con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. (omissis) (omissis), in (omissis)

*b*

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Toscana n. 4/30/12 depositata in data 30 gennaio 2012 udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 11 gennaio 2021 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

**Rilevato che:**

1. L'Agenzia delle entrate notificava alla società (omissis) s.p.a. avvisi di accertamento, per gli anni di imposta 2003, 2004 e 2005, con i quali,

*5/2021*

ritenendo insussistente un rapporto di lavoro dipendente, recuperava a tassazione i costi dedotti a titolo di retribuzione corrisposta dalla società a (omissis) , membro del Consiglio di amministrazione.

In particolare, per quanto emerge dalla sentenza impugnata, nella motivazione degli atti impositivi si contestava che, essendo il (omissis) titolare di una delega alla gestione del settore amministrativo fiscale finanziario con firma libera, la sua posizione era incompatibile con quella di lavoratore dipendente della stessa società, per cui non era consentita la deducibilità del costo, da parte della società, ai sensi dell'art. 95 del t.u.i.r.

2. Impugnato l'atto impositivo dalla società, che deduceva che soltanto la posizione di presidente e di amministratore unico era incompatibile con quella di lavoratore dipendente, la Commissione tributaria provinciale rigettava il ricorso.

All'esito dell'appello proposto dalla società contribuente, la Commissione tributaria regionale respingeva l'impugnazione.

Considerato che carattere distintivo essenziale del rapporto di lavoro dipendente era la subordinazione, intesa come vincolo di soggezione del lavoratore al potere direttivo, organizzativo e disciplinare del datore di lavoro, rilevava che al (omissis) era stata conferita la delega per la gestione del settore amministrativo, fiscale e finanziario, in piena autonomia, ed era stato attribuito il potere di rappresentare la società nei confronti della P.A. e di altri enti pubblici, di conciliare vertenze, sia in sede giudiziale che stragiudiziale, nonché di controllare il personale dipendente della sua giurisdizione, in assenza di qualsiasi controllo da parte del Consiglio di amministrazione o del Presidente. Poiché non vi era prova che il potere direttivo del Consiglio di amministrazione si fosse manifestato con ordini specifici e non con semplici direttive di carattere generico e risultando, anzi, che il (omissis) fosse titolare anche del potere disciplinare nei confronti delle persone a lui gerarchicamente subordinate, i giudici di appello escludevano che il (omissis) potesse essere considerato lavoratore dipendente, dal momento che nessun controllo veniva esercitato sul suo operato e che la società non aveva fornito prova di prestazioni rese nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato.

3. Ricorre per la cassazione della suddetta decisione la società (omissis) s.p.a., con sei motivi, ulteriormente illustrati con memoria ex art. 380 *bis*. 1. cod. proc. civ.

L'Agenzia delle entrate resiste mediante controricorso.

**Considerato che:**

1. Con il primo motivo – rubricato: «nullità della sentenza per omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., con riferimento alla difesa relativa alla deducibilità dei costi ai sensi dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986 (art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.)» - la ricorrente lamenta che i giudici di appello avrebbero omesso di pronunciarsi sulla questione relativa alla deducibilità del costo sostenuto per il lavoro prestato dal (omissis) .

1.1. La censura è infondata.

1.2. Ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass, sez. 1, 13/10/2017, n. 24155; Cass., sez. 5, 6/12/2017, n. 29191; Cass., sez. 2, 13/08/2018, n. 20718; Cass., sez. 6-1, 4/06/2019, n. 15255; Cass., sez. 5, 2/04/2020, n. 7662).

1.3. Risulta evidente che, nella specie, il vizio di omessa pronuncia non ricorre, dal momento che la Commissione regionale, rigettando l'appello della contribuente e ritenendo insussistente un rapporto di lavoro subordinato tra la contribuente e il (omissis) ha, implicitamente, ritenuto indeducibili i costi che la società assume di avere sostenuto per retribuire l'attività svolta in suo favore dal (omissis) .

2. Con il secondo motivo la ricorrente censura la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986,

sostenendo che, anche laddove si volesse ritenere che il rapporto che la legava al (omissis) non fosse di lavoro subordinato, tale fatto non avrebbe potuto comportare, di per sé, l'indeducibilità degli emolumenti da essa corrisposti.

Il costo, secondo la prospettazione della ricorrente, avrebbe potuto essere considerato indeducibile solo se fosse stata accertata l'assenza dei requisiti previsti dall'art. 109 del t.u.i.r. - ossia la competenza, certezza, effettività ed inerenza - requisiti che, nel caso di specie, erano invece pienamente sussistenti.

Peraltro, la sussistenza di tali requisiti non era mai stata messa in dubbio dall'Amministrazione finanziaria, la quale non aveva mai contestato l'effettivo sostenimento e la corretta documentazione, contabilizzazione e imputazione al periodo d'imposta degli oneri in esame, né aveva mai sindacato la congruità di tali componenti negativi e la loro strumentalità al conseguimento dell'oggetto sociale.

3. Con il terzo motivo denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 2094 e 2095 cod. civ., nonché dell'art. 95 del d.P.R. n. 917 del 1986, laddove i giudici di appello hanno ritenuto insussistente il rapporto di lavoro subordinato.

Deduce che, non essendo il (omissis) né amministratore unico né socio della (omissis) ed essendo il consiglio di amministrazione composto da sei membri, non vi erano elementi per escludere il suo assoggettamento al potere direttivo e disciplinare del consiglio di amministrazione e, quindi, la sua qualifica di lavoratore dipendente. Peraltro, il (omissis) svolgeva le mansioni di dirigente ed il fatto che ad un dirigente non venissero impartiti ordini specifici non escludeva, di per sé, il vincolo della subordinazione, come erroneamente ritenuto dai giudici regionali.

4. Con il quarto motivo la ricorrente censura la decisione impugnata per insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.), laddove la C.T.R. afferma, in maniera del tutto apodittica, che la nomina del (omissis) ad amministratore ed il successivo conferimento della delega in ambito amministrativo, fiscale e

finanziario abbiano, di fatto, comportato l'insussistenza del vincolo di subordinazione nei confronti della società.

Fa rilevare che i giudici di appello non avrebbero tenuto conto delle seguenti circostanze di fatto: a) il (omissis) era pensionato Inps dal 31 dicembre 2007 ed era, pertanto, tenuto a versare all'Ente previdenziale i relativi contributi per l'incarico di consigliere di amministrazione e per le mansioni di lavoratore dipendente; b) l'Amministrazione, da un lato, aveva negato la deducibilità dei compensi erogati al (omissis) e, dall'altro, aveva ritenuto corretto lo scomputo dei contributi Inps versati dalla società.

La motivazione, ad avviso della ricorrente, sarebbe, inoltre, carente sia nella parte in cui si afferma che la società non avrebbe fornito la prova che al (omissis) fossero impartiti «ordini specifici», sia nella parte in cui afferma che egli non fosse assoggettato al potere direttivo e disciplinare del consiglio di amministrazione o del Presidente. Con riferimento alla prima circostanza, la sentenza impugnata prescinde dalla considerazione che, in quanto dirigente, il (omissis) era dotato di un maggior grado di autonomia rispetto agli altri dipendenti della società con qualifiche di grado inferiore, ma era tenuto al rispetto dell'orario di lavoro ed all'obbligo di sottoscrizione per le cd. firme di presenza. Con riguardo al secondo aspetto, addotto per escludere il vincolo della subordinazione, i giudici di appello avevano tralasciato di considerare che il consiglio di amministrazione era composto da sei membri e che tutti i poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione erano attribuiti al presidente del consiglio di amministrazione, il quale solo aveva un generale potere di rappresentanza, oltre che gestorio.

5. Il secondo, il terzo ed il quarto motivo, strettamente connessi, possono essere scrutinati congiuntamente e sono infondati.

5.1. A norma dell'art. 49 del t.u.i.r., «sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri...». Con tale definizione di reddito di lavoro dipendente, il citato art. 49, pur non richiamandolo espressamente, ha inteso mutuare il contenuto dell'articolo 2094 cod. civ., per cui la prestazione di lavoro dipendente,

anche sul piano fiscale, è caratterizzata dal vincolo di subordinazione, in forza del quale si realizza l'assoggettamento gerarchico del lavoratore, il potere di imporre direttive non solo generali da parte del datore di lavoro e l'inserimento del lavoratore nell'organizzazione dell'impresa in modo continuativo e sistematico, sotto la costante vigilanza del datore di lavoro.

5.2. Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte deve escludersi la cumulabilità delle qualità di amministratore unico di società di capitali e di lavoratore «dipendente» della medesima società, non potendo, in tal caso, ricorrere l'effettivo assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare di altri, che si configura come requisito tipico della subordinazione (Cass., sez. L, 5/09/2003, n. 13009; Cass., sez. 5, 13/11/2006, n. 24188; Cass., sez. 5, 18/04/2019, n. 10909), e ciò per il contenuto sostanzialmente imprenditoriale dell'attività gestoria svolta dall'amministratore unico in relazione alla quale non è individuabile la formazione di una volontà imprenditoriale distinta (Cass., sez. L, 14/02/2000, n. 1662).

La riconosciuta equiparazione tra l'attività gestoria svolta dall'amministratore unico di società e quella svolta dall'imprenditore impone, quindi, di ritenere che la carica di amministratore unico, essendo questi titolare del potere di esprimere la volontà propria dell'ente sociale, come anche dei poteri di controllo e di comando, sia del tutto incompatibile con un rapporto di lavoro subordinato, stante l'assenza di una relazione suscettibile – almeno astrattamente - di una distinzione tra la posizione del lavoratore in qualità di organo direttivo della società e quella del lavoratore come soggetto esecutore delle prestazioni lavorative personali, che, di fatto, dipendono dallo stesso organo direttivo.

5.3. La configurabilità del rapporto di lavoro subordinato è, parimenti, da escludere con riferimento all'unico socio, giacché la concentrazione della proprietà delle azioni nelle mani di una sola persona esclude – nonostante l'esistenza della società come distinto soggetto giuridico – l'effettiva soggezione del socio unico alle direttive di un organo societario, non potendosi ricollegare ad una volontà «sociale» distinta la costituzione e gestione del rapporto di lavoro (Cass., sez. L, 17/11/2004, n. 21759).

5.4. Una diversa valutazione si impone, invece, nella ipotesi, ricorrente nella fattispecie in esame, in cui si discuta del rapporto di lavoro instauratosi fra un membro del consiglio di amministrazione di una società di capitali e la società stessa, non potendo, in tal caso, in astratto escludersi la configurabilità di un rapporto di lavoro subordinato, quando in tale rapporto sussistano le caratteristiche dell'assoggettamento, nonostante la carica sociale, al potere direttivo, di controllo e disciplinare dell'organo di amministrazione dell'ente. In tal caso, è, tuttavia, necessario che colui che intende far valere tale tipo di rapporto fornisca la prova della sussistenza del vincolo di subordinazione, nonostante la qualità di membro del consiglio di amministrazione, al potere direttivo dell'organo di amministrazione della società nel suo complesso (Cass., sez. 1, 6/11/2013, n. 24972; Cass., sez. 3/05/2013, n. 10396; Cass., sez. 5, 22/10/2014, n. 22403); fermo restando che l'accertamento della compatibilità dei diritti e dei doveri nascenti da un rapporto di lavoro subordinato con le funzioni di amministratore costituiscono un apprezzamento di fatto insindacabile in sede di legittimità, se sorretto da motivazione immune da vizi logici (Cass., sez. L, 13/06/1996, n. 5418; Cass., sez. L, 8/02/1999, n. 1081; Cass., sez. 1, 22/09/2000, n. 12546; Cass., sez. L, 28/06/2004, n. 11978).

5.5. Pertanto, ritenuta la astratta possibilità di instaurazione, tra la società e la persona fisica che la gestisce, di un autonomo e parallelo diverso rapporto che può assumere le caratteristiche del lavoro subordinato, deve accertarsi in concreto l'attribuzione di mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale rivestita, tali da configurare due prestazioni ontologicamente differenti (Cass., sez. L, 12/01/2002, n. 329), e occorre altresì dimostrare che le attività svolte siano contraddistinte dai caratteri tipici della subordinazione ex art. 2094 cod. civ..

5.6. Questa Corte (Cass., sez. L, 2/09/2000, n. 11502; Cass., sez. L, 20/06/2001, n. 8407), con specifico riferimento al requisito della subordinazione ex art. 2094 cod. civ., ha avuto modo di osservare che in relazione alla configurabilità, da un lato, di una nozione giuridica di subordinazione nella prestazione di lavoro (che dà rilievo alla messa a

disposizione da parte del lavoratore delle proprie energie a favore del datore di lavoro, con l'assoggettamento al suo potere direttivo e disciplinare), e, dall'altro, di elementi sintomatici della situazione di subordinazione (quali la continuità dello svolgimento delle mansioni, il versamento a cadenze periodiche del relativo compenso, la presenza di direttive tecniche e di poteri di controllo e disciplinari, il coordinamento dell'attività lavorativa rispetto all'assetto organizzativo aziendale, l'esecuzione del lavoro all'interno della struttura dell'impresa con materiali ed attrezzature proprie della stessa, l'osservanza di un vincolo di orario, l'assenza di rischio economico), il giudizio relativo alla qualificazione di uno specifico rapporto, come subordinato o autonomo, ha carattere sintetico (nel senso che, rilevati alcuni indici significativi, li valuta nel loro assieme, in relazione alle peculiarità del caso concreto) e integra un giudizio di fatto censurabile, in sede di legittimità, solo per ciò che riguarda la individuazione dei caratteri identificativi del lavoro subordinato, mentre è insindacabile, se sorretta da adeguata motivazione, la scelta degli elementi di fatto cui attribuire, da soli o in varia combinazione tra loro, rilevanza qualificatoria sia la riconduzione o meno degli stessi allo schema contrattuale del lavoro subordinato.

5.7. Si è, in particolare, spiegato che, ai fini della qualificazione come lavoro subordinato del lavoro del dirigente - quando questi sia titolare di cariche sociali (perché preposto alla direzione dell'intera organizzazione aziendale o di una branca o settore autonomo di essa), goda di ampi margini di autonomia ed il potere di direzione del datore di lavoro si manifesti non in ordini e controlli continui e pervasivi, ma nell'emanazione di indicazioni generali di carattere programmatico - è necessario verificare se il lavoro dallo stesso svolto possa comunque essere inquadrato all'interno della specifica organizzazione aziendale, individuando la caratterizzazione delle mansioni svolte, e se possa ritenersi assoggettato, anche in forma lieve o attenuata (cd. subordinazione attenuata), alle direttive, agli ordini ed ai controlli del datore di lavoro, nonché al coordinamento dell'attività lavorativa in funzione dell'assetto organizzativo aziendale (Cass., sez. L, 1/08/2013, n. 18414; Cass., sez. 1, 10/05/2016, n. 9463; Cass., sez. L, 19/11/2018, n. 29761). In tal caso la subordinazione dovrà essere



confermata dalla caratterizzazione delle mansioni (diverse dalle funzioni proprie della carica rivestita) allo stesso affidate (Cass., sez. L, 10/08/1999, n. 8574).

5.8. Peraltro, poiché il vincolo della subordinazione può diversamente atteggiarsi in relazione alla natura delle prestazioni lavorative (intellettuali, professionali, o dirigenziali) che non si prestino ad essere eseguite sotto la direzione del datore di lavoro o con una continuità regolare anche negli orari, questa Corte ha ulteriormente precisato che, «quando l'elemento dell'assoggettamento del lavoratore alle direttive altrui non sia agevolmente apprezzabile a causa delle peculiarità delle mansioni (e, in particolare, della loro natura intellettuale o professionale) e del relativo atteggiarsi del rapporto, il parametro distintivo della subordinazione deve essere valutato o escluso facendo riferimento a criteri cd. complementari e sussidiari, come, ad esempio, quelli della collaborazione, della periodicità e predeterminazione della retribuzione, del coordinamento dell'attività lavorativa all'assetto organizzativo dato dal datore di lavoro, dell'assenza in capo al lavoratore di una sia pur minima struttura imprenditoriale e dell'assenza di rischio in capo al lavoratore, elementi che, privi ciascuno di valore decisivo, possono essere esaminati globalmente (Cass., sez. L, 28/03/2003, n. 4770; Cass., sez. L, 13/06/2003, n. 9492; Cass., sez. L, 13/04/2012, n. 5886; Cass., sez. L, 1/08/2013, n. 18414).

5.9. Tanto premesso in linea generale, le censure rivolte dalla ricorrente alla decisione impugnata con i mezzi in esame non sono condivisibili, avendo i giudici regionali fatto corretta applicazione dei principi su esposti.

Infatti, con un accertamento di fatto non scrutinabile in questa sede, la Commissione regionale, all'esito dell'esame degli elementi probatori offerti, dopo avere rilevato che al (omissis), membro del consiglio di amministrazione della società, è stata conferita delega per la gestione del settore amministrativo, fiscale e finanziario, «in piena autonomia», in assenza di controllo da parte del consiglio di amministrazione o del Presidente, ha posto in rilievo che tale delega — come evidenziato negli avvisi di accertamento oggetto di impugnazione, la cui motivazione è stata

in parte ritrascritta nel ricorso per cassazione in omaggio al principio di autosufficienza – gli attribuiva ampi poteri, tra i quali quelli di rappresentare la (omissis) s.p.a, nei confronti della P.A. e di altri enti pubblici, di rappresentare la società in giudizio, di transigere e conciliare qualsiasi vertenza, sia in sede giudiziale che stragiudiziale, nonché di controllare il personale dipendente.

Nel descrivere le prestazioni in concreto svolte dal (omissis), i giudici di appello hanno, quindi, chiaramente evidenziato che, nella specie, l'ampiezza dei poteri conferiti al (omissis) e l'assenza di un controllo da parte dell'organo direttivo dell'ente non consentivano di riferire tali prestazioni ad un rapporto di lavoro subordinato, diversamente da quanto dedotto dalla società, risultando al contrario l'esercizio, da parte del (omissis), della gestione della società mediante l'espletamento di funzioni che sono chiaramente riconducibili alla sua posizione di amministratore della società. Hanno, in tal modo, escluso sia lo svolgimento di mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale, sia il raggiungimento della prova rigorosa della sussistenza del vincolo di subordinazione gerarchica, anche, eventualmente, nella forma attenuata del lavoro dirigenziale, in difetto dell'assoggettamento del (omissis) al potere direttivo, organizzativo, disciplinare e di controllo dell'organo collegiale di amministrazione della società nel suo complesso.

La decisione impugnata non incorre, quindi, nel vizio di violazione di legge, con riguardo all'applicazione dell'art. 2094 cod. civ., considerato che la disposizione normativa contempla le prestazioni di tipo intellettuale, però alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore, caratteri questi ineludibili anche per i dirigenti, con conseguente irrilevanza delle considerazioni della ricorrente sulla possibilità che il contenuto della subordinazione risulti attenuato in relazione alla particolare autonomia propria di determinate posizioni di lavoro.

Neppure è ravvisabile il dedotto vizio di motivazione, considerato che i giudici di merito hanno adeguatamente valutato tutte le circostanze di fatto offerte al fine di verificare la presenza di elementi sintomatici di una

situazione di subordinazione, addivenendo ad un giudizio che nega la riconducibilità del rapporto allo schema del contratto di lavoro subordinato.

La ricorrente, nel denunciare il vizio di insufficiente motivazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ., nella formulazione risultante dalle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 40 del 2006, non ha, d'altro canto, indicato il fatto controverso e decisivo, in relazione al quale la motivazione si assume insufficiente, ovvero le ragioni per le quali l'insufficienza rende inidonea la motivazione a giustificare la decisione, fornendo elementi in ordine al carattere decisivo di tali fatti, che non devono attenersi a mere questioni o punti, dovendosi configurare in senso storico o normativo e potendo rilevare solo come fatto principale ex art. 2697 cod. civ. (costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo) o anche fatto secondario (dedotto in funzione di prova determinante di una circostanza principale) (Cass., sez. 5, 13/12/2017, n. 29883).

Va, infatti, ribadito che la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità, non il potere di riesaminare il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice di merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti. Ne consegue che il preteso vizio di motivazione, sotto il profilo della insufficienza della medesima, può dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice, sia rinvenibile traccia evidente del mancato o insufficiente esame su punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio.

Nella specie, con il mezzo non si individuano fatti storici decisivi ai fini della dimostrazione della dedotta sussistenza di un contratto di lavoro subordinato il cui esame da parte della Commissione regionale sarebbe

stato insufficiente, ma si tende, riproponendo gli stessi elementi fattuali, tenuti presenti dal giudice di merito, ad una diversa ricostruzione in fatto rispetto a quella operata dalla C.T.R. (Cass., sez. 5, 4/08/2017, n. 19547).

5.10. Dall'accertata insussistenza del vincolo di subordinazione discende l'indeducibilità dei costi sostenuti dalla società a titolo di retribuzione, il che impone di ritenere infondati anche il secondo ed il terzo motivo.

Al riguardo, tralasciando di considerare se il riferimento all'art. 109 del t.u.i.r., introdotto solo in appello dalla società con autonomo motivo di gravame, costituisca motivo nuovo, come tale inammissibile, come eccepito dall'Agenzia delle entrate a pag. 5 del controricorso, va precisato che la questione prospettata è comunque infondata, dovendosi escludere l'applicabilità della norma generale sui componenti del reddito d'impresa, poiché le norme che regolano la deducibilità dei costi in questione non richiamano il generale principio di competenza, ma seguono il cd. criterio di cassa.

Peraltro, in materia di determinazione del compenso all'amministratore, sono intervenute le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza n. 21933 del 29 agosto 2008, affermando il principio secondo cui «con riferimento alla determinazione della misura del compenso degli amministratori di società di capitali, ai sensi dell'art. 2389, primo comma, cod. civ., qualora non sia stabilita nello statuto, è necessaria una esplicita delibera assembleare, che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio, attesa la natura imperativa ed inderogabile della previsione normativa, discendente dall'essere la disciplina del funzionamento delle società dettata, anche nell'interesse pubblico al regolare svolgimento dell'attività economica, oltre che dalla previsione come diritto della percezione di compensi non previamente deliberati dall'assemblea...».

Ne discende che l'effettivo svolgimento dell'attività gestoria non può giustificare da solo la deducibilità dei relativi costi, a prescindere dalla sussistenza dei tali necessari presupposti (preventiva delibera assembleare

per il compenso) indispensabili per conferire certezza alla spesa dedotta (Cass., sez. 5, 7/03/2014, n. 5349).

6. Con il quinto motivo, deducendo «nullità della sentenza per omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., con riferimento alla richiesta di disapplicazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 10 della legge n. 212 del 2000 (art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.)», la ricorrente lamenta che la decisione impugnata non si è pronunciata sulla questione, nonostante avesse avanzato espressa istanza alla Commissione regionale.

7. Con il sesto motivo censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 10 della l. n. 212 del 2000, nonché degli artt. 5 e 6 del d.lgs. n. 472 del 1997, sostenendo che ricorrevano «obiettive condizioni di incertezza» sulla portata e sull'ambito applicativo dell'art. 95 del t.u.i.r. nel caso in cui il dipendente fosse anche membro del consiglio di amministrazione, tali da giustificare l'inapplicabilità delle sanzioni.

Aggiunge che, in ogni caso, la Commissione tributaria regionale, seppure non avesse riscontrato i presupposti applicativi delle predette norme, avrebbe comunque dovuto pronunciarsi sulla non applicabilità delle sanzioni in base ai principi generali di cui all'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 per difetto dell'elemento soggettivo.

8. Il quinto ed il sesto motivo sono inammissibili.

8.1. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, l'accertamento della sussistenza della oggettiva incertezza dell'interpretazione normativa, ai fini dell'applicazione delle sanzioni, può essere rilevata dal giudice tributario solo in presenza di domanda del contribuente, la quale deve essere tempestivamente formulata nel giudizio di primo grado e non può, pertanto, essere formulata per la prima volta in sede di appello o in sede di legittimità (Cass., sez. 5, 25/10/2006, n. 22890; Cass., sez. 5, 27/03/2009, n. 7502; Cass., sez. 5/14/03/2012, n. 4031; Cass., sez. 5, 12/11/2014, n. 24060; Cass., sez. 5, 8/05/2015, n. 9335; Cass., sez. 6-5., 14/07/2016, n. 14402).

8.2. Nel caso di specie, la stessa parte ricorrente ha evidenziato di avere formulato detta richiesta in appello, come peraltro evidenziato dalla controricorrente, e, pertanto, trattandosi di eccezione nuova, non rilevabile d'ufficio, il giudice d'appello non era tenuto ad esaminarla.

Va, pertanto, ribadito, con riguardo al potere delle Commissioni tributarie di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni, in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce – potere conferito dall'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992 e ribadito, con più generale portata, dall'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e quindi dal d.lgs. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3 – che la sussistenza delle condizioni per la disapplicazione delle sanzioni può essere accertata anche dal giudice di legittimità, ma solo quando sia stata domandata dal contribuente nei modi e nei termini processuali (in tal senso Cass., sez. 5, 24/10/2008, n. 25676; Cass., sez. 6-5, 14/07/2016, n. 14402).

8.3. Quanto, poi, all'eccepita carenza dell'elemento soggettivo di cui all'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, ai sensi del quale «ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa», occorre premettere che, ai fini dell'assoggettamento a sanzione tributaria, è sufficiente una condotta cosciente e volontaria, e quindi un comportamento negligente, non occorrendo anche la dimostrazione della colpa o del dolo o di un intento fraudolento, atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, gravandolo dell'onere di provare il contrario (Cass., sez. 5, 20/02/2009, n. 4171; Cass., sez. 5, 3/08/2012, n. 14042, in motivazione; Cass., sez. 5, 13/09/2018, n. 22329; Cass., sez. 5, 30/01/2020, n. 2139).

Poiché la prova dell'assenza di colpa grava sul contribuente, va esclusa la rilevabilità d'ufficio di una presunta carenza dell'elemento soggettivo sotto il profilo della mancanza assoluta di colpa, trattandosi di elemento in ordine al quale la prova e la deduzione incombe al contribuente (Cass., sez. 5, 25/10/2006, n. 22890; Cass., sez. 5, 15/06/2011, n. 13068; Cass., sez. 5, 15/05/2019, n. 12901).

In difetto di rituale e tempestiva deduzione dell'assenza di colpa da parte della contribuente, anche sotto tale profilo, la censura è inammissibile.

9. In conclusione, il ricorso va rigettato, con conseguente condanna della ricorrente al rimborso, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano come in dispositivo.

**P.Q.M.**

rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 7.800,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 11 gennaio 2021

IL PRESIDENTE

Ettore Cirillo



DEPOSITATO IN  
CANCELLERIA  
  
20 APR. 2021  
  
IL CANCELLIERE  
Dott. ~~Carista~~ Luca Dionigi

