GRUPPO24ORE

LEX24

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile

Ordinanza 19 aprile 2018, n. 9717

Integrale

Accertamento - Recupero d'imposta - Iva - Ires - Irap - Cessioni intracomunitarie - Prova del trasferimento della merce all'estero (effettività dei rapporti commerciali intracomunitari) - Grava sul cedente - Documentazione doganale

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi - Presidente

Dott. NOVIK Adet Toni - Consigliere

Dott. CAIAZZO Rosario - rel. Consigliere

Dott. NONNO Giacomo Maria - Consigliere

Dott. TRISCARI Giancarlo - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso n. 646/12, proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del direttore p.t., rappres. e difesa dall'Avvocatura dello Stato presso i cui uffici domicilia, alla via dei Portoghesi n. 12;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS), s.a.p.a., in persona del legale rappres. p.t., elett.te domic. in (OMISSIS), presso l'avv. (OMISSIS), che lo rappres. e difende unitamente all'avv. (OMISSIS), con procura speciale a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 119/20/2010 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata in data 4/11/2010;

udita la relazione del consigliere, dott. Rosario Caiazzo, nella camera di consiglio del 13 dicembre 2017.

RILEVATO

CHE:

La (OMISSIS) s.a.p.a. impugno' un avviso d'accertamento, fondato su p.v.c., con cui furono eseguite riprese fiscali, per il 2005, ai fini ires, irap e iva, sul rilievo di cessioni intracomunitarie considerate imponibili iva poiche' sprovviste dei documenti di consegna CMR, e di costi indeducibili.

Si costitui' l'ufficio resistendo al ricorso.

La Ctp rigetto' il ricorso.

La (OMISSIS). propose appello, accolto dalla Ctr, argomentando che: non esisteva un obbligo di documentare le cessioni intracomunitarie con i CMR, considerata altresi' l'abrogazione della norma sulle bolle d'accompagnamento; la societa' aveva prodotto i bonifici di pagamento e le dichiarazioni sottoscritte dai clienti di conferma della ricezione della merce; i costi per manutenzione ordinaria di impianti e macchinari e per le spese legali erano interamente deducibili, mentre, circa i costi per spese di carburanti, la mancata indicazione del numero dei km era una mera irregolarita'.

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

Resiste l'Agenzia con controricorso, eccependo l'infondatezza del ricorso.

La societa' ha presentato memoria.

CONSIDERATO

CHE:

Con il primo motivo e' stata denunziata la violazione e falsa applicazione del Decreto Legge n. 331 del 1993, articoli 41 ss. per aver la Ctr ritenuto che il contribuente avesse dimostrato la cessione intracomunitaria della merce attraverso l'allegazione dei bonifici di pagamento e delle dichiarazioni sottoscritte dai clienti di conferma del ricevimento della merce oggetto della stessa cessione.

Con il secondo motivo e' stata denunziata violazione e falsa applicazione dell'articolo 102, comma 6 Tuir, avendo la Ctr ritenuto che i costi erano interamente deducibili nell'esercizio.

Con il terzo motivo e' stata denunziata violazione falsa applicazione dell'articolo 109, comma 5 Tuir, nonche' del combinato disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 15 e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 15, in relazione al Decreto Ministeriale 7 giugno 1977, avendo la Ctr ritenuto deducibili i costi per le spese legali, anche se non inerenti, e quelli per le spese di carburante, pur senza l'indicazione del numero dei km sull'apposita scheda.

Con il quarto motivo e' stata denunziata violazione e falsa applicazione dell'articolo 112 c.p.c. e articolo 2909 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in quanto: la Ctr, avendo annullato integralmente l'avviso impugnato, ha pronunciato ultra petÃƒÆ'Ã†'Ãƒâ€ 'ÃƒÆ'Ã¢EuroÅ¡Ãƒâ€šÃ‚Âta, poiche' la ricorrente aveva chiesto l'annullamento parziale; la Ctr ha pronunciato su alcune riprese fiscali in violazione del giudicato interno formatosi, atteso che esse non erano state oggetto dell'appello.

Il ricorso va accolto in ordine ai primi tre motivi.

Il primo motivo e' fondato, alla luce della giurisprudenza consolidata che afferma che gravi sul cedente la prova del trasferimento della merce all'estero (non essendo sufficiente l'indicazione del numero d'identificazione attribuito dallo Stato d'appartenenza: Cass., n. 20575/11; n. 12455/07). Tale principio si e' consolidato anche nella giurisprudenza comunitaria, secondo cui compete al contribuente (cedente) l'onere di dimostrare l'effettivita' dei rapporti commerciali intracomunitari, considerato che l'invio dei beni in altro Stato dell'Unione europea e' elemento costitutivo della fattispecie, in assenza del quale non puo' considerarsi legittima l'emissione di una fattura senza applicazione dell'imposta (cause C-146/05, C-184/05 e C-409/04 del 27 settembre 2007).

In particolare, nella fattispecie, in mancanza dell'allegazione dei documenti di consegna CMR, la Ctr ha ritenuto che il contribuente avesse dimostrato il pagamento attraverso la documentazione bancaria e le dichiarazioni dei terzi in ordine al ricevimento della merce. Tale rilievo contrasta pero' con l'orientamento consolidato della Corte secondo cui in tema di recupero di iva per esportazioni al di fuori dei confini comunitari non dimostrate, la destinazione della merce all'esportazione, nelle cessioni di cui al del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8, comma 1,

lettera a), deve essere provata dalla documentazione doganale. In assenza di tale documentazione, non potendosi addebitare all'esportatore la mancata esibizione di un documento di cui egli non ha la disponibilita', tale prova puo', peraltro, essere fornita con ogni mezzo, purche' abbia il requisito della certezza ed incontrovertibilita', quale l'attestazione di pubbliche amministrazioni del Paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, come e' desumibile, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973, articolo 346, dalla stessa disciplina doganale applicabile. Ne consegue l'inidoneita', ai predetti fini, di documenti di origine privata, come le fatture emesse e la documentazione bancaria attestante il relativo, avvenuto pagamento (Cass.,n.22233/2011; 21809/2012; 20487/2013).

Tale principio, affermato riguardo a cessioni extracomunitarie, e' certo applicabile anche alle cessioni intracomunitarie, come nel caso concreto (Cass., n. 3603/09) in cui la Ctr ha attribuito rilevanza esclusivamente a documentazione di origine privata in ordine alla prova della avvenuta cessione intracomunitaria della merce, in assenza di altra documentazione agevolmente utilizzabile dal contribuente, quale il modello CMR (che presenta il contenuto di una lettera di vettura contenente i dati della spedizione e le firme dei soggetti coinvolti nell'operazione, cioe' cedente, cessionario e vettore) e i contratti commerciali.

Il secondo motivo e' infondato. L'Agenzia ricorrente ha lamentato che la Ctr non ha correttamente applicato l'articolo 102, comma 6 Tuir; al riguardo, in tema di imposte sui redditi e con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa, le spese sostenute per la manutenzione, riparazione, trasformazione ed ammodernamento di beni materiali strumentali, qualora non siano imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili, Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ex articolo 102, comma 6, nel limite del 5 percento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili e l'eventuale eccedenza e' deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi a quello nel quale la spesa e' stata sostenuta (Cass., n. 7885/16).

Ora, nella fattispecie, l'ufficio ha contestato al contribuente di aver dedotto i costi per la manutenzione ordinaria di un impianto interamente nell'esercizio di riferimento, in violazione della predetta norma; il contribuente non ha dimostrato che tali costi fossero contenuti nel limite legale del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili, ne' puo' eccepirsi che l'ufficio non avrebbe contestato il mancato superamento di tale limite, atteso che, effettuata la contestazione nell'avviso d'accertamento, sarebbe stato onere dello stesso contribuente provare che i costi dedotti non superavano il limite in questione.

Il terzo motivo e' parzialmente fondato. Circa le spese legali, e' da ritenere che la Ctr, nell'affermare che la societa' era rimasta soccombente in un giudizio relativo a decreto ingiuntivo, abbia accertato l'inerenza del costo, mentre quanto alle spese di consumo del carburante, l'omessa indicazione dei km percorsi sulla scheda di rilevazione e' un'irregolarita' preclusiva della deduzione dei costi (Cass., n. 24409/16; n. 25122/14).

Il quarto motivo e' parimenti da accogliere. Preliminarmente, va respinta l'eccezione d'inammissibilita' del motivo per difetto d'autosufficienza, per l'omessa trascrizione del ricorso, considerato che e' possibile esaminare quest'ultimo e la stessa sentenza di primo grado, trattandosi di vizio processuale; peraltro, nel ricorso e' stata trascritta la parte della motivazione della decisione della Ctp relativa all'impugnazione parziale dell'avviso d'accertamento.

Ora, poiche' dagli atti esaminati s'evince che il contribuente aveva impugnato l'avviso d'accertamento parzialmente, in ordine alle riprese di alcuni costi, la Ctr ha errato non tenendo conto del giudicato interno formatosi riguardo alla parte dell'avviso non impugnata.

Per quanto esposto, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Ctr, anche per le spese.

P.Q.M.

La Corte accoglie quattro motivi del ricorso, nei limiti di cui in motivazione. Cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Ctr della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese.