

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 19 aprile 2018, n. 9717

Rilevato che

La xx s.a.p.a. impugnò 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 poiché sprovviste dei documenti di consegna CMR, e di costi indeducibili. Si costituì l'ufficio resistendo al ricorso.

La Ctp rigettò il ricorso.

La xx propose appello, accolto dalla Ctr, argomentando che: non esisteva un obbligo di documentare le cessioni intracomunitarie con i CMR, considerata altresì l'abrogazione della norma sulle bolle d'accompagnamento; la società 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 irregolarità.

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi. Resiste l'Agenzia con controricorso, eccependo l'infondatezza del ricorso.

La società ha presentato memoria.

Considerato che

Con il primo motivo è stata denunciata la violazione e falsa applicazione degli artt. 41 ss. del d.l. n.331/93, 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 è stata denunciata violazione e falsa applicazione dell'art. 102, 6°c., Tuir, avendo la Ctr ritenuto che i costi erano interamente deducibili nell'esercizio.

Con il terzo motivo è stata denunciata violazione e falsa applicazione dell'art. 109, 5°c., Tuir, nonché del combinato disposto degli artt. 15 del d.p.r. n.917/86 e 15 del d.p.r. n. 633/72, in relazione al d.m. 7.6.77, 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 è stata denunciata violazione e falsa applicazione degli artt. 112 c.p.c. e 2909 c.c., in relazione all'art. 360, 1°c., n.4, c.p.c., in quanto: la Ctr, avendo annullato integralmente l'avviso impugnato, ha pronunciato ultra petita, poiché 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 è 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 è consolidato anche nella giurisprudenza comunitaria, secondo cui compete al contribuente (cedente) l'onere di dimostrare l'effettività dei rapporti commerciali intracomunitari, considerato che l'invio dei beni in altro Stato dell'Unione europea è elemento costitutivo della fattispecie, in assenza del quale non può 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 però 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 d.p.r. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. 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 disponibilità, tale prova può, peraltro, essere fornita con ogni mezzo, purché abbia il requisito della certezza ed incontrovertibilità, quale l'attestazione di pubbliche amministrazioni del Paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, come è desumibile, ai sensi del d.p.r. n. 43 del 1973, art. 346, dalla stessa disciplina doganale applicabile. Ne consegue l'inidoneità, 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, è 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, cioè cedente, cessionario e vettore) e i contratti commerciali.

Il secondo motivo è infondato.

L'Agenzia ricorrente ha lamentato che la Ctr non ha correttamente applicato l'art. 102, 6° c., 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, ex art. 102, comma 6, del d.p.r. n. 917 del 1986, nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili e l'eventuale eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi a quello nel quale la spesa è 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, né può 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 è parzialmente fondato.

Circa le spese legali, è da ritenere che la Ctr, nell'affermare che la società 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 è un'irregolarità preclusiva della deduzione dei costi (Cass., n. 24409/16; n. 25122/14).

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

Ora, poiché 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.

