

Civile Ord. Sez. 5 Num. 2912 Anno 2019

Presidente: LOCATELLI GIUSEPPE

Relatore: GUIDA RICCARDO

Data pubblicazione: 31/01/2019

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 9005/2012 R.G. proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in
Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato.

- ricorrente -

contro

ETA - ESTRUSIONE TECNOLOGIE AVANZATE SPA, rappresentata e
difesa ^{DALL'AVV. GIUSEPPE NEBBIA E} dall'avv. Gianni Emilio Iacobelli, con domicilio eletto in Roma, via
Panama n. 74.

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Molise,
sezione n. 1, n. 57/1/11, pronunciata il 28/03/2011, depositata il
15/04/2011.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 dicembre 2018
dal Consigliere Riccardo Guida.

Rilevato che:

1. l'Agenzia delle entrate ricorre, sulla base di quattro motivi (salva, con
riferimento al quarto motivo, la statuizione d'inammissibilità *sub § a*), nei
confronti di ETA - ESTRUSIONE TECNOLOGIE AVANZATE SPA, che resiste

Libro
2018

dy

AG

con controricorso, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Molise (in seguito: "CTR"), in epigrafe, che - in controversia relativa all'impugnazione di avvisi di accertamento IRPEG, IRAP, IVA, per l'anno d'imposta 1999-2002, recuperavano a tassazione maggiori imponibili, derivanti dall'omessa contabilizzazione di ricavi e dall'indebita deduzione di costi - ha respinto l'appello dell'Ufficio, confermando la sentenza di primo grado, favorevole alla contribuente;

la CTR, in particolare, per quanto ancora rileva, ha ritenuto: a) totalmente deducibili le spese (pari a euro 203.043,54) per "omaggi a clienti di punzonatrici" - che, invece, l'Ufficio aveva qualificato come spese di rappresentanza, deducibili, perciò, nella misura di 1/3 -, trattandosi di fornitura finalizzata al conseguimento di ricavi e, quindi, di un costo collegato all'attività d'impresa; b) infondata la ripresa a tassazione delle quote di ammortamento per "stampi e matrici", di cui l'Ufficio aveva escluso la deducibilità per omessa tenuta di "appropriata contabilità industriale atta ad evidenziare il costo di ogni singola matrice", sul presupposto che detto costo fosse agevolmente rilevabile "dividendo il costo complessivo per il numero delle matrici prodotte"; c) infondato il rilievo riguardante l'IVA sui beni esportati, dovendosi ritenere legittima l'operazione documentata con la dichiarazione di importazione emessa dalla dogana della Romania, come accertato dai verificatori;

Considerato che:

a. preliminarmente osserva la Corte che non sono fondate le eccezioni della contribuente, da un lato, d'improcedibilità del ricorso, ai sensi dell'art. 369 cod. proc. civ., perché la copia del ricorso notificata alla stessa parte è priva dell'indicazione del quarto motivo e delle conclusioni; dall'altro, d'inammissibilità del gravame per difformità tra la copia del ricorso notificata alla contribuente ed il suo originale;

dall'esame degli atti di causa, cui il Collegio ha direttamente accesso trattandosi di questioni di diritto processuale, risulta che l'originale del ricorso per cassazione - depositato dall'Agenzia nella cancelleria della Corte, ai sensi dell'art. 369, primo comma, cod. proc. civ. - è incompleto;

nel dettaglio, la nona pagina del ricorso, testualmente, si conclude così:
«4) Infine si eccepisce altresì un ulteriore vizio della sentenza per difetto di motivazione ex art. 360, n. 5 c.p.c. L'Ufficio, nel proporre appello avverso la sentenza di primo grado ha»;

la pagina successiva reca questo *incipit*: «Unitamente a copia autentica della sentenza impugnata ed a duplice originale dell'istante ex art. 369, terzo comma, c.p.c., si produrranno gli atti dei precedenti gradi di giudizio.»;

l'atto termina con la dichiarazione del valore della causa, con la data e la sottoscrizione dell'Avvocato dello Stato;

ciò precisato, è indubitabile che non vi sia alcuna discrasia tra l'originale e la copia notificata del ricorso; la duplice mancanza - che investe sia la formulazione del quarto motivo, appena abbozzato e, perciò, *tamquam non esset*, sia l'*excipit* dell'atto d'impugnazione, privo delle conclusioni - riguarda tanto l'originale quanto la copia notificata;

detto che il quarto motivo va dichiarato inammissibile perché appena abbozzato, tuttavia, ritiene la Corte che il difetto delle "conclusioni" non renda il ricorso inammissibile;

il ricorso per cassazione, infatti, a differenza del ricorso nel giudizio tributario di merito (che, ai sensi dell'art. 18, comma 2, lett. d, del d.lgs. n. 546/1992, deve contenere l'"oggetto della domanda"), prevede (art. 366, primo comma, cod. proc. civ.) che siano indicati, a pena di inammissibilità: «[...] i motivi per i quali si chiede la cassazione [...]»;

sicché l'esplicita enunciazione delle conclusioni, ossia la richiesta della cassazione della sentenza, per essere la naturale e, per così dire, necessaria conseguenza, sul piano logico-giuridico, dell'attività assertiva espressa dai "motivi" del ricorso, non assurge a requisito essenziale di forma-contenuto del ricorso per cassazione, quale sua parte strutturale indefettibile, in quanto la volontà, da parte di chi impugna, di ottenere la cassazione della sentenza è desumibile, con certezza, dall'intero contenuto del ricorso medesimo (in senso conforme, vedi: Cass. 10/12/1971, n. 3596, secondo cui: «La norma dell'art 366 n. 4 cod. proc. civ, impone, a pena di inammissibilità, l'obbligo dell'esposizione dei motivi, con la indicazione delle

norme di diritto su cui si fondano, ma non prescrive che la volontà di ottenere la cassazione della sentenza impugnata sia espressa con formula sacramentale e solenne.»);

tale soluzione ermeneutica è conforme al costante indirizzo di questa Corte di legittimità, che ha più volte precisato che il processo ha lo scopo di tendere ad una decisione di merito, al duplice fine di assicurare un'effettiva tutela del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., nell'ambito del rispetto dei principi del giusto processo di cui all'art. 111, comma secondo, Cost. e in coerenza con l'art. 6 CEDU, nonché di evitare di gravare sia lo Stato che le parti di oneri processuali superflui (Cass. 6/08/2014, n. 17698; 9/11/2018, n. 28691);

1. con il primo motivo di ricorso, rubricato: «1) Violazione degli artt. 108 e 109 D.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, n. 3 c.p.c.», si addebita alla CTR la violazione degli artt. 108, 109 TUIR per avere trascurato che un costo è deducibile se "inerente" all'attività dell'impresa, nel senso che è correlato ai ricavi, laddove, nella specie, posto che la ETA Spa produce e commercializza profilati e non punzonatrici, è ovvio che le spese per l'acquisto delle punzonatrici, poi offerte in omaggio alla propria clientela, dovevano essere qualificate come "spese di rappresentanza", perché finalizzate a migliorare l'immagine della società e a consolidare la sua quota di mercato, in riferimento ai prodotti dell'impresa;

1.1. il motivo è fondato;

s'intende dare continuità all'orientamento di questa Corte, per il quale, in tema di deducibilità dei costi, l'inerenza (desumibile dall'art. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986), deve essere riferita all'oggetto sociale dell'impresa, in quanto integra una correlazione tra il costo e l'attività di impresa, anche solo potenzialmente capace di produrre reddito imponibile (*ex multis*: Cass. 30/05/2018, n. 13588);

nella specie, la CTR non ha fatto corretta applicazione di tale principio di diritto, laddove ha qualificato come "inerenti" e, perciò, come totalmente deducibili (mentre, invece, le spese di rappresentanza sono deducibili nella misura di un terzo) i costi per l'acquisto di punzonatrici, iscritti in contabilità sotto la voce "omaggi a clienti di punzonatrici" che, evidentemente, erano

funzionali a promuovere l'immagine della società e a consolidarne la quota di mercato, rispetto ai prodotti dell'impresa che, preme rimarcarlo, produceva e commercializzava profilati e non punzonatrici;

2. con il secondo motivo, rubricato: «2) Violazione degli artt. 108 e 109 del D.P.R. n. 600/73, in relazione all'art. 360, n. 3 c.p.c.», con riferimento alla ripresa a tassazione delle quote di ammortamento per "stampi e matrici" (euro 183.145,00, per il 2001; euro 403.426,00, per il 2002), s'imputa alla CTR la violazione degli artt. 108, 109 TUIR in quanto, nella prospettiva erariale, sarebbe contraria ad ogni principio contabile l'affermazione – contenuta nella sentenza impugnata – secondo cui il costo di ogni singola matrice era rilevabile dividendo il costo complessivo per il numero delle matrici prodotte, in ragione del fatto che, in realtà, le matrici erano diverse tra loro per forma, costo e periodo d'utilizzabilità e, soprattutto, in quanto i costi debbono risultare dalle scritture contabili ausiliarie di cui all'art. 14, del d.P.R. n. 600/1973, nelle quali vanno registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, in modo da desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito; l'Ufficio precisa, inoltre, che l'inerenza di un costo non lo rende automaticamente ammortizzabile;

2.1. il motivo è fondato;

la CTR ha qualificato come illegittima la ripresa a tassazione delle quote d'ammortamento di "stampi e matrici", valorizzando il fatto che, nonostante l'insufficienza della documentazione esibita dalla società in sede di verifica, l'entità del costo di ogni singola matrice "era facilmente rilevabile dividendo il costo complessivo per il numero delle matrici prodotte" (cfr. pag. 3 della sentenza);

reputa questa Corte che un simile criterio di quantificazione dei costi delle matrici, oltre ad essere intrinsecamente fragile ed opinabile (valgano, al riguardo, le obiezioni dell'Ufficio, secondo cui le matrici erano di tipologia diversa, per forma, costo e periodo d'utilizzabilità), non considera che, ai fini della deducibilità, il costo deve essere inerente, certo, determinato o determinabile, ragione per cui di esso può tenersi conto, per la

determinazione del reddito d'impresa, solo se sia stato correttamente appostato nelle scritture delle società;

3. con il terzo motivo, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., si addebita alla CTR la violazione dell'art. 8, del D.P.R. n. 633/1972, in quanto, testualmente "affinché possa essere riconosciuta la non imponibilità, ai fini IVA, delle cessioni intracomunitarie" (cfr. pag. 10 del ricorso per cassazione), incombe sul contribuente l'onere di provare l'effettiva esportazione delle merci fuori del territorio comunitario, tramite un documento doganale ("esemplare 3 DAU"), vistato dall'ufficio doganale di uscita dall'UE, oppure tramite la vidimazione della fattura da parte del medesimo ufficio;

3.1. il motivo è infondato;

invero, in tema di esportazioni al di fuori del territorio dell'UE in regime di esenzione d'IVA, di cui all'art. 8, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972 (nel testo vigente *ratione temporis*), la destinazione dei beni all'esportazione non può essere provata dal contribuente allegando documentazione di origine privata, in quanto la normativa doganale richiede a tal fine mezzi di prova certi ed incontrovertibili, quali le attestazioni di pubbliche amministrazioni del paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana ai sensi dell'art. 346 del d.P.R. n. 43 del 1973 (Cass. 12/10/2018, n. 25454);

la CTR si è attenuta a questo principio di diritto e, con un apprezzamento di fatto, ad essa insindacabilmente rimesso, ha stabilito che la destinazione dei beni all'esportazione è stata provata tramite la dichiarazione d'importazione emessa dall'autorità doganale della Romania;

4. alla stregua di queste considerazioni, accolti il primo e il secondo motivo di ricorso, infondato il terzo e inammissibile il quarto motivo, la sentenza è cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla CTR del Molise, in diversa composizione, cui è demandato di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo e il secondo motivo di ricorso; dichiara infondato il terzo motivo di ricorso; dichiara inammissibile il quarto motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti; rinvia alla Commissione tributaria regionale del Molise, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 13 dicembre 2018

Il Presidente