Sentenza del 27/04/2022 n. 13096 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria, depositata il 9 maggio 2011, di reiezione dell'appello dalla medesima proposto avverso la sentenza di primo grado che, in parziale accoglimento del ricorso del Fallimento della (---) s.p.a. in liquidazione, aveva annullato l'avviso di accertamento con cui era stata rettificata la dichiarazione resa per l'anno 2003 limitatamente ai rilievi nn. 1, 5 e 6, relativamente alle imposte sul reddito, e nn. 3, 4 e, con riferimento alle sole fatture per le quali era stata prodotta la bolla doganale di esportazione, 6, relativamente all'I.v.a., dichiarando, per il resto, la legittimità dell'atto impositivo.

2. Il ricorso è affidato a quattro motivi.

3. Il Fallimento della (---) s.p.a. non spiega alcuna attività difensiva.

4. La causa è stata rimessa all'odierna pubblica udienza all'esito dell'adunanza del 17 gennaio 2020.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione del T.U. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 47, comma 1, lett. c bis), art. 62, comma 3, e art. 95, comma 2, per aver la sentenza impugnata,, con riferimento al rilievo n. 1, riconosciuto la deducibilità del costo per compenso agli amministratori, benchè pagato mediante cessione di un credito che non risultava essere stato incassato dagli aventi diritto nel corso del periodo di imposta in oggetto.

1.1. Il motivo è fondato.

In tema di reddito di impresa, il T.U. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 62, comma 3, nella formulazione pro tempore vigente, stabilisce che "I compensi spettanti agli amministratori delle società in nome collettivo e in accomandita semplice sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti", aggiungendo che sono deducibili negli stessi termini anche i compensi erogati sotto forma di partecipazione agli utili anche se non imputati al conto dei profitti e delle perdite.

Tale disposizione trova applicazione anche ai compensi spettanti agli amministratori delle società di capitali per effetto della espressa estensione riconosciuta dal successivo art. 95.

Da ciò deriva che sono ammessi in deduzione dal reddito d'impresa, in base al criterio di cassa, sia i compensi determinati in misura fissa, sia quelli commisurati agli utili di esercizio, in deroga al generale principio della competenza sancito dal T.U. n. 917 del 1986, (previgente) art. 75, comma 1, (cfr., in tema, Cass. 11 agosto 2017, n. 20033; Cass. 20 novembre 2015, n. 23763).

1.2. Ciò posto, non è revocabile in dubbio che il pagamento del compenso dell'amministratore - e, dunque, l'estinzione della relativa obbligazione gravante sulla società - possa avvenire non già mediante la consegna della somma di denaro stabilita, bensì mediante cessione di un credito che l'obbligata vanta nei confronti di terzi avente ad oggetto la medesima somma di denaro.

Militano in favore di una siffatta affermazione sia i principi generali in tema di estinzione delle obbligazioni, che consentono la liberazione dall'obbligazione mediante cessione di un credito (art. 1198 c.c.), sia la disciplina tributaria, che, al T.U. n. 917 del 1986, previgente art. 47, comma 1, lett. c bis), considera assimilati ai redditi di lavoro dipendente le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, in relazione agli uffici di amministratore di società, riconoscendo, in tal modo, sia pure in via implicita, la possibilità che il compenso per lo svolgimento di funzioni gestorie possa essere remunerato in modo diverso dall'erogazione diretta del denaro.

Quanto precede, tuttavia, non fa venir meno la richiamata regola secondo la quale la deduzione dal reddito d'impresa del costo sostenuto per il compenso degli amministratori è assoggettato al principio di cassa e non di competenza.

Come noto, in base al principio di cassa le componenti negative di reddito assumono rilevanza nel periodo di imposta in cui avvengono i pagamenti o, comunque, quando vi è la manifestazione finanziaria di tali componenti.

In applicazione di tale principio, dunque, deve distinguersi, con riferimento al momento in cui può essere dedotto il costo rappresentato dalla cessione di un credito in pagamento (del compenso dell'amministratore), l'ipotesi, ordinaria, in cui la cessione, di per sè, è priva di effetto estintivo dell'obbligazione, essendo necessaria anche la riscossione del credito, da quella, ricorrente in presenza di apposita volontà delle parti, in cui la cessione è idonea, da sola, ad estinguere l'obbligazione.

Solo in quest'ultimo caso vi è manifestazione finanziaria del costo sostenuto, resa evidente dalla definitiva soddisfazione della pretesa creditoria a seguito dell'estinzione dell'obbligazione.

Pertanto, la Commissione regionale, nel ritenere sufficiente, ai fini della deducibilità del costo, il fatto che la cessione del credito aveva avuto luogo nel periodo di imposta in oggetto e che in tale periodo era stata accettata dal debitore ceduto, non ha fatto corretta applicazione dei suesposti principi di diritto, avendo dovuto accertare anche che le parti avessero annesso a tale cessione l'effetto estintivo del credito dell'amministratore per compenso per l'attività svolta, ossia la natura pro soluto della cessione.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce, con riferimento al rilievo n. 6, riguardante il recupero a tassazione di Euro 33.795,58 per costi, rappresentanti da due note di credito, ritenuti

privi del requisito della certezza, la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e T.U. n. 917 del 1986, art. 75, comma 1, per aver la sentenza impugnata ritenuto deducibili tali costi, benchè la contribuente non avesse offerto prova che la merce oggetto delle operazioni interessate dalle note di credito, emesse a seguito dello storno di tali operazioni per esportazioni non andate a buon fine, fosse rientrata in Italia ovvero fosse stata ceduta estero su estero ad altro acquirente non residente.

3. Con il terzo motivo si duole, con riferimento al rilievo n. 4, riguardante i medesimi fatti, rilevanti ai fini dell'I.v.a., della violazione e falsa applicazione dell'art. 2607 c.c. (recte, art. 2697) e D.P.R. 29 settembre 1972, n. 633, art. 26, comma 2, per aver la Commissione regionale ritenuto che l'emissione di note di credito fosse giustificata pur in assenza della prova della rivendita della merce estero su estero.

3.1. I motivi, esaminabili congiuntamente, sono inammissibili, in quanto poggiano sull'assunto che, in assenza della prova del rientro in Italia della merce, non era stato dimostrato che la stessa fosse stata ceduta estero su estero, laddove la Commissione regionale ha espressamente dato atto, con motivazione non aggredita sul punto da specifica impugnazione, che "la parte ha dimostrato che tale merce non è rientrata in Italia ma è stata ceduta estero su estero... come risulta dalle fatture di vendita n. 508 e 509 del 31/10/2003, nei confronti della Int'l Granite & Marble corp.".

Orbene, il vizio di violazione o falsa applicazione di legge non può che essere formulato se non assumendo l'accertamento di fatto, così come operato dal giudice del merito, in guisa di termine obbligato, indefettibile e non modificabile del sillogismo tipico del paradigma dell'operazione giuridica di sussunzione, là dove, diversamente (ossia ponendo in discussione detto accertamento), si verrebbe a trasmodare nella revisione della quaestio facti e, dunque, ad esercitarsi poteri di cognizione esclusivamente riservati al giudice del merito (cfr. Cass., ord., 13 marzo 2018, n. 6035; Cass., 23 settembre 2016, n. 18715).

Sotto altro aspetto, il motivo si risolve nella censura della valutazione degli elementi probatori operata dal giudice di appello, nella parte in cui ha ritenuto che la documentazione prodotta dalla contribuente fosse sufficiente a dimostrare che la merce in oggetto fosse stata ceduta estero su estero.

Una siffatta censura non può trovare ingresso in questa sede in quanto la Corte di cassazione non è mai giudice del fatto in senso sostanziale e non può riesaminare e valutare autonomamente il merito della causa (cfr. Cassa 28 novembre 2014, n. 25332; Cass., ord., 22 settembre 2014, n. 19959).

4. Con l'ultimo motivo di ricorso l'Agenzia lamenta, con riferimento al rilievo n. 5, riguardante l'omessa applicazione e versamento di i.v.a., la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 2, e art. 8, comma 1, lett. a), per aver la sentenza impugnata ritenuto infondato tale rilievo, benchè le fatture in contestazione si riferivano ad operazioni di esportazioni - alcune delle quali stornate con successive note di credito e, altre (nn. 560 e 561), aventi ad oggetto merce spedita direttamente all'estero - per le quali difettava il presupposto territoriale della non imponibilità.

Ha, inoltre, censurato la sentenza in quanto, con riferimento ad altre due fatture (nn. 175 e 529), era stata riconosciuta la non imponibilità delle operazioni ivi descritte, benchè si trattasse di addebiti di spese relative a soggiorni in Italia di un cliente e allo stesso riaddebitate.

4.1. Il motivo è fondato.

Il regime di non imponibilità delle operazioni all'esportazione fuori dall'Unione Europea risponde al principio dell'imposizione dei beni o dei servizi nel luogo di destinazione e presuppone che il potere di disporre del bene come proprietario sia stato trasmesso all'acquirente, che il fornitore provi che tale bene sia stato spedito o trasportato in un altro Stato membro ed abbia, in seguito, lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione (così, Cass. 23 febbraio 2018, n. 4408).

Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. a), nella formulazione vigente ratione temporis, stabilisce che "L'esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, art. 2 o, se questa non è prescritta, sul documento di cui all'art. 21, comma 4, secondo periodo".

Aggiunge che "Nel caso in cui avvenga tramite servizio postale l'esportazione deve risultare nei modi stabiliti con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro delle poste e delle telecomunicazioni".

Questa Corte ha costantemente affermato che, in mancanza di attestazione della dogana di partenza, deve essere offerta in ogni caso una prova certa ed incontrovertibile, quale l'attestazione di pubbliche amministrazioni del paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, poichè il regime probatorio dell'esportazione deve essere ricavato dalla disciplina doganale, e precisamente dal T.U. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 346, il quale consente di dare la prova dell'esportazione anche per mezzo di documentazione rilasciata da pubblica amministrazione o da dogana estera (cfr. Cass. 12 ottobre 2018, n. 25454; Cass., ord., 21 febbraio 2018, n. 4161; Cass. 11 agosto 2016, n. 16971).

Con la conseguenza che in difetto di una siffatta prova documentale l'operazione deve considerarsi come non effettuata e, pertanto, deve essere equiparata ad una cessione nel territorio nazionale, assoggettata ad i.v.a..

Pertanto, l'accertamento operato dalla Commissione regionale in ordine alla spedizione della merce all'estero non è sufficiente ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità laddove, in presenza di una contestazione dell'Ufficio in ordine all'assenza di una erna documentazione di origine pubblica, la parte non dia prova del fatto attraverso documentazione di siffatta natura.

4.1.1. Tale conclusione non risulta porsi in contrasto con la normativa unionale, la quale non detta una disciplina relativa alla prova che i soggetti passivi sono tenuti a fornire per beneficiare del regime di non imponibilità, rimettendo agli Stati membri la definizione delle condizioni per assicurare la corretta e semplice applicazione di questo regime e per prevenire ogni possibile frode, evasione e abuso, nel rispetto, in particolare, dei principi di certezza del diritto e di

proporzionalità (v., in tal senso, tra varie, Corte giust., causa C492/13, Traum, punto 27; causa C-307/16, Stanislaw Pielikowski).

In proposito, si osserva che i principi di certezza del diritto e di proporzionalità vanno bilanciati, perchè vanno contemperate le esigenze che ne sono alla base: da un lato, quindi, occorre che le norme siano chiare e precise e la loro applicazione sia prevedibile, soprattutto quando comporti oneri finanziari, in modo da consentire ai soggetti passivi di conoscere i propri obblighi fiscali prima di concludere un'operazione (Corte giust., causa C-495/17, Cartrans Spedition s.r.l., punti 55-57); dall'altro, che gli Stati membri ricorrano a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, arrechino il minor pregiudizio possibile al conseguimento degli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa unionale (Corte giust., causa C-307/16, cit., punto 34).

Questo bilanciamento va condotto, inoltre, alla luce del principio di neutralità, di modo che le misure nazionali senz'altro eccedono quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'iva qualora subordinino l'operatività del regime di non imponibilità al rispetto di obblighi formali, senza considerare i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi siano stati soddisfatti (Corte giust., causa C-21/16, Euro Tyre, punto 34).

4.1.2. Qualora, dunque, sia certa la sussistenza dei requisiti sostanziali di applicazione del regime in questione, l'inosservanza di obblighi quali la dichiarazione di vincolo al regime doganale dell'esportazione (Corte giust., causa C-275/18, Mi/an Vini) o, più in generale, l'espletamento delle formalità doganali (Corte giust., causa C-656/19, BAKATI PLUS Kereskedelmi es Szolgeltatò Kft), in situazioni in cui era pacifico, rispettivamente, che i beni erano stati effettivamente esportati e che le cessioni rispondevano, per le caratteristiche oggettive, alle condizioni previste all'art. 146, paragrafo 1, lett. a), della direttiva IVA (Corte giust. causa C275/18, cit., punto 30), nonchè che "i beni interessati dalle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale sono stati trasportati fuori dell'Unione dai loro acquirenti e che l'uscita effettiva di tali beni dal territorio dell'Unione è attestata, per ciascuna delle cessioni in questione, da un visto apposto dall'autorità doganale di uscita su un modulo in possesso del soggetto passivo" (Corte giust., causa C656/19, cit., punto 57), è inidonea a incidere sull'operatività del regime di non imponibilità.

4.1.3. Orbene, la prova che i beni trasportati siano effettivamente stati oggetto di un'esportazione, ossia di una cessione di beni al di fuori dell'Unione, dev'essere dimostrata in un modo reputato soddisfacente dalle autorità tributarie competenti: e questo requisito riguarda, appunto, le condizioni sostanziali necessarie per l'applicazione del regime, non già un obbligo meramente formale (Corte giust., causa C495/17, cit., punto 48).

Indubbiamente, non è possibile pretendere che il trasportatore produca, al fine di dimostrare la reale esistenza dell'esportazione, una dichiarazione di esportazione, escludendo ogni altro elemento di prova (Corte giust. in causa C-495/17, cit., punto 49).

Tuttavia, con il D.P.R. n. 633 del 1972, richiamato art. 8, comma 1, lett. a), che esige, quale prova della destinazione della merce all'esportazione, la vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura o su un esemplare della bolla di accompagnamento o anche, se quest'ultima non è

prescritta, del documento di trasporto, oppure secondo modi e tempi previsti da appositi decreti ministeriali per le spedizioni postali, il legislatore nazionale ha esercitato la facoltà conferita dall'art. 131 della direttiva iva, stabilendo con chiarezza, secondo il principio di certezza, le condizioni per ritenere soddisfacente la prova del rispetto del requisito sostanziale dell'esportazione, e all'uopo contemplando, in base al principio di proporzionalità, un ventaglio di documenti, comprendenti sia la documentazione doganale, sia, in funzione delle esigenze di semplificazione burocratica e speditezza dei traffici commerciali, altri documenti commerciali (fattura; bolla di accompagnamento o altro documento di trasporto), formati dagli stessi operatori privati, purchè, però, recanti la "vidimazione dell'ufficio doganale".

4.2. Quanto alle operazioni aventi ad oggetto il riaddebito di spese sostenute nell'interesse di un cliente straniero, si osserva che le stesse vanno considerate quali prestazioni di servizio riconducibili all'esistenza di un contratto di mandato.

In proposito, si rammenta, in via generale, che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 15, comma 1, n. 3, stabilisce che non concorrono a formare la base imponibile dell'I.v.a. "le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni, fatte in nome e per conto della controparte, purchè regolarmente documentate".

Da ciò consegue che le prestazioni di servizi rese dai mandatari con rappresentanza costituiscono anticipazioni, il cui rimborso, se regolarmente documentate, non concorre a formare la base imponibile del corrispettivo dovuto per i servizi svolti dal prestatore.

Invece, come previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, comma 3, le prestazioni di servizi rese da mandatari senza rappresentanza sono considerate autonomi presupposti per l'applicazione del tributo anche nei rapporti tra mandante e mandatario, per cui le somme dovute a titolo di rimborso delle "anticipazioni" fatte da un mandatario senza rappresentanza nell'interesse della controparte, ma in nome proprio, concorrono a formare la base imponibile (cfr. Cass. 18 dicembre 2013, n. 28285; Cass. 23 ottobre 2013, n. 23999; Cass., ord., 18 luglio 2013, n. 17612).

4.2.1. Ciò posto, si evidenzia che in tema di territorialità dell'I.v.a. in relazione alla prestazione di servizi tra imprese è criterio generale, secondo la normativa applicabile pro tempore (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 3), quello del domicilio del soggetto che effettua la prestazione, per cui si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso (nonchè quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati all'estero).

Sono, poi, previsti dal richiamato art. 7, successivo comma 4 per taluni servizi, criteri speciali, in relazione al luogo di ubicazione dei beni cui si riferiscono tali servizi o di esecuzione degli stessi o del domicilio del soggetto che riceve la prestazione.

Pertanto, la Commissione regionale, nell'escludere la imponibilità delle operazioni di riaddebito di spese al cliente straniero, non ha fatto corretta applicazione dei suesposti principi di diritto, in quanto ha omesso di verificare la natura del rapporto sottostante il riaddebito delle spese e della prestazione ricevuta dalla contribuente mandataria e successivamente ribaltata alla società mandante.

5. La sentenza impugnata va, dunque, cassata con riferimento ai motivi accolti e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e il quarto motivo di ricorso e dichiara inammissibili i restanti; cassa la sentenza impugnata con riferimento ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 24 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 aprile 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza