



Civile Sent. Sez. 5 Num. 20033 Anno 2017

Presidente: BIELLI STEFANO

Relatore: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE

Data pubblicazione: 11/08/2017

SENTENZA

2017
2017

sul ricorso iscritto al n. 2983/2010 R.G. proposto da

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso
la quale è domiciliata ex lege in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

84
- ricorrente -

contro

Ingress Levante Spa, rappresentata e difesa dall'Avv. Prof.
Giuseppe Maria Cipolla, con domicilio eletto presso di lui, in Roma,
Via Cipro, n. 91, giusta procura speciale a margine del ricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Puglia n. 49/02/09, depositata il 7 aprile 2009.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 3 maggio 2017
dal Cons. Giuseppe Fuochi Tinarelli;

udito il Pubblico Ministero, in persona dell'Avvocato Generale
Riccardo Fuzio, che ha concluso per il rigetto del ricorso,

udito l'Avv. dello Stato Pietro Garofoli che si è riportato al ricorso,



udito l'Avv. Giuseppe Maria Cipolla che si è riportato al controricorso,

FATTI DI CAUSA

La Commissione tributaria provinciale di Bari annullava gli avvisi di accertamento per gli anni 1999-2003, con i quali era stata contestata alla Ingross Levante Spa l'omessa applicazione dell'Iva in relazione a cessioni intracomunitarie effettuate con soggetti fittizi esteri per merci, invece, distribuite sul territorio nazionale, nonché, con riguardo agli anni 2001 e 2002, per aver indebitamente detratto, in violazione del principio di competenza, i compensi erogati all'amministratore.

La sentenza era confermata dalla Commissione tributaria regionale della Puglia.

L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione con sei motivi, cui resiste con controricorso la Ingross Levante Spa, la quale deposita altresì memoria ex art. 378 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c. e dell'art. 62, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, insufficiente e illogica motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio per esser la CTR giunta alla conclusione, malgrado le allegazioni probatorie operate dall'Ufficio, integranti elementi indiziari idonei a sorreggere la legittimità del procedimento presuntivo, di negare il pieno coinvolgimento della società nelle operazioni fraudolente consistenti nell'emissione di fatture fittizie in relazione a società cartiere estere coinvolte in una frode carosello, ancorandosi a dati meramente formali e privi di rilievo, senza dare conto del complesso degli elementi forniti dall'Ufficio, di cui solo alcuni considerati in termini sommari e fuorvianti, né spiegare le ragioni di tale esclusione e dell'inidoneità degli stessi.

f



1.1. Preliminarmente sono infondate le eccezioni di inammissibilità formulate dalla contribuente, dovendosi, da un lato, ritenere correttamente formulato il momento di sintesi ex art. 366~~bis~~ c.p.c. essendo stato chiaramente individuato il fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume contraddittoria, nonché le ragioni, con specificazione degli elementi di fatto necessari, che rendono inidonea la motivazione a giustificare la decisione.

Dall'altro, poi, la doglianza è strettamente ancorata al percorso motivazionale, di cui viene lamentata l'illogicità delle conclusioni raggiunte, nonché agli elementi considerati (o non considerati) per giustificare le stesse, sicché non si risolve in una nuova richiesta di accertamento dei fatti.

Infine, la riproduzione nel ricorso per cassazione dell'avviso di accertamento (o di suoi stralci) e di allegati allo stesso è funzionale all'osservanza ex art. 366, primo comma, n. 6, c.p.c. del principio di autosufficienza, mentre, per contro, l'atto – e i suoi allegati – costituisce parte integrante del materiale probatorio del giudizio di merito, con onere del giudice, attesa la natura del giudizio tributario, di prendere puntuale e compiuta conoscenza in quanto prodotto agli atti.

1.2. Nel merito, il motivo è fondato.

1.3. La CTR ha ritenuto che *"non sussiste alcuna prova che la società Ingross Levante Spa fosse partecipe, ed ancor più fosse "consapevole", di un disegno finalizzato all'evasione Iva", dovendosi ritenere "quanto emerso dalle indagini della Guardia di Finanza" "nell'ambito dei meri indizi" e ciò perché:*

- la società raccoglieva, per ogni transazione, copiosa documentazione (*"acquisiva il documento di riconoscimento del conducente del mezzo, i documenti del mezzo di trasporto, i certificati di attribuzione Iva e di iscrizione nel registro imprese, la certificazione Iva del soggetto estero dall'Agenzia delle entrate"*);

f



- chiedeva conferma all'Ufficio Iva competente *"della validità del numero identificativo del cessionario"*;

Tale precisione, ad avviso della CTR, non può essere valutata in senso deteriore per la contribuente, né alla stessa poteva essere chiesto lo svolgimento di ulteriori investigazioni.

Ha poi ritenuto prive di influenza le intercettazioni telefoniche e i pedinamenti operati dalla Guardia di finanza: le prime perché hanno coinvolto in un solo caso l'amministratore della società in ordine ad un colloquio con un proprio dipendente e da tale conversazione *"non emerge alcun elemento significativo"*; le seconde perché hanno riguardato solo 4 consegne intracomunitarie su 590 nel mese considerato ed oltre 22.000 nell'intero periodo.

Ha considerato, infine, che le cessioni sono avvenute franco fabbrica, alle stesse condizioni praticate per gli altri clienti, sicché, anche in applicazione degli orientamenti della giurisprudenza unionale, non poteva ritenersi provata la consapevolezza della asserita frode, traducendosi la contestazione in *"una ripetizione di postulati senza alcuna analisi critica"*.

1.4. Assai più articolate erano state, invece, le difese dispiegate dall'ufficio in sede di accertamento prima ed in sede contenziosa poi, ove era stata rappresentata l'anomalia della situazione fattuale oggetto di verifica.

1.4.1. Occorre premettere, in primo luogo, che, in via generale, l'esistenza di una contabilità regolare non preclude un accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria ove essa sia intrinsecamente inattendibile (v. n. 23550 del 2014).

Tale principio è dunque sicuramente rilevante anche con riguardo alla documentazione comunque raccolta dal contribuente in relazione all'attività svolta.

Nella vicenda in esame la CTR ha ritenuto rilevante il mero dato tipologico e quantitativo della documentazione raccolta per ciascuna transazione, ritenendo tale modalità prova della cura e



diligenza da parte della società contribuente, ma ha omesso ogni analisi critica della documentazione stessa, che, anche ad una sommaria ricognizione, evidenzia macroscopiche incongruenze atteso che lo stesso trasportatore risultava aver fatto – e non una volta ma con assidua regolarità – la stessa tratta giornaliera (Otranto-Monaco di Baviera e ritorno; oppure Otranto-Salonicco e ritorno; oppure ancora Otranto-Preveza Grecia e ritorno) per tre giorni consecutivi, evento che, materialmente, appare del tutto privo di verosimiglianza.

La CTR, pertanto, nel valutare che l'avvenuta acquisizione di copiosa documentazione costituisca, in sé, elemento in ^{lavoro} detrimento della Ingross Levante, ha travisato i fatti e, con un evidente salto logico nel percorso motivazionale, ha trascurato di considerare il contenuto degli atti e di valutare l'attendibilità dei fatti rappresentati nella documentazione medesima.

1.4.2. Analogo rilievo può essere svolto con riguardo alle numerose intercettazioni svolte a carico dei dipendenti della Ingross Levante, preposti, tra l'altro, in posizioni di vertice gestionale con riguardo al settore vendite e in rapporti di stretta colleganza e parentela con l'amministratore della società.

Da queste conversazioni – la cui valutazione è integralmente pretermessa dalla CTR – appare emergere una costante e quotidiana relazione tra la società e altre persone coinvolte nelle false transazioni intracomunitarie, il costante riferimento ai proventi derivanti dalle vendite operate sul modello Patrasso – nome della prima società fittizia costituita sin dal 1999 per le operazioni intracomunitarie simulate – e, in un caso, relativo alla involontaria distruzione di una fattura accompagnatoria intracomunitaria (e nel quale, tra l'altro, era coinvolto uno dei trasportatori, Desè, già incluso tra gli autori delle tratte di tre giorni consecutivi di cui al punto 1.4.1.), anche la consapevolezza



dell'effettiva destinazione (nazionale) delle merci apparentemente cedute a società estera.

Con riguardo, specificamente, all'intercettazione che ha visto coinvolto l'amministratore della società, poi, appare irrelata la valutazione di non significatività espressa dalla CTR, tanto più che la conversazione era articolata proprio sulle vendite operate sul citato modello Patrasso.

1.4.3. Quanto ai pedinamenti, dai quali è emersa l'effettiva illecita destinazione dei beni, gli stessi costituiscono prova piena con riferimento ai singoli trasporti interessati (quattro o dieci che siano) e, con riguardo alla generalità delle cessioni, indizi gravi, precisi e concordanti, sicché è inidonea ed illogica la loro ~~scarsa~~ ^{scarsa} considerazione in relazione al solo numero complessivo delle consegne effettuate. sh

1.4.4. Del tutto omesso è poi l'apprezzamento di numerose ulteriori circostanze – come risulta dal pvc trascritto dall'Agenzia delle entrate e dalle intercettazioni – tra le quali in particolare: la contrattazione di beni destinati all'estero avveniva sempre in lire e, comunque, i rapporti erano sempre con soggetti italiani, che risultavano i titolari delle società estere, e non con stranieri; i pagamenti avvenivano sempre con bonifici da e per l'Italia e non verso l'estero; il soggetto, identificato dalla Guardia di Finanza come principale cliente delle operazioni simulate, risultava avere piena conoscenza delle merci esistenti presso i magazzini; la società era stata, tra il 2000 e il 2004, destinataria di numerose perquisizioni e sequestri in relazione ad indagini per operazioni fraudolente svolte, anche da parte di autorità straniere, nei confronti delle società estere con le quali essa operava.

1.4.5. È, infine, del tutto assente una qualsiasi valutazione globale e unitaria di tutti gli elementi da parte della CTR, necessaria in relazione al consolidato principio che il processo tributario è a cognizione piena e tende all'accertamento sostanziale del rapporto f



controverso, avendo il giudice di merito operato, e neppure per tutte le circostanze, solo una valutazione parcellizzata e superficiale.

Ed è in tale quadro, del resto, che debbono essere inserite anche le certificazioni Iva acquisite e le interrogazioni sulla validità del numero identificativo del cessionario poste in essere dal contribuente, le quali costituiscono sì un adempimento formale, astrattamente idoneo a comprovare la buona fede, ma la cui effettiva incidenza dovrà essere considerata nel complesso delle circostanze unitariamente apprezzate.

1.4.6. Tutti questi elementi tributano apparente consistenza all'assunto fatto valere dall'ufficio - in particolare offrendo riscontro documentale alla contestata attività e alla pienezza della consapevolezza - in linea con i principi della Corte di Giustizia - della società contribuente, nonché al carattere elaborato ed artificioso dell'organizzazione predisposta, anche documentale, finalizzata alla realizzazione di uno schermo solo formale rispetto alla realtà delle operazioni poste in essere - e che la CTR ha, da un lato, inadeguatamente considerato e, dall'altro, invece, inspiegabilmente taciuto, astenendosi dal prendere su di essi ogni opportuna determinazione, in tal modo venendo meno all'obbligo di motivare il proprio convincimento in maniera lineare e coerente ed esponendo perciò la decisione da essa adottata ad un *vulnus* motivazionale che ne giustifica la cassazione.

2. Con il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., e 62, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, violazione e falsa applicazione degli artt. 1388 e 2208 c.c., dei principi generali sulla responsabilità delle società per l'operato dei dipendenti, nonché dell'art. 2049 c.c. e dell'art. 11, d.lgs. n. 472 del 1972 per non aver la CTR considerato rilevanti, ai fini dell'affermazione di responsabilità della società le dichiarazioni dei dipendenti acquisite con le intercettazioni telefoniche.



2.1. Con il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 e 5, c.p.c., e 62, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, violazione e falsa applicazione degli artt. 8, 21 e 54, d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione ai principi comunitari sulla buona fede ed insufficiente motivazione.

2.2. Con il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., e 62, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e seguenti c.c., in relazione agli artt. 28 bis, n. 3, primo comma, e 28 quater, parte A, lett. a, primo comma della Sesta Direttiva Iva, e degli artt. 41, comma 1, lett. a, e 50, d.l. n. 331 del 1993, conv. nella l. n. 427 del 1993, 8, secondo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, per aver la CTR addossato all'Ufficio la prova delle condizioni per l'esenzione d'imposta in materia di cessioni intracomunitarie, spettando al contribuente, invece, l'onere di dimostrare l'effettivo passaggio della merce oltre i confini.

2.3. I motivi secondo, terzo e quarto restano assorbiti in relazione all'accoglimento del primo.

3. Con il quinto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., e 62, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, violazione e falsa applicazione degli artt. 62 e 95 tuir per aver ritenuto legittima la deduzione dei compensi dell'amministratore per il 2001 e il 2002 effettuata con bonifici con valuta, rispettivamente, ^{del} 11 gennaio 2002 e ^{del} 9 gennaio 2003, ancorché le somme siano state ricevute dal destinatario dopo la data ultima del 12 gennaio del rispettivo anno.

3.1. Il motivo è fondato.

L'art. 95, comma 5, tuir stabilisce che *"I compensi spettanti agli amministratori delle società ... sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti"*.

Tali compensi, poi, in quanto redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente, fruiscono del principio cd. di cassa allargato ai sensi



dell'art. 51, comma 1 (già 48, comma 1), tuir, secondo il quale *"Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono."*

Contrariamente a quanto affermato dalla CTR la norma è costruita sul concetto di "percezione" poiché il reddito da lavoro è costituito da tutte le somme e i valori *"a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta"* e, inoltre, al secondo periodo, *"si considerano percepiti ..."*.

È evidente, del resto, che la prescrizione – che contiene una regola di favore in relazione al reddito del dipendente – ha come prioritario riferimento il momento in cui gli introiti (denaro o valori) entrano nella sua sfera di appartenenza, sì da essere suscettibili di atti di disposizione.

Ne deriva che, ove la somma sia corrisposta in contanti, assume rilievo il momento della consegna, corredato dalla relativa ricevuta confirmatoria da parte del ricevente; ove il pagamento sia stato effettuato mediante assegno bancario o circolare, rileva la data apposta sull'assegno perché è da tale momento, attesa la presunzione di identità tra data apposta e momento della consegna, che si assiste al passaggio del titolo (e del credito incorporato) e divengono possibili le ulteriori negoziazioni.

Analogha conclusione vale nell'ipotesi in cui la disposizione sia stata effettuata, come nella specie, con bonifico bancario: in tal caso, infatti, si deve far riferimento al giorno in cui l'emolumento entra nella disponibilità del beneficiario, ossia dal momento dell'accredito. La diversa soluzione, del resto, porterebbe all'incongruo risultato di poter imputare il medesimo unitario pagamento ad una annualità



per il disponente (che ha effettuato il bonifico anteriormente al 12 gennaio) e a quella successiva per il beneficiario (che ha ricevuto l'accredito della somma dopo tale data).

Non va poi trascurato che, fino al momento dell'effettivo passaggio al beneficiario, la disposizione bancaria è suscettibile di essere stornata e revocata, indice che un potere dispositivo è ancora in capo al disponente e che – fino all'entrata in vigore del d.lgs. n. 11 del 2010 che ha recepito la direttiva sui servizi di pagamento n. 2007/64/CE – era facoltà del medesimo ottenere una anticipazione della data della valuta anche ad un momento anteriore a quello della disposizione, sicché resterebbe rimessa alla discrezionalità del contribuente la concreta individuazione dell'anno di imputazione del costo.

3.2. Pure in relazione a tale doglianza, pertanto, la sentenza va cassata con rinvio alla CTR competente, in diversa composizione, che si atterrà al seguente principio: "In caso di pagamento del compenso dell'amministratore di società di capitali a mezzo di bonifico bancario, il relativo importo è deducibile, secondo il principio cd. di cassa allargato, nell'esercizio in cui le somme sono accreditate al beneficiario senza che rilevi la data della disposizione o della valuta".

4. Con il sesto motivo censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., e 62, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, omessa motivazione con riguardo alla medesima questione di cui al motivo precedente.

4.1. Il motivo resta conseguentemente assorbito.

5. In accoglimento del primo e del quinto motivo del ricorso, assorbiti gli altri, la sentenza va cassata con rinvio, innanzi alla CTR competente in diversa composizione, per un nuovo esame, pure in ordine alla richiesta di rideterminazione delle sanzioni formulata dal contribuente, e regolazione delle spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.



La Corte, accoglie il primo e il quinto motivo del ricorso, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, in diversa composizione, cui rimette anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

Deciso in Roma, il 3 maggio 2017

Il Presidente