



approfondimento  
in materia di  
fiscaltà e diritto tributario

# iltributo

- *Voluntary disclosure: costi, benefici e criticità del rientro dei capitali*
- *Brevi note sullo schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto*
- *Omesso versamento dell'I.V.A. e di ritenute certificate ai sensi degli artt. 10 bis e 10 ter D. Lvo 74/2000. Una sintesi della giurisprudenza del Tribunale di Milano*
- *Giudizio Tributario come impugnazione – merito? Parliamone...*
- *Congruità e inerenza in ambito IVA: i principi interni e comunitari*

## Approfondimento online - Anno 1

#04.2015

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -  
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti. Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:  
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.482542  
E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,  
per accedere gratuitamente per sempre  
al nostro approfondimento ed alle news!  
Collegati su [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o compila qui di seguito:

Il sottoscritto .....  
professione ..... Via .....  
Città ..... C.A.P. ....  
Tel. .... E-Mail .....

### CHIEDE DI ACCEDERE PER SEMPRE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- all' approfondimento "iltributo" scaricabile in .pdf dal sito [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it)
- alla Newsletter della Associazione iltributo.it presente sul sito

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà mai alcun pagamento per il servizio

data ..... Firma .....

### Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.

Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.

Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ILTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.

In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.

data ..... Firma .....



# SOMMARIO

#04.2015

<b>Un fisco etico</b>	.....03
<i>di Paolo Soro</i>	

## Approfondimento

<b>Voluntary disclosure: costi, benefici e criticità del rientro dei capitali</b>	.....06
---	---------

*di Stefano Oliva, Riccardo Padovan e Elio Palmitessa*

<b>Brevi note sullo schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto</b>	.....13
--	---------

*di Gino Manfredi*

<b>Omesso versamento dell'I.V.A. e di ritenute certificate ai sensi degli artt. 10 bis e 10 ter D. Lvo 74/2000. Una sintesi della giurisprudenza del Tribunale di Milano.</b>	.....18
---	---------

*di Andrea Orabona*

## Giurisprudenza - Commento

### Corte di Cassazione

<b>Giudizio Tributario come impugnazione – merito? Parliamone....</b>	.....22
(CASSAZIONE - Sezione VI, Ordinanza interlocutoria n. 106 del 8 gennaio 2015)	
<b>commento di Luca Mariotti</b>	

<b>Congruità e inerenza in ambito IVA: i principi interni e comunitari.</b>	.....26
(CASSAZIONE - Sez. V, Civile Sentenza n. 25999 del 10 dicembre 2014)	
<b>commento di Giada Bianchi</b>	

## Giurisprudenza - Fonti

<input type="checkbox"/> CORTE DI CASSAZIONE - Sezione VI, Ordinanza interlocutoria n. 106 del 8 gennaio 2015	.....29
<input type="checkbox"/> CORTE DI CASSAZIONE - Sez. V, Civile Sentenza n. 25999 del 10 dicembre 2014	.....30

*Il collega e amico Paolo Soro aveva trattato l'argomento sul suo sito ([www.paolosoro.it](http://www.paolosoro.it)). L'ho pregato di rielaborarlo in maniera meno "spigolosa" e con il taglio necessario a farlo diventare l'editoriale di questo numero. A parte l'ottima penna, Paolo ha infatti il dono, non comune, di percepire ancora il lavoro del tributarista in maniera non soltanto pratica ed operativa, ma anche con attenzione ai riferimenti culturali di base. E con l'orgoglio legittimo di chi considera tali aspetti. (L. Mariotti)*

Pur attanagliati fra gli abituali innumerevoli adempimenti quotidiani, capita, a volte, di fermarsi un momento e domandarsi fino a che punto potrà arrivare il livello della corruzione in questi nostri tempi, dove etica e morale sembrano aver smarrito qualunque significato e non guidano più i comportamenti delle persone.

Identica riflessione deve aver ispirato gli organizzatori del recente convegno: "Noi contro la corruzione", cui ha partecipato la neodirettrice dell'Agenzia delle Entrate, Rossella Orlandi, presentando una relazione dal contraddittorio titolo: "Insieme per una nuova etica".

"Una nuova etica"? Perché, esiste un'etica vecchia e una nuova?

Considerato che non è in corso un temporale, i rumori che si odono devono essere quelli del Maestro Kant che si sta rivoltando, inquieto, nella tomba. Possiamo definire l'etica come l'insieme delle azioni morali che compiamo; e la morale come tutto ciò che è conforme al bene, al buono, al giusto, all'onesto e al retto. Ipotizzare una "nuova etica", sottintende che il fenomeno della corruzione faccia parte della "vecchia etica". Francamente, pur essendo degli inguaribili ottimisti di natura, ci pare quanto mai improbabile pensare che corrompere possa definirsi, indipendentemente dall'orizzonte temporale, qualcosa di onesto e retto.

*"È innegabile che il lavoro dei funzionari del Fisco, toccando interessi economici molto forti, è estremamente a rischio, esposto a possibili tentativi di corruzione e di concussione."*

I commercialisti, viepiù con le vigenti normative, sono quella che si dice una categoria particolarmente "esposta". Nondimeno, riconosciamo che seppure al mondo vi sono tanti lavori rischiosi, fortunatamente, il nostro non è fra questi. Peraltro, dobbiamo ammetterlo, mai e poi mai, avremmo potuto immaginare quanto pericoloso potesse essere quello di un funzionario del Fisco, sottoposto a tali diuturne minacce.

Ciò premesso, corre l'obbligo di evidenziare come la concussione, semmai, sia una minaccia per il contribuente, posto che è commessa dal pubblico ufficiale il quale, abusando della sua qualità o dei suoi poteri, costringe taluno a dare o a promettere indebitamente, a lui o a un terzo, denaro o altra utilità (art. 317, Codice Penale).

*"A tal proposito – prosegue Rossella Orlandi – occorre adottare efficaci misure organizzative di prevenzione e un adeguato sistema sanzionatorio, nonché impegnarsi fattivamente sul versante culturale per costruire un forte sistema di valori condiviso."*

Tutti propositi commendevoli; resta il fatto che i reati sono consumati dalle persone: se una persona è morale, non compie alcun reato. Sarebbe, dunque, sufficiente eliminare le mele marce dal proprio albero. I

---

valori, poi, specie a una certa età, dovrebbero già da tempo essere stati acquisiti; pare improbo costruirli mediante l'imposizione di autoritari sistemi eteronomi rispetto alla coscienza individuale.

*“L'Agenzia delle Entrate è un corpo sano al cui interno non sono tollerati né i comportamenti scorretti, né quelli ambigui.”*

Siamo convinti che l'Agenzia delle Entrate sia un “corpo sano”: conosciamo molti dirigenti scrupolosi, preparati e di indubbia moralità. Per converso, è acclarato, ve ne sono tanti altri che tendono a squilibrare pesantemente la “bilancia dell'etica”. Ragion per cui, rimaniamo un pochino scettici sul fatto che non siano tollerati i comportamenti ambigui e scorretti.

Certo, occorrerebbe intendersi su cosa possa essere reputato tale. Esempio: è comportamento ambiguo quello dei funzionari a capo del reparto accertamenti, che si dimettono per andare ad assumere alte cariche dirigenziali all'interno di quelle grosse società che avrebbero dovuto essere verificate proprio dal loro ufficio, fino al giorno prima? E' comportamento scorretto, accelerare *praeter legem* i tempi di un accertamento i cui termini decadenziali sono in scadenza, per raggiungere il budget annuale e ricevere i premi di produzione previsti dal contratto per il suo conseguimento?

Avremmo apprezzato molto se “Lady Fisco” avesse tranquillizzato i contribuenti su tali spinose questioni; ma tutto tace. Questa “nuova etica” pare tanto (anzi, troppo) simile a quella “vecchia”.

*“Si ricordano le misure adottate nel corso degli anni: la dichiarazione patrimoniale dei dirigenti; le dichiarazioni di assenza d'incompatibilità e di conflitto d'interessi con le funzioni da svolgere; la rotazione degli incarichi dei dirigenti; il capillare sistema di controlli interni dell'Audit; i presidi anticorruzione.”*

Se, nonostante tutto ciò, continuano a verificarsi svariati episodi di corruzione e concussione, tali che si senta l'esigenza di indire un convegno ad hoc, dobbiamo presumere che l'appena decantato sistema organizzativo di controlli interni, o è solo uno specchietto per le allodole, oppure è drammaticamente inefficiente.

*“Assume estrema rilevanza strategica l'etica dei comportamenti dei funzionari... Etica non è soltanto assenza di corruzione, è soprattutto onestà intellettuale... Non c'è democrazia se non si pagano le tasse”.*

In filosofia, esistono due principali correnti di pensiero riguardo all'etica: coloro che sostengono l'impossibilità di una sua valenza oggettiva, limitandone la portata alla particolare comunità di cui è emanazione, e quelli che la intendono sempre e comunque universale. Orbene, eccettuata qualche estremistica frangia cattolica dedita al noto assunto: “comportati bene o finirai all'inferno”, nessun filosofo (a qualunque corrente di pensiero appartenesse) ha mai considerato etico quel comportamento dettato dal dover agire moralmente (nella fattispecie, sottostare agli obblighi fiscali), come mera causa direttamente connessa a una preventiva altrui azione proporzionalmente etica (funzionari che non si fanno corrompere o che sono pervasi da una non meglio identificata onestà intellettuale).

Continuiamo ad ascoltare potenti e potentati, i quali, seguendo i canoni di un'infantile propaganda politica, ricorrono al monito dell'etica, onde cercare di far leva sulla coscienza dei contribuenti e convincerli ad agire in base a dettami cari ai primi. Sinceramente, non riusciamo a comprendere se trattasi di una moda da pseudo-intellettuale della TV, oppure una scusa cui appigliarsi in situ azioni scabrose, ovvero, e molto più semplicemente, un termine cacciato fuori bocca a sproposito.

---

Pagare le tasse è dovere morale di tutti (che c'entri poi la democrazia, sinceramente, non è dato di sapere). Lo era prima, come lo è oggi e come lo sarà in futuro. Semmai, appare contestualmente immorale, pretenderle in misura irragionevole, tartassando i contribuenti (ma questo è un altro discorso). Non c'è bisogno di aggrapparsi all'imbarazzante "nuova etica", locuzione che fa rabbrivire. Ciò premesso, è assolutamente inconferente pensare che i contribuenti debbano essere invogliati a corrispondere i tributi in funzione del grado di moralità manifestato dai funzionari delle imposte. Tali ultimi comportamenti costituiscono, senza dubbio, una delle tante cause di disamoramento patriottico dei cittadini italiani; lo sappiamo bene, atteso che lo constatiamo ogni giorno direttamente. Ma nulla hanno a che vedere con il compimento del proprio dovere morale; quello che Kant chiamava "il dovere per il dovere": faccio ciò che faccio perché è mio dovere farlo; non perché seguo il buono o cattivo esempio altrui o, addirittura, perché potrei correre il rischio di bruciare tra le fiamme dell'inferno.

In conclusione di convegno, *dulcis in fundo* (o, per meglio dire nello specifico, in *cauda venenum*), si è finalmente arrivati a conoscere in cosa consisterà l'elemento innovativo cui l'Amministrazione finanziaria farà ricorso per sconfiggere la corruzione che serpeggia nella palude degli uffici dell'Erario come viscida anaconda in attesa della preda; l'insperata panacea capace di curare l'attuale malfunzionamento del sistema di controlli che fa acqua da tutte le parti; la temibile e segreta arma rivoluzionaria che debellerà definitivamente l'odierna immoralità, dando vita a "un sistema di valori condivisi per una nuova etica":

*"Verrà istituita, per i 40.000 dipendenti delle Entrate, una casella di posta elettronica per denunciare, nel più completo anonimato, casi sospetti di corruzione."*

Al cospetto di cotanta rivelazione, evitiamo ogni ulteriore considerazione e ritorniamo sul letto di Procuste, sopraffatti dalla nostra residua (pur minima) onestà intellettuale.



## **Voluntary disclosure: costi, benefici e criticità del rientro dei capitali**

di Stefano Oliva (LL.M.), Riccardo Padovan e Elio Palmitessa (LL.M.)

*Dottori Commercialisti*

*La nuova procedura di collaborazione volontaria, introdotta nel nostro ordinamento con la Legge 186 del 15 dicembre 2014, rappresenta un ulteriore passo in avanti nell'ambito di un più ampio processo di contrasto all'evasione fiscale e all'erosione di base imponibile. Con l'introduzione di una norma sulla voluntary disclosure, anche l'Italia si è dotata di un meccanismo che permette il rimpatrio di capitali detenuti illecitamente all'estero in violazione di norme tributarie. La procedura di collaborazione in esame non costituisce una riedizione dei condoni fiscali degli anni precedenti, in quanto garantisce soltanto una riduzione delle sanzioni applicabili per la mancata compilazione del quadro RW e per le violazioni relative all'infedele (o omessa) dichiarazione in Italia dei redditi prodotti. Secondo l'opinione prevalente espressa dai commentatori, l'adesione alla procedura costituisce l'ultima chiamata possibile per i contribuenti che ancora detengono all'estero patrimoni e attività finanziarie non dichiarate in Italia, anche in considerazione dei recenti mutamenti in atto in Paesi storicamente protetti dal segreto bancario (non da ultimi, Svizzera e Principato di Monaco), ma ora forzatamente orientati alla firma di accordi per lo scambio di informazioni con i Paesi OCSE.*

### **1. La nuova procedura di collaborazione volontaria**

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale n. 292 del 17 dicembre 2014 della Legge n. 186 del 15 dicembre 2014 (di seguito per brevità "Legge 186/2014"), il nostro ordinamento giuridico si è dotato di un programma di "voluntary disclosure" (c.d. collaborazione volontaria). Con l'introduzione di tale istituto, il contribuente può regolarizzare la propria posizione nei confronti dell'Erario tramite una denuncia spontanea alle autorità competenti per violazioni degli obblighi di monitoraggio ai fini del quadro RW di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute all'estero nonché per violazioni

dichiarative in materia di imposte sul reddito e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'Irap, dell'Iva ed eventuali violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta. In altre parole, l'anzidetta procedura è rivolta a tutti coloro che abbiano violato gli obblighi dichiarativi di cui all'articolo 4, comma 1 del Decreto Legge n. 167 del 28 giugno 1990 (di seguito per brevità "DL 167/1990"). Tuttavia, un aspetto certamente interessante e caratteristico della Legge 186/2014 (articolo 5, comma 2) è dato dalla possibilità concessa anche a soggetti, diversi da quelli tenuti agli obblighi dichiarativi di cui all'articolo 4, comma 1 del DL 167/1990, di aderire alla procedura di collaborazione volontaria e godere dei benefici previsti (in termini di abbattimento delle sanzioni amministrative-tributarie e penali) per l'emersione di patrimoni ed investimenti detenuti in Italia (c.d.

*voluntary* domestica).

La procedura di collaborazione volontaria è attivabile sino al 30 settembre 2015 per sanare violazioni commesse fino al 30 settembre 2014. L'adesione alla procedura prevede:

- ✓ l'integrale versamento delle imposte evase in relazione a redditi non dichiarati in annualità fiscalmente ancora accertabili;
- ✓ l'abbattimento delle sanzioni amministrative-tributarie;
- ✓ la non punibilità o un abbattimento delle sanzioni penali.

## 2. Soggetti ammessi

I soggetti destinatari della procedura di collaborazione volontaria sono:

- i contribuenti soggetti agli obblighi di monitoraggio fiscale del quadro RW della dichiarazione dei redditi (articolo 4, comma 1 del DL 167/1990), quali persone fisiche residenti in Italia (o dai loro eredi), società semplici, soggetti equiparati, enti non commerciali residenti in Italia e soggetti assimilati residenti in Italia (*trust*) che detengano (anche per interposta persona) attività all'estero;
- tutti i contribuenti (persone fisiche, persone giuridiche, enti commerciali e non, residenti e non) con riguardo alle violazioni fiscali in materia di imposte sul reddito e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'Irap, dell'Iva ed eventuali violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta. Quest'ultima ipotesi di procedura si presta a sanare una molteplicità di violazioni. Basti pensare al fenomeno dell'*esterovestizione* di società aventi la sede legale all'estero, alle stabili organizzazioni occulte in Italia di società estere, al fenomeno di *sottofatturazione* e *sovrappatturazione*, alle violazioni in materia di prezzi di trasferimento.

Di contro, la procedura di regolarizzazione non potrà essere attivata da tutti quei soggetti nei cui confronti siano iniziati, in relazione alle attività oggetto di emersione, accessi, ispezioni o verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria o dell'Autorità giudiziaria, o quantomeno siano iniziate attività di

accertamento amministrativo o procedimenti penali per violazione di norme tributarie. Da ciò ne consegue, pertanto, che le attività ispettive condotte in altri ambiti (si pensi allo *Spesometro* o agli *Studi di Settore*) non dovrebbero precludere l'accesso alla procedura.

## 3. Termini per l'adesione

Come detto in precedenza, la procedura è attivabile una sola volta sino al 30 settembre 2015 per regolarizzare violazioni commesse entro il 30 settembre 2014. L'utilizzo della locuzione "*una sola volta*" non è casuale, in quanto richiama un principio fondamentale della procedura in discussione. Infatti nel caso in cui il contribuente, per una serie di ragioni, non porti a termine la procedura ovvero non effettui il pagamento del "*quantum*" dovuto nei tempi e nelle forme previste dalla Legge, ecco che lo stesso vedrà decadere i benefici derivanti dall'adesione alla medesima, con conseguente impossibilità di riproporre la richiesta una seconda volta all'Agenzia delle Entrate. Non da ultimo, l'Ufficio potrebbe aprire un procedimento contenzioso nei confronti del contribuente, con l'emissione di un atto di accertamento per contestare formalmente violazioni degli obblighi di monitoraggio ed obblighi dichiarativi vari.

In altre parole, per essere conclusa con successo, la richiesta dovrà essere:

- ✓ "completa" e dunque avere ad oggetto tutti i beni esteri non dichiarati al 30 settembre 2014, sia con riferimento ad attività finanziarie detenute all'estero e sia con riferimento a documenti ed informazioni per attività non costituite o detenute all'estero;
- ✓ essere presentata non oltre il 30 settembre 2015, corredata di tutte le informazioni e dai documenti necessari alla ricostruzione dei redditi e delle violazioni commesse.

Da ciò emerge che la presentazione di una domanda incompleta o non veritiera, costituirebbe causa ostativa al proseguo della procedura. A titolo esemplificativo, il contribuente dovrà produrre documentazione quale estratti conto, rendiconti patrimoniali, atti di compravendita immobiliare, etc. Come da prassi sarà onere del professionista

richiedere che tutti i documenti prodotti dal contribuente siano accompagnati da dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, con la quale quest'ultimo attesti l'autenticità della documentazione prodotta (giova ricordare che, per dissuadere dalla presentazione di documenti non veritieri, è stata prevista la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni). Tale aspetto non assume affatto un ruolo marginale nell'ambito della procedura. Infatti, sulla scorta di quanto riportato nella Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 31 gennaio 2014<sup>1</sup>, pubblicata in concomitanza con la precedente bozza di *voluntary disclosure* di Marzo 2014, si ritiene trovino ancora oggi piena applicazione le ipotesi di lavoro già evidenziate laddove si sancisce che *“l'approvazione delle norme sulla voluntary disclosure non ha alcun impatto sull'applicazione delle sanzioni e dei presidi previsti dal decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, in materia di contrasto del riciclaggio e di finanziamento al terrorismo (...)”*. E inoltre *“anche rispetto alle attività volontariamente dichiarate al fisco, che beneficiano della speciale procedura disegnata dal decreto legge in oggetto, resta, pertanto, immutato l'obbligo di attivare le procedure di adeguata verifica della clientela, incluso l'obbligo di identificazione del titolare effettivo e l'applicazione di misure rafforzate di adeguata verifica della clientela, nel caso di elevato rischio di riciclaggio o finanziamento del terrorismo”*.

In tale quadro normativo, sarà cura del professionista accertarsi che la documentazione prodotta dal cliente faccia riferimento a tipologie di reati per i quali è esclusa la punibilità sotto il profilo penale (delitti di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 10-bis e 10-ter del D. Lgs. 74/2000), ovvero l'emersione faccia riferimento ad attività patrimoniali e finanziarie che, in qualche modo, possano mostrare un criterio di collegamento con l'attività professionale del contribuente. Tema, questo, che nelle ultime settimane è al centro di ampia discussione nel mondo professionale, stante il rischio di incriminazione per il consulente fiscale di concorso in favoreggiamento del reato di autoriciclaggio.

#### 4. Termini per l'accertamento

Il contribuente che decide di aderire alla procedura, dovrà aver cura di presentare documentazione giustificativa per le attività finanziarie e patrimoniali con riferimento a tutte le annualità ancora oggetto di regolarizzazione. Nello specifico, sono oggetto di collaborazione volontaria tutti i periodi di imposta per i quali, alla data di presentazione dell'istanza, non siano scaduti i termini di accertamento. La decadenza dei termini di contestazione delle violazioni sul quadro RW viene di norma ricondotta, da parte degli Uffici, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione, per effetto del disposto normativo di cui all'articolo 20 del D. Lgs. 472/97. Per le violazioni relative agli obblighi dichiarativi si applicheranno invece gli ordinari termini di accertamento, che vanno dal 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione (nel caso di infedele dichiarazione) al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione (nel caso di omessa presentazione). In tal caso, bisognerà porre particolare attenzione al raddoppio dei termini di accertamento di cui all'articolo 12, comma 2-bis del DL 78/2009<sup>2</sup>, in base al quale i termini per un'eventuale attività di verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate (o delle relative autorità competenti) su patrimoni ed attività finanziarie costituiti in Paesi *black list*, sono raddoppiati.

La tabella seguente riepiloga le annualità fiscalmente ancora accertabili alla data odierna:

Paese di detenzione	Tipologia di violazione	Periodi accertabili	Anni accertabili
White List	quadro RW	5 anni	2009-2013
	infedele dichiarazione	4 anni	2010-2013
	omessa dichiarazione	5 anni	2009-2013

<sup>1</sup> Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 31 gennaio 2014, Prot-DT 8624: *“Decreto legge 28 gennaio 2014, n. 4 contenente disposizioni urgenti in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero, nonché altre disposizioni urgenti in materia tributaria e contributiva e di materia di rinvio di termini relativi ad adempimenti tributari e contributivi: applicazione degli obblighi antiriciclaggio”*.

<sup>2</sup> *“Per l'accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2, i termini di cui all' articolo 43, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e all' articolo 57, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono raddoppiati.”*

<i>Black List</i>	quadro RW	10 anni	2004-2013
	infedele dichiarazione	8 anni	2006-2013
	omessa dichiarazione	10 anni	2004-2013

## 5. Effetti premiali

Certamente i maggiori benefici della procedura di regolarizzazione volontaria derivano da una significativa riduzione delle sanzioni: amministrative-tributarie da un lato, e penali dall'altro.

Con riguardo alle prime, dovremo distinguere tra sanzioni per violazioni degli obblighi di monitoraggio del quadro RW e sanzioni per violazioni in materia di imposte sul reddito e relative addizionali, Irap, Iva e sostituti d'imposta.

Per quanto riguarda le violazioni sul quadro RW, l'adesione alla procedura prevede una riduzione delle sanzioni alla metà del minimo edittale qualora:

- ✓ le attività siano trasferite o detenute in Italia, in un Paese dell'Unione Europea ovvero aderente all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (di seguito per brevità "SEE");
- ✓ siano detenute in altri Paesi esteri (diversi dai sopracitati) previo rilascio all'intermediario non residente (entro trenta giorni dalla data del trasferimento delle attività<sup>3</sup>), presso cui le attività sono depositate, di un'autorizzazione a trasmettere all'Agenzia delle Entrate tutti i dati afferenti le attività stesse.

In tutti i casi non rientranti in quelli sopracitati, le sanzioni sono ridotte del 25%.

<sup>3</sup> Articolo 5-quinquies, comma 5, DL 167/1990: "Nei casi di cui alle lettere a), b) e c) del primo periodo del comma 4, qualora l'autore della violazione trasferisca, successivamente alla presentazione della richiesta, le attività oggetto di collaborazione volontaria presso un altro intermediario localizzato fuori dell'Italia o di uno degli Stati di cui alla citata lettera a), l'autore della violazione è obbligato a rilasciare, entro trenta giorni dalla data del trasferimento delle attività, l'autorizzazione di cui alla lettera c) del primo periodo del comma 4 all'intermediario presso cui le attività sono state trasferite e a trasmettere, entro sessanta giorni dalla data del trasferimento delle attività, tale autorizzazione alle autorità finanziarie italiane, pena l'applicazione di una sanzione pari alla metà della sanzione prevista dal primo periodo del comma 4."

Inoltre, la Legge 186/2014 (articolo 1, comma 7) prevede che, nell'ambito della procedura, le sanzioni per l'omessa/infedele indicazione nel quadro RW dei patrimoni o delle attività finanziarie detenute in Paesi *black list* siano ridotte del 50% qualora, entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge, tali Paesi sottoscrivano con l'Italia un accordo per lo scambio di informazioni (art. 26 del Modello OCSE di Convenzione contro le Doppie Imposizioni). Sul tema si segnala l'impegno, a brevissimo termine e per mezzo di un o specifico Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, a fornire interpretazione autentica del dimezzamento dei termini sulle sanzioni da quadro RW.

A tal proposito si riporta che il Lussemburgo ha già firmato l'accordo e, a breve termine, potrebbe esserci la firma anche sugli accordi con Svizzera (prevista verso metà febbraio) e Liechtenstein.

La tabella seguente riassume il quadro sanzionatorio, per ciascuna annualità oggetto di adesione:

Paese di detenzione	Anni accertabili	Sanzioni	
		Trasferimento/detenzione in Italia/UE/SEE o autorizzazione a intermediario	Altri casi
<i>White list</i>	dal 2009 al 2013	1,5%	2,25 %
<i>Black list</i>	dal 2004 al 2007	2,5%	3,75 %
	dal 2008 al 2013	3%	4,25 %
<i>Black list con accordo*</i>	dal 2004 al 2013	1,5%	2,25 %
* in attesa di interpretazione autentica sul dimezzamento dei termini.			

Per completezza, si rammenta che le sanzioni potranno essere ulteriormente ridotte in virtù dell'applicazione dell'istituto del cumulo giuridico e della riduzione ad 1/3 prevista in caso di definizione dell'atto di contestazione.

Viceversa, nell'ipotesi di mancata adesione alla *voluntary disclosure* le sanzioni, previste per ciascuna annualità, saranno:

Paese di detenzione	Anni accertabili	Sanzioni
<i>White list</i>	dal 2009 al 2013	dal 3% al 15%
<i>Black list</i>	dal 2004 al 2007	dal 5% al 25%
	dal 2008 al 2013	dal 6% al 30%
<i>Black list con accordo</i>	dal 2004 al 2013	dal 3% al 15%

Per quanto riguardale le violazioni in materia di imposte sul reddito e relative addizionali, Irap, Iva e sostituti d'imposta, l'impianto sanzionatorio riguarda l'infedele o omessa dichiarazione, come di seguito evidenziato:

Violazione	Italia	<i>White list</i>	<i>Black list</i>	<i>Black list con accordo in assenza di reati penali</i>
infedele dichiarazione	Periodi d'imposta dal 2010 al 2013 (dal 100% al 200%)	Periodi d'imposta dal 2010 al 2013 (dal 133% al 266%)	Periodi d'imposta dal 2006 al 2007 (dal 133% al 266%) Periodi d'imposta dal 2008 al 2013 (dal 200% al 400%)	Periodi d'imposta dal 2010 al 2013 (dal 133% al 266%)
omessa dichiarazione	Periodi d'imposta dal 2009 al 2013 (dal 120%	Periodi d'imposta dal 2009 al 2013 (dal 160%	Periodi d'imposta dal 2004 al 2007 (dal 160%	Periodi d'imposta dal 2009 al 2013 (dal 160%

	al 240%)	al 320%)	al 320%)	al 320%)
			Periodi d'imposta dal 2008 al 2013 (dal 240% al 480%)	

Anche in questo caso la norma prevede la disapplicazione del raddoppio dei termini di accertamento, ai sensi dell'articolo 12, comma 2 -bis del DL 78/2009, qualora le attività siano detenute in un Paese *black list* firmatario di un accordo per lo scambio di informazioni con l'Italia entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della Legge. Di conseguenza, in tale ipotesi, le sanzioni minime applicabili per infedele o omessa dichiarazione si attesterebbero, per ciascun periodo d'imposta, in misura rispettivamente pari al 133% e al 160%. Non ultimo, anche in tale circostanza l'adesione alla *voluntary disclosure* consentirebbe la riduzione del 25% (ai sensi dell'articolo 5-quater, comma 4 del DL 167/1990, introdotto con la Legge 186/2014) delle sanzioni minime previste (ulteriormente riducibili ad 1/6 in caso di adesione all'invito al contraddittorio).

Sul versante penale, invece, l'adesione alla procedura garantisce la non punibilità per taluni reati di cui al D. Lgs. n. 74/2000.

In particolare, come specificato dall'articolo 5 - quinquies, comma 1 del DL 167/1990, introdotto con la Legge 186/2014, non saranno punibili i seguenti reati:

- ✓ dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000);
- ✓ dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3);
- ✓ dichiarazione infedele (art. 4);
- ✓ omessa dichiarazione (art. 5);
- ✓ omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis);
- ✓ omesso versamento dell'IVA (art. 10-ter).

Viceversa, è dubbia la copertura penale nell'ipotesi di emissione di fatture false in considerazione del fatto che tale reato non è esplicitamente elencato tra quelli

per i quali è prevista la non punibilità in caso di adesione alla procedura.

Ai fini della “copertura” dai reati sopra indicati, l’Agenzia delle Entrate dovrà comunicare al Pubblico Ministero l’adesione e la chiusura della procedura di *voluntary disclosure* entro 30 giorni dal versamento delle imposte e delle sanzioni dovute.

E’ altresì prevista, la “copertura” di non punibilità (articolo 5-quinquies, comma 2 del DL 167/1990) rispetto al nuovo reato di *autoriciclaggio* (ai sensi dell’articolo 648-ter.1 del codice penale) introdotto dall’articolo 3, comma 3 della Legge 186/2014. Il reato punisce con la reclusione da 2 a 8 anni e con un’ammenda da euro 5.000 ad euro 25.000 chi, dopo aver commesso un reato non colposo (inclusi dunque i reati tributari), successivamente impiega, sostituisce o trasferisce il denaro, i beni o le altre utilità che derivano dalla commissione di tale delitto in attività economiche o finanziarie quando ciò sia di ostacolo all’identificazione della loro provenienza illecita. Si applica la pena della reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 se il denaro, i beni o le altre utilità provengono dalla commissione di un delitto non colposo punito con la reclusione inferiore a cinque anni.

Rimane escluso dal “nuovo” reato di *autoriciclaggio* chi utilizza il denaro, i beni o le altre utilità provenienti da un delitto non colposo per l’utilizzo o per il godimento personale<sup>4</sup>.

In altre parole, il contribuente che ha commesso reati tributari sarà molto probabilmente passibile anche del reato di *autoriciclaggio*, salvo che non abbia utilizzato il denaro derivante dall’evasione esclusivamente per scopi personali, oppure lo abbia utilizzato in modo “trasparente”, ovvero senza ostacolare l’identificazione della provenienza illecita.

## 6. Modalità operative di adesione alla procedura

<sup>4</sup> Articolo 3, comma 3, Legge 186/2014: “(...) Fuori dei casi di cui ai commi precedenti, non sono punibili le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale (...)”.

La *voluntary disclosure* è attivabile, a cura del contribuente interessato, mediante la presentazione di un’apposita istanza (ad oggi sul sito dell’Agenzia delle Entrate è presente una bozza di modello) che sarà approvata a breve con un Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate (emanazione entro il 31 gennaio 2015, ovvero trenta giorni dall’entrata in vigore della Legge).

L’invio dell’istanza (che segnerà il momento di apertura della fase di confronto con l’Agenzia delle Entrate e, in particolare, con l’Ucifi – Ufficio Centrale per il contrasto degli illeciti fiscali internazionali) dovrà essere corredata da una copia della documentazione comprovante:

- consistenza degli investimenti e delle attività finanziarie detenute o costituite all’estero;
- informazioni necessarie per ricostruire la provenienza di tali investimenti e attività finanziarie;
- evidenze reddituali dagli stessi ritratti e del loro utilizzo;
- informazioni necessarie per il calcolo degli imponibili delle imposte sui redditi e relative addizionali, dell’Irap, delle imposte sostitutive, dei contributi previdenziali, dell’Iva e delle ritenute;
- autorizzazione controfirmata concessa all’intermediario estero, detentore degli investimenti e delle attività finanziarie collocate in un Paese *black list*, a scambiare informazioni con l’Agenzia delle Entrate.

Ai fini della determinazione delle imposte evase, sarà necessario calcolare i redditi non dichiarati in Italia separandoli per categoria (redditi di lavoro dipendente, redditi di capitale, redditi diversi, etc.) e computando le imposte dovute, nei singoli periodi d’imposta, sulla base delle differenti aliquote pro tempore applicabili. Stante la potenziale difficoltà di risalire al calcolo puntuale di tutti i redditi maturati, la Legge prevede la possibilità, per le attività finanziarie la cui media delle consistenze (risultanti al termine di ciascun periodo di imposta) non ecceda i 2 milioni di Euro (c.d. conti *pocket*), di computare i redditi nella misura forfetaria del 5% (calcolata in base alla consistenza di fine anno) a cui sarà applicabile

---

l'aliquota sostitutiva del 27%, in luogo di un calcolo analitico.

Una volta ricevuta la documentazione e vagliata la congruità della medesima, l'Agenzia delle Entrate procederà ad emettere un invito a comparire (eventualmente preceduto da ulteriori raggugli e documenti chiarificatori) con il quale definire il calcolo di imposte, sanzioni ed interessi dovuti. Sulla base dei conteggi effettuati dall'Agenzia delle Entrate, il contribuente potrà scegliere se aderire immediatamente alla procedura versando il "quantum" ovvero inoltrare una proposta di accertamento con adesione.

Nella prima ipotesi le somme dovranno essere versate entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, viceversa in caso di accertamento con adesione il contribuente avrà tempo fino al ventesimo giorno dopo la data di redazione dell'atto per versare le somme dovute. Il termine sarà infine esteso ai sessanta giorni da quello di notifica dell'atto di contestazione delle sanzioni su quadro RW, in caso di proposizione del ricorso (ex articolo 16, comma 3, D. Lgs. 472/97).

Il versamento del "quantum" dovrà avvenire in unica rata ovvero in tre rate mensili di pari importo, pena la nullità della procedura e la decadenza dei benefici di Legge.



## Brevi note sullo schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto

di Gino Manfredi

*Dottore Commercialista*

*Come noto il 24 dicembre u.s., il Consiglio dei ministri ha approvato in via preliminare lo schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente in attuazione della legge delega 23/2014.*

*Anche se il Governo, a causa principalmente delle polemiche d'estate dalla formulazione del nuovo art. 19 bis del D.Lgs. 74/2000, ha preannunciato il varo di un nuovo schema di decreto entro la fine del mese di febbraio, l'ossatura fondamentale del decreto delegato non dovrebbe presentare sostanziali novità.*

*Merita dunque iniziare un viaggio esplorativo del contenuto dello schema di decreto (prescindendo per ragioni di tempo e di spazio dall'esame del nuovo adempimento collaborativo) poiché sono indubbiamente tante le attese novità con cui gli operatori dovranno misurarsi di qui a poco.*

Il Decreto è articolato in tre distinti Titoli. Il primo riguarda l'unificazione ed il riordino della disciplina dell'elusione fiscale (già regolata dall'art. 37 bis del D.P.R. 600/73) e dell'istituto (di conio giurisprudenziale) dell' "abuso del diritto".

Il secondo concerne la delicata materia delle sanzioni penali tributarie oggetto di significative integrazioni e modifiche.

Il terzo concerne il regime dell'adempimento collaborativo.

Particolarmente incisivo l'intervento legislativo delegato in materia di elusione. L'art. 1 del decreto abroga l'art. 37 bis del D.P.R. 600/73 per regolare con un'unica nuova norma (l'art. 10 bis della L. 212/00 – cd. "Statuto del contribuente") il tema dell'elusione e dell'abuso del diritto.

La nuova disciplina di tali istituti si rifà essenzialmente all'elaborazione giurisprudenziale in tema di abuso del diritto di cui alle storiche sentenze delle sezioni unite della Cassazione del dicembre 2008, riprendendo, con alcuni miglioramenti, gli aspetti procedurali del vecchio art. 37 bis e inserendo alcune novità di sicuro rilievo.

La nuova norma dispone che, indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, quando una o più operazioni siano prive di ragioni economiche apprezzabili diverse dal conseguimento di un vantaggio fiscale realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario, le stesse non sono opponibili all'amministrazione finanziaria.

Viene specificato (comma 4 del nuovo art. 10 bis L. 212/00 citata) che "Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla

*legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, salvo che queste ultime non configurino un caso di abuso del diritto”.*

Quest’ultimo chiarimento, quanto mai opportuno, disegna con maggiore nettezza i confini tra risparmio d’imposta patologico (in quanto contrario ai principi delle norme fiscali o dell’ordinamento tributario) e risparmio d’imposta fisiologico, non sempre ben individuati in taluni accertamenti dell’amministrazione ed in qualche interpretazione giurisprudenziale.

Notevole passo avanti è costituito anche dall’estensione a tutte le fattispecie elusive-abusive delle tutele in precedenza espressamente previste solo per le fattispecie disciplinate dall’abrogando art. 37 bis del D.P.R. 600/73.

Viene infatti stabilito che ogni contestazione di abuso-elusione per ogni fattispecie con cernente qualsiasi tributo debba essere preceduta, a pena di nullità, dalla richiesta di chiarimenti al contribuente e che in caso di successiva notifica di avviso di accertamento l’Ufficio debba, ancora a pena di nullità, specificamente motivare anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente.

Parimenti viene estesa ad ogni tipo di elusione-abuso anche la sospensione della riscossione dei tributi sino alla pronuncia del giudice di tributario di prima istanza.

Il decreto fa luce anche sul dibattito tema della sanzionabilità dei comportamenti elusivi, sancendone l’irrelevanza penale ed al contempo riconoscendone invece la sanzionabilità amministrativa.

Apprezzabile la chiarezza della disciplina transitoria in base alla quale le nuove norme si applicano anche ai comportamenti posti in essere in precedenza all’entrata in vigore del decreto per i quali alla medesima data non sia stato ancora notificato il relativo atto impositivo.

L’applicazione trasversale per qualsiasi comparto impositivo della nuova disciplina dell’abuso del diritto e dell’elusione fiscale, pone con maggiore evidenza alcuni temi dibattuti da tempo tra gli operatori.

Viene in particolare alla mente quello dell’applicazione in chiave marcatamente antielusiva all’art. 20 del D.P.R. 131/86 in materia di imposta di registro.

Si tratta di una norma che consente all’Amministrazione finanziaria di interpretare gli atti, ai fini della loro sottoposizione ad imposizione, secondo l’intrinseca natura e gli effetti giuridici degli stessi a prescindere dal titolo e dalla forma apparente.

Con il tempo tale norma è stata utilizzata dagli uffici dell’amministrazione in chiave marcatamente antielusiva andando oltre le intenzioni del legislatore che nel riferirsi espressamente agli effetti giuridici intendeva semplicemente consentire all’amministrazione di enucleare il reale regolamento di interessi scaturente dagli atti portati a registrazione a prescindere dal titolo e dalla forma apparente degli stessi.

Secondo lo spirito e la lettera della norma, la ricerca del reale regolamento di interessi disciplinato dagli atti portati a registrazione, deve essere effettuata enucleando i reali effetti giuridici degli atti stessi e cioè individuando l’effettivo assetto dei diritti e degli obblighi che le parti hanno convenuto.

L’amministrazione invece, specie di recente, ha utilizzato tale norma come grimaldello per riquilibrare in chiave antielusiva alcune operazioni societarie, disconoscendo in sostanza gli atti stipulati dalle parti per sottoporre ad imposizione atti diversi ritenuti il vero obiettivo economico dei contraenti.

E ciò è stato fatto, malgrado le critiche della dottrina e di parte della giurisprudenza, senza concedere ai contribuenti quelle opportunità che invece l’art. 37 bis del D.P.R. 600/73 conferiva agli operatori ai quali venivano contestate condotte elusive (ci si riferisce all’obbligo di richiesta di chiarimenti e all’obbligo di motivazione “rinforzata” in caso di successiva notifica di avviso di accertamento nonché alla sospensione della riscossione sino all’emissione della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale).

Da alcuni anni è infatti invalsa nell’amministrazione finanziaria, la pratica di tassare ai fini dell’imposta di registro secondo la più gravosa imposizione prevista per la cessione d’azienda gli atti di conferimento di azienda seguiti dalla cessione delle quote della società conferitaria.

Tale pratica accertativa nacque per reagire ad alcuni insidiosi comportamenti nell'ambito dei quali la società conferente accendeva in precedenza un mutuo di valore pressoché coincidente con quello dell'immobile conferito e dove la cessione delle quote ricevute in seguito al conferimento avveniva a favore degli altri preesistenti soci della stessa conferitaria.

Con tali comportamenti in effetti si realizzavano formalmente due distinti negozi giuridici (di conferimento e di cessione quote) ma l'effetto giuridico osservabile interpretando unitariamente gli atti era effettivamente quello di una cessione immobiliare posto che, alla fine delle operazioni, la società conferente aveva (mantenendo il ritratto del mutuo acceso alla vigilia del conferimento) incassato un prezzo pari al valore del bene mentre la società conferitaria, che tale prezzo aveva pagato accollandosi il mutuo, per effetto della cessione delle quote ai preesistenti soci della conferitaria stessa, veniva a presentare la stessa compagine sociale antecedente al conferimento.

Se non ché tale prassi accertativa si è poi estesa ad ogni ipotesi di conferimento immobiliare o di azienda seguita dalla cessione (anche a terzi indipendenti) delle quote ricevute in cambio del conferimento.

Trattasi di un *modus operandi*, in relazione al quale la Corte di Cassazione sta assumendo un atteggiamento rigoristico favorevole al fisco, che oltre ad essere contrario (nelle ipotesi fisiologiche) alla lettera della norma utilizzata (il citato art. 20 del D.P.R. 131/86), è, per quanto concerne i conferimenti d'azienda, anche contrario alle esigenze di certezza del diritto ed unitarietà del sistema per tutelare le quali è stato emanato il decreto delegato in esame.

Si consideri infatti che l'art. 176 comma 3 del TUIR dispone che il conferimento d'azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni ricevute in cambio per fruire dell'imposizione ridotta prevista dall'art. 57 del TUIR (*Participation exemption*) non costituisce operazione elusiva ai sensi dell'art. 37 bis del D.P.R. 600/73 (il riferimento dovrà intendersi fatto al decreto delegato in esame ai sensi di quanto disposto dall'art. 2, comma 2, secondo periodo del decreto stesso).

Attualmente quindi le descritte operazioni (conferimento d'azienda seguito dalla cessione delle quote della società conferitaria acquisite in seguito al

conferimento) sono considerate pienamente legittime ed approvate dalle norme fiscali in ambito di imposizione diretta mentre sono avversate e sottoposte all'imposizione prevista per una diversa fattispecie impositiva (la cessione d'azienda) ai fini dell'imposta di registro.

Tale stortura ha portato l'Associazione italiana dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (AIDC) nella propria norma di comportamento n. 186 a stigmatizzare il comportamento dell'amministrazione asserendo che *"non è possibile ritenere disapprovato dal sistema ai fini dell'imposta di registro ciò che invece è ammesso per disposizione legislativa ai fini delle imposte dirette."*

Venendo al Titolo concernente il comparto sanzionatorio penal-tributario, meritano di essere segnalate alcune novità di sicuro rilievo.

Viene ridisegnato il reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3 del D.Lgs. 74/2000 mediante una più dettagliata descrizione della condotta fraudolenta. Viene inoltre previsto per lo stesso reato un innalzamento a euro un milionecinquacentomila (rispetto al precedente ammontare di un milione) della soglia assoluta degli elementi attivi sottratti (anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi) il superamento della quale fa in ogni caso scattare il reato indipendentemente dall'incidenza percentuale degli stessi rispetto all'ammontare complessivo degli elementi attivi dichiarati.

Viene inoltre previsto che il reato può consumarsi anche nel caso in cui per effetto della condotta siano indicati in dichiarazione, in diminuzione dell'imposta dovuta, *"crediti e ritenute fittizi"*.

Ai fini dell'applicazione della norma, viene anche specificato che non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali e che non costituiscono operazioni simulate quelle che hanno dato luogo ad effettivi flussi finanziari annotati nelle scritture contabili obbligatorie.

Di notevole impatto anche le novità previste per il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del decreto 74/2000.

Innanzitutto va registrato un deciso innalzamento della soglia di punibilità concernente la misura delle imposte evase che passa da euro cinquantamila a euro centocinquantamila.

Inoltre viene innalzata a euro tre milioni (rispetto agli attuali due milioni) la soglia assoluta degli elementi attivi sottratti (anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi) il superamento della quale fa in ogni caso scattare il reato indipendentemente dall'incidenza percentuale degli stessi rispetto all'ammontare complessivo degli elementi attivi dichiarati.

Viene inoltre affrontato e, si spera, risolto un tema molto spinoso concernente il significato da attribuire al termine "*elementi passivi fittizi*" contenuto nella descrizione della condotta punibile e ciò sia attraverso l'accorpamento nell'articolo in commento di disposizioni prima contenute nell'art. 7 del D.Lgs. 74/2000, che soprattutto mediante l'introduzione di nuove disposizioni.

Viene infatti previsto che ai fini dell'applicazione della disposizione in commento, non si tiene conto della non corretta classificazione dell'inerenza o della non deducibilità di elementi passivi reali.

Inoltre (riprendendo quanto già disposto dall'abrogando art. 7 del decreto 74/2000) si dispone che non danno luogo a fatti punibili le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio (in ogni caso, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel comma 1).

Dopo aver segnalato l'innalzamento delle soglie di punibilità per il reato di omessa dichiarazione (da euro trentamila a euro cinquantamila) e per quelli di omesso versamento di ritenute, di omesso versamento di IVA e di indebita compensazione di crediti (in tutti i casi la soglia passa da euro

cinquantamila a euro centocinquantamila), meritano in chiusura di essere analizzate due novità di sicuro interesse per il comparto tributario.

Con la prima (contenuta nell'art. 13 del Decreto) si dispone l'estinzione di taluni reati (tra i quali quelli di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione rispettivamente disciplinati dagli artt. 4 e 5 del D.Lgs. 74/2000) in caso di avvenuto pagamento del debito tributario (anche mediante le procedure conciliative e di accertamento con adesione) prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.

La norma è potenzialmente idonea a comportare notevoli effetti deflattivi del contenzioso tributario posto che (fuori che nei casi più efferati di evasione connotati dalla fraudolenza della condotta) consente al contribuente che chiude i conti con il fisco di essere liberato anche dal giogo penale.

Altra norma di notevole interesse per il comparto tributario è quella relativa al raddoppio dei termini di accertamento in presenza di denuncia penale per reati tributari, di cui agli artt. 43, terzo comma D.P.R. 600/73 e 57 terzo comma D.P.R. 633/72.

Come tutti ricorderanno le norme citate sono state oggetto di un recente intervento della Corte Costituzionale che ha chiarito come in materia tributaria esistano due diversi termini di decadenza dell'azione accertatrice del fisco, uno in ipotesi di assenza di fatti penalmente rilevanti ed un altro in presenza di tali fatti. Con la conseguenza che sino alla scadenza del secondo dei due termini non si potesse in alcun caso considerare con certezza "spirato" il potere di rettifica dell'amministrazione e definito il periodo d'imposta.

Il Decreto delegato prevede adesso che il termine lungo d'accertamento può essere invocato dall'amministrazione solo quando, entro il termine breve, sia stata inviata la denuncia all'autorità giudiziaria per i reati previsti dal D.Lgs. 74/2000.

E' prevista una disciplina transitoria, a dire il vero non del tutto certa (almeno nell'attuale formulazione che peraltro differisce da quella di cui alla legge delega), che fa comunque salvi gli effetti degli atti di controllo divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del decreto.

---

Resta da chiarire quali siano gli atti di controllo a cui si riferisce la norma e quale rilievo abbia la previsione dell'esigenza della definitività degli stessi anziché della loro semplice notifica come previsto dalla legge delega.

In definitiva si può dire che lo schema di decreto in commento contribuisce in modo significativo a chiarire alcuni aspetti problematici in materia di disciplina dell'abuso del diritto e in materia di repressione penale delle violazioni tributarie .



## **Omesso versamento dell'I.V.A. e di ritenute certificate ai sensi degli artt. 10 bis e 10 ter D. Lvo 74/2000. Una sintesi della giurisprudenza del Tribunale di Milano.**

di Andrea Orabona

Avvocato Penalista

*In attesa dell'adozione del noto Decreto Delegato sui reati tributari e la certezza del diritto - approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 24 dicembre 2014 ed ora al vaglio delle commissioni parlamentari - si offre qui di seguito una lettura dell'orientamento garantista del Tribunale di Milano sulla configurabilità delle note fattispecie incriminatrici di omesso versamento dell'I.V.A. e di ritenute certificate ai sensi degli artt. 10 bis e 10 ter D. Lvo 74/2000.*

*Invero, e nonostante il contrario trend interpretativo della Corte di cassazione penale, la giurisprudenza meneghina ha inteso in più occasioni vagliare la sussistenza in concreto dell'elemento soggettivo del dolo generico - richiesto dal legislatore per l'integrazione di ambedue gli illeciti in commento - prima di decretare la responsabilità penale del contribuente per il mancato versamento dell'imposta sul valore aggiunto, ovvero, delle ritenute d'acconto certificate, veridicamente prospettate all'erario statale all'interno delle dichiarazioni annuali previste ex lege.*

*In particolare, il Tribunale di Milano ha recisamente escluso la colpevolezza di amministratori pro tempore di società, vuoi di persone vuoi di capitali, per la commissione dei delitti tributari di cui agli artt. 10 bis e 10 ter D. Lvo 74/2000 - in ragione della sola sottoscrizione da parte dei soggetti/imputati delle dichiarazioni annuali trasmesse all'Agenzia delle Entrate in nome e per conto degli enti dai medesimi amministrati.*

*Per l'effetto, i seguenti arresti assolutori dell'Autorità milanese risultano di indubbia utilità per gli interpreti di diritto penale - imponendo un attento vaglio sulla consapevolezza in capo all'amministratore d'impresa della sussistenza di un debito tributario per importi superiori ad Euro 50.000,00 in ragione d'anno - onde poter imputare al rappresentate/firmatario della dichiarazione annuale d'imposta il mancato versamento del gettito d'I.V.A., ovvero, delle ritenute certificate, dovute all'amministrazione fiscale dalle società o enti legalmente amministrati.*

Primariamente, è degna di nota la sentenza pronunciata dalla III sezione penale del Tribunale di Milano (R.G. sent. n. 8679/12 del 13/7/12 dep. il succ. 28/7/2012) con cui il legale rappresentante pro tempore di una società di servizi è stato assolto dall'incriminazione tributaria di omesso versamento dell'I.V.A. - con la formula ampiamente liberatoria del "*perché il fatto non costituisce reato*" - ovvero, per mancanza dell'elemento soggettivo richiesto per l'integrazione dell'illecito disciplinato dall'art. 10 ter D. Lvo 74/2000.

Com'è noto, tale incriminazione punisce - fra l'altro - chiunque, possedendo la carica di amministratore in pectore in seno ad una società, vuoi di persone vuoi di capitali, non provvede al versamento dell'I.V.A. dovuta dall'impresa in base alla dichiarazione annuale - per un importo superiore ad Euro 50.000,00 ed entro il termine perentorio del giorno 27 del mese di dicembre dell'anno solare successivo al periodo d'imposta di riferimento -.

Invero, e fatte salve sporadiche eccezioni, il trend giurisprudenziale in materia continua purtroppo ad attestarsi nel riconoscimento - quasi automatico e, dunque, oggettivo - della responsabilità penale degli organi di vertice di società contribuenti ritenuti colpevoli per il solo fatto di non aver provveduto - nei termini appena indicati - al versamento dell'imposta sul valore aggiunto in beneficio dell'erario statale.

Tuttavia, il Tribunale di Milano ha ritenuto - con una motivazione del tutto fedele ai più noti principi in tema di elemento soggettivo del reato sanciti dagli artt. 27 Cost. e 42 C.p. - di dover nell'occasione prosciogliere l'amministratore d'impresa dalla commissione del delitto tributario di omesso versamento dell'I.V.A..

Nel caso di specie, l'imputato - che aveva assunto ex novo la carica di amministratore a ridosso della scadenza prevista per il versamento dell'I.V.A. dovuta dalla società in base alla dichiarazione annuale - si era invero trovato nell'impossibilità di poter eseguire in termini il saldo dell'imposizione tributaria a causa del grave stato di crisi economico/finanziaria che aveva colpito l'impresa durante l'esercizio sociale ancora in corso.

In una consimile situazione di fatto, l'applicazione rigorosa del prevalente indirizzo giurisprudenziale - ordinariamente adottato nei giudizi penali chiamati

per i reati di cui agli artt. 10 bis e 10 ter D. L. vo 74/2000 - avrebbe probabilmente condotto alla pronuncia di una sentenza di condanna nei confronti del legale rappresentante d'impresa, bastando a tal fine la sola prova oggettiva dell'invio telematico della dichiarazione annuale d'imposta agli uffici dell'Agenzia delle Entrate, oltre quella del mancato versamento del tributo, per un ammontare superiore ad Euro 50.000,00 ed entro il termine stabilito per il pagamento dell'acconto I.V.A. relativo all'annualità solare successiva.

Nell'occasione, il Tribunale di Milano si è invece spinto ad esaminare anche le tangibili motivazioni che avevano indotto l'imputato ad omettere il versamento dell'I.V.A. nell'interesse della società legalmente rappresentata, dando rilievo all'a situazione di illiquidità finanziaria - sopravvenuta e riconducibile alla gestione del precedente amministratore in pectore - che non avrebbe permesso al succedano organo di vertice di procedere in quel torno di tempo alla liquidazione del tributo dovuto per il precedente periodo d'imposta.

Da qui, l'irrepressibile decisione del Giudice di merito che ha ritenuto di dover assolvere l'imputato dal delitto in contestazione per insussistenza dell'elemento soggettivo del reato, ovvero, del dolo generico richiesto dal legislatore penale/tributario per l'integrazione della fattispecie di omesso versamento dell'I.V.A. ex art. 10 ter D. Lvo 74/2000.

\* \* \*

Successivamente, è altresì opportuno ricalcare le motivazioni sottese alla sentenza di merito R.G. n. 11210/13 del 14 ottobre 2013, depositata in cancelleria il 7 novembre 2013, con cui la II sezione penale del Tribunale di Milano, in composizione monocratica, ha mandato assolto il Presidente del Consiglio di Amministrazione di una società a responsabilità limitata dal reato di omesso versamento dell'I.V.A. - dovuta dalla persona/giuridica in base agli elementi rappresentati nella dichiarazione annuale d'imposta sul valore aggiunto ex art. 10 ter D. Lvo 74/2000 -.

Invero, e senza soluzioni di continuità rispetto a quanto già statuito in precedenti pronunce d'assoluzione (v., *supra*, Trib. Milano, III sezione penale, n. 8679/12, dep. 13/7/2012), l'Autorità giudicante Meneghina ha concluso per l'insussistenza

del reato/tributario in commento nei confronti dell'amministratore di una società di capitali con funzioni di mera "testa di legno", ovvero, del "soggetto/firmatario" della dichiarazione fiscale trasmessa in ragione d'anno all'Agenzia delle Entrate in nome e per conto dell'impresa legalmente rappresentata.

In particolare, ed attraverso un'inappuntabile valorizzazione degli elementi probatori acquisiti nel corso dell'istruttoria dibattimentale, il Tribunale di Milano ha ritenuto di escludere l'elemento soggettivo del dolo generico richiesto per l'integrazione del delitto di omesso versamento dell'I.V.A., concludendo per l'inconsapevolezza in capo all'amministratore di diritto - peraltro privo di deleghe operative e/o funzionali allo svolgimento dell'attività d'impresa - del complessivo debito d'imposta gravante sulla società in misura superiore alla soglia di punibilità stabilita in Euro 50.000,00 ai sensi dell'art. 10 bis D. Lvo 74/2000.

Invero, l'Organo monocratico ha accolto in toto la tesi introdotta dalla difesa dell'imputato sull'estraneità del Presidente del Consiglio di Amministrazione dalla direzione della società debitrice d'imposta, assegnando particolare rilievo -fra l'altro- al mancato compimento di atti di natura tipicamente gestoria nel corso dell'annualità fiscale di riferimento, all'assenza di deleghe di funzioni e/o di poteri di firma sui conti correnti dell'impresa e, fatto ben più importante, alla natura gratuita e, dunque, marcatamente onorifica dell'incarico assunto in seno alla compagine rappresentata.

Da qui, la pronuncia di una sentenza di proscioglimento nell'interesse dell'imputato - con la formula ampiamente liberatoria del "per non aver commesso il fatto" - ed il contestuale invito al Pubblico Ministero nel rivolgere l'imputazione fiscale a carico degli altri membri del Consiglio di Amministrazione della società - peraltro specificamente delegati all'attività di amministrazione del *core business* d'impresa e, dunque, presumibilmente consapevoli dell'insorgenza di un debito annuo d'imposta sul valore aggiunto superiore ad Euro 50.000,00, unitamente all'obbligo del relativo versamento entro il termine di consumazione del reato stabilito dall'art. 6 L. 405/1990.

\* \* \*

Da ultimo - con sentenza n. 5825 del 28 aprile 2014, depositata in cancelleria il 27 maggio 2014, il Tribunale di Milano, sez. III penale, in composizione monocratica, ha nuovamente mandato assolto il legale rappresentante pro tempore di una società di capitali dalla diversa fattispecie incriminatrice di omesso versamento di ritenute certificate ex art. 10 bis D. Lvo 2000/74 - sempre per difetto dell'elemento soggettivo sotteso all'integrazione del medesimo illecito fiscale.

La sentenza di proscioglimento che qui ci occupa - emessa con la formula ampiamente liberatoria del "perché il fatto non costituisce reato" - rileva definitivamente il ruolo di centralità oggi attribuito dalla giurisprudenza di merito all'estremo del dolo generico nell'accertamento della responsabilità penale del contribuente, vuoi persona fisica vuoi organo apicale preposto all'amministrazione di un ente giuridico, per i reati puniti dagli artt. 10 bis e 10 ter D. Lvo 2000/74.

Nel caso sottoposto al vaglio del Tribunale Meneghino era, invero, emersa la prova oggettiva del mancato versamento in termini di una parte delle ritenute d'acconto - indicate nella dichiarazione annuale "Mod. 770" della società debitrice d'imposta - per un ammontare superiore ad Euro 50.000,00, ovvero, all'importo stabilito per la punibilità del soggetto/responsabile dell'imputazione tributaria.

Ciononostante, il Giudice penale ha inteso attribuire un rilievo prioritario al profilo dell'involontarietà (*rectius* inconsapevolezza) dell'omissione di pagamento in capo al firmatario della dichiarazione fiscale di sostituto d'imposta dell'ente - identificato nel Presidente del Consiglio d'Amministrazione *in pectore* di un'impresa commerciale di medio/grandi dimensioni -.

In particolare, la linea difensiva dell'imputato ruotava tutt'intorno alla valorizzazione delle seguenti circostanze di fatto - inerenti - i) le funzioni prettamente manageriali in concreto svolte dall'amministratore pro tempore della società; ii) la possibilità di utilizzo di crediti d'imposta in compensazione con l'importo dovuto a titolo di ritenute d'acconto certificate; iii) l'assenza di qualsivoglia contenzioso e/o pendenza fiscale con l'Amministrazione Tributaria da parte dell'ente debitore.

Senza sottomettere il rilievo attribuito dal Giudice Penale alla predisposizione della dichiarazione di sostituto d'imposta ad opera di Studi professionali/esterni all'impresa commerciale - tale da munire di un ulteriore tassello probatorio il profilo di involontarietà del fatto di reato da parte dell'imputato - che - *"quale legale rappresentante pro tempore della società aveva sottoscritto il modello 770/2009, ma non era certamente in grado di capire e verificare che i conti fossero corretti nelle singole voci che li componevano o di controllare i singoli versamenti"*.

Da qui, l'ulteriore esito assolutorio assunto dal Tribunale di Milano, che - nel solco di un trend (quasi) portato a termine dalla giurisprudenza/penale di merito - ha inteso superare le considerazioni di retrologia di alcuni studiosi sulla natura marcatamente oggettiva della responsabilità penale del contribuente per la commissione delle fattispecie *"meramente sanzionatorie"* dell'omesso versamento di ritenute certificate o dell'I.V.A. ai sensi degli artt. 10 bis e 10 ter D. Lvo 74/2000.

\* \* \*

In conclusione - per i Giudici del Tribunale di Milano - il legale rappresentante d'impresa non potrà ritenersi penalmente responsabile degli illeciti fiscali ex artt. 10 bis e 10 ter D. Lvo 74/2000 per il solo fatto di aver sottoscritto la dichiarazione annuale "I.V.A." o il

modello "770" - imponendosi contrariamente l'accertamento in capo all'amministratore di diritto del dolo generico di fattispecie - identificato nella coscienza e volontà di omettere la corresponsione del complessivo debito d'imposta maturato in ragione d'anno dalla società legalmente rappresentata.

D'ora in poi, i Sostituti Procuratori della Repubblica dovranno, dunque, rivolgere maggiore attenzione - sin dalla fase delle indagini preliminari - all'acquisizione di elementi maggiormente probanti della responsabilità dell'amministratore o legale rappresentante d'azienda per i reati commessi nella gestione dell'attività d'impresa svolta in forma societaria - onde evitare inutili istruttorie dibattimentali ed il conseguente pericolo di estinzione per prescrizione dei reati tributari in beneficio dei reali ed effettivi responsabili.

Da qui, l'auspicio che gli sforzi interpretativi, profusi dai colleghi difensivi nelle Aule di Giustizia, possano definitivamente condurre tutti i Giudici di Merito ad affrontare con maggior attenzione i processi chiamati in tema di reati tributari, e, viepiù, con lo sguardo precipuamente rivolto all'accertamento dei profili soggettivi sottesi alla configurabilità dei delitti fiscali - anche in conformità al celeberrimo principio costituzionale di personalità della responsabilità penale ex art. 27 Cost.

## **Giudizio Tributario come impugnazione – merito? Parliamone...**

*Commento a Cassazione, Sezione VI, Ordinanza interlocutoria n. 106 del 8 gennaio 2015<sup>1</sup>*



di Luca Mariotti  
Dottore Commercialista

La recentissima Ordinanza 8 gennaio 2015 n. 106 della sesta sezione della Corte di Cassazione ripropone, seppur innescata da una norma vetusta e ormai, ovviamente, poco utilizzata (l'art. 135 DPR n. 636/72) una questione presente in un recente orientamento della Corte stessa ed estremamente ricorrente nella giurisprudenza della quinta e della sesta sezione (nn. 7321, 7662, 7950, 8817, 8825, 9130, 9150, 13141, 14421, 15670, 20051, 20444, 22265, 24080, 25077, 26836, 26855 solo per parlare degli ultimi mesi del 2014).

Il principio reiterato è il seguente. Il processo tributario non è annoverabile tra quelli di impugnazione- annullamento, bensì tra quelli di impugnazione-merito. Esso non mira alla mera eliminazione dell'atto impugnato ma è diretto alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione res a dal contribuente sia dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria. Dunque il giudice tributario, che ravvisi l'infondatezza parziale della pretesa dell'amministrazione, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve quantificare l'esatta pretesa tributaria entro i limiti posti dal petitum delle parti, onde ricondurla alla corretta misura.

### **Il caso.**

Nello specifico era in contestazione una sentenza (vecchio rito) della Commissione Tributaria Centrale. Secondo gli ermellini, la CTC, pur riconoscendo l'esistenza di un fatto associativo correlato alla creazione di operazioni inesistenti, avrebbe errato facendo scaturire l'annullamento della pretesa nei confronti del contribuente solo dalla circostanza che l'atto impositivo fosse stato emesso nei confronti del detto soggetto e non anche indirizzato alle altre persone coinvolte, omettendo con ciò di compiere le attività di verifica della pretesa fiscale nei confronti del soggetto che aveva proposto il ricorso contro l'accertamento dell'Ufficio. Così facendo la sentenza impugnata ha disatteso il principio, sopra enunciato, secondo il quale l'impugnazione davanti al giudice tributario attribuisce a quest'ultimo la cognizione non solo dell'atto, come nelle ipotesi di "impugnazione -annullamento", orientate unicamente all'eliminazione dell'atto, ma anche del rapporto tributario, trattandosi di una cd. "impugnazione -merito", perché diretta alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva (nella specie) dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria, implicante per esso giudice di quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dalle domande di parte; ne consegue che il giudice che ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali, ma di carattere sostanziale, non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria, e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte.

Ineccepibile il riferimento alle "domande di parte". Ma se l'Amministrazione (che sappiamo essere parte attrice in senso sostanziale del giudizio) semplicemente accerta, senza alcuna domanda in subordine, ci chiediamo come sia possibile riqualificare la pretesa iniziale in una di ambito ridotto.

---

<sup>1</sup> V. sentenza *infra*, pag. 29.

---

### **Il nostro primo commento e i contributi dei lettori.**

Abituati come siamo a lanciare e commentare la giurisprudenza più significativa sul nostro sito, abbiamo anche chiesto ai lettori di comunicarci la loro opinione su questo orientamento giurisprudenziale che in prima battuta non ci convinceva del tutto e che oscilla tra principio amministrativo di conservazione degli atti (non certo da praticare nelle aule di Giustizia specie se gli atti sono errati) e la vecchia e superata concezione dell'accertamento come "*provocatio ad opponendum*" accantonata dalla ritualità del processo tributario dal 1996 in avanti.

Sicuramente l'interesse e i pareri non sono mancati. Non riporteremo i nomi di chi ha contribuito perché si tratta di semplici opinioni espresse al volo sui "social". Da alcuni si è vista una intenzione dei Giudici di portare fuori dal processo le eccezioni di legittimità per decidere per equità. Altri hanno bollato questi argomenti della sentenza come "vecchi" e auspicano un intervento normativo volto a definire i limiti del giudicato (citando come esempio l'abuso del diritto). Qualcuno ha elaborato il nostro riferimento nel commento alla "*provocatio ad opponendum*" evidenziando come purtroppo tale concetto per la Cassazione sia ancora forte perché da un lato si ammette che l'atto tributario non ha quella funzione, ma la stessa però esiste per la notificazione che quindi non rileva per la validità dell'atto, quindi oggettivamente la Suprema Corte di Cassazione si contraddice e produce gravissima incertezza. Per altri forse, oggi la discussione sulla natura del giudicato, impugnazione -merito in contrapposizione al termine impugnazione - annullamento, non è più importante, stante il fatto che è stabilito che si tratta di un giudizio sull'atto e non sul rapporto *ex-lege*: chiaro quindi che l'atto potrà essere annullato o totalmente o parzialmente, mentre il giudice decide sull'obbligazione tributaria nei limiti dell'atto e nei limiti della domanda.

### **Un doveroso approfondimento giurisprudenziale.**

Una delle fortune di poter oggi lavorare con le banche dati è quella di avere in breve tempo la possibilità di monitorare alcune espressioni e verificarne la presenza in massime più o meno recenti. Ecco che allora si può agevolmente constatare come le argomentazioni di cui si è già detto in precedenza, ovvero la citata contrapposizione tra giudizio di impugnazione-annullamento e giudizio di impugnazione-merito, con l'opzione per quest'ultima, sono fittissime nelle massime della Cassazione (V e VI sezione) negli ultimi cinque o sei anni. Non vi sono collegati particolari sforzi sotto il profilo ermeneutico, per la verità. Si rinvia sempre a massime precedenti che ci portano via via sempre più indietro nel tempo.

Questo "orientamento" della Cassazione arriva fino alla Sentenza 16171 del 23/12/2000. Chi si attendesse in essa un'ampia disquisizione e qualche riferimento esegetico, dottrinario o altro resterà tuttavia deluso. Essa afferma questo principio come un dato di fatto, senza fornirne alcuna illustrazione sul piano giuridico.

Bisogna allora andare ancora più indietro nel tempo, lasciando da parte l'espressione letterale (giudizio di impugnazione-merito) per trovare la più autorevole e significativa sentenza sull'argomento. Si tratta della sentenza n. 1918 del 17 febbraio 1992 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

In essa i Giudici riflettono sul fatto che il giudizio tributario sia costruito, formalmente, come giudizio d'impugnazione dell'atto. Esso tende, tuttavia, all'accertamento sostanziale del rapporto, nel senso che l'atto è il "*veicolo d'accesso*" al giudizio di merito, al quale si perviene appunto per il tramite dell'impugnazione dell'atto, con la precisazione che al giudizio di merito sul rapporto non è dato pervenire quando ricorrano determinati vizi formali dell'atto in presenza dei quali il giudice deve arrestarsi alla invalidazione di esso.

Quindi, secondo le Sezioni Unite, il giudice deve fermarsi alla pronuncia di annullamento dell'atto nel caso di difetto assoluto di motivazione, ossia di mancanza di un contenuto minimo essenziale che consenta all'atto di realizzare la sua funzione, individuata nel compito di esternare, in termini sommarî e semplificati, le ragioni del provvedimento. La presenza del "*contenuto minimo essenziale*" è sufficiente per l'instaurazione del giudizio di

merito sul rapporto ed è, poi, onere dell'ufficio provare la sussistenza dei concreti elementi di fatto della sua pretesa.

Ma tale sentenza, pur rispettabilissima, ha più di vent'anni.

Essa sembra riferirsi ad un processo, quello regolato dal D.P.R. 636/72, in cui l'atto di accertamento da una parte costituiva una *"provocatio ad opponendum"* delineando solo il perimetro dell'azione dell'ente impositore. Assolto più o meno bene l'obbligo di motivazione, derivante dalle singole leggi d'imposta, il diritto di difesa non sarebbe stato violato. D'altro canto il contribuente avrebbe potuto introdurre ugualmente il giudizio spendendo le proprie eccezioni in corso di causa. Da questo punto di vista vi era già, se vogliamo, una *"parità delle parti"* ante litteram. Il riferimento al *"contenuto minimo essenziale"* è emblematico di questa (datata) impostazione.

Addirittura da parte di autorevolissimi autori<sup>2</sup> si afferma che con tale prospettazione sembrano permanere, nel pensiero della Cassazione, aspetti del (cessato) giudizio tributario dinanzi al giudice ordinario.

Ma dal 1996 in avanti con l'entrata in vigore della riforma del processo tributario tale assetto è del tutto improponibile. Per dirla con le parole della Sezione Tributaria: *"La teoria dell'accertamento tributario come provocatio ad opponendum può ritenersi pressoché espunta dal più recente e accorto panorama giurisprudenziale"*.

E ancora *"l'avviso di accertamento .... non può essere qualificato alla stregua di mezzo semplicemente finalizzato a indurre il destinatario ad avvalersi dei rimedi processuali oppositori. Non può esserlo, in particolare, dopo che la riforma del processo tributario del 1992 ha eliminato ogni spazio di contiguità tra le commissioni tributarie e l'amministrazione erariale. (...) E non può esserlo dopo l'emanazione, nel 2000, dello statuto dei diritti del contribuente, che ha definitivamente sancito, mediante l'art. 7, la funzione specifica della motivazione degli atti tributari secondo quanto prescritto dall'art. 3 della l. n. 241 del 1990"*<sup>3</sup>.

A queste due importanti riforme citate nella recente sentenza (quella del rito tributario e quella operata dallo Statuto) dovrebbe forse aggiungersi la già menzionata *"parità delle parti"* introdotta con la riforma dell'art. 111 Cost. nel 1999 (c.d. *"giusto processo"*) che non potrebbe non stridere con una interpretazione del processo tributario nel contesto della quale si ammettesse che l'imposizione – cioè in definitiva l'interesse di una parte - possa poggiare su ragioni *"di massima"* entro le quali il Giudice debba accertare quelle effettive.

Tornando poi alla riforma del processo tributario, il D.Lgs 546/92 prende forma in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413. E nella delega si prevede espressamente l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile.

Sembra configurarsi quindi nelle intenzioni dei deleganti, in modo inequivoco, un processo tributario di tipo dispositivo che si pone come unico obiettivo la risoluzione della controversia tra le parti e, dunque, la tutela dei loro interessi. Alle parti è, quindi, lasciata la piena disponibilità della vicenda processuale, mentre il giudice si limita ad assicurare che si svolga nel rispetto delle regole. Teoria dispositiva del processo tributario, peraltro, che era stata formalizzata per la verità dai più bravi fin dagli anni '70<sup>4</sup>.

L'impostazione che vede l'impugnazione-merito come l'anticamera di un vero e proprio obbligo per il giudice di conservare l'atto, sia pur ridimensionato nei soli termini plausibili, sottende invece una impostazione del processo di tipo inquisitorio, più lontana dallo spirito della riforma, che in qualche modo persegue interessi pubblici, con la conseguenza che viene riconosciuto al giudice un ruolo più attivo proprio allo scopo di assicurare tale finalità.

<sup>2</sup> F. Tesaurò: *"Giustizia tributaria e giusto processo"* In *"Rassegna tributaria"* n. 2 di marzo-aprile 2013, pag. 309 e segg.

<sup>3</sup> Sentenza n. 22003 del 17 ottobre 2014 (ud 2 luglio 2014) della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. Merone, Est. TERRUSI.

<sup>4</sup> F. Tesaurò, *"Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario"*, in *"Riv. Dir. Fin."*, 1978, II.

**Conclusioni.**

La sentenza in commento ha offerto l'occasione per un approfondimento di temi tutt'altro che semplici (e anche tutt'altro che vicini al bagaglio di nozioni di chi scrive). Anche il dibattito che abbiamo cercato di alimentare via web ci ha fornito degli spunti, non certo delle conclusioni assodate.

Certo è che neppure nella giurisprudenza della V e della VI Sezione si trovano le radici di questo orientamento giurisprudenziale, importante per non dire determinante ai fini del decidere in molti casi e pertanto da non risolvere con apodittiche affermazioni di principio, quanto piuttosto con approfondite riflessioni e, per quanto possibile, con il riferimento alla migliore dottrina.

## **Congruità e inerenza in ambito IVA: i principi interni e comunitari**

La Corte di Cassazione, Quinta sezione, con la Sentenza tributaria n.25999 del 10 dicembre 2014, relativa al ricorso in Cassazione proposto da Tecnomec S.r.l. contro il Ministero Economia e Finanze e Agenzia delle Entrate - ha stabilito che l'Amministrazione finanziaria non può disconoscere la detraibilità dell'Iva relativa ad un costo risultante da una fattura regolarmente registrata, limitandosi a rilevare una possibile antieconomicità e deve, al contrario, fornire elementi che dimostrino la non veridicità o la non inerenza dell'operazione.<sup>1</sup>



**di Giada Bianchi**  
Dottore Commercialista

### **L' esposizione dei fatti.**

La Sentenza in esame fa riferimento alla vicenda processuale, che trae origine da un avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate negava: la detraibilità dell'Iva liquidata su fatture emesse dalla controllata Cast S.r.l., per servizi ( in particolare elaborazione e registrazione di fatture; controllo di gestione; certificazione di qualità; controllo sugli acquisti), resi da personale dipendente specializzato, assegnato alla controllante Tecnomec S.r.l.; nonché la detraibilità dell'Iva liquidata su fatture emesse in riaddebito dalla controllante TH S.r.l. alla controllata Tecnomec S.r.l. per servizi resi alla prima da due dipendenti specializzati della Cast S.r.l., già assegnati a Tecnomec e da questa incaricati di svolgere alcune prestazioni a favore di Th S.r.l.

L'Ufficio contestava il fatto che i costi fatturati erano privi dei requisiti di certezza e oggettività, poiché sproporzionati rispetto al presumibile carico di lavoro, deducibile dal volume d'affari e in aggiunta l'impresa non avrebbe provato l'esistenza delle prestazioni ricevute.

La Società Tecnomec S.r.l. ha così proposto ricorso dinanzi al giudice tributario, il quale, in entrambi i gradi di merito, ha confermato la legittimità della pretesa tributaria avanzata dall'Ufficio.

Infatti i Giudici di appello hanno ritenuto inidoneo il criterio di ripartizione dei costi tra le società del gruppo, fondato sulla quantità di ore lavoro dedicato dai dipendenti a favore di ciascuna società del gruppo, in quanto privo dei caratteri di certezza ed oggettività, diversamente dal termine di confronto indicato invece dall' Ufficio finanziario, difettando inoltre la documentazione comprovante la " *riconciliabilità dei costi riaddebitati a prestazioni effettivamente ricevute*" in particolare per le prestazioni di controllo sugli acquisti e attività di amministrazione e collaudo.

Tale decisione è stata quindi impugnata in Cassazione dalla Società con ricorso affidato a cinque motivi.

Con il primo motivo la ricorrente contesta alla CTR di aver applicato criteri attinenti al regime fiscale del reddito d'impresa ( certezza ed oggettiva determinabilità del costo; congruità della spesa; inerenza del costo) non coerenti con la diversa disciplina della detrazione Iva dettata da art. 19 del D.p.r. 633/1972 e art. 17, n. 2, lett. a) 6<sup>a</sup> direttiva applicabile " *ratione temporis*".

---

<sup>1</sup> V. sentenza *infra*, pag. 30 e segg.

Con il secondo motivo la ricorrente impugna la sentenza per illegittima inversione dell'onere probatorio, atteso che, in regime Iva, il documento richiesto per l'esercizio al diritto alla detrazione è la fattura, spettando quindi all'Ufficio, che contesti la veridicità del documento, fornire gli elementi costitutivi della pretesa.

Con il terzo, quarto e quinto motivo la Società censura la sentenza per vizio di contraddittoria ed insufficiente motivazione ex art. 360 c.p.p., comma 1, n. 5.

La Corte di cassazione ha infine accolto il ricorso proposto dalla Società Tecnomec S.r.l., ha cassato la sentenza impugnata e rinviato la causa alla CTR per il riesame alla luce delle risultanze istruttorie emendando i vizi logici riscontrati.

### **La pronuncia della corte di cassazione.**

La Corte Di Cassazione ha chiarito che l'onere della prova sull'esistenza di un operazione grava sull'Amministrazione finanziaria.

L'intera disciplina tributaria obbliga infatti il contribuente alla tenuta delle scritture contabili, che rappresentano l'unico adempimento a carico del contribuente per dimostrare la propria realtà economica, e quindi grava sull'Ufficio, che disconosce la deducibilità di un costo o la detraibilità di un'imposta, l'onere probatorio sulla veridicità o inerenza della registrazione.

La fattura è documento idoneo a rappresentare il costo sostenuto dall'Impresa e pertanto ove l'Amministrazione lo ritenga inesistente o non inerente, lo deve provare.

La giurisprudenza della Sezione in esame, sia in materia di imposte dirette che in tema di imposte indirette, è ferma nel ritenere che grava sull'Amministrazione l'onere di provare, anche mediante presunzioni semplici ( art 2727 e 2729 C.c.), l'inesistenza di passività dichiarate o la falsa od omessa indicazione di attività imponibili (cfr Corte Cass. 5<sup>a</sup> sez. n. 21953/2007, n. 27431 /2005) ), mentre una volta accertata in giudizio l'esistenza dei requisiti legali di detta prova presuntiva, l'onere di fornire prova contraria si sposta sul contribuente.

Il diritto alla detrazione dell'imposta può essere escluso solo se l'Ufficio dimostri che l'antieconomicità sia sintomo di non veridicità della fattura o di non inerenza della destinazione del servizio o del bene.

Spetterà poi al giudice tributario di merito valutare, singolarmente e complessivamente, i mezzi di prova e gli elementi indiziari forniti dall'Ufficio, motivando nella sentenza l'eventuale esistenza della gravità, precisione e concordanza, consentendo in tal modo l'ingresso alla prova contraria da parte del contribuente.

Per quanto concerne l'aspetto relativo alla congruità del corrispettivo fatturato, la Corte di Cassazione richiama i principi contenuti nelle direttive comunitarie.

Premesso che la valutazione della "*congruità del corrispettivo*" inteso come "*valore normale*" della prestazione, ha ricevuto espresso riconoscimento normativo, in materia Iva; dalla direttiva 77/388/CEE ( VI direttiva) ai limitati fini della determinazione della base imponibile e della detraibilità dell'imposta nel caso di prestazioni di servizi rese dal soggetto passivo "*per i bisogni della sua Impresa*",( qualora la esecuzione del servizio da parte di altro soggetto non consenta l'intera detrazione Iva), mentre soltanto con la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto ( non applicabile *ratione temporis* alla fattispecie) , la congruità del corrispettivo della cessione di beni e della prestazione di servizi ( "*valore normale*" così come definito dalla direttiva 112/2006) è stato assunta a criterio sussidiario di quantificazione del corrispettivo , ai fini della determinazione della base imponibile, in funzione antielusiva.( cfr art 80 par. 1 dir. 112/2006)

Non può tuttavia dubitarsi che, anche nella vigenza della 6<sup>a</sup> direttiva, la manifesta illogicità o anomalia della condotta tenuta dal soggetto economico nella realizzazione della operazione rappresentata in fattura – in quanto risulti in evidente contrasto con i normali criteri economici della gestione d'impresa – bene poteva e può essere eccepita dalla Amministrazione finanziaria come elemento indiziario, grave e preciso, a contestazione della mancanza di corrispondenza, in tutto o in parte, della rappresentazione cartolare fornita dalla fattura con l'effettiva realtà della operazione sottostante, sia in riferimento alla ipotesi di condotta in frode al Fisco, sia in riferimento al diverso fenomeno dell'elusione fiscale.

Anche in questo caso, tuttavia grava sull'Amministrazione finanziaria, che contesta l'effettività dell'operazione fornire la prova, anche presuntiva, del comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia.

Ne segue che il diritto alla detrazione dell'imposta può essere escluso solo nel caso in cui l'Amministrazione dimostri l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione, che assume rilievo come indizio di non verità della fattura e dunque di non verità dell'operazione stessa o di non inerenza della destinazione del bene o del servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad Iva.

Solo in tal caso spetterà allora all'imprenditore dimostrare che la prestazione del bene o servizio è "reale" ed "inerente" all'attività svolta ( Corte Cass. , Sentenza n.22130/2013)

Ad analoghe conclusioni deve pervenirsi anche in relazione al requisito della "inerenza" del bene o servizio all'attività economica, con la precisazione che in base all'art. 17 della Direttiva Comunità Europea n. 388 del 17/05/1977 il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

La giurisprudenza comunitaria ha tracciato linee guida in merito alla detrazione d'imposta nella esemplare motivazione della sentenza della Corte di Giustizia nella causa C-496/11, Portugal Telecom SGPS s.a, linee guida che tra l'altro sono state recepite nella sentenza in esame.

Il diritto a detrarre l'Iva gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese effettuate per acquistare i medesimi devono presentare un nesso diretto e immediato con le operazioni a valle che conferiscono il diritto alla detrazione.

Un diritto alla detrazione è tuttavia ammesso a beneficio del soggetto passivo, anche qualora non possa essere ricostruito un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto alla detrazione, quando i costi e i servizi in questione fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti o dei servizi che esso fornisce.

### **Conclusioni.**

La Sentenza ha quindi chiarito che non basta l'antieconomicità a disconoscere la detraibilità dell'Iva e spetta sempre all'Amministrazione, qualora adduca la falsità della fattura, provare, anche mediante elementi indiziari gravi e precisi, che l'operazione oggetto di fatturazione in realtà non sia mai avvenuta.

Il diritto alla detrazione dell'imposta può essere escluso solo se l'Ufficio dimostri che l'antieconomicità sia sintomo di non veridicità della fattura o di non inerenza della destinazione del servizio o del bene.

Infatti la manifesta illogicità e anomalia della condotta del contribuente può essere eccepita come elemento per contestare la corrispondenza tra rappresentazione cartolare e l'operazione sottostante, tuttavia compete sempre all'Ufficio provare che il comportamento del contribuente imprenditore sia contrario ai canoni dell'economia, in mancanza non può esservi alcuna inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente.

## **Corte di Cassazione - Sezione VI, Ordinanza interlocutoria n. 106 del 8 gennaio 2015**

### **In fatto e in diritto**

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato a un unico motivo, contro la sentenza resa dalla CTC Lombardia n.3338/2012/10, depositata il 25.6.2012. Detta Commissione centrale ha confermato la sentenza resa dalla Commissione tributaria di secondo grado di Milano con la quale, in accoglimento dell'appello proposto da xxxxx, erano stati annullati gli accertamenti IVA per gli anni dal 1981 e al 1983.

Secondo la Commissione centrale gli elementi esposti dall'Agenzia confermavano l'esistenza di un fatto associativo nel quale erano state coinvolte diverse persone, senza che fossero stati ben individuati i ruoli e i compiti dei partecipanti in ordine alle attività gestionali e alla partecipazione agli utili che assumevano rilievo nel caso di specie. Aggiungono i giudici della Commissione che non era comprensibile la ragione per cui l'atto impositivo avesse riguardato soltanto l'attuale contribuente e non anche le altre persone coinvolte.

L'Agenzia delle entrate prospetta la violazione dell'art 135 DPR n. 636/72, deducendo che la CTC aveva violato il principio che impone al giudice tributario che annulla l'atto per vizi formali di identificare i presupposti impositivi e di decidere nel merito la pretesa tributaria utilizzando gli elementi documentali in suo possesso o eventualmente acquisendone aliunde ulteriori.

Secondo l'Agenzia, la CTC "avendo valutato positivamente la fondatezza quanto all'an, delle riprese a tassazione in contestazione..." non poteva annullare integralmente gli atti impositivi, dovendo semmai eventualmente ridurre l'originaria pretesa nella misura accertata.

La parte contribuente non ha depositato difese. La parte ricorrente ha depositato memoria.

Il motivo è fondato.

La CTC, pur riconoscendo l'esistenza di un fatto associativo correlato alla creazione di operazioni inesistenti, ha fatto scaturire l'annullamento della pretesa nei confronti del contribuente dalla circostanza che l'atto impositivo era stato emesso nei confronti del detto soggetto e non anche indirizzato alle altre persone coinvolte, omettendo di compiere le attività di verifica della pretesa fiscale nei confronti del soggetto che aveva proposto il ricorso contro l'accertamento dell'Ufficio. Così facendo la sentenza impugnata ha disatteso il principio, espresso da questa Corte, secondo il quale l'impugnazione davanti al giudice tributario attribuisce a quest'ultimo la cognizione non solo dell'atto, come nelle ipotesi di "impugnazione-annullamento", orientate unicamente all'eliminazione dell'atto, ma anche del rapporto tributario, trattandosi di una cd. "impugnazione-merito", perché diretta alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva (nella specie) dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria, implicante per esso giudice di quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dalle domande di parte; ne consegue che il giudice che ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali, ma di carattere sostanziale, non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria, e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte -cfr. Cass.n.3309/2004, Cass. n.28770/2005, Cass.n.614/2006-.

Sulla base di tali elementi, il ricorso va accolto e la sentenza cassata con rinvio alla CTR della Lombardia per nuovo esame.

P.Q.M.

La Corte, visti gli artt.375 e 380 bis c.p.c.

Accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, alla CTR della Lombardia.

Così deciso il 21.11.2014 nella camera di consiglio della sesta sezione civile in Roma.

## Corte di Cassazione - Sez. V, Civile Sentenza 10 dicembre 2014, n. 25999

### Svolgimento del processo

Con sentenza 9.3.2007 n. 6 la Commissione tributaria della regione Val d'Aosta ha rigettato l'appello proposto da TECNOMECC s.r.l. e confermato la decisione di prime cure che aveva dichiarato legittimo l'avviso di accertamento con il quale era stata negata la detraibilità dell'IVA liquidata su fatture emesse dalla controllata CAST s.r.l. per servizi (elaborazione e registrazione di fatture; controllo di gestione, certificazione di qualità, controllo sugli acquisti) resi da personale dipendente specializzato assegnato alla controllante TECNOMECC s.r.l., nonché era stata negata la detraibilità dell'IVA liquidata su fatture emesse in riaddebito dalla controllante TH s.r.l. alla controllata TECNOMECC s.r.l. per servizi resi alla prima da due dipendenti specializzati della CAST s.r.l. già assegnati a TECNOMECC s.r.l. e da questa incaricati di svolgere alcune prestazioni a favore di TH s.r.l..

I Giudici di appello ritenevano inidoneo il criterio di ripartizione dei costi tra le società del gruppo, fondato sulla quantità di ore lavoro dedicato dai dipendenti a favore di ciascuna società in quanto privo dei caratteri di "certezza ed oggettività" (diversamente da quello indicato dall'Ufficio fondato sul "volume di affari" o sul "numero delle fatture emesse" - recte: lavorate -), non essendo stata fornita prova di preventivi accordi tra le società sul criterio di ripartizione, non avendo TECNOMECC s.r.l. dimostrato la inerenza e congruità dei costi e difettando, inoltre, documentazione comprovante "la riconducibilità dei costi riaddebitati a prestazioni effettivamente ricevute" quali in particolare le prestazioni di controllo sugli acquisti, attività di amministrazione e collaudo.

La sentenza di appello è stata impugnata dalla società con ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

Ha resistito con controricorso la Agenzia delle Entrate. La società ha depositato memoria illustrativa.

### Motivi della decisione

1. Con il primo motivo (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) la società ricorrente contesta alla CTR di aver applicato criteri attinenti al regime fiscale del reddito d'impresa (certezza ed oggettiva determinabilità del costo; congruità della spesa; inerenza del costo) non coerenti con la diversa disciplina della detrazione IVA dettata dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, e

dell'art. 17, n. 2, lett. a), 6<sup>a</sup> direttiva, applicabile "ratione temporis": in particolare, come emerge dal quesito di diritto formulato in calce al motivo la ricorrente si duole dell'errore di diritto in cui sono incorsi i Giudici di appello correlando la statuizione di indetraibilità IVA alla mancata prova della "congruità" dei costi.

1.1 Con il secondo motivo la sentenza viene impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Assume la ricorrente che la regola applicata dalla CTR per la risoluzione della controversia è fondata sulla illegittima inversione dell'onere probatorio, atteso che nel regime IVA, il documento richiesto per l'esercizio del diritto di detrazione è la fattura, spettando quindi alla Amministrazione finanziaria che contesti la veridicità del documento ed agisca per il recupero della indebita detrazione fornire gli elementi costitutivi della pretesa.

1.2 Con il terzo, quarto e quinto motivo la società censura la sentenza per vizio di contraddittoria ed insufficiente motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

La ricorrente deduce che:

- dopo aver riconosciuto la effettività dei rapporti economici intercorsi tra le società del gruppo, la CTR ritenendo incongrui i costi non avrebbe dovuto disconoscere integralmente la detrazione IVA, ma avrebbe invece dovuto rideterminare il valore della prestazione e conseguentemente dell'imposta da portare in detrazione:

infatti l'Ufficio verificatore non aveva mai contestato la esistenza e la inerenza delle prestazioni servizio rese dal personale CAST s.r.l. per l'espletamento di attività proprie di TECNOMECC s.r.l.;

- la CTR non aveva fornito logica motivazione della asserita inaffidabilità del criterio di ripartizione dei costi basato sulle schede-lavoro, tenuto conto che sia la circolare ministeriale n. 32/1980 concernente gli accordi di ripartizione costi infragruppo che la Guida OCSE relativa ai "costs sharing agreements", contemplavano come criterio utilizzabile anche quello fondato sul numero dei dipendenti impiegati nei servizi;

- la CTR affermando che criteri da adottare avrebbero dovuto essere quelli basati sul fatturato di ciascuna società o del numero delle fatture, ha ommesso del tutto di rappresentare le ragioni per le quali tali criteri erano da ritenersi maggiormente attendibili (tenuto conto che il primo criterio non è rappresentativo del maggior valore delle prestazioni ricevute, mentre il secondo trascurava di considerare che alcune prestazioni non erano misurabili in termini di quantità di "prodotto") ed in particolare le ragioni per le quali la ripartizione dei costi infragruppo, con tali criteri, avrebbe determinato un risultato più favorevole al Fisco.

2. Osserva il Collegio che la sentenza impugnata, nel frammentato sviluppo argomentativo, pone come dato incontestato il fatto che "non sussistono dubbi sulla reale esistenza del rapporto economico tra la ricorrente e la società CAST -controllata e la TH controllante", e sembra fondarsi su tre distinte "rationes decidendi":

- la prima concerne la inadeguatezza, ai fini della verifica della esattezza dell'importo fatturato e dell'IVA portata in detrazione, del criterio di ripartizione dei costi basato sulle schede dei tempi di lavoro, in quanto ritenuto non rispondente ai requisiti di "certezza ed oggettività" del costo e "caratterizzato da elevata discrezionalità": la CTR aderisce alla tesi dell'Ufficio secondo cui il criterio che avrebbe dovuto essere applicato era quello della ripartizione delle spese in percentuale al volume di affari di ciascuna società oppure del numero delle fatture emesse (tale sibillina espressione sembrerebbe doversi riferire alla quantità di fatture "lavorate" da i dipendenti della CAST assegnati alla TECNOMECC) - la seconda - che vorrebbe essere esplicativa della prima ma invece la rende del tutto superflua in quanto logicamente la precede - si fonda sulla inidoneità probatoria delle schede - lavoro, in mancanza di pregressi accordi tra le società volti a stabilire i costi in base alla misurazione del tempo di lavoro la terza - che se pure svolta nel contesto motivazionale in termini esplicativi della prima "ratio" introduce invece un argomento del tutto diverso - è fondata sulla regola dell'art. 2697 c.c., per cui la detrazione IVA non spetta, non avendo la società assolto all'onere della prova della "inerenza" e della "congruità" dei costi e della "effettività" delle prestazioni di servizi rese da CAST a TECNOMECC. 3. Rileva il Collegio che la prima censura svolta dalla parte ricorrente converge univocamente nella critica della statuizione della sentenza che correla la indetraibilità dell'IVA alla mancata prova della "congruità" dei costi, sull'asserito presupposto della incontrovertibile oggettiva esistenza delle prestazioni di servizio rese infragruppo: in quanto rivolta ad un'unica "ratio decidendi", riveste carattere recessivo rispetto all'esame degli altri motivi (secondo, terzo, quarto e quinto) concernenti, rispettivamente, la erronea applicazione della regola del riparto probatorio, e vizi motivazionali, che investono invece l'intero impianto argomentativo della decisione ed ove accolti potrebbero definire la controversia, dovendo in conseguenza essere esaminati prioritariamente e congiuntamente in quanto tra loro interconnessi.

4. Tanto premesso, osserva il Collegio che la sentenza di appello presenta una serie di palesi incongruenze ed errori in diritto che ne impongono la cassazione.

4.1 Occorre svolgere alcune considerazioni preliminari, necessarie ad individuare il campo di indagine e di accertamento riservato al Giudice tributario in relazione alla specifica controversia.

4.2 Diversamente da quanto sembra trasparire dalla sentenza di appello (terza ratio decidendi: "effettività" delle prestazioni di servizio ricevute) l'onere della prova non va a gravare sul contribuente per il solo fatto che la Amministrazione finanziaria si limiti a contestare la esistenza della operazione.

Occorre considerare, in proposito, che l'intera disciplina tributaria è informata alla esigenza della rappresentazione documentale dei fatti economici e fiscalmente rilevanti, che debbono essere portati all'evidenza del Fisco anche in funzione dell'attività di verifica ed accertamento demandata agli Uffici finanziari. Per soddisfare tale esigenza le normative tributarie relative ai diversi tributi prevedono una serie di penetranti obblighi di dichiarazione, registrazione e documentazione posti a carico dei contribuenti, volti a realizzare la massima corrispondenza tra la realtà economica effettuale e quella evidenziata nelle dichiarazioni, nei registri e nei documenti contabili.

La tenuta delle scritture e dei documenti contabili i cui dati vengono utilizzati ed esposti nelle dichiarazioni fiscali, non onera, tuttavia, il contribuente anche della ulteriore indicazione degli elementi probatori attestanti la effettiva corrispondenza alla realtà dei dati - per quanto interessa la presente controversia - indicati in fattura, trascritti nei registri obbligatori e riportati nella dichiarazione annuale, gravando invece sulla Amministrazione finanziaria - che pretenda una maggiore imposta o che ritenga indebita la eccedenza detraibile o rimborsabile - la relativa prova, come emerge in modo inequivoco dal testo delle disposizioni normative per cui "l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici..." (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e "le false ed inesatte indicazioni possono essere indirettamente desunte...anche sulla base di presunzioni semplici..." (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2): la attività di tipo logico-deduttivo indicata da tali norme implica evidentemente che la contestazione della PA venga preceduta da

una fase di verifica e ricerca cui segue un'attività valutativa degli elementi ritenuti rilevanti, con la conseguenza che anche la pretesa tributaria non si sottrae, al pari di qualsiasi affermazione di un diritto, all'onere della prova dei fatti costitutivi (accertamento dei maggiori componenti positivi - ricavi occultati - o dei minori componenti negativi di reddito - indeducibilità di costi -, ovvero della debenza di una maggiore imposta - in relazione all'aliquota applicabile - o della indetraibilità dell'imposta, o ancora delle condotte integranti illecito amministrativo o penale) ed incombe pertanto sull'Amministrazione finanziaria.

Deve escludersi, pertanto, che la mera contestazione da parte della PA della fattura quale documento idoneo a rappresentare la operazione in essa indicata, fa sorgere in capo al contribuente l'onere della prova relativa alla corrispondenza del documento alla realtà effettuale, dovendo confermarsi i principi enunciati dalla Corte, con specifico riguardo alla fattura che in tema di IVA è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa (come si evince chiaramente dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21, che ne disciplina il contenuto, prescrivendo tra l'altro l'indicazione dell'oggetto e del corrispettivo di ogni operazione commerciale), secondo cui, qualora l'Amministrazione finanziaria ritenga la fattura relativa ad "operazioni inesistenti", non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'Amministrazione, che adduce la falsità del documento, provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stata posta in essere (cfr. Corte Cass. 5<sup>a</sup> sez. 12.12.2005 n. 27341).

La giurisprudenza di questa Sezione, infatti, sia in materia di imposte dirette (D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40) che in tema di imposte indirette (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54), è ferma nel ritenere che grava sull'Amministrazione l'onere di provare, anche mediante presunzioni semplici (artt. 2727 e 2729 c.c.), la inesistenza di passività dichiarate o la falsa od omessa indicazione di attività imponibili (cfr. Corte Cass. 5<sup>a</sup> sez. 19.10.2007 n. 21953, con riferimento ad "indebita detrazione IVA per operazioni inesistenti", secondo cui l'Amministrazione non può limitarsi ad una generale ed apodittica non accettazione della documentazione del contribuente, dovendo invece fondare su elementi anche indiziali

tale contestazione. Sulla stessa linea si pone Corte Cass. 5<sup>a</sup> sez. 12.12.2005 n. 27341, in relazione ad "emissione di fatture per operazioni inesistenti", affermando che l'onere della prova della difformità tra realtà e rappresentazione contabile grava sulla Amministrazione finanziaria; Corte Cass. 5<sup>a</sup> sez. n. 12802 del 10/06/2011), mentre, una volta accertata in giudizio la esistenza dei requisiti legali di detta prova presuntiva, sorge l'onere per il contribuente di fornire la prova contraria (cfr. Corte Cass. 5<sup>a</sup> sez. 11.6.2008 n. 15395, da ultimo: Corte Cass. V sez. 23.4.2010 n. 9784).

Spetterà dunque al Giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, valutare, singolarmente e complessivamente, i mezzi di prova e gli altri elementi in diziari forniti dall'Amministrazione finanziaria (che potrà assolvere al proprio onere probatorio tanto con la prova logica - o indiretta - quanto con la prova storica - o diretta -, nel primo caso dovendo essere individuato il "minimum" della sufficienza probatoria del fatto indiziante allegato a supporto della contestazione della documentazione contabile e della pretesa tributaria nei caratteri richiesti dalla "praesumptio hominis" ex art. 2727 c.c., e art. 2729 c.c., comma 1), dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio e solo in un secondo momento, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, dovrà dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi dell'art. 2727 c.c. e ss., e art. 2697 c.c., comma 2 (cfr. Corte Cass. 5<sup>a</sup> sez. 23.4.2010 n. 9784; id. 5<sup>a</sup> sez. n. 4306 del 23/02/2010).

4.3 Tali principi operano, evidentemente, in relazione non soltanto alla prova della "esistenza/inesistenza" dell'operazione, ma anche degli altri elementi indicati dalla sentenza di appello, in quanto integranti, rispettivamente, un "fatto principale" l'uno (inerenza del bene o servizio all'attività economica svolta dall'acquirente) ed un "fatto secondario" l'altro (congruità del valore del bene o servizio indicato in fattura), della fattispecie costitutiva del diritto alla detrazione d'imposta D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 19.

4.4 Relativamente all'elemento della congruità si osserva quanto segue.

Premesso che la valutazione della "congruità del corrispettivo", inteso come "valore normale" della prestazione, ha ricevuto espresso riconoscimento normativo, in materia IVA, dalla direttiva 77/388/CEE del Consiglio in data 17.5.1977 (VI direttiva), ai limitati fini della determinazione della base imponibile e della detraibilità della imposta nel caso di prestazioni di servizi rese dal soggetto passivo "per i bisogni della sua impresa" (qualora la esecuzione del servizio da parte di altro soggetto non consenta la intera detrazione IVA), mentre soltanto con la direttiva 2006/112/CE del Consiglio 28.11.2006 "relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto" (non applicabile ratione temporis alla fattispecie), la congruità del corrispettivo della cessione di beni e della prestazione di servizi ("valore normale" della operazione, definito, dall'art. 72 paragr. 1, dir. 112/2006, come "l'intero importo che l'acquirente od il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i beni o servizi in

questione al momento di tale cessione o prestazione") è stato assunta a criterio sussidiario di quantificazione del corrispettivo, ai fini della determinazione della base imponibile, in funzione antielusiva (cfr. art. 80 paragr. 1 dir. 112/2006 "Allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale gli Stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure affinché, per la cessione di beni e le prestazioni di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari, o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro, la base imponibile sia pari al valore normale..."), non può tuttavia dubitarsi che, anche nella vigenza della 6<sup>a</sup> direttiva, la manifesta illogicità od anomalia della condotta tenuta dal soggetto economico nella realizzazione della operazione rappresentata in fattura - in quanto risulti in evidente contrasto con i normali criteri economici della gestione d'impresa - bene poteva e può essere eccepita dalla Amministrazione finanziaria come elemento indiziario, grave e preciso, a contestazione della mancanza di corrispondenza, in tutto od in parte, della rappresentazione cartolare fornita dalla fattura con l'effettiva realtà della operazione sottostante, e ciò tanto in riferimento alla ipotesi di condotta in frode al Fisco, attuata attraverso la simulazione assoluta del negozio giuridico e la inesistenza oggettiva della operazione, quanto in riferimento al diverso fenomeno della elusione fiscale (abuso del diritto).

4.5 Anche in questo caso, tuttavia, grava sull'Amministrazione finanziaria che contesta la effettività della operazione fornire la prova, anche presuntiva, del comportamento assolutamente contrario ai canoni della economia, non ravvisandosi alcuna ragione di deroga all'indicato criterio di riparto della prova, secondo che si verta in tema di imposte dirette od imposte indirette (cfr. in materia di I.D.D.: Corte Cass. 5<sup>a</sup> sez. 9.2.2001 n. 1821; id. 5<sup>a</sup> sez. 3.5.2002 n. 6337; id. 5<sup>a</sup> sez. 16.1.2009 n. 951. In materia IVA: Corte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 12044 del 25/05/2009 secondo cui "ai fini dell'IVA, l'Amministrazione finanziaria non può ritenere l'operazione inesistente e puramente apparente in base alla mera appartenenza allo stesso gruppo delle società partecipanti all'accordo trilaterale e dalla contemporaneità delle relative operazioni, ma soltanto ove sia palese l'antieconomicità delle singole operazioni stesse"). Ne segue che il diritto alla detrazione dell'imposta può essere escluso soltanto se l'Amministrazione finanziaria dimostri l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione - come tale esulante dal normale margine di errore di valutazione economica - che assume rilievo quale indizio di non verità della fattura, e, dunque, di non verità dell'operazione stessa ovvero di non inerentezza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad IVA: solo in tal caso spetterà allora all'imprenditore dimostrare che la prestazione del bene o servizio è "reale" ed "inerente" all'attività svolta (cfr. in termini Corte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 22130 del 27/09/2013).

4.6 Ad analoghe conclusioni deve pervenirsi anche in relazione al requisito della "inerentezza" del bene o servizio alla attività economica, con alcune precisazioni.

Occorre premettere che l'art. 17 della Direttiva Comunità Europea del 17/05/1977 n. 388 - nel testo vigente *ratione temporis* - dispone che "1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile. 2. Nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore: a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;.....".

4.7 In relazione al diritto alla detrazione d'imposta la giurisprudenza comunitaria ha tracciato le seguenti linee guida riassunte in modo esemplare nella motivazione della sentenza della Corte di Giustizia in data 6.9.2012 in causa C-496/11, Portugal Telecom SGPS s.a., che di seguito si trascrive, per le parti rilevanti ai fini della presente controversia:

36 Affinchè l'IVA sia detraibile, le operazioni effettuate a monte devono presentare un nesso diretto e immediato con le operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione. Così il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione (v. sentenze *Cibo Participations*, cit., punto 31; del 26 maggio 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Racc. pag. I-4357, punto 35; dell'8 febbraio 2007, *Investstrand*, C-435/05, Racc. pag. I-1315, punto 23; *Securenta*, cit., punto 27, e *SKF*, cit., punto 57).

37 Un diritto a detrazione è tuttavia ammesso a beneficio del soggetto passivo anche qualora non possa essere ricostruito un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto a detrazione, quando i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti o dei servizi che esso fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo (v., in particolare, citate sentenze *Kretztechnik*, punto 36; *Investstrand*, punto 24, e *SKF*, punto 58).

4.8 Tali principi sono stati recepiti da questa Corte che, in punto di prova della inerentezza del bene o servizio all'attività d'impresa, ai fini della detrazione IVA, ha enunciato il consolidato principio secondo cui il D.P. R. 26

ottobre 1972, n. 633, art. 19, comma 1, consentendo, per le operazioni passive, cioè per i beni o servizi importati o acquistati, al contribuente di portare in detrazione l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore o prestatore quando si tratti di acquisto effettuato nell'esercizio di impresa, richiede, oltre alla qualità di imprenditore dell'acquirente, l'inerenza del bene o servizio acquistato all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità del bene o servizio stesso, ed inoltre non introduce deroga ai comuni criteri in tema di onere della prova, lasciando la dimostrazione di detta inerENZA o strumentalità a carico dell'interessato, senza che la sussistenza dei predetti requisiti possa presumersi in ragione della sola qualità di società commerciale dell'acquirente (cfr. da ultimo Corte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 16853 del 05/07/2013. Giurispr.

Consolidata: Corte Cass. 5<sup>a</sup> sez. 27.7.2007 n. 16730; id. 5<sup>a</sup> sez. 17.2.2010 n. 3706; id. 5<sup>a</sup> sez. 31.1.2013 n. 2362).

Pur essendo chiara la regola del riparto, configurandosi la "inerENZA" quale fatto costitutivo del diritto alla detrazione/rimborso IVA, tuttavia l'onere probatorio a carico del contribuente scatta laddove la contestazione della Amministrazione finanziaria sia logicamente argomentata, quanto meno su elementi obiettivi che inducano a sospettare

che il bene od il servizio acquistato non sia destinato all'impiego nel ciclo produttivo od operativo della impresa, oppure quando il bene/servizio per le sue peculiari caratteristiche possa prestarsi a plurime utilizzazioni (ad es. anche ad usi esclusivamente personali), od ancora quando dai dati riportati nei documenti commerciali e nelle scritture contabili della impresa, esibiti dallo stesso contribuente, non sia dato evincere, per l'assoluta genericità od imprecisione della descrizione del bene o servizio acquistato (in relazione alla "natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto della operazione":

D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 2, n. 2, nel testo vigente *ratione temporis*), il rapporto di strumentalità - in termini di inerENZA od afferENZA - del bene o servizio all'attività economica svolta dal soggetto passivo.

Diversamente opinando, fondando la regola del riparto probatorio sulla mera contestazione "immotivata" del requisito della inerENZA da parte Amministrazione finanziaria, verrebbe a legittimare condotte degli Uffici finanziari -ove non meramente emulative od arbitrarie - volte ingiustificatamente a destituire di qualsiasi rilevanza il "documento-fattura", pur se il contribuente abbia correttamente e diligentemente adempiuto a tutti gli obblighi formali prescritti dalla normativa IVA ed anche nel caso in cui, nè dal documento commerciale o dalla contabilità, nè dalle concrete circostanze in cui è stata condotta la operazione, emergano obiettivi elementi di sospetto o di incertezza, risultando tale soluzione in palese contrasto con il principio di efficienza ed imparzialità cui deve conformarsi l'attività delle PP.AA..

5. Tanto premesso in diritto rileva il Collegio che se, da un lato, la CTR non si è attenuta agli indicati principi, avendo del tutto omesso di indicare e vagliare la consistenza ex art. 2729 c.c., degli eventuali elementi indiziari offerti dall'Ufficio finanziario dimostrativi della "oggettiva inesistenza" delle prestazioni di servizi fatturate a TECNOMECC S.r.l. (appare significativo in proposito che la resistente, nel controricorso, afferma di aver contestato la "inesistenza" dei servizi, omettendo però di individuare gli elementi circostanziali specifici convergenti nella prova presuntiva della fittizietà delle operazioni, che sembrerebbero esaurirsi nel mero atteggiamento psicologico "del naturale sospetto che colpisce le operazioni infragruppo": controric. pag. 3) nonché della "antieconomicità" del valore attribuito alle prestazioni erogate od ancora della non riferibilità dei servizi di fatturazione, controllo di gestione, certificazione di qualità alle esigenze organizzative e d'impresa di TECNOMECC s.r.l. (difetto di inerENZA), dall'altro lato la motivazione svolta dalla CTR per disconoscere il diritto alla detrazione IVA risulta manifestamente contraddittoria laddove:

a) inizialmente i Giudici di appello affermano che costituiscono fatto incontestato (e dunque escluso dal "thema probandum") i rapporti economici intercorsi tra le tre società del gruppo, e poi al contrario è contraddittoriamente - imputano alla società ricorrente di non aver assolto alla prova della effettività delle prestazioni di servizi ricevute da TECNOMECC s.r.l. ed eseguite dal personale dipendente delle altre società;

b) da un lato i Giudici di seconde cure escludono la detrazione IVA per mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte della società contribuente - peraltro in violazione dei principi di diritto enunciati da questa Corte - della "inerENZA e congruità" dei servizi e per la inattendibilità del criterio di ripartizione fondato sulle schede orarie di lavoro, presupponendo quindi la oggettiva esistenza ed esecuzione delle prestazioni di servizi; dall'altro, invece, riconducono - contraddicendosi - la indebita detrazione IVA alla mancata prova proprio della stessa oggettiva esistenza delle operazioni economiche.

6. La sentenza impugnata va, quindi, cassata ricorrendo il vizio di contraddittorietà della motivazione, in presenza di argomentazioni contrastanti e tali da non permettere di comprendere la "ratio decidendi" che sorregge il "decisum" adottato (cfr. Corte Cass. Sez. U, Sentenza n. 25984 del 22/12/2010).

7. La sentenza di appello incorre altresì nel vizio di insufficienza motivazionale, nella parte in cui ritiene "inadeguato", in quanto privo di certezza ed oggettività, il criterio di determinazione dei costi stabilito dalle società del gruppo, in luogo della applicazione di altri criteri di ripartizione della spesa indicati dall'Ufficio.

7.1 Osserva il Collegio che in generale deve ravvisarsi il vizio di carenza di motivazione tutte le volte in cui la sentenza non dia conto dei motivi in diritto sui quali è basata la decisione (cfr.

Corte Cass. 5<sup>a</sup> sez. 16.7.2009 n. 16581; id. 1<sup>a</sup> sez. 4.8.2010 n. 18108) e dunque non consenta la comprensione delle ragioni poste a suo fondamento, non evidenziando gli elementi di fatto considerati o presupposti nella decisione (cfr. Corte Cass. 5<sup>a</sup> sez. 10.11.2010 n. 2845) ed impedendo ogni controllo sul percorso logico - argomentativo seguito per la formazione del convincimento del Giudice (cfr. Corte Cass. 3<sup>a</sup> sez. 3.11.2008 n. 26426, con riferimento al ricorso ex art. 111 Cost.; id. sez. lav. 8.1.2009 n. 161).

7.2 La CTR reputa meno "alterabili" (idest meno permeabili a manovre elusive) il criterio di ripartizione infragruppo delle spese basato sul volume di affari di ciascuna società ovvero sul "numero delle fatture emesse", ma tale considerazione, se può costituire un suggerimento per il soggetto economico in ordine alla preferenza da accordare ad uno o più tra i criteri di ripartizione dei costi che possono essere adottati dal gruppo societario, non è "ex se" certamente in grado di chiarire le ragioni per cui il criterio di ripartizione prescelto nel caso di specie deve ritenersi in concreto idoneo a determinare la corretta allocazione dei costi su ciascuna società che usufruisce dei servizi infragruppo.

7.3 La indicata carenza motivazionale, in realtà, deriva dall'errato modo logico di procedere dei Giudici di merito in quanto, a ben vedere, la questione della adeguatezza del metodo di ripartizione costi applicato nel gruppo (calcolo del costo dei servizi prestati dal personale dipendente mediante conteggio delle ore lavorate dai singoli dipendenti, criterio che, per inciso, avuto riguardo alla tipologia di servizi erogati, non potrebbe essere sostituito - come ipotizza la CTR - con altri criteri fondati sulla misurazione del numero o delle quantità dei "prodotti" lavorati), viene ad essere sovrapposta alla diversa questione, esaminata in precedenza, del mancato assolvimento da parte della contribuente dell'onere della prova della "esistenza, congruità ed inerenza" delle operazioni: in sostanza la tesi sostenuta dai Giudici di appello si risolve interamente nell'affermazione (non dimostrata logicamente) che le schede-lavoro non costituiscono prova della "effettività" delle prestazioni di servizi erogate dal personale dipendente di CAST s.r.l. e di TH s.r.l., ma in tal modo la motivazione entra in cortocircuito, in quanto, come si è visto, l'onere probatorio della esistenza della operazione grava sulla società soltanto ove l'Amministrazione finanziaria abbia fornito la prova anche presuntiva della mancanza di corrispondenza tra rappresentazione cartolare e realtà effettuale della operazione sottostante, prova della quale la motivazione della sentenza non fornisce alcuna indicazione, nè alcuna traccia di esame da parte dei Giudici di merito.

8. In conclusione il ricorso deve essere accolto, quanto ai motivi secondo, terzo, quarto e quinti, assorbito il primo, la sentenza deve essere cassata e la causa rinviata alla Commissione tributaria della regione Valle d'Aosta affinché, attenendosi ai principi di diritto enunciati in motivazione ai paragrafi 4.2, 4.5 e 4.8, provveda al nuovo esame delle risultanze istruttorie emendando i vizi logici riscontrati e liquidando all'esito anche le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria della regione Valle d'Aosta, Valle d'Aosta, affinché, attenendosi ai principi di diritto enunciati in motivazione ai paragrafi 4.2, 4.5 e 4.8, provveda al nuovo esame delle risultanze istruttorie emendando i vizi logici riscontrati e liquidando all'esito anche le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 25 marzo 2014.

Depositato in Cancelleria il 10 dicembre 2014

[www.iltributo.it](http://www.iltributo.it)

