



IL GRADO DI RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO





IL GRADO DI RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Aspetti operativi e proposte di riforma

A cura della

Commissione di Studio UNGDCEC
“Commissione Processo Tributario”

Delegati Giunta UNGDCEC

Francesco Cataldi
Federico Giotti

Delegati Fondazione

Giancarlo Falco
Carmelo Mantineo

Presidente Commissione

Cristiana Ciabatti

Segretario Commissione

Salvatore Musso

Hanno partecipato alla stesura del presente lavoro i seguenti componenti della Commissione:

Jacopo BERTAGNIN, Raffaella CHIUMIENTO, Cristiana CIABATTI, Vito CINQUEPALMI, Nicola DELLA SANTINA, Francesco Paolo FABBRI, Alessandro LA REGINA, Ida LONARDO, Concetto MODICA, Adelaide RESCIGNO, Francesco VERDEROSA.

(ultimo aggiornamento: marzo 2022)

SOMMARIO

PREFAZIONE	6
-------------------	----------

CAPITOLO 1

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA NELL'ACCERTAMENTO ANALITICO INDUTTIVO

Premessa	8
L'inquadramento normativo	9
La prova per presunzioni	11
La giurisprudenza in merito alla qualificazione del "fatto noto"	16
La ripartizione dell'onere probatorio e le riflessioni della Commissione	19

CAPITOLO 2

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA NEGLI ACCERTAMENTI DA INDAGINI FINANZIARIE

Premessa	22
L'inquadramento normativo e il recente orientamento giurisprudenziale	22
Il grado di ripartizione dell'onere probatorio	27
Riflessioni conclusive e proposte della Commissione	31

CAPITOLO 3

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA IN CASO DI DISTRIBUZIONE DI UTILI EXTRACONTABILI IN SOCIETA' A RISTRETTA BASE AZIONARIA

Premessa	32
Inquadramento normativo: i principali orientamenti giurisprudenziali	32
Grado di ripartizione dell'onere probatorio	36

Sproporzione evidente tra onere probatorio a carico del contribuente a carico del fisco	41
---	----

CAPITOLO 4

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA IN CASO DI ACCERTAMENTO SU OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE ED OGGETTIVAMENTE INESISTENTI

Premessa	42
Inquadramento normativo: i principali orientamenti giurisprudenziali	44
Ripartizione dell'onere probatorio	47
Onere della prova in caso di operazioni oggettivamente inesistenti	50
Onere della prova in caso di operazioni soggettivamente inesistenti	52
Riflessioni conclusive e proposte della Commissione	55

CAPITOLO 5

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA IN TEMA DI CONDOTTA ANTIECONOMICA DEL CONTRIBUENTE

Premessa	57
La nascita del fenomeno e i primi aspetti critici	59
Inquadramento normativo: l'assenza della norma	60
Il grado di ripartizione dell'onere della prova	64
La condotta irragionevole – il sindacato di congruità e di inerenza	66
Un genus, tante species	71
Il mutamento nell'orientamento	73
Riflessioni conclusive e proposte della Commissione	75

CAPITOLO 6

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA IN TEMA DI ESTEROVESTIZIONE

Premessa	80
----------	----

Inquadramento normativo	80
Orientamento giurisprudenziale e prassi di riferimento	81
Le difese esperibili dal contribuente	88
Riflessioni conclusive e proposte della Commissione	89

CAPITOLO 7

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA IN CASO DI ACCERTAMENTO RELATIVO ALLE FATTURE GENERICHE

Premessa	91
Inquadramento normativo e principali orientamenti giurisprudenziali	91
Riflessioni conclusive e proposte della Commissione	94

CAPITOLO 8

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA IN CASO DI OPERAZIONI CON FALSI ESPORTATORI ABITUALI

Premessa	97
Inquadramento normativo	97
Orientamenti giurisprudenziali	99
Gli accertamenti dell'Amministrazione Finanziaria e le possibili difese del contribuente (fornitore)	101
Ripartizione dell'onere della prova e riflessioni conclusive	104

CAPITOLO 9

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA IN CASO DI ACCERTAMENTO SULLE SOCIETA' DI COMODO

Premessa	106
Introduzione	106
Inquadramento normativo	109
L'onere probatorio nella fase procedurale e giurisprudenziale: gli elementi oggetto di dimostrazione e fraintendimenti	115

I fraintendimenti giurisprudenza sulla prova da parte del contribuente	120
Ripartizione dell'onere della prova e riflessioni conclusive	125
Schema riassuntivo del grado di ripartizione dell'onere probatorio	127
Conclusioni	130

PREFAZIONE

A cura di Cristiana Ciabatti e Francesco Verderosa¹

L'obiettivo del presente elaborato è quello di esaminare la questione della ripartizione dell'onere della prova nel processo tributario, tema oggetto di numerosi "fraitendimenti". Non di rado, infatti, viene attribuito al contribuente il dovere di fornire la prova di un determinato "fatto" quando, invece, detto onere dovrebbe gravare sull'Amministrazione Finanziaria.

Riteniamo fermamente che, anche nel processo tributario, debba valere la regola dettata dall'art. 2697 del codice civile, in base al quale "chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento". Di conseguenza, applicando codesto dettato normativo alle questioni tributarie, emerge che non deve essere il contribuente, attore in senso formale, a dover provare l'illegittimità del credito vantato dall'Amministrazione Finanziaria, bensì deve essere quest'ultima, attore sostanziale del processo, a provare i fatti costitutivi della propria pretesa (viceversa, sul contribuente, deve gravare l'onere di provare i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi della pretesa stessa).

Non solo, bisogna altresì evidenziare il fenomeno delle numerose presunzioni legali relative che - invertendo l'ordinaria regola dell'incombenza dell'onere probatorio addossandolo al contribuente - non fanno altro che confermare il principio secondo cui l'onere della prova grava, generalmente, sulla parte pubblica.

¹ *Presidente e Componente della Commissione di Studio UNGDCEC "Processo Tributario"*

Pertanto, individuato il criterio generale di ripartizione dell'onere della prova in ambito tributario, dimostreremo come esso non venga applicato in maniera rigida ed anelastica.

In qualità di componenti della **Commissione Processo Tributario dell'UNGDCEC**, ci siamo posti l'obiettivo di valutare accuratamente proprio queste "deviazioni" dal dettame normativo generale, rilevabili sia in ambito giurisprudenziale che in ambito legislativo. Non mancheremo di sottolineare come, pur in assenza di una disciplina specifica, si verificano situazioni in cui si realizza un atteggiamento troppo accomodante ed indulgente verso l'Amministrazione Finanziaria, a cui viene consentito di basare i propri accertamenti su un semplice indizio di prova o persino su un mero sospetto, determinando un'inversione dell'onere della prova sul contribuente. Questo è ciò che accade, tra gli altri, in tema di indagini finanziarie, di operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti o di distribuzione di utili extracontabili nelle società a ristretta base partecipativa, e così via. Assistiamo, quindi, ad una distolta applicazione dei principi non scritti che, da un lato, alleggeriscono notevolmente l'onere probatorio della parte pubblica e, dall'altro, aggravano il grado di prova richiesto al contribuente.

Attraverso l'analisi di questo elaborato ci auguriamo che il lettore sarà posto nelle condizioni di comprendere il grado di ripartizione dell'onere probatorio nelle principali vicende tributarie e di apprendere come meglio districarsi nelle diverse fattispecie trattate grazie al lavoro di giovani professionisti che, con grande entusiasmo, credono nel futuro della nostra professione.

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA NELL'ACCERTAMENTO ANALITICO-INDUTTIVO

A cura di Jacopo Bertagnin e Francesco Verderosa

1.1 Premessa

In tema di attività di accertamento in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto avverso i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, come certamente noto, la norma prevede tre possibili metodologie di ricostruzione della base imponibile, tutte che prevedono l'obbligatoria preventiva valutazione delle risultanze delle contabilità (o specifiche eccezioni al ricorrere delle quali è possibile prescindervi): il metodo analitico, analitico-induttivo e induttivo puro.

Questa preventiva valutazione è disposta dalla norma al fine di poter superare la presunzione di veridicità che assiste le scritture contabili stesse, presunzione che può però a sua volta essere superata attraverso l'utilizzo di altre presunzioni, modalità che si è intensificata sempre più negli ultimi anni, nei quali si è assistito a un predominante utilizzo dei metodi che prevedono una componente induttiva.

La ragione alla base di questa prassi, sebbene agevolmente intuibile, è chiaramente illustrata dalla Circolare 1/2018 della Guardia di Finanza Volume III Parte V "Principali metodologie di controllo" dove si legge chiaramente che: "L'attività istruttoria, per rivestire concreta rilevanza pratica, deve essere finalizzata a permettere agli Uffici titolari dell'azione di accertamento di porre in essere quest'ultima utilizzando proficuamente le risultanze della prima".

Detto altrimenti: in un'ottica di efficiente impiego delle proprie risorse, l'attività della Pubblica Amministrazione deve indirizzarsi verso l'utilizzo

più “produttivo” delle attività di controllo, il quale è naturalmente da intendere come maggior imponible evaso intercettato.

Da tale punto di vista non vi sono dubbi che l’utilizzo di presunzioni consenta di addivenire alla ricostruzione di un imponible evaso con una facilità di gran lunga superiore rispetto al fare lo stesso tramite la verifica analitica di tutte quelle componenti che l’hanno composto, è però parimenti chiaro che tali poteri hanno una portata dirompente e che - se esercitati sulla base di presunzioni errate e le stesse non siano correttamente contestate- possano causare danni gravissimi al contribuente oggetto di controllo.

Riprendendo rapidamente le tre metodologie abbiamo:

- **il metodo analitico**, o “contabile”, il quale procede a rettificare analiticamente le singole componenti reddituali di segno positivo o negativo o comunque singole operazioni che rappresentino occultamento di imponible o riduzione dello stesso tramite oneri fiscalmente indeducibili o la contestazione dell’errata applicazione di norme fiscali riguardo la quantificazione dell’imponible stesso;

- **il metodo analitico-induttivo**, il quale a sua volta non prescinde dalle risultanze contabili, essendo la contabilità nel complesso ritenuta attendibile, ma -tramite prove dirette o presunzioni semplici- ne ride-termina induttivamente uno o più componenti quando la loro falsità o inesattezza sia rilevata tramite precedenti ispezioni o tramite altre attività istruttorie;

- **il metodo induttivo “puro”**, il quale -in presenza di irregolarità estreme o comunque gravissime- consente di ricostruire la base imponible prescindendo in parte o anche in toto dalle scritture contabili, sulla base di dati e notizie comunque raccolti dall’Ufficio, ricorrendo anche a presunzioni c.d. semplicissime.

1.2 L’inquadramento normativo

Passando ad approfondire la tematica di cui al presente elaborato, l’ac-certamento analitico-induttivo fonda la propria essenza sul disposto di cui agli artt. 39 - DPR 600/73 e 54, comma 2 - DPR 633/72 e, nonostante consenta di prescindere in parte dalle scritture contabili, la sua

applicazione non è subordinata a particolari condizioni predeterminate, pertanto può essere esperito anche in assenza di dimostrazione o prova in relazione all'attendibilità e/o irregolarità delle stesse.

Infatti, lo stesso può essere basato non solo su prove dirette, materiali o documentali, ma anche su presunzioni semplici, ossia semplici elementi indiziari, purché dotati di gravità precisione e concordanza, la cui dimostrazione ricade sull'ufficio.

In questi termini, il metodo induttivo c.d. "puro" appare molto simile, essendo applicabile in termini sostanzialmente analoghi; il discrimine, per costante orientamento dei Supremi Giudici, va ricercato rispettivamente nella parziale od assoluta inattendibilità delle scritture contabili. Nel primo caso l'incompletezza, falsità od inesattezza degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, essendo l'Ufficio accertatore legittimato solo a "completare" le lacune riscontrate utilizzando a tale fine anche presunzioni semplici ma pur sempre qualificate ai sensi dell'art. 2729 c.c..

Nel secondo caso, invece, le omissioni, falsità o inesattezze risultano tali da inficiare l'attendibilità anche degli altri dati contabili, con la conseguenza che l'Ufficio può prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili esistenti nonché determinare l'imponibile sulla base di elementi indiziari connotati da una valenza dimostrativa non particolarmente pregnante (c.d. presunzioni semplicissime) (cfr. Cass. n. 1437/2021).

È da precisare che, comunque e in ogni caso, pur in presenza delle condizioni di legge, questo non deve comunque tradursi in congetture arbitrarie, imprecise e contraddittorie. (Circolare 1/2018 GDF, p. 28).

Relativamente alla rispondenza delle presenti tipologie accertative a quanto previsto dal diritto unionale, si precisa che, in base alla giurisprudenza euro-unitaria, i principi di neutralità fiscale e proporzionalità non ostano ad una normativa nazionale che consenta all'Amministrazione finanziaria, a fronte di "gravi divergenze" tra i redditi dichiarati ed i redditi stimati sulla base di studi di settore, di ricorrere ad un metodo induttivo, basato sugli studi di settore stessi (cfr. Cass. n. 8854/2019).

1.3 La prova per presunzioni

In ambito civilistico, le presunzioni sono disciplinate dall'art. 2727 c.c. secondo cui «Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato».

All'interno della categoria de qua rientrano:

1. Le presunzioni semplici, la cui valutazione è rimessa al libero apprezzamento del giudice, il quale non ne è pertanto vincolato;
2. Le presunzioni legali, viceversa coercitive per il giudice, nel cui novero rientrano, a loro volta: le presunzioni legali assolute (avverso le quali non è ammessa la prova contraria) e le presunzioni legali relative (contro le quali può – e deve - essere fornita la prova contraria).

Dunque, il fatto noto è quell'elemento imprescindibile e basilare della presunzione, e la sua carenza determina l'inesistenza della presunzione stessa, a prescindere dalla sussistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Il fatto noto deve essere quindi certo o oggettivamente determinabile.

In subiecta materia, è il caso di evidenziare che le c.d. “presunzioni di secondo grado” sono vietate. Con questo termine ci si riferisce al caso in cui, al fatto ignoto, si arrivi attraverso una doppia (o anche maggiore) presunzione. In altre parole, non è permesso basare una presunzione su un'altra presunzione semplice, in quanto la prima non costituisce un fatto noto (c.d. divieto di *praesumptum de praesumpto* o divieto di presunzioni a catena²).

Il ricorso alla prova per presunzioni è pacificamente ammissibile in materia tributaria, sia per quanto attiene ai tributi dello Stato, sia in materia di tributi degli enti locali. Tale ammissibilità deriva dalla circostanza per cui, in sede accertativa, è espressamente ammessa (ex art. 39 D.P.R. n. 600/73) la metodologia presuntiva sicché, dal momento che i rilievi mossi in detta fase saranno destinati a riflettersi financo in sede contenziosa, anche in detta sede sarà possibile fare accesso allo strumento della prova per presunzioni. Si badi bene alla circostanza che, in

² In termini, cfr. Cass. 2155 del 25.01.2019, Cass. n. 21813 del 07.09.2018 e Cass. n. 9474 del 12.04.2017

ogni caso, tanto l'Amministrazione Finanziaria, quanto il contribuente accertato, hanno facoltà di avvalersi delle presunzioni, al fine di corroborare le proprie tesi.

Dall'interpretazione della dottrina e della giurisprudenza, emerge una certa antinomia tra il dettato normativo e la prassi consolidata: se prima facie il legislatore sembra aver subordinato l'uso delle presunzioni soltanto dopo un'attività ispettiva e di controllo ("se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili"), la dottrina e la giurisprudenza assumono un orientamento piuttosto discusso, ritenendo, soprattutto quest'ultima, non essenziale la previa ispezione per poter ricorrere al meccanismo presuntivo.

Nell'accertamento analitico-induttivo (che è quello più largamente adoperato nella prassi), l'attività dell'Ufficio accertatore si distingue in due momenti logici: il primo è quello volto ad evidenziare l'esistenza di approssimazioni, carenze ed omissioni tali da rendere non completamente attendibile l'apparato contabile; il secondo, subordinato al primo, tende a ricostruire singole operazioni, così da poter ovviare alle infedeltà ed omissioni riscontrate.

In tema di prova per presunzioni, il giudice, ammessa la discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo che risulti chiaramente pregevole il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un iter che si articola necessariamente in due momenti valutativi:

1. in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria;
2. successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi.

Giusta conseguenza è che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sfornti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nel loro complesso, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole assimilazione.

Come già ampiamente enunciato nel corso di codesto lavoro, l'accertamento analitico-induttivo fonda la propria essenza sul disposto di cui alla lett. d) del primo comma dell'art. 39 - D.P.R. n. 600/73 (oltre che sull'equivalente art. 54 del decreto del Presidente della Repubblica n.633/1972 in tema IVA). La sua applicazione non è subordinata a particolari condizioni predeterminate e, pertanto, può essere esperito anche in assenza di dimostrazione o prova in merito alla inattendibilità e/o formale irregolarità della tenuta delle scritture contabili. Ne discende che esso potrà essere alternativamente basato su:

- prove dirette, materiali o documentali;
- presunzioni semplici ovvero semplici elementi indiziari, purché sempre dotati di gravità, precisione e concordanza, la cui dimostrazione incombe sull'Ufficio. In tal senso è prescritto che il ragionamento presuntivo debba fondare su un c.d. "fatto noto", ossia su un fatto storicamente dato ed oggettivamente accertato.

Quelli su indicati sono i requisiti che, se presenti, legittimano l'applicazione dello strumento di rideterminazione reddituale qui in parola. Infatti, secondo normativa civilistica, ai sensi dell'art. 2729 c.c. «Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti». Da ciò si ricava che una presunzione semplice può assurgere a rango di prova laddove, innanzitutto, il fatto noto sia certo e/o provato ovvero anche solo considerato ragionevolmente possibile secondo criteri di ragionevolezza e, sempreché, la stessa sia connotata dai crismi di gravità, precisione e concordanza, ove si intendono:

- per gravità, il grado di convincimento che la presunzione può produrre essendo a tal fine sufficiente che l'esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica;
- per precisione, che il fatto noto, da cui muove il ragionamento presuntivo, non sia vago ma ben determinato nella sua realtà storica;
- per concordanza, che la prova sia fondata su elementi tutti tra loro convergenti nella dimostrazione del fatto ignoto.

Ebbene, in applicazione del c.d. “principio della libertà della prova”, la Suprema Corte di Cassazione ha statuito che, sì come è facoltà dell’A.F. avvalersi dell’ausilio delle presunzioni, nel procedere ad accertamento nei confronti del contribuente, parimenti può quest’ultimo, al fine di confutare le avverse argomentazioni, «dimostrare o l'impossibilità di un loro utilizzo nella fattispecie concreta ovvero l'inaffidabilità del risultato ottenuto, eventualmente confermando al contempo con altre presunzioni la validità del proprio operato» (cfr. Cass. n. 2891/2002).

È importante rammentare che, a parere della Corte di Cassazione, gli elementi posti alla base di una presunzione non devono necessariamente essere più di uno.

Infatti, secondo quanto statuito dai Supremi Decidenti con Ordinanza 5.02.2019 n. 3290 «L'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare, ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi dell'art. 39, comma 2, lett. d), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente, utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombando sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni. Gli elementi assunti a fonte di presunzione, peraltro, non devono essere necessariamente plurimi, potendosi il convincimento del giudice fondare anche su di un

elemento unico, purché preciso e grave, la cui valutazione non è sindacabile in sede di legittimità se adeguatamente motivata»³.

Quindi, in tema di accertamento analitico-induttivo, l'Amministrazione conduce le proprie rideterminazioni sulla base di presunzioni, ovvero sulla scorta di elementi indiziari connessi a:

- ricostruzione indiretta del giro d'affari a seguito dell'applicazione degli studi di settore, delle percentuali di ricarico, ovvero in ragione dell'emersione di discrasie in seno alle giacenze di magazzino, ovvero ancora di incongruenza tra ricavi e costo delle materie prime;
- utilizzo di documentazione extracontabile;
- dichiarazioni rese di sua sponte dal contribuente;
- "valore normale" dei beni immobili;
- comportamento antieconomico attuato dal contribuente;
- strumenti standardizzati quali il 'tovagliometro', il 'bottigliometro' e simili.

L'aspetto peculiare di questa metodologia accertativa consiste nel fatto che la presunzione qualificata viene ammessa pur in presenza di un impianto contabile che la stessa Amministrazione finanziaria ritiene correttamente tenuto o, meglio ancora, non inattendibile (si tratta, dunque, di rettifica "analitica", seppur elaborata in via presuntiva) e che, perciò, mantiene interamente la sua valenza probatoria.

Da ciò deriva un'importantissima conseguenza che è bene tenere sempre in considerazione, ossia che la probabilità dell'inferenza presuntiva, derivante dall'apposito procedimento seguito dall'Ufficio, deve essere tale da sopravanzare, con largo margine, ogni altro fatto presumibile (e quindi anche il fatto emergente dalla contabilità del soggetto accertato).

Ove tutto ciò non si verifichi, la prova per presunzioni non ha il grado di validità probatoria atto a dimostrare la non veridicità delle risultanze contabili e, in tal guisa, non potrà essere ammesso.

³ In termini, Cass., sent. 12 marzo 2020, n. 7071, Cass.sent. 28.11.2019 n.31085

1.4 La giurisprudenza in merito alla qualificazione del “fatto noto”

Come ampiamente illustrato precedentemente, la motivazione attraverso presunzioni prende origine dal c.d. fatto noto, il quale costituisce il punto di partenza del ragionamento logico inferenziale che permette di giungere al fatto ignoto.

Naturalmente, esso può essere costituito da qualunque fatto idoneo ad ingenerare la predetta deduzione, alcuni dei quali sono unici, tipici del singolo settore o della specifica attività, ed altri che invece universali.

Fra questi sicuramente spiccano per forza, facilità di applicazione e frequenza di utilizzo l'antieconomicità e lo scostamento dagli studi di settore, a favore dei quali si è oramai formata granitica giurisprudenza di legittimità.

In merito alla prima, gli Ermellini hanno più volte ribadito che in presenza di contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per antieconomicità del comportamento del contribuente, l'amministrazione può desumere in via induttiva -seppure sulla base di presunzioni qualificate- il reddito del contribuente.

“Una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità di un comportamento, poiché assolutamente contrario ai canoni dell'economia, incombeva, come si è detto, sul medesimo l'onere di fornire, al riguardo, le necessarie spiegazioni, essendo -in difetto- pienamente legittimo il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'amministrazione” (da ultimo Cass. n. 7328/2021).

Differentemente del precedente, lo scostamento dagli studi di settore non costituisce automaticamente requisito per l'accertamento induttivo, essendo gli studi dei semplici “supporti razionali offerti dall'amministrazione al giudice, paragonabili ai bollettini di quotazioni di mercato o ai notiziari Istat, nei quali è possibile reperire dati medi presuntivamente esatti, che possono essere utilizzati dall'ufficio anche in contrasto con le risultanze di scritture contabili regolarmente tenute, finché non ne sia dimostrata la fondatezza mediante idonea prova contraria, il cui onere è a carico del contribuente” (Cass. n. 23723/2018).

Gli studi di settore sono infatti uno strumento statistico che non può essere assunto a indizio immediato di irregolarità della contabilità del contribuente. L'applicazione dei degli studi di settore costituisce un

sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è “ex lege” determinata dallo scostamento di quanto dichiarato dagli “standards” ma nasce solo qualora questo scostamento rappresenti una “grave incongruenza” e in esito a un procedimento di contraddittorio endoprocedimentale da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell’accertamento. (Cass. 2103/21)

In tale sede, la distribuzione dell’onus probandi impone al contribuente di provare, senza limitazione di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l’esclusione dell’impresa dai soggetti ai quali possono essere applicati gli “standards” o la specifica realtà dell’attività economica nel periodo oggetto di esame, mentre all’ente impositore incombe l’onere della dimostrazione dell’applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto di accertamento.

Qualora il contraddittorio si concluda negativamente, la motivazione dell’atto non potrà quindi esaurirsi con il rilievo dello scostamento ma dovrà provare l’applicabilità del citato standard e -in particolare- le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente (la c.d. motivazione rafforzata).

Si precisa che l’esito del contraddittorio non condiziona in alcun modo l’impugnabilità dell’accertamento, ben potendo il giudice valutare tanto l’applicabilità dello “standard” al caso concreto quanto la controprova offerta dal contribuente, il quale non è vincolato alle eccezioni sollevate in fase di contraddittorio amministrativo e dispone della più ampia facoltà di prova, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche qualora non abbia risposto all’invito.

In caso di mancata risposta all’invito, però, l’Ufficio sarà legittimato a motivare l’accertamento sulla sola base dell’applicazione dello “standard”, dando conto dell’impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente nonostante il rituale invito e il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all’invito. (Cass. 2103/21)

In merito alla nozione di “grave incongruenza”, che giustifica l’accertamento induttivo, si sottolinea come gli Ermellini abbiano ritenuto “lievi” scostamenti finanche ad oltre il 20%, precisando che la questa non possa essere individuata in via assoluta, a precise soglie quantitative

fisse di scostamento, essendo gli indici da adattare ai plurimi fattori propri della singola situazione economica del periodo di riferimento.

In assoluto, però, alla luce dell'art. 2, co. 1, lett. a) - DPR n.570/96, "lo scostamento di almeno il 10% tra ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore può rappresentare una soglia di sbarramento idonea a far ritenere che una percentuale di scostamento superiore può costituire uno degli indici spia della gravità dell'incongruenza" (Cass. 2103/2021).

Concludendo infine la carrellata sulle statuizioni giurisprudenziali determinanti per individuare il perimetro dei poteri di difesa del contribuente, si ricorda che:

- "non è consentita in sede di legittimità una valutazione delle prove ulteriore e diversa rispetto a quella compiuta dal giudice di merito, a nulla rilevando che quelle prove potessero essere valutate anche in modo differente rispetto a quanto ritenuto dal giudice di merito" (Cass. 17596/2021);

- "e' pacifico che competa alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, il controllo della corretta applicazione dei principi contenuti nell'articolo 2729 c.c. alla fattispecie concreta, poiché se e' devoluta al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli articoli 2727 e 2729 c.c., per valorizzare gli elementi di fatto quale fonte di presunzione, tale giudizio e' soggetto al controllo di legittimità se risulti che, violando i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice non abbia fatto buon uso del materiale indiziario disponibile, negando o attribuendo valore a singoli elementi, senza una valutazione di sintesi (cfr. Cass., sez. 5, ord. 19352 del 2018, Cass., sez. 6-5, n. 10973/2017, Cass., sez. 5, n. 1715/2007). Infatti, qualora il giudice di merito sussuma erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione (gravità, precisione e concordanza) fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti, il relativo ragionamento e' censurabile in base all'articolo 360 c.p.c., n. 3 (e non già alla stregua del n. 5 dello stesso articolo 360 c.p.c.), competendo alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione di nomofilachia, controllare se la norma dell'articolo 2729 c.c., oltre ad essere applicata esattamente a livello di proclamazione astratta, lo sia stata

anche sotto il profilo dell'applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta” (Cass. n. 5603/2021).

Pertanto è bene tenere a mente come il ragionamento logico-deduttivo seguito dal giudice di merito, partendo dal fatto noto, per giungere al proprio convincimento riguardo la bontà o meno delle presunzioni alla base dell'accertamento, non possa essere mai sindacato per Cassazione, in quanto costituirebbe un inammissibile terzo giudizio di merito. All'opposto, la censura del malgoverno del materiale probatorio, qualora il giudice ponga alla base della propria decisione presunzioni prive degli obbligatori requisiti di gravità, precisione e concordanza, compete pacificamente ai Supremi Giudici.

1.5 La ripartizione dell'onere probatorio e le riflessioni della Commissione Processo Tributario UNGDCEC

L'accertamento analitico-induttivo è usato, dall'Amministrazione finanziaria, più di quanto si possa pensare. Esso, infatti, basa la propria natura sull'utilizzo, come si è detto, di presunzioni semplici “qualificate”, ossia dotate dei requisiti di precisione, gravità e concordanza.

Come ampiamente argomentato nei precedenti paragrafi, alla base della legittima utilizzabilità dello strumento de quo, vi è la preventiva ispezione della contabilità tenuta dal contribuente accertando.

Attraverso tali inferenze presuntive, ossia partendo dal fatto noto, l'Amministrazione finanziaria arriva al fatto sconosciuto che è dato dal fatturato che il contribuente avrebbe dovuto dichiarare. Naturalmente, a differenza di quanto avviene nell'accertamento induttivo puro, l'ente accertatore è tenuto a riconoscere i costi sostenuti dal contribuente a meno che, naturalmente, non venga provato, anche con riferimento ad essi, che si tratta di costi inesistenti (a questo punto, però, la contabilità diverrebbe inattendibile e, quindi, vi potrebbe essere la possibilità di utilizzare l'accertamento induttivo puro ex art. 39 co.2 D.P.R. 600/1973).

Ugualmente è prescritto che le risultanze dell'attività ispettiva debbano condurre al recupero a tassazione di componenti che, singole e

specifiche, debbano in ogni caso essere fiscalmente rilevanti. Da quanto su indicato discende che la rideterminazione reddituale non potrà essere forfetaria ma, piuttosto, dovrà essere la rispondenza della analitica rilevazione delle singole poste di bilancio. Sicché, sarà onere dell'Ufficio:

- a) individuare l'operazione da rettificare;
- b) indicare i motivi giustificativi della rettifica;
- c) provare la sussistenza del fatto noto e, conseguentemente, far discendere da questo il fatto ignoto contestato;
- d) indicare dunque il nesso di causalità tra documento probatorio, presunzione e motivazione della rettifica.

L'Ente impositore che, dinanzi ad una contabilità regolarmente tenuta dal contribuente, intenda ugualmente rideterminare in maniera analitico-induttiva il reddito di questo, sarà gravato della puntuale enucleazione della motivazione posta a base dei rilievi, stante l'assenza di alcuna prova empirica dell'infedeltà della contabilità e/o dei dichiarativi. In altri termini, nel caso di ricostruzione indiretta dei ricavi/compensi, la coerenza e la sostenibilità della ricostruzione operata, trova fondamento nel procedimento logico e nell'attendibilità dei dati posti a base delle suddette ricostruzioni.

In definitiva, sarà dovere dell'Ufficio fornire la prova della sussistenza ovvero della verosimiglianza dell'elusione od evasione contestata al contribuente, per ciò muovendo dall'elemento noto che, viceversa e da solo, non consentirebbe di effettuare le predette rettifiche.

Solo quando l'Amministrazione ha compiutamente motivato i presupposti alla base della rettifica analitico-induttiva, si realizza l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente accertando su cui incombe, a sua volta, l'onere di "aggredire" tali risultanze basate su presunzioni qualificate. Questo è l'orientamento consolidato della Corte di Cassazione, facente seguito alla nota sentenza della Corte Costituzionale n. 109/2007, secondo cui "l'onere della prova si sposta in capo al contribuente solo dopo che l'Amministrazione Finanziaria abbia fornito indizi tali da provare la pretesa avanzata".

Operativamente, quindi, sarà necessario entrare nel merito delle incongruenze, delle inesattezze e degli errori contabili riscontrati dal Fisco ovvero disquisire circa la mancanza di argomenti probatori esterni all'impianto contabile ed alle sue risultanze, ma atti a legittimare una ricostruzione analitico-induttiva, sulla scorta della presunzione che la contabilità non sia attendibile.

In seconda battuta - ed è questo il profilo spesso ignorato - occorre esaminare, passo dopo passo, il procedimento di ricostruzione del reddito seguito dall'Ufficio e ciò con lo scopo di evidenziarne i vizi logici, le contraddizioni e/o le carenze in termini di prova (violazione dell'art. 2697 c.c.) e di argomentazione (violazione delle norme in materia di motivazione degli atti amministrativi: art. 3, L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 42, D.P.R. 600/1973, art. 7, L. 27 luglio 2000, n. 212, ecc.), commessi dall'amministrazione finanziaria.

In terza battuta, qualora di necessità e di possibilità, ci si può addentrare nella formulazione di eccezioni - più di fatto che di diritto - tramite le quali, il contribuente, deve riuscire a dimostrare – documentalmente, ove possibile e, comunque, secondo logica - che il ragionamento dell'Ufficio non è convincente, ovvero che le presunzioni non sono né gravi, né precise, né concordanti.

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA NEGLI ACCERTAMENTI DA INDAGINI FINANZIARIE

A cura di Francesco Verderosa e Vito Cinquepalmi

2.1 Premessa

L'onere della prova è un principio generale che concerne l'intero sistema processuale e poggia le proprie basi sull'art. 2697 del codice civile, normativa di riferimento, oltre che per il rito civile e amministrativo, anche in ambito tributario, secondo il quale "chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione di fonda". Applicando tale paradigma al processo tributario, emerge che l'Amministrazione finanziaria, tramite l'emanazione dell'atto impositivo, assume la posizione di creditore verso il contribuente e il ruolo di attore sostanziale nel processo, a cui spetta l'onere di provare la fondatezza della propria pretesa. In tema di accertamento da indagini finanziarie, ossia quella particolare procedura che consente ai verificatori di reperire dati utili alla ricostruzione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, si assiste ad una ripartizione dell'onere probatorio non proporzionale, pesantemente sbilanciata in favore dell'Amministrazione stessa, in quanto al contribuente spetta fornire argomentazioni ai limiti dell'impossibilità, come avviene nel peculiare caso delle indagini bancarie per interposizione fittizia.

2.2 L'inquadramento normativo e il recente orientamento giurisprudenziale

Il tema dell'onere della prova in materia tributaria è soggetto, da diverso tempo, a numerosi equivoci. Non di rado il legislatore interviene

ridimensionando il vincolo probatorio dell'Amministrazione finanziaria, consentendole la possibilità di assumere come veri dei fatti che, in assenza del meccanismo delle presunzioni⁴ (**art. 2727 codice civile** «le presunzioni sono conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato»), sarebbe tenuta a dimostrare, e addossando al contribuente l'incombenza dell'onere probatorio. Risulta emblematica, sotto questo aspetto, la vicenda dell'accertamento da indagini finanziarie, disciplinato, ai fini delle imposte sui redditi, dall'**art. 32 co.1 n. 2) del D.P.R. 600/73**, che stabilisce quanto segue: «(...) I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario, e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni per importi superiori a 1.000,00 euro giornalieri e, comunque, 5.000 euro mensili ».

In materia Iva, invece, si deve tenere conto di quanto disposto **dall'art. 51, co.2 n.2) D.P.R. 633/1972**, secondo cui: « (...) i dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 52, ultimo comma, o dell'articolo 63, primo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt.

⁴ All'interno della categoria de qua rientrano: le presunzioni semplici, la cui valutazione è rimessa al libero apprezzamento del giudice, il quale non ne è pertanto vincolato; le presunzioni legali, viceversa vincolanti per il giudice, nel cui novero rientrano, a loro volta: le presunzioni legali assolute (avverso le quali non è ammessa la prova contraria); le presunzioni legali relative (avverso le quali può essere fornita la prova contraria).

54 e 55 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili; sia le operazioni imponibili sia gli acquisti si considerano effettuati all'aliquota in prevalenza rispettivamente applicata o che avrebbe dovuto essere applicata. Le richieste fatte e le risposte ricevute devono essere verbalizzate a norma del sesto comma dell'art. 52».

Quindi, soltanto per i prelevamenti bancari è venuta meno l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale ai fini della presunzione legale di ricavi o compensi (restando però invariata la presunzione legale relativa ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, che quindi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili) all'esito della **sentenza della Corte costituzionale n. 228/2014**, con cui la Consulta ha stabilito che la figura del lavoratore autonomo, pur avendo talune caratteristiche in comune con quella dell'imprenditore, conserva specificità che conducono a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento prevista dall'art. 32 in relazione alla presunzione relativa ai prelevamenti, secondo cui anche per il lavoratore autonomo, come per l'imprenditore, il prelevamento dal conto corrente corrisponde ad un costo da cui, a sua volta, si origina un ricavo. Ciò, invero, non avviene per i lavoratori autonomi, atteso che l'attività di tali figure è caratterizzata dal preminente apporto del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo, ben emergendo questo soprattutto nelle professioni liberali. Se si considera, poi, che l'apparato contabile previsto per tali soggetti è di tipo semplificato, con frequenti commistioni di entrate e spese tra sfera privata e professionale, è evidente la non ragionevolezza della presunzione per cui i prelievi ingiustificati dai conti correnti di un lavoratore autonomo possano essere considerati dal Fisco come investimenti nell'ambito professionale da cui derivi un reddito⁵.

Sostanzialmente, entrambe le norme, da una parte, permettono all'Amministrazione finanziaria di attrarre a maggior reddito i versamenti effettuati da tutti i contribuenti (qualora non siano in grado di dimostrare la loro irrilevanza o il loro contributo alla determinazione

⁵ In termini Cass. n. 9066/2021, n. 4332/2021, n. 9569/2020.

dell'imponibile dichiarato), dall'altra consentono l'imputazione a maggior reddito dei prelevamenti degli imprenditori (diversamente da quanto accade nei confronti dei titolari di reddito di lavoro autonomo e/o nei confronti dei professionisti), qualora le movimentazioni non risultino dalla contabilità e qualora non ne venga indicato il beneficiario. Proprio in tema di versamenti non giustificati, si è avuta un'importante pronuncia della Corte di Cassazione, con **Ordinanza 28 luglio 2017, n.18801**, secondo cui «l'utilizzazione dei dati acquisiti presso le aziende di credito quali prove presuntive di maggiori ricavi o operazioni imponibili non è subordinata alla prova che il contribuente eserciti attività d'impresa o di lavoro autonomo, atteso che, ove non sia contestata la legittimità dell'acquisizione dei dati risultanti dai conti correnti bancari, i medesimi possono essere utilizzati sia per dimostrare l'esistenza di un'eventuale attività occulta (impresa, arte o professione), sia per quantificare il reddito da essa ricavato, incombendo al contribuente l'onere di provare che i movimenti bancari che non trovano giustificazione sulla base delle sue dichiarazioni non sono fiscalmente rilevanti». Come ut supra accennato, quindi, per mezzo delle indagini bancarie, è possibile la ricostruzione della base imponibile tramite metodi presuntivi: in particolare, le movimentazioni bancarie non trovanti riscontro nella contabilità o che, comunque, non sono oggetto di giustificazione, danno luogo a presunzioni legali relative che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, onere in taluni casi molto difficile da assolvere.

Sia la recente giurisprudenza che la dottrina maggioritaria sono concordi nel ritenere che, in tema di indagini finanziarie, la ripartizione dell'onere della prova è impostata nel modo che l'Amministrazione sia legittimata alla rettifica del reddito fondata sulle indagini finanziarie e sui movimenti bancari, non espletando supplementi istruttori né ricercando ulteriori elementi probatori, seppur indiziari; invece, compete al contribuente la dimostrazione analitica dell'irrelevanza reddituale del movimento ovvero che, dello stesso, ha avuto considerazione nella determinazione della base imponibile.

Appare chiaro, quindi, che la più grande criticità di tale tipologia di accertamento del maggior imponibile consiste nella difficoltà, riscontrata

in moltissimi casi pratici, di giustificare movimenti che vengono imputati a maggior reddito. In definitiva, la presunzione contenuta nel combinato disposto dell'art. 32, D.P.R. 600/1973 e dell'art. 51, D.P.R. 633/1972, è in grado d'intaccare il patrimonio del contribuente se egli non è in grado, a sua volta, di fronteggiare la pretesa fiscale attraverso la prova contabile e la prova extracontabile.

Ed invero, quanto alla valutazione delle prove, il consolidato orientamento della Suprema Corte ha da tempo chiarito che «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, mentre si determina un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili, fornendo, a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili⁶».

Pertanto, i versamenti e i prelievi non giustificati si tramutano entrambi, con una mera operazione aritmetica, in proventi in nero (e, di conseguenza, riportati a tassazione). Inoltre, ove il contribuente riuscisse nell'arduo compito di fornire la prova specifica della natura di ogni singolo movimento sul proprio conto, il giudice di merito è tenuto ad effettuare una verifica altrettanto rigida in merito all'efficacia delle prove fornite dallo stesso, dandone ampio conto in sede di motivazione. Per superare le presunzioni che caratterizzano gli accertamenti bancari, quindi, occorre che sia data evidenza specifica rispetto alle movimentazioni risultanti dal conto corrente, non essendo sufficiente una giustificazione generica legata al tipo di attività del soggetto accertato che, a sua volta, può dimostrare, ad esempio, che i versamenti trovano giustificazione nella contabilità o che concernono fatti fiscalmente

⁶ Cfr. Cass., **Ord.9512 del 22/05/2020**; *Idem*, Cass. **Ord. n.9423 del 22/05/2020**, Cass. Ord. **n.7371 del 17/03/2020**, Cass. **Ord del 04/01/2019 n.104**, Cass. Sez. 5, **Ord. n. 24422 del 05/10/2018**

irrilevanti. Con l'ordinanza n. **27642 del 03/12/2020** la Corte di Cassazione, in linea con il proprio orientamento, ha confermato che il contribuente accertato ha il dovere di superare la presunzione legale relativa stabilita dall'art.32 D.P.R. 600/73, dimostrando analiticamente l'estraneità di ciascuna operazione a fatti imponibili.

La già delicata posizione del contribuente sottoposto ad indagini finanziarie è ulteriormente compromessa dal fatto che, secondo l'orientamento prevalente della Suprema Corte, non occorre instaurare nessun contraddittorio preventivo. Infatti «ai fini delle imposte dirette, in caso di accertamenti bancari, la legittimità della ricostruzione della base imponibile mediante l'utilizzo delle movimentazioni bancarie acquisite non è subordinata al contraddittorio con il contribuente, anticipato alla fase amministrativa, in quanto l'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari costituisce per l'Ufficio una mera facoltà, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo, sicché dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti».

In sostanza, per l'Amministrazione Finanziaria è sufficiente tradurre nell'atto impositivo i controlli effettuati, lasciando al contribuente l'assolvimento dell'onere della prova in sede processuale. Ebbene, il fatto che il legislatore si sia espresso in termini di possibilità e non invece di dovere (l'ufficio "può richiedere") comporta che la mancata instaurazione del contraddittorio non comporta, ex sé, la nullità dell'attività di indagine e dell'avviso di accertamento ad essa successivo. Ciò pare contrastare con l'ordinamento EuroUnitario (**art. 41, co. 2, lett. a) - Carta dei Diritti Fondamentali dell'U.E.** che prescrive il «diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio». Nondimeno, nel caso in cui l'Ufficio proceda ad instaurare un contraddittorio preventivo con il contribuente, sarà suo onere motivare l'accertamento, a pena di nullità, sulla base delle valutazioni effettuate in merito agli elementi probatori forniti.

2.3 Il grado di ripartizione dell'onere probatorio

Le disposizioni appena citate continuano a generare grossi fraintendimenti. Un primo vaglio critico deriva proprio dall'interpretazione letterale della normativa nazionale, in quanto non vi è alcun dubbio che la stessa non delinea una particolare modalità accertativa, ma disciplini indagini istruttorie destinate a confluire in uno degli accertamenti tipizzati nella disciplina di legge (induttivo, analitico o sintetico). Invece, nella giurisprudenza dei Supremi Decidenti, gli esiti delle indagini finanziarie attribuiscono un certo grado di affidabilità al ragionamento presuntivo dell'Amministrazione finanziaria che comporta l'automatica interpretazione in un maggior reddito non dichiarato dal contribuente o in maggiori operazioni imponibili ai fini IVA, di importo equivalente alle predette operazioni⁷.

A parere dello scrivente, la richiesta al contribuente di giustificare e documentare indistintamente tutte le operazioni avvenute nel corso dell'anno, rappresenta una palese violazione del principio di proporzionalità dell'onere probatorio: rispetto ad altri tipi di accertamenti, quello basato su indagini finanziarie riduce al lumicino l'attività dell'amministrazione finanziaria massimizzando, invece, quella del contribuente. Inoltre, l'inversione dell'onere della prova generato da codesto tipo di accertamento spesso si scontra con quanto sancito dai dettami del diritto eurocomunitario, in particolare con il principio incorporato nell'art.19 del Trattato sull'Unione Europea – TUE, secondo il quale «.. gli Stati membri stabiliscono i rimedi giurisdizionali necessari per assicurare una tutela giurisdizionale effettiva». Il principio de quo, strettamente correlato al principio del “diritto ad un equo processo” di cui all'art.6 CEDU, possiede un tenore ed una carica di portata dirompente, soprattutto per ciò che attiene al contrasto di quei tentativi di parte della giurisprudenza nazionale, ormai sempre più frequenti, di porre a carico del contribuente quegli oneri probatori diabolici o irrazionalmente impossibili o di trasformare le presunzioni da “sostanzialmente relative” in “sostanzialmente assolute”, ovvero invertendo l'onus probandi, si da rendere davvero difficile, quanto di fatto impossibile, l'esercizio alla difesa in giudizio.

⁷ Cfr. DEOTTO D., *Apocalisse fiscale*, MaggioliEditore, 2020, p.43

Quanto appena esposto è ciò che ritualmente avviene nello specifico caso di indagini finanziarie svolte su conti intestati formalmente a terzi, ove l'Ufficio è legittimato ad emettere atti impositivi solo sulla base della presunta riferibilità del rapporto bancario al soggetto verificato. Si tratta della c.d. interposizione fittizia, consistente in un fenomeno simulatorio soggettivo che ricorre quando vi sia una divergenza tra possesso effettivo di un reddito e titolarità apparente.

In altri termini, il soggetto interponente è colui che realizza effettivamente il presupposto d'imposta, mentre il soggetto interposto appare come possessore di reddito. In tali casi, l'Ufficio è legittimato a procedere a controlli ed indagini anche su conti correnti intestati a terzi soggetti, sui quali il contribuente accertato ha la possibilità di operare e/o non ha alcuna possibilità di effettuare operazioni dirette ma, tuttavia, l'ufficio ritiene sussistere estremi di interposizione fittizia. Il caso più significativo è quello che si verifica nelle società a ristretta base partecipativa laddove venga ritenuto che, sulla base della stretta correlazione tra la società e i rispettivi soci, sussista la prova che sui conti di questi ultimi siano transitate delle somme imputabili alla società e da questa non dichiarate ai fini fiscali.

Attenzione però: sui conti intestati a terzi vige la presunzione legale relativa per cui è onere dell'Ufficio dimostrare la fittizia intestazione del conto. Nondimeno, è la stessa Agenzia delle Entrate a fugare ogni possibile dubbio circa la sussistenza di valide ragioni giustificatrici dell'attivazione delle indagini bancarie con la Circolare A.d.E. n. 32/E/2006 che testualmente recita: «la presunzione opera a condizione che l'ufficio accertatore dimostri che la titolarità dei rapporti, come delle operazioni, è fittizia, o comunque è superata, in relazione alle circostanze del caso concreto, dalla sostanziale imputabilità al contribuente medesimo delle posizioni creditorie e debitorie dalla documentazione bancaria acquisita». È agevole constatare che l'innescò di questa particolare tipologia di accertamento non possa avvenire ad libitum da parte degli organi procedenti, richiedendosi che sia comunque iniziata un'attività di controllo, anche in funzione selettiva nell'ambito della programmazione dell'attività stessa. Tuttavia, se il contribuente accertato dispone

di delega ad operare sul conto del terzo, sarà suo onere dimostrare la non fittizietà dell'intestazione del conto.

Nello specifico l'Ufficio è legittimato a condurre le indagini su di un conto corrente formalmente intestato a terzi, anche sulla base di semplici elementi indiziari che facciano presupporre un'intestazione fittizia del rapporto. La riferibilità del conto al contribuente può cioè essere desunta anche sulla base di una presunzione semplice dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c.; una volta stabilita la pertinenza del conto al contribuente, quest'ultimo sarà sempre oberato dell'onere della prova previsto ordinariamente in tema di accertamenti bancari, dovendo dimostrare, come detto in precedenza, l'irrelevanza ai fini della verifica di ciascuna operazione presente sull'estratto conto.

Alla luce delle suddette considerazioni, al fine di contestare l'interposizione fittizia dei conti bancari a terzi, è sempre necessario che l'Amministrazione finanziaria provi che i conti, se pure a costoro intestati nella realtà, siano comunque utilizzati, anche parzialmente, per operazioni riferibili al contribuente anche tramite presunzioni, sia pure senza necessità di provare altresì che tutte le movimentazioni di tali rapporti rispecchino operazioni aziendali. Ne consegue che, in ordine alla distribuzione dell'onere probatorio, una volta dimostrata la pertinenza alla società dei rapporti intestati alle persone fisiche alla stessa collegate, l'Ufficio non è tenuto a provare che tutte le movimentazioni risultanti da quei rapporti rispecchino operazioni aziendali ma, al contrario, la corretta esegesi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 impone alla società contribuente di dimostrare l'estraneità di ciascuna di quelle operazioni alla propria attività di impresa (in questi termini si è espressa la Corte di Cassazione con la sent. n. 8112/2016). Pertanto, l'unico rimedio per il contribuente accertato sarebbe quello, difficilissimo, di "provare il contrario" di ogni singolo movimento sui conti di terzi in modo da annullare la presunzione di sovrapposizione tra il proprio interesse e quello della società⁸.

⁸ Sotto tale punto di vista, cfr. **Cass. ord. 21 novembre 2018, n. 30098**; **Cass. ord. 20 marzo 2019, n.7758**; **Cass. sent. del 22 settembre 2020, n.19774**.

Orbene secondo la recentissima Ordinanza della Suprema Corte di Cassazione n. 9220 del 6 aprile 2021 «lo stretto rapporto familiare e la ristretta composizione del gruppo sociale è sufficiente a giustificare, salva la prova contraria, la riferibilità delle operazioni riscontrate sui conti correnti bancari di tali soggetti all'attività economica della società soggetta a verifica, sicché in assenza di prova di attività economiche svolte dagli intestatari dei conti, idonee a giustificare i versamenti e i prelievi riscontrati, ed in presenza di un contestuale rapporto di collaborazione con la società, deve ritenersi soddisfatta la prova presuntiva a sostegno della pretesa fiscale, con spostamento dell'onere della prova sul contribuente ».

2.4 Riflessioni conclusive e proposte della Commissione Processo Tributario UNGDCEC

In tema di indagini finanziarie, quindi, sono evidenti i riflessi in ambito processuale: si altera la normale regola di ripartizione dell'onere della prova, in nome di una dubbia scelta operata dal legislatore, e si finisce per avvantaggiare ingiustamente la parte pubblica, alleggerendo l'onus probandi posto a suo carico. D'altra parte, viene incrementata la difficoltà di controprova del contribuente che, inevitabilmente, viene tassato per una ricchezza inesistente o che, quantomeno, non fa capo a questi. Dopo quanto testé analizzato, risulta palese come, per evitare una contrazione del principio di parità delle parti, del diritto di difesa e, più in generale, del principio di capacità contributiva, sia necessario rifuggire da qualsiasi applicazione automatica della presunzione tipizzata nella norma in commento. Si auspica un rigoroso intervento legislativo che definisca, una volta per tutte, che l'attività accertativa basata su indagini finanziarie, essendo parecchio invasiva, venga adottata solamente in presenza di gravi indizi di evasione altrimenti non accertabili. In mancanza di essi, è assurdo far gravare sul contribuente l'onere di dover giustificare numerosi movimenti (centinaia o, a volte, migliaia) per soddisfare una semplice "curiosità" dell'Amministrazione finanziaria.

CAPITOLO 3

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA IN CASO DI DISTRIBUZIONE DI UTILI EXTRACONTABILI IN SOCIETA' A RISTRETTA BASE AZIONARIA

A cura di Raffaella Chiumiento e Alessandro La Regina

3.1 Premessa

La presunzione della distribuzione degli utili extracontabili in capo ai soci di società di capitali “piccole”, connotate dalla ristretta base proprietaria o familiare, è un tema assai dibattuto nella giurisprudenza e in dottrina, in quanto ad oggi si è ancora lontani dal raggiungere ad un approdo che contemperi le contrapposte esigenze della ragione fiscale e della difesa del contribuente. Le questioni sollevate sono molteplici e ruotano intorno a tematiche molto delicate che investono il riparto dell'onere della prova e l'obbligo di motivazione della pretesa impositiva, nonché l'inopponibilità al fisco dello schema societario e in ultimo la stessa tenuta del principio di giusta imposizione ex art. 53 Cost. in esito ad un giusto processo ex art. 111 Cost.

3.2 Inquadramento normativo: i principali orientamenti giurisprudenziali

La presunzione di distribuzione degli utili extra-contabili, nel caso di società di capitali a ristretta base societaria, non trae origine da un impianto normativo ben definito ma da una prassi maturata esclusivamente in sede giurisprudenziale.

Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, a seguito di una verifica tributaria, il maggior reddito accertato ad una società di capitali a ristretta base proprietaria comporta l'ulteriore emissione di avviso di accertamento in capo ai soci relativamente alla parte di reddito (extracontabile) loro imputabile in ragione della quota di

partecipazione al capitale sociale da ciascuno detenuta, in quanto presunti percettori di reddito da capitale.

L'attribuzione degli utili societari ai soci è normativamente prevista soltanto per le società di persone, nei confronti delle quali si applica il cosiddetto "principio di trasparenza" di cui all'articolo 5 del TUIR. In forza di tale disposizione, il reddito delle società di persone non viene direttamente assoggettato a tassazione, ma soltanto a seguito dell'imputazione di esso, pro quota, ai singoli soci, in capo ai quali si determina l'obbligazione tributaria.

Negli anni la progressiva generalizzazione e diffusione del suddetto schema societario, ha visto gli uffici finanziari approdare ad una sorta di equiparazione tra le società di persone e le società di capitali a ristretta base partecipativa ritenendo anche per quest'ultime legittimo assoggettare a tassazione i maggiori utili extrabilancio non dichiarati e accertati nei confronti della società, direttamente in capo ai soci, presumendo che tali utili occulti fossero loro distribuiti. Ciò ha trovato conforto anche in un consolidato orientamento della Corte di Cassazione che ritiene oggi legittima la presunzione di attribuzione in capo ai soci degli utili extracontabili accertati in capo ad una società di capitali a ristretta base sociale. Tale "ribaltamento" del reddito societario sui soci avviene in forza di una "presunzione di distribuzione" che integra – secondo la Suprema Corte – i requisiti di gravità, precisione e concordanza legittimanti l'accertamento nei confronti dei soci, sulla base di tale presunzione.

I Supremi Giudici hanno motivato tale posizione affermando che "[...] essere socio di una società di capitali con compagine sociale ristretta significa trovarsi in una situazione oggettiva, che è giuridicamente rilevante perché, anche senza voler ipotizzare analogie con la sfera dell'illiceità parlando di "complicità", lo scarso numero di soci si converte nel dato qualitativo della maggiore conoscibilità degli affari societari. La giuridicità di tale situazione oggettiva si esprime attraverso la sottoposizione del socio all'onere di conoscere" (Cass. del 15 febbraio 2008, numero 3896).

L'esistenza di una ristretta base proprietaria o familiare, cioè di un numero ridotto di soci, oppure di soggetti che siano addirittura legati da

rapporti familiari è condizione sufficiente per presumere che tra di essi esista una sorta di vincolo di solidarietà e pertanto viene a costituire il fatto noto dal quale presumere quello ignoto di distribuzione ai soci del predetto reddito occulto societario.

In assenza di una nozione inerente alla “ristrettezza” della base proprietaria nel nostro panorama normativo, il criterio dimensionale rappresentato dal numero dei soci viene a configurare quello maggiormente esplicativo. Il concorso di pochi all’indirizzo dell’attività sociale consentirebbe, infatti, di influire con maggiore probabilità, sulle scelte riguardanti la destinazione dei risultati economici dell’attività.

Da ciò consegue che viene delegato al contribuente il compito di produrre una prova complessa, tesa a dimostrare, a contrario, di non aver percepito alcun utile in “nero”. Sul punto la Corte di Cassazione con sentenza 23 dicembre 2019 n. 34282, precisa che “nelle ipotesi di società a ristretta base partecipativa è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essi reinvestiti”. E’ evidente che tale meccanismo, seppur avallato dalla giurisprudenza di legittimità è privo di ancoraggio normativo e si pone in contrasto con i principi generali del diritto sostanziale tributario.

La ristretta base azionaria assunta come chiave di volta che consente all’Amministrazione di presumere la distribuzione degli utili, non può far ulteriormente presumere che gli stessi siano stati effettivamente distribuiti ai soci o che la distribuzione sia avvenuta nello stesso periodo di imposta in cui li avrebbe prodotti la società e nella stessa proporzione della quota di partecipazione al capitale sociale. Parte della dottrina ha preso, infatti, una posizione contro l’applicazione di questo automatismo ai casi in cui gli accertamenti non si concretizzano in una maggiore disponibilità anche finanziaria sulla società. Le ultime pronunce di merito e di legittimità hanno invece escluso, in particolari condizioni, la possibilità di accertare un dividendo in capo ai soci.

Al fine di mitigare e smussare la cd. probatio diabolica, si è sviluppato un nuovo orientamento giurisprudenziale che ha ammesso le

circostanze in cui la stessa presunzione può essere superata relegando ai casi in cui l'Amministrazione non fornisce la cosiddetta "prova rafforzata" della ristretta base sociale e dell'effettiva distribuzione degli utili, e/o laddove il contribuente dimostra la sua estraneità alla gestione e alla conduzione familiare. La ristrettezza della base societaria viene, dunque, ad essere condizione necessaria ma non sufficiente per l'accertamento dei maggiori redditi di capitale a carico dei soci. Al fine di legittimare l'accertamento in capo ai soci, l'ufficio deve ricercare ulteriori fatti-indice che vanno ad integrare e rafforzare la presunzione semplice della ristretta base, determinando il trasferimento dell'onere probatorio in capo al contribuente. Sul punto, la Suprema Corte con l'Ordinanza n. 923 del 20 gennaio 2016 ha precisato che laddove il contribuente introduce una prova contraria, attraverso l'integrazione di fonti di prova "sufficientemente valide" che sconfessino la ripartizione degli utili presunta dall'Ufficio, l'Amministrazione ha l'onere di rispondere, introducendo "ulteriori" elementi positivi di dimostrazione dell'avvenuta distribuzione rispetto alla presunzione.

La necessità di una prova rafforzata si fa ancora più stringente se si considera il caso di accertamento condotto dall'Ufficio nei confronti di un socio con partecipazione minoritaria, avente deboli poteri di gestione (cfr. CTR Lombardia sentenza n.5279/2019). Ciò è stato avvalorato dalla Suprema Corte che, con l'Ordinanza n.18042 del 2018 ha chiarito che se il socio è estraneo alla gestione non opera la presunzione di percezione di utili non dichiarati. Pertanto, la presunzione può essere vinta dalla dimostrazione dell'estraneità del socio alla gestione sociale. Il socio deve fornire la prova di aver ricoperto un ruolo meramente formale di mero intestatario delle quote sociali, senza avere concretamente svolto alcuna delle attività di gestione e controllo riservate dalla legge e dallo statuto al socio della società a responsabilità limitata (Ordinanza n. 27445/2020).

Altro aspetto fortemente dibattuto a livello giurisprudenziale è costituito dall'imputazione di maggiori utili ai soci nel caso di ripresa a tassazione di costi in capo alla società. In altri termini, si tratta dei casi in cui il maggior reddito societario accertato non derivi da ricavi occultati o costi fittizi ma dalla fattispecie di costi indeducibili. Con la recente

sentenza 02.02.2021 n. 2224 la Corte di Cassazione recita “i costi costituiscono un elemento rilevante ai fini della determinazione del reddito di impresa, sicché quando essi siano “fittizi” o “indeducibili”, scatta la presunzione che il medesimo è maggiore di quanto dichiarato o indicato in bilancio, con la conseguenza che non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l’indeducibilità o inesistenza di costi”. Secondo i giudici di legittimità i costi fiscalmente deducibili sarebbero equiparabili – per i soci di società a ristretta base partecipativa- ai maggiori ricavi in nero, dovendosi ritenere che i costi fiscalmente non deducibili sono per loro natura, costi neutrali ai fini fiscali, nel senso che di essi non è dato tener conto ai fini della determinazione della base imponibile, la quale è da ritenere essere stata comunque alterata in caso di costi erroneamente ritenuti deducibili, con conseguente inevitabile ricaduta sulla quantificazione delle imposte dovute. Anche in questo caso, si è in presenza di una sorta di “manipolazione” della distribuzione degli oneri probatori con inversione degli stessi in capo al contribuente il quale per vincere tale presunzione deve fornire idonea prova.

Con l’Ordinanza n. 10732 del 22 aprile 2021 la Corte di Cassazione ha affermato che la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili, tipica delle società di capitali a ristretta base proprietaria, trova applicazione anche quando la società, il cui accertamento non sia stato nella specie impugnato, è estinta.

3.3 Grado di ripartizione dell’onere probatorio

A seguito di quanto sopra esposto in merito alla genesi di siffatta presunzione, anche alla luce dei vari orientamenti giurisprudenziali susseguitisi nel tempo, non si può non rimarcare come la situazione sul versante della ripartizione dell’onere probatorio, allo stato attuale, risulti contraddistinta da una profonda disparità tra le parti, completamente sbilanciata a favore dell’Ufficio. A tal proposito infatti, mentre per l’Amministrazione è sufficiente limitarsi alla semplice citazione della “regola di esperienza” collegata ad una presunta “complicità che normalmente lega un gruppo ristretto di soci” al fine di motivare un atto impositivo, il contribuente per difendersi dovrà affrontare il vero e proprio archetipo della “probatio diabolica”; anche perché, a tutt’oggi, né la dottrina

né tantomeno il diritto vivente hanno inquadrato un percorso positivo mediante il quale il destinatario di siffatta pretesa tributaria possa contribuire alla formazione di fatti ed argomentazioni a proprio favore. La formula ormai totemica sulla quale, in base al convincimento della Suprema Corte, il contribuente dovrebbe fondare la propria difesa, è quella che impone a quest'ultimo la formazione di una prova negativa, che consiste nel "provare che i maggiori ricavi attribuiti alla società non siano mai distribuiti, ma accantonati o reinvestiti dalla società, ovvero dimostrare la propria estraneità alla conduzione della società anzidetta" (ex multis, vedi Cass. 17461 2017; Cass. n. 1932/2016; più recentemente Cass. Ord. 4117/2021); tuttavia tale precetto, ormai divenuto assioma sia per gli Uffici tributari sia per i giudici di legittimità, in realtà non fornisce al destinatario di un atto impositivo alcun appiglio sufficiente ad imbastire una difesa efficace.

L'affermazione contiene infatti un duplice trabocchetto logico.

In primis, questa pone a fondamento della prova contraria l'esistenza incontrovertibile di somme non dichiarate e non tracciabili, a prescindere o meno dal reale contenuto dell'accertamento sulla ristretta base sociale. Delle due l'una: se tali somme non sono state percepite dal socio, allora devono essere state assorbite dal ciclo produttivo dell'azienda, quantomeno ad insaputa del socio stesso.

Una forzatura del genere è sufficiente per dichiarare totalmente estraneo ai principi costituzionali un siffatto ragionamento.

Ma c'è di più: il voler dimostrare l'avvenuto accantonamento di redditi non dichiarati da parte della società e l'eventuale loro reinvestimento, se da un lato può scagionare il socio, dall'altro potrebbe nascondere il rischio concreto di far sospettare l'avvenimento di possibili fattispecie criminose. Basti pensare ad eventuali accuse di riciclaggio e/o autoriciclaggio, considerata la presenza di ingenti somme in contanti non dichiarate; per tacere di possibili addebiti di appropriazione indebita nei confronti della società e dei loro amministratori, quando non di bancarotta preferenziale e/o fraudolenta in presenza di enti in stato di dissesto. Con il proposito di non trasformare la propria difesa in un clamoroso autogol, evitando possibilmente risvolti di carattere penale, ci si

chiede come organizzare una difesa sostenibile nelle fasi amministrative e giudiziarie del contenzioso tributario.

a) Si sarebbe tentati, in prima battuta, di voler certificare in via documentale l'assenza di qualsivoglia flusso di tipo finanziario dalla società a favore del socio, con esclusione delle consuete forme di un dividendo o di un compenso trascritto nelle scritture contabili dell'ente, mediante la produzione, ad esempio, degli estratti relativi a conti bancari accesi ed intestati ai soci e alla società medesima. Anche tale modalità, tuttavia, non è scevra di rischi in quanto, oltre a prestare il fianco a questioni legate alla privacy, rischia di dare il via specialmente in sede amministrativa ad un vero e proprio accertamento bancario, foriero di imprevedibili conseguenze. Tale percorso argomentativo, comunque, è già stato smentito da alcune sentenze emesse dalla stessa Cassazione (vedi sent. 4117/2021: "La prova liberatoria non può certo consistere nella produzione di propri estratti conto bancari ovvero nell'attestazione di mancati incrementi del proprio patrimonio personale, potendosi legittimamente presumere che egli possa avere acquisito gli introiti societari in nero e quindi con modalità non tracciabili contabilmente"). L'evidenza della prova diabolica è evidente (la modalità di incasso in forma non tracciabile è data per assodata, così come la sua finalità *contra legem*).

b) In secondo luogo, sarebbe possibile prendere in considerazione la prova di come i rapporti tra i soci e il management della società risultino di fatto inconsistenti se non inesistenti, tali da poter escludere nei confronti dei primi la conoscenza di redditi non dichiarati prodotti dalla gestione aziendale e, di conseguenza, una successiva ripartizione degli stessi.

c) Un'ulteriore strada potrebbe essere quella di dimostrare l'impossibilità fisica del socio di poter prelevare somme ingenti in contanti (di tale modalità si parla, dovendosi escludere per tali somme, sempre almeno secondo la Cassazione, ogni tracciamento finanziario e contabile): ciò potrebbe accadere perché magari il socio medesimo vive all'estero, o perché comunque, nel caso di somme particolarmente consistenti, secondo una comune norma di esperienza risulterebbe

alquanto improbabile la circolazione di quantità di contanti tali senza obiettive difficoltà di raccolta e trasporto.

d) Ancora, un'altra opzione difensiva potrebbe essere quella di far vedere come il socio, nonostante la presunta mole di denaro contante corrisposta dalla società, non abbia sostenuto spese tali da poter suggerire un cambiamento radicale del proprio stile di vita, analogamente a quanto effettuato dagli Uffici con il c.d. "redditometro" ex art. art. 38, c. 4 a 8, D.P.R. n. 600/1973, ma al contrario.

e) Come affermato da autorevole dottrina, l'accertamento basato sulla ristretta base societaria è incompatibile con tutte le fattispecie diverse da quelle concernenti ricavi non dichiarati o costi fittiziamente sostenuti, quali ad esempio la presenza di costi indeducibili, accantonamenti e/o ammortamenti recuperati a tassazione, applicazione delle regole CFC, di transfer pricing o di acquisti da paesi a fiscalità privilegiata, violazione del principio di competenza di costi e ricavi, applicazioni di fattispecie di controllo di tipo statistico quali indici di affidabilità fiscale, studi di settore e società di comodo.

Con riferimento invece all'accantonamento e al reinvestimento di tali fondi occulti da parte della società a ristretta base imponibile, il discorso è diverso e per certi versi ancora più delicato, consapevoli di quanto detto poc'anzi sulle possibili implicazioni a livello penale della vicenda. Tale prova si riassume in una vera e propria "confessione" da parte di terzi sull'esistenza di tali somme, e su come queste siano state accantonate ed utilizzate, magari evidenziando il luogo materiale o immateriale sul quale risultavano custodite.

In aggiunta a tale modalità, alquanto rischiosa ma che comunque potrebbe essere tenuta in considerazione in presenza di particolari circostanze, sarebbe in talune circostanze possibile fare leva sui fatti già accertati e riportati all'interno dell'atto impositivo, per dimostrare come tali somme siano finite in un ciclo produttivo già individuato dagli accertatori e che in quanto tale non può coinvolgere soggetti terzi quali i soci.

Prendiamo ad esempio un accertamento analitico induttivo condotto dall'Ufficio nei confronti di una società, sul presupposto che quest'ultima abbia utilizzato lavoratori "in nero", il sostenimento dei cui costi

ha evidenziato, secondo l'Ufficio, la sussistenza di introiti non dichiarati da parte della società; sarebbe possibile dimostrare, a questo punto, che tali somme non dichiarate abbiano alimentato (almeno in parte) tale fase occulta del ciclo produttivo (nella fattispecie: i compensi a nero) e pertanto non siano state oggetto di distribuzione a soggetti terzi. La pericolosità insita in tale ragionamento si concretizza in una automatica dichiarazione di colpevolezza dell'ente societario, sacrificando quest'ultimo alla salvaguardia della compagine sociale. Un'opzione questa che, ripetiamo, pur essendo astrattamente praticabile in determinate situazioni nasconde evidenti pericoli nonché imprevedibili conseguenze.

Giunti a questo punto, è facile rendersi conto di come la partita per il contribuente si complichino a dismisura, vuoi per la capziosità del ragionamento presuntivo utilizzato da controparte, vuoi per le conseguenze nefaste e tutt'altro che secondarie che una possibile sua difesa potrebbe scatenare nei confronti dell'ente societario e dei soggetti responsabili della gestione della medesima.

Il problema si fa ancora più complesso con il recente indirizzo intrapreso dalla Cassazione sui costi indeducibili, vedi sent. n. 2224/2021 (in senso conforme, Cass., ord. 25501/2020): poiché "i costi fiscalmente non deducibili sono per loro natura costi neutrali ai fini fiscali, nel senso che di essi non è dato tener conto ai fini della determinazione della base imponibile, la cui quantificazione è quindi da ritenere essere stata comunque alterata, con conseguente inevitabile ricaduta sulla quantificazione delle imposte" se ne dovrebbe dedurre come "i costi indeducibili vanno ad alterare il conto economico, che, una volta emendato da tale errore, comporta inevitabilmente ricavi maggiori e, quindi, un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato". Tale sentenza, che esprime principi a dir poco sorprendenti che contrastano contro qualsiasi logica di tipo economico, apre la porta alla completa trasparenza delle società di capitali per il fisco, con il fine ultimo (e ormai dichiarato) di riferire in modo forzoso le vicende reddituali delle società alle persone fisiche, magari titolari di beni e disponibilità tali da garantire l'Erario rispetto a società sempre più sottocapitalizzate come tradizione del nostro paese.

L'onere della prova del contribuente potrebbe a questo punto essere vinto tramite la dimostrazione della congruità del costo e la non utilizzabilità del bene / servizio indeducibile a beneficio del socio stesso: ma ha veramente senso a questo punto continuare a porsi nei confronti di tale questione in questi termini? È chiaro come il ragionamento inferenziale perseguito dagli uffici e ribadito dalla giurisprudenza di legittimità risulti insostenibile, sia dal punto di vista logico deduttivo sia alla prova concreta dei fatti, in quanto in palese contrasto con i principi costituzionali del giusto processo di cui all'art. 111 della costituzione nonché di legalità ed imparzialità della pubblica amministrazione, ai sensi dell'art. 97 comma 2 della nostra Carta costituzionale.

3.4 Sproporzione evidente tra onere probatorio a carico del contribuente e a carico del fisco.

Alla luce di quanto finora analizzato, è evidente come l'onere probatorio sia totalmente (ed ingiustificatamente) sbilanciato a favore del fisco, con pochissime possibilità per il contribuente di costruire un'adeguata difesa.

La portata della presunzione relativa alla ristretta base imponibile, l'assenza di una definizione giuridica di società a ristretta base societaria o familiare, nonché la funzione distorta della Cassazione che da nomofilattica diventa creatrice, i spregio alla ripartizione dei poteri legislativo, giudiziario ed esecutivo, ha generato ormai una vera e propria distorsione del sistema, con l'unico e malcelato scopo di aumentare il gettito identificando il soggetto giuridico produttore di reddito con le persone fisiche che compongono la sua compagine sociale, possibilmente dotate di sufficiente capacità patrimoniale.

È facile peraltro immaginare l'impatto di tali forme surrettizie di tassazione in un mondo economico ove la forma della società a responsabilità limitata ha assunto un ruolo centrale, specie a seguito di una serie di iniziative del legislatore volte a favorire l'iniziativa e l'imprenditoria giovanile (vedi le c.d. s.r.l. "semplificate", "a capitale ridotto", start-up innovative") spesso connotate da una base partecipativa ristretta e composta da persone fisiche.

L'ONERE DELLA PROVA IN CASO DI ACCERTAMENTO SU OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE ED OGGETTIVAMENTE INESISTENTI

A cura di Adelaide Rescigno e Francesco Verderosa

4.1 Premessa

È l'articolo l'art.1 del D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74 a fornire, alla lettera a), la nozione di "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", qualificando i delitti di cui agli artt. 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), e 8 del Decreto (Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti).

La definizione contempla le seguenti ipotesi: fatture o altri documenti emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi. La prima ipotesi si riferisce alla c.d. **inesistenza oggettiva**, la seconda alla c.d. **inesistenza soggettiva**.

L'inesistenza soggettiva dell'operazione, si determina quando vi è un'indicazione mendace dei soggetti che hanno partecipato ad essa: si verifica allorché l'emittente ovvero l'utilizzatore siano soggetti diversi da coloro i quali hanno effettivamente svolto la prestazione o ricevuto la medesima, pagandone il corrispettivo⁹.

L'inesistenza oggettiva si può dire che non dà luogo a problemi interpretativi in quanto si riferisce alle operazioni nella realtà non avvenute, che non hanno avuto effettivamente luogo in natura (ad es. non è mai

⁹ Cass. Pen. Sez. III, 11 luglio 2012, n. 27392, in Ced, Rv. 253055.

stata venduta la merce indicata in fattura o non è stato prestato il servizio nella stessa esposto).

Quando parliamo di **operazioni soggettivamente inesistenti** ci si riferisce il più delle volte alla c.d. “frodi carosello”. Con quest’ultime, il frutto illecito della truffa è costituito dall’IVA incassata sulle vendite di prodotti e non versata all’Erario da parte di società all’uopo appositamente costituite (c.d. “cartiere” o “missing trader”).

Non di rado, tuttavia, il meccanismo coinvolge società che si pongono al di fuori dei circuiti frodati e che però, in ragione della complessità delle operazioni poste in essere, si trovano in situazioni di obiettiva difficoltà nel vedere riconosciuta la propria inconsapevolezza al disegno fraudolento da parte dell’Amministrazione finanziaria. Quest’ultima tende ad attribuire automaticamente l’inesistenza soggettiva alle fatture emesse da contribuenti che hanno commesso una serie di violazioni fiscali (omissioni di versamenti e/o dichiarazioni) associate a comportamenti sospetti (ad es. cessazione di attività), colpendo poi il cessionario per l’indebita detrazione dell’IVA (quindi, con il riversamento dell’IVA nonché l’applicazione delle sanzioni per indebita detrazione della stessa), ancorché quest’ultimo sia inconsapevole della frode posta in essere dai propri cedenti.

Generalmente la tesi sposata dall’Amministrazione fiscale è quella di sostenere che il cessionario nazionale “sapeva” o “poteva sapere” di partecipare alla “frode carosello” in quanto ha sostenuto dei costi di acquisto dei beni a prezzi inferiori rispetto a quelli di mercato (in considerazione del fatto che se il cedente non versa l’IVA, tale soggetto può effettuare degli abbassamenti di prezzo vendendo anche sottocosto), potendo in tal modo procedere alla rivendita dei beni acquistati a prezzi maggiormente competitivi rispetto agli altri competitor.

Nel caso di **operazioni oggettivamente inesistenti**, invece, nella generalità dei casi, l’Amministrazione Finanziaria contesta il fatto che la fattura attenga operazioni mai poste in essere nella realtà, o per meglio dire che la stessa fattura sia una mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai realizzate.

Conseguentemente, in tale ipotesi saranno riprese, con applicazione delle relative sanzioni, sia l'IVA detratta che il costo dedotto.

4.2 Inquadramento normativo: i principali orientamenti giurisprudenziali

La ripartizione dell'onere della prova tra le parti, nel caso di operazioni inesistenti, è una querelle ancora aperta e dibattuta tra giurisprudenza europea ed interna.

La delicatezza della questione risiede nel fatto che costituendo il diritto alla detrazione un principio fondamentale nel sistema europeo, non sarebbe (lo stesso) comprimibile di natura.

La giurisprudenza nazionale sul punto dimostra d'essere in linea con quella europea: la Corte di Giustizia UE ha sottolineato la non comprimibilità del diritto alla detrazione IVA, quale uno dei principi regolatori dell'imposta, sottolineando come l'onere probatorio, nel caso di frodi c.d. "carosello", gravi sull'Ufficio il quale è tenuto a dimostrare la "malafede del cessionario", cioè dovrà provare la sussistenza di elementi oggettivi da cui scaturisca la consapevolezza (in capo al cessionario) di partecipare ad un'operazione fraudolenta.

Sempre la giurisprudenza europea, ha sottolineato che allorquando un'operazione venga considerata inesistente, l'A.F. è tenuta a dimostrare, alla luce di elementi oggettivi e sulla base dei principi sull'onere della prova vigenti nello Stato di appartenenza, che il soggetto sapeva o avrebbe dovuto sapere sulla base dell'ordinaria diligenza che l'operazione realizzata andava ad inserirsi in un complesso quadro di evasione dell'Iva¹⁰.

In altre parole, una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova (ad esempio, mediante la dimostrazione che l'emittente è una "cartiera" o una società "fantasma") dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Tale onere non può ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle

¹⁰ Corte di giustizia UE, 6 dicembre 2012, causa C-285/11

scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia¹¹.

Quindi, qualora l'Ufficio pretendesse di negare il diritto di un contribuente alla detrazione dell'IVA, nel caso di fatture relative ad operazioni inesistenti, lo stesso (Ufficio) dovrà in primis dimostrare che l'operazione commerciale è stata posta in essere tra soggetti diversi da quelli indicati in fattura (nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti), avendo riguardo della conoscenza e/o presunta conoscibilità da parte del cessionario circa la fittizietà dell'operazione, in altri termini dovrà dimostrare la consapevole partecipazione (del contribuente) al disegno fraudolento realizzato dal cedente.

Bisogna sottolineare come "l'Amministrazione possa assolvere al suo onere probatorio anche mediante presunzioni, quindi non necessariamente con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, consistenti nell'esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente; in buona sostanza, elementi indiziari che, avuto riguardo alle concrete circostanze, avrebbero dovuto indurre un normale operatore a sospettare della regolarità dell'operazione. In presenza di tali elementi indiziari, si riversa sul contribuente l'onere di provare di essersi trovato nella situazione di oggettiva inconoscibilità delle pregresse operazioni intercorse tra il cedente e i precedenti fornitori, ovvero, nonostante l'impiego della dovuta diligenza richiesta dalle specifiche modalità in cui si è svolta l'operazione contestata, di non essere stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione"¹². Una volta assolto tale onere incombente in capo all'A.F., il contribuente dovrà dimostrare la propria buona fede, ossia la mancata consapevolezza di essere stato parte di un disegno fraudolento; occorre ribadire che la regolarità formale delle scritture è condizione necessaria ma non

¹¹ CORTE DI CASSAZIONE – Ordinanza 26 febbraio 2020, n. 5174

¹² Cass., civ., Sez. VI – 5 Ord., 13/02/2018, n. 3473

sufficiente per dimostrare la buona fede dello stesso, essendo dati o circostanze facilmente falsificabili.

In sostanza, la mera sussistenza di una fattispecie fraudolenta non potrebbe comportare ex se la perdita del diritto di detrazione previsto innanzitutto a livello Ue dalla “Direttiva Iva”, in quanto è necessario provare che il contribuente sapeva (o avrebbe dovuto sapere) di partecipare ad una operazione volta ad evadere le imposte.

In altre parole, l’Amministrazione finanziaria che contesti la c.d. “frode carousel” deve provare, anche per il tramite di presunzioni purché siano gravi, precise e concordanti, gli elementi di fatto che fanno capo al cedente (si tratta di quegli elementi probanti che dimostrino la sua natura di cartiera, l’inesistenza di una struttura operativa e il mancato pagamento dell’IVA) e la connivenza del cessionario, dimostrabile sulla base di elementi oggettivi che avrebbero indotto un normale operatore economico a sospettare dell’irregolarità dell’operazione, spettando solo successivamente al contribuente di assolvere il proprio onere probatorio dimostrando di aver concluso effettivamente l’operazione e di essersi trovato in uno status di oggettiva impossibilità di percepire il carattere fraudolento della medesima operazione, nonostante l’impiego dell’ordinaria diligenza; facendo uso della comune diligenza, il contribuente deve verificare, ossia provare, la regolarità sostanziale dell’operazione e non soltanto la regolarità formale della fattura¹³.

Neppure la constatazione tra la corrispondenza del prezzo fatturato a quello corrente di mercato è sufficiente al fine di provare la buona fede soggettiva intesa quale non conoscibilità da parte del cessionario dell’operazione fraudolenta¹⁴.

Con riferimento, invece alle sentenze delle diverse Commissioni tributarie¹⁵ le stesse fanno sempre leva, così come da dettato comunitario, che sia onere dell’Amministrazione finanziaria dimostrare (anche mediante presunzione relativa ma con i requisiti della gravità, della

¹³ Cass. Civ., Sez. V, sentenza n. 13803 del 2014

¹⁴ Cass. Civ. Ord., Sez. VI, n. 12615 del 2018

¹⁵ Tra le principali: C.T. Reg. Roma sent. n. 1149/9/14 del 25 febbraio 2014 ; C.T. Reg. Lombardia sent. n. 110 del 21 giugno 2013 ; C.T. Il grado di Bolzano sent. n. 14 del 21 febbraio 2013 ; C.T. Reg. Roma sent. n. 164/28/12 del 29 ottobre 2012

precisione e della concordanza) il coinvolgimento del cessionario alla “frode carosello”. Inoltre, è stato più volte ribadito che il diritto alla detrazione non è pregiudicato dal fatto che, nella catena delle cessioni in cui si iscrivano tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un’altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest’ultimo, sia viziata da frode all’IVA.

4.3 Ripartizione dell’onere probatorio

Doverosamente delineati gli elementi essenziali caratterizzanti operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, e appurato il consolidato orientamento giurisprudenziale in materia, occorre ora fare un ulteriore passo in avanti in relazione al tema che forma oggetto di studio.

L’argomento dell’onere della prova, nelle operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, come ut supra accennato, è un aspetto molto delicato e merita di essere trattato con particolare attenzione. Ciò in quanto, a seconda di quale dei due illeciti venga ipotizzato, sono totalmente differenti sia l’onere probatorio – gravante sull’amministrazione e sul contribuente – sia le conseguenze sanzionatorie.

Ragionando in termini generali, come ben noto a codesti attenti lettori, si riporta che, in materia di distribuzione dell’onere della prova nel processo tributario, vale la regola generale dettata dall’art. **2697 cod. civ.** e, in applicazione della stessa, “l’amministrazione finanziaria che vanti un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa”.

Nel precedente paragrafo, si è avuto modo di constatare che l’aspetto più delicato e dibattuto in tema di fatture false concerne la ripartizione dell’onere della prova sulla fittizietà dell’operazione. Orbene, una volta assolto il suo compito (anche mediante elementi indiziari – c.d. “presunzioni”), l’azione dell’Amministrazione Finanziaria deve spegnersi ed è il contribuente che deve provare la soggettiva e/o oggettiva erroneità del rilievo, contestando sempre nel merito le asserzioni portate dall’Ufficio e, in tal guisa, replicando in modo puntuale a tutti i diversi elementi (anche indiziari) che sono portati nell’accertamento. Ma, in tali casi,

come deve comportarsi il soggetto accertato? Che cosa è tenuto a provare?

Nello specifico:

- nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti, l'onere probatorio potrà essere assolto dimostrando che la cessione del bene (o la prestazione del servizio) sia effettivamente avvenuta, tramite documentazione a sostegno o altri mezzi di prova;
- nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, invece, il contribuente accertando è onerato di dimostrare di non essersi trovato nella situazione di oggettiva conoscibilità delle pregresse operazioni intercorse tra il "cedente" e il "fatturante" in ordine al bene ceduto; oppure, nonostante il possesso della richiesta capacità cognitiva, di non essere stato in grado di travalicare l'ignoranza del carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti coinvolti. In sostanza deve dimostrare che, sulla base della normale diligenza esigibile dall'operatore economico e sulla base delle circostanze di fatto, non si è accorto o non avrebbe potuto accorgersi dell'illiceità dell'operazione.

Nel proseguo del presente lavoro si esaminerà, anche facendo ricorso a casi pratici, il grado di ripartizione dell'onere probatorio, distinguendo ciò che avviene in caso di contestazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, dal caso in cui le stesse si riferiscano a operazioni oggettivamente inesistenti. Infatti, la distinzione tra inesistenza oggettiva e soggettiva non costituisce un'improduttiva attività di mera classificazione, di contro accompagnandosi a questa una diversa ripartizione dell'onere probatorio processuale tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Sullo specifico punto, la distinzione tra fatture oggettivamente e soggettivamente inesistenti assume vitale importanza tenuto conto che, qualora non venga provata la consapevolezza di prendere parte ad una frode da parte dell'acquirente, nella particolare ipotesi di fatture soggettivamente inesistenti, il costo dell'acquisto del bene o del servizio potrebbe addirittura essere riconosciuto deducibile dal reddito d'impresa.

In merito, come affermato dalla prassi, l'indeducibilità non trova infatti applicazione per i costi e le spese esposti in fattura o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi (circolare AdE 32/E/2012).

Sul piano dell'imputazione dell'onere probatorio appaiono, peraltro, tutt'altro che trascurabili le recenti indicazioni fornite dalla Corte di Cassazione che, percorrendo la via che conduce all'individuazione di un qualche punto di equilibrio tra la tutela della buona fede del soggetto passivo, da una parte, e la cura degli interessi erariali, dall'altra, ha avuto modo di precisare che spetta all'amministrazione fiscale dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore.

Giova ricordare che la stessa Guardia di Finanza richiama l'orientamento espresso dalla suprema Corte di cassazione che, con la **sentenza n. 24321 del 4.10.2018**, ha sancito che, ai fini della ripartizione dell'onere della prova:

- in primo luogo incombe sull'Amministrazione finanziaria dimostrare che, a fronte dell'esibizione del titolo (rectius la fattura), difettano le condizioni oggettive e soggettive per la detrazione Iva;
- successivamente, spetterà al contribuente fornire la prova contraria, ossia di aver svolto le trattative commerciali in buona fede, ritenendo incolpevolmente che le merci acquistate fossero effettivamente rifornite dalla società cedente.

Attenzione: ai fini probatori non rilevano altri elementi quali, a titolo esemplificativo: la regolarità formale delle scritture; le evidenze contabili dei pagamenti; l'inesistenza di un dimostrato vantaggio (in quanto i prezzi di vendita erano conformi o superiori alla media di mercato).

In definitiva, l'acquirente potrà dimostrare la propria buona fede conservando traccia:

- della corrispondenza commerciale intercorsa con il cedente (es. e-mail, fax, ordini di acquisto);

- dei riscontri effettuati presso i registri conservati dalle Camere di Commercio, che confermino la regolare esistenza del fornitore;
- dell'identità della controparte con cui sono state condotte le trattative commerciali, nonché la loro riconducibilità al soggetto cedente indicato nella fattura emessa, che nella normalità dei casi agiscono in qualità di dipendenti, amministratori, procuratori, addetti commerciali dell'impresa fornitrice.

4.3.1 Onere della prova in caso di operazioni oggettivamente inesistenti

Nell'ipotesi di accertamento scaturente dall'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, come già enucleato nel precedente paragrafo, una volta che l'Amministrazione Finanziaria abbia portato a termine l'onere di provare l'inesistenza (oggettiva) delle suddette, anche sulla base di presunzioni semplici "qualificate", ossia dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, spetta al contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non limitandosi, però, ad una semplice contestazione di quanto affermato dall'ufficio e fornire solo fatture e prove di pagamento. È il caso, ad esempio, della consegna/trasporto dei beni, della successiva rivendita a terzi, dell'esecuzione delle prestazioni, della conformità del corrispettivo stabilito e del pagamento eseguito. A ribadirlo sono i giudici di legittimità con l'ordinanza n. 19767/2021¹⁶.

Nel caso di specie l'Ufficio fornisce la prova dell'inesistenza oggettiva delle operazioni avvalendosi di una serie di indizi (assenza scritture contabili; indicazioni delle prestazioni sulle fatture generiche; assenza di corrispondenza tra fatture e pagamenti; errata indicazione in fatture della sede ed errata numerazione delle stesse). I Supremi Decidenti, nella controversia oggetto di vexata quaestio, hanno ritenuto insufficiente l'onere probatorio assolto dal contribuente mediante l'esibizione delle fatture e dei mezzi di pagamento, in quanto strumenti che solitamente vengono utilizzati allo scopo di far apparire reale

¹⁶ Cfr. BRUNO A., MORALES G., Norme e Tributi Mese - Accertamento e Riscossione, 15 luglio 2021

un'operazione in realtà fittizia¹⁷. Inoltre, in linea con quanto statuito da precedenti orientamenti di legittimità¹⁸, i Giudici hanno evidenziato che, non essendo possibile la materiale dimostrazione di un fatto non avvenuto, “la relativa prova può esser data mediante dimostrazione di uno specifico fatto positivo contrario, ovvero mediante presunzioni dalle quali possa desumersi il fatto negativo”.

Nella sentenza in oggetto, i giudici si soffermano sul requisito della consapevolezza del contribuente di prendere parte ad una frode fiscale. Tuttavia, rimarcano che nelle operazioni oggettivamente inesistenti la consapevolezza si considera “implicita”.

Questa sentenza fa seguito a quanto statuito dalla Suprema Corte di Cassazione con la recente ordinanza n.1278 del 22.01.2021.

Nel caso al vaglio della Corte suprema, l'amministrazione finanziaria aveva addotto diversi elementi atti a comprovare l'inesistenza delle operazioni, quali: la generica indicazione nelle fatture delle indicazioni relative alle prestazioni, la mancanza di un contratto tra la contribuente e la società emittente la fattura nonché di altri documenti comprovanti l'effettuazione della prestazione e la mancata predeterminazione dei compensi. Così facendo l'ufficio aveva adempiuto correttamente all'onere probatorio a proprio carico, spostando sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate negli atti impositivi.

In sede contenziosa, il giudice tributario deve valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'amministrazione e, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, “deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente”. In questa occasione i giudici d'appello non si sono attenuti ai principi espressi in sede di legittimità, perché hanno omesso qualsiasi valutazione critica sugli elementi addotti dall'amministrazione finanziaria, limitandosi ad aderire alla decisione di primo grado in maniera acritica e generica, con il risultato di rendere la motivazione espressa puramente figurativa e sostanzialmente

¹⁷ In termini, cfr. su tutte, Cassazione n.17619/2018

¹⁸ Cass. n.15162/2008

apparente. Da qui l'accoglimento dei motivi di ricorso dell'Agenda delle entrate e la cassazione della decisione di secondo grado.

Anche secondo altre recenti pronunce della Suprema Corte¹⁹, la prova contraria del contribuente non può consistere nella mera esibizione della fattura, in quanto espressione cartolare di operazioni commerciali mai realizzate, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. Si cita, a titolo di esempio, l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 26790/2020, secondo cui in materia di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, a fronte della prova indiziaria offerta dall'ufficio "è onere del contribuente provare che le operazioni in questione, ed i correlati costi, fossero invece effettivi. Tale ultima prova non può, peraltro, consistere nella mera esibizione della fattura, in quanto espressione cartolare di operazioni commerciali mai realizzate, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. 19/12/2019, n. 33915; Cass. 05/07/2018, n. 17619)."

4.3.2 Onere della prova in caso di operazioni soggettivamente inesistenti

Per disconoscere la deducibilità dei costi e la detrazione dell'IVA afferente a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione Finanziaria ha l'onere di provare, anche solo tramite il meccanismo delle presunzioni, non solo "inesistenza" del fornitore (cioè che le fatture siano state effettivamente emesse da un soggetto diverso da quello reale), ma pure che il cessionario dell'operazione, utilizzando l'ordinaria diligenza richiesta ad un imprenditore mediamente accorto, fosse in grado di avere consapevolezza che l'operazione stessa era stata realizzata con la finalità di compiere una frode e/o evadere l'imposta.

¹⁹ Cfr. Cassazione civile, Sez. Trib., ordinanza 14 maggio 2020, n. 8919; *Idem* Cassazione, nn. 33915/2019 e 17619/2018

Solo quando l'Amministrazione Finanziaria ottemperi a detto onere istruttorio, si realizza l'inversione dell'onere probatorio sul contribuente, spettando a costui fornire la dimostrazione di aver adoperato, al fine di non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima richiesta ad un operatore accorto, secondo criteri di proporzionalità e ragionevolezza, in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal scopo, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici derivanti dalla rivendita di merci o dalla prestazione di servizi²⁰.

Aldilà di alcune interpretazioni di qualche giudice di merito favorevoli al contribuente in quanto addossano l'onere probatorio in capo all'ufficio in termini di concreto coinvolgimento dell'acquirente, normalmente la giurisprudenza di legittimità, ritiene che tale onere gravante sull'amministrazione possa essere assolto anche in via meramente presuntiva.

Secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria e della Cassazione l'acquirente deve provare, infatti, la propria buona fede, ossia l'inconsapevolezza di partecipare agli illeciti altrui e che non avrebbe potuto sapere di tali illeciti.

Si ritiene opportuno riportare un'importantissima sentenza della Corte di **Cassazione n.25106 depositata il 10 novembre 2020** secondo cui, come poc'anzi enunciato ed in conformità al consolidato orientamento giurisprudenziale, in tema di fatture soggettivamente inesistenti, la condotta antieconomica del fornitore non necessariamente è prova della consapevolezza della frode da parte del contribuente: occorre infatti verificare se ed in che modo poteva conoscere simili informazioni²¹.

La vicenda scaturisce da un avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate ha recuperato, nei confronti di una società, l'IVA su alcune fatture asserite soggettivamente inesistenti. Il provvedimento, dopo

²⁰ Ex plurimis, Cass. n. 34723/2019; Id., n. 20497/2019; Id., n. 21799/2019. Cfr, BORGOGGIO A., *Il Fisco 23/2021*, Wolters Kluwer, pag.2275-2276

²¹ Cfr. AMBROSI L., *Il Sole24Ore, Norme e Tributi Plus*, 11 novembre 2020

essere stato confermato nei due gradi di giudizio di merito, veniva opposto, tramite ricorso in Cassazione, dalla società, con cui si contestava l'errore commesso dal Giudice di secondo grado nel confermare la sussistenza della consapevolezza della partecipazione alla frode. Nello specifico, la sentenza della Ctr si fondava sul presupposto che il fornitore aveva acquistato, ad un prezzo superiore rispetto a quello applicato alla società contribuente in sede di rivendita. I Supremi Giudici di legittimità, con la sentenza in oggetto, hanno rammentato che l'Ufficio impositore è onerato di provare non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in un sistema di evasione dell'imposta.

Orbene, da una prima disamina di questa importantissima sentenza, balza agli occhi il fatto che l'Amministrazione Finanziaria, come ampiamente risaputo, ha l'obbligo di provare, in base ad elementi specifici ed oggettivi (e non limitati alla mera fittizietà del fornitore), che il contribuente era ben consapevole (o avrebbe dovuto saperlo impiegando l'ordinaria diligenza richiesta) del carattere evasivo dell'operazione. Solo dopo che l'Ente impositore ha ultimato tale adempimento è richiesta la prova contraria al contribuente accertando.

Pertanto, la decisione della Corte di Cassazione è parecchio interessante, in quanto si prefigge l'obiettivo di rimarcare l'importanza, ai fini del compiuto assolvimento dell'onere probatorio dell'Amministrazione Finanziaria, degli indizi sulla consapevolezza del contribuente. La prova di tale consapevolezza non può dedursi da meri indizi privi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Infatti, a voler essere zelanti, le contestazioni relative a fatture soggettivamente inesistenti si fondano, per la maggioranza dei casi, sulla circostanza che il fornitore non adempia ai propri obblighi fiscali ovvero sulla sua condotta antieconomica. In questa circostanza, risulta impossibile per il contribuente averne piena conoscenza tanto più, che anche qualora chiedesse informazioni al proprio fornitore, di certo non riceverebbe notizie rassicuranti in merito.

4.4 Riflessioni conclusive e proposte della Commissione Processo Tributario UNGDCEC

Non sarà sicuramente sfuggito, dall'analisi del grado di ripartizione dell'onere probatorio in caso di operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti, che la recente giurisprudenza, sia di legittimità che di merito, sembra aver fatto proprio un importante (quanto non pienamente condivisibile) principio di diritto riguardante il già delicato rapporto intercorrente tra il contribuente (sia persona fisica che giuridica) e l'Amministrazione finanziaria in base al quale, al fine di poter procedere alla deduzione dei costi e alla detrazione dell'IVA, spetta al contribuente dimostrare l'erroneità dell'assunto formulato dall'Ufficio nelle contestazioni su determinate operazioni ritenute inesistenti.

In primis, a parere dello scrivente, sembra parecchio eccessivo il riconoscimento in capo all'Amministrazione finanziaria della legittimazione a contestare l'esistenza di un'operazione ricorrendo a semplici elementi indiziari e/o presuntivi (a titolo esemplificativo si citano, tra gli altri, la scarsa dotazione di personale dipendente o l'inadeguatezza della struttura necessaria alla prestazione di un determinato servizio).

In secundis, è importante soffermarsi sul diabolico onus probandi gravante sul contribuente accertando dato che, nella quotidiana vita economica ed imprenditoriale, lo stesso è solitamente in possesso della sola documentazione contabile relativa all'operazione (ergo la fattura o le evidenze contabili dei pagamenti) che, ritenuta pacificamente – e clamorosamente si aggiunge – insufficiente, lascia il contribuente alla difficile ricerca di elementi che vanno oltre le proprie possibilità²². Difatti, accade sovente che gli Uffici emettano avvisi di accertamento in maniera quasi automatizzata, trascurando l'impossibilità dei contribuenti (notoriamente soggetti deboli rispetto alla parte pubblica) di accedere a simili elementi probatori richiesti per dimostrare la propria buona fede.

Ed ancora, in suddetti termini, non si può non evidenziare che l'orientamento dei Supremi Decidenti di legittimità sembra non conformarsi

²² Per un'approfondita disamina sul punto, cfr. PIEMONTESE L., *Prova della buona fede nelle frodi IVA fondate su operazioni soggettivamente inesistenti*, in: Corriere Tributario, n. 38/2018, p. 2927.

alle disposizioni normative dettate dalla Corte di Giustizia Europea (CGUE), la quale non ammette presunzioni semplici ai fini dell'inversione dell'onere probatorio in presenza di accordi fraudolenti tra operatori economici, in linea con quanto stabilito dal fondamentale principio di certezza ed affidamento dei rapporti economici, regola generale cui anche il nostro ordinamento giuridico è informato (o, almeno, dovrebbe esserlo).

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA IN TEMA DI CONDOTTA ANTIECONOMICA DEL CONTRIBUENTE

A cura di Concetto Modica

5.1 Premessa

Che l'antieconomicità fosse "la nuova frontiera dell'accertamento presuntivo", lo si era intuito già nei primi anni della sua applicazione (tra il 2000 e il 2002) quando la giurisprudenza di legittimità accolse la novità "con entusiasmo"²³. Nel 2008, l'Agenzia delle Entrate, con la nota interna n. 55440, ha inviato i propri uffici territoriali ad utilizzare la condotta antieconomica (sia come sproporzione dei componenti negativi, sia come eccessiva compressione dei componenti positivi) quale presupposto, per i propri accertamenti, sufficiente a ribaltare l'onere probatorio sul contribuente e giustificare, quindi, la ripresa a tassazione del maggior reddito derivante da costi indeducibili o ricavi asseritamente non dichiarati. Era l'inizio di un disastro giuridico già annunciato (non solo da giuristi ma anche) dagli addetti ai lavori²⁴. Non si discute più dell'azienda che opera in perdita sistematica per più anni consecutivi o della società che vende un'imbarcazione ad una azienda infra-gruppo per poi noleggiarla²⁵. Si discute, invece di sindacato sulla

²³ Vedasi Cass. Sent. Nn. 15268/2000; 12813/2000; 1821/2001; 11645/2001; 13478/2001; 13478/2001; 10802/2002; 7680/2002; 7487/2002; 10802/2002.

²⁴ Così, solo per citarne alcuni: 1992 - R. Lupi: "a proposito di inerenza - il fisco può entrare nel merito delle scelte imprenditoriali?"; 2012 - A. Proto: "Nuove pronunce in tema di antieconomicità del comportamento del contribuente"; 2014 - M. Conigliaro: "Onere probatorio negli accertamenti sull'antieconomicità della gestione aziendale"; 2016 - M. Tasini: "Un mostro Chiamato Antieconomicità".

²⁵ M. Tasini opera cit

congruità dei costi/ricavi (nдр: inerenza quantitativa) e di sindacato sulla necessità/convenienza di quei determinati costi (nдр: inerenza qualitativa) per lo svolgimento dell'attività d'impresa.

Per avere un'idea dell'assoluta confusione sull'argomento, basti effettuare una rapida ricerca per avvedersi dell'esistenza di un numero di pronunce esorbitante – tutte differenti tra di loro. A titolo esemplificativo, si guardi alla storica decisione della Suprema Corte di Cassazione (cfr: ord. 450/2018) – che rimodellò il “principio di inerenza” come principio immanente nel sistema tributario tale da non essere suscettibile di sindacato quantitativo da parte degli Uffici, ma solo qualitativo. A detta pronuncia seguì, nello stesso anno, un'ulteriore Ordinanza (n. 14579/2018) tesa a ribadire che la valutazione della vantaggiosità economica non poteva mai ritenersi esclusa dal giudizio essendo, la stessa, requisito indispensabile per il riconoscimento dell'inerenza e della conseguente deducibilità della spesa. L'assenza di previsioni normative, nel silenzio del legislatore lungo più di 20 anni, ha determinato (e determina tutt'oggi) l'impossibilità di cogliere i limiti di un qualcosa (l'antieconomicità) che già era difficile da delimitare. Non è raro riscontrarne l'accostamento (errato – lo si ribadisce sin da subito) all'abuso del diritto, al transfer pricing o all'elusione fiscale.

Il caso

Le società A e B, tutte facenti parte dello stesso gruppo societario (identico socio ed amministratore Unico) operavano nel mercato italiano quali rivenditori di apparecchiature medicali.

A seguito di verifica fiscale, venne acclarato che la società A acquistava dette apparecchiature all'estero (extra UE), da altra società estranea al rapporto di gruppo e ad un prezzo di listino unico per tutta l'Europa.

Dette apparecchiature, poi, venivano rivendute dalla società “A” alla consociata “B” (sul territorio nazionale) con una percentuale di scontro pari al 70% con ciò determinando, in capo alla venditrice, ingenti perdite mentre, in capo alla consociata, ingenti utili.

Ne conseguiva avviso di accertamento per violazione della normativa in materia di transfer pricing.

Nel giudizio di prime cure, la società A eccepiva che le perdite erano ingenerate dalle pratiche antieconomiche poste in essere dall'allora

amministratore e socio unico per propri fini personali e non di transfer pricing. Inoltre, aggiungeva, non sussisteva alcun rapporto di controllo tra la società ricorrente “A” e la società venditrice (extra UE) “C” tale da far presumere una allocazione di utili in paesi a fiscalità privilegiata.

La On.le CTP adita accoglieva il ricorso rilevando, nella specie, che: 1) mancavano i presupposti per il transfer pricing (rapporto di controllo tra società Italiana e società straniera) nonché, 2) in assenza di tali pratiche, la società ricorrente avrebbe conseguito un reddito positivo ed in linea con i comparables del settore.

A seguito di appello proposto dall’Ufficio accertatore, detta sentenza veniva riformata dalla CTR Veneto la quale, con la pronuncia n. 303/06/2020 riteneva irrilevante la “pratica antieconomica” con conseguente legittimità della ascritta violazione della normativa in materia di transfer pricing.

Non si tratta di un errore isolato o sparuto in quanto già qualcuno²⁶ aveva evidenziato l’esistenza di un filone giurisprudenziale che propendeva per l’assimilazione del fenomeno dell’antieconomicità all’abuso del diritto (cfr. Cass. 25127/2009).

5.2 La nascita del fenomeno e i primi aspetti critici

In uno stato di diritto, la norma nasce da un “bisogno” avvertito dalla collettività o dallo stato sociale (sia in positivo che in negativo) e, a detto bisogno, lo Stato risponde legiferando. Si pensi al fiorire di norme con riferimento all’evento calamitoso del sisma del 1990 che colpì le province di Siracusa – Catania e Ragusa – ed in relazione al quale si rinven-
gono, ancor oggi, interventi normativi tesi a regolarne le fattispecie di rimborso (da ultimo DL 91/2017). Si pensi, altresì, al legiferare durante il periodo pandemico 2020/2021 che ha visto l’alternarsi di vari decreti tesi a regolare le misure di restrizione (bisogni negativi), e le misure di sostegno (bisogni positivi). Lo studio della norma consente, quindi, di comprendere come questa debba essere interpretata e quali limiti in-
contri.

²⁶ cfr. M. Conigliaro opera cit

E' vero che spesso, in ambito tributario, si è assistito allo "scavalca-mento" dei limiti normativi²⁷; altrettanto vero è, però, che, se la norma esiste (e quindi esiste il limite), il giudice è chiamato ad interpretarla ed applicarla secondo un ragionamento logico-giuridico suscettibile di essere censurato in sede di legittimità, viceversa, se la norma manca, allora tutto viene rimesso, arbitrariamente, all'interpretazione di ogni singolo decidente.

5.3 Inquadramento normativo: "l'assenza della norma"

La giurisprudenza ha definito l'antieconomicità come: "quei comportamenti che fuoriescano dai normali canoni dell'economia ed ai quali il contribuente non dia alcuna spiegazione o che non giustifichi in maniera convincente" (così Cass. 1821/2001)". Sovente, nelle sentenze, si rivengono ripetuti richiami alle nozioni economiche o di teoria economica sicchè parrebbe (ed è opinione diffusa) che si tratti di una diretta conseguenza proprio del "principio di economicità dell'attività d'impresa" dal quale bisogna partire per comprendere il fenomeno. Il codice civile, infatti, non fornisce una nozione di impresa bensì fornisce la nozione di "imprenditore" (colui che esercita l'attività d'impresa) e la nozione di "azienda" (l'organizzazione utilizzata dall'imprenditore per l'esercizio dell'attività d'impresa). Secondo il su citato principio di economicità dell'attività d'impresa, l'impresa è attività economica e, per aversi impresa, è essenziale che l'attività produttiva sia condotta con metodo economico, secondo modalità, cioè, che consentano la copertura dei costi con i ricavi e assicurino l'autosufficienza economica. Bisogna fare attenzione, però, a non confondere il metodo economico con lo scopo di lucro. Perché l'attività possa dirsi economica, invero, non è necessario lo scopo di lucro (che non può essere considerato requisito essenziale dell'attività d'impresa). Se così fosse, rimarrebbero, inevitabilmente, escluse tutte le attività d'impresa che non perseguono il fine di lucro come, ad esempio, le aziende pubbliche o gli enti no

²⁷ di cui ne sono esempi concreti l'abuso della forma di accertamento parziale ex art.41 bis, DPR 600/1973 oppure il mancato rispetto del limite temporale dei 60 giorni imposto dall'art. 12, L. 212/2000, per la proposizione di osservazioni a seguito di verifica fiscale.

profit. Il fine dell'attività d'impresa, quindi, è l'autosufficienza economica (copertura dei costi con i ricavi) da intendersi come requisito minimale. Tuttavia, analizzando nel dettaglio, ci si accorge che non esiste un reale punto di congiunzione tra l'economicità così come intesa in Diritto Commerciale rispetto all'interpretazione ricavabile dalle pronunce rese in ambito tributario. Ai fini tributari, infatti, i comportamenti contrari ai normali canoni dell'economia, essendo sintomatici di evasione, se non giustificati, sono sufficienti a rendere la contabilità inattendibile, seppur formalmente corretta, con la conseguenza che gli Uffici sono legittimati alla rettifica reddituale ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), DPR 600/1973. Sicuramente, non si tratta di una diversa interpretazione della norma (quale?) o di una sua estensione analogica poiché non è possibile immaginare di estendere un qualcosa che la norma medesima non prevede. Del pari, non è possibile assimilare l'antieconomicità ad un principio immanente o presente nell'ordinamento posto che nel metodo economico (dal quale viene fatta derivare l'antieconomicità) rientrerebbero anche i "risparmi d'imposta" che, in campo tributario, sono fortemente avversati ed attratti, alternativamente, alla disciplina antielusiva, alla disciplina sul transfer pricing o paragonati all'abuso del diritto. In quest'ultimo caso, addirittura, il legislatore è intervenuto con l'introduzione dell'art. 10 bis, L. 212/2000 ad opera dall' art. 1, comma 1, D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, rubricato "abuso del diritto" all'uopo dettando una disciplina ad hoc, avendo cura di definire cosa debba intendersi per operazioni abusive e di specificare la ripartizione dell'onere probatorio (commi 1, 2 e 3)²⁸. Proprio questo intervento legislativo consente di approfondire la riflessione atteso che l'istituto in parola, lo si evince dalla lettura della norma, muove dagli

²⁸ si considerano abusive (con onere della prova a carico dell'Ufficio) **comma 2, lett. a):** *operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali (...); lett. b):* *vantaggi fiscali indebiti, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. comma 3, non si considerano abusive del diritto quelle operazioni che giustificabili (con onere della prova posto a carico del contribuente): "(...) da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente"*

stessi elementi comuni all'antieconomicità; atti o fatti che, di per sé, potrebbero anche non essere falsi, ma sono posti in essere al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale. In assenza di ulteriori chiarimenti, risulta impossibile comprendere se una determinata operazione debba essere catalogata come "antieconomica", e quindi come evasione fiscale, oppure "abusiva del diritto", e quindi come elusione fiscale. Il problema è evidente e le pronunce di legittimità dimostrano la confusione tra le due figure giuridiche²⁹.

Vi è proprio una lacuna di base che non consente di scindere la figura di evasione (antieconomicità) da quella di elusione (abuso del diritto), che, indubitabilmente, sono differenti tra loro (cfr. Cass. 27550/2018) e tutto ciò per la mancata specificazione, ai fini tributari, della nozione di "comportamento rientrante nei normali canoni dell'economia".

Se si propendesse, infatti, per la trasposizione intera del "principio di economicità e del metodo economico" dal diritto commerciale al diritto tributario in ogni sua sfumatura (anche in negativo), si finirebbe per ammettere che, anche in campo tributario, l'imprenditore possa perseguire il fine di lucro con ogni mezzo a sua disposizione; anche con la concorrenza sleale o con l'interesse personale a far fallire l'azienda per non ripianare i debiti quindi con condotte non conformi ai canoni dell'economia e della massimizzazione del profitto (questione, ab origine, negata anche dalla normativa anti abuso). Anche volendo tralasciare il problema della trasposizione e supponendo che l'antieconomicità (così come intesa dalla giurisprudenza) discenda dall'anzidetto principio di diritto commerciale, allora si dovrebbe chiarire perché uno stesso fatto o evento (ad esempio: la vendita sottocosto dei propri prodotti) sia possibile e plausibile per una branca di diritto (commerciale) ed impossibile o implausibile per un'altra branca (tributario). Il "fatto" è, per sua stessa natura e definizione, fisso, statico ed imm modificabile quindi, salvo che il "fatto" stesso venga dichiarato falso, esso è suscettibile solo di essere regolamentato da ogni singolo ordinamento in modo diverso. In altre parole, se una persona ruba un oggetto (fatto storico o evento), pone in essere un comportamento identico,

²⁹ in tal senso Cass 12622/2012; Cass. 2908/2013; Cass. 4901/2013; Cass. 10802/2002; Cass. 1821/2001 e Cass. 7680/2002

indipendentemente dall'uno o l'altro ordinamento (civile, penale, tributario – sempre furto rimane). È compito, poi, di ogni singolo ordinamento regolamentare l'evento e renderlo rilevante (ed, eventualmente, in che misura) o meno. Si pensi al diverso trattamento dei costi o degli interessi passivi sotto il profilo civilistico e sotto il profilo fiscale ove, nell'un caso (quello civilistico) l'evento produce pienamente i suoi effetti nell'ordinamento mentre, nell'altro caso (quello fiscale), l'evento produce solo parte dei suoi effetti in quanto limitato da norme ad hoc, senza che in tutto ciò venga modificato l'evento originario o fatto storico (il costo rimane sempre costo, sia sotto il profilo civilistico che fiscale – cambia solo il suo trattamento contabile). Nella fattispecie di cui si discute, quindi, si realizzerebbe il paradosso che il medesimo "evento" o "fatto storico" verrebbe interpretato in due modi diametralmente opposti sulla base dello stesso medesimo principio oppure che il medesimo "fatto storico" fosse veritiero per l'un ordinamento e falso per l'altro. Analogamente, non è pensabile che il "fatto storico" cambi la sua forma (da probabile ad improbabile oppure da veritiero a falso) in funzione dell'ordinamento normativo di riferimento. Si ipotizzi, ad esempio, che un imprenditore provveda, ingiustificatamente, a vendere i prodotti della sua azienda sottocosto così conseguendo delle perdite per diversi esercizi, ripianate attraverso l'utilizzo di riserve o la riduzione del Capitale Sociale. Si avrebbe, allora, che, secondo la Teoria Economia, sarebbe da considerarsi un fenomeno perfettamente plausibile e giustificabile dal fatto che l'imprenditore stia cercando di: 1- acquisire nuova clientela, 2- fare ingresso in nuovi mercati; 3- combattere o eliminare la concorrenza; 4- dismettere prodotti che non hanno mercato il tutto in un'ottica di massimizzazione degli utili futuri – da verificare tramite l'analisi della contabilità e di altri elementi mentre, sotto il profilo Tributario, detto fatto storico sarebbe, a priori, falso e sintomatico di evasione, fatta salva la prova contraria a carico dell'imprenditore. E detta prova contraria non può essere fornita con la contabilità (in quanto inattendibile) o con in negozi giuridici attraverso i quali i fatti di gestione si sono realizzati. Ipotesi, questa, totalmente illogica che smentirebbe, in nuce, l'antieconomicità come principio fatto discendere dalla Teoria Economica o dal "principio di economicità dell'attività

d'impresa" di diritto commerciale. Vieppiù che, oltre alla discrasia sopra evidenziata, si avrebbe una palese disparità di strumenti ove, da un lato, l'Ufficio accertatore verrebbe messo nelle condizioni di utilizzare i dati contabili per sollevare la contestazione di antieconomicità mentre, dall'altro, il contribuente, nel fornire la prova contraria, non potrebbe utilizzare i medesimi dati contabili in quanto inattendibili. A questo punto delle due l'una: o si propende per la tesi che l'antieconomicità, verosimilmente, sia un concetto di valenza esclusivamente tributaria "totalmente inventato", slegato dalle nozioni di diritto commerciale, da ricondurre al novero delle presunzioni (e neanche qualificate) per non incorrere nel contrasto con l'art. 41 Cost. (libertà dell'iniziativa economica) e dal quale non è possibile farne discendere altre presunzioni senza violare il principio *praesumptum de praesumpto non admittitur*; ovvero, si rimane legati alle nozioni di diritto commerciale tale che è necessario dimostrare la falsità del fatto storico o una sua diversa interpretazione rispetto a quello che è. In ogni caso, appare evidente che trattasi sempre di presunzione e, conseguentemente, l'onere probatorio dovrebbe gravare sull'Ufficio atteso che, nella prima ipotesi paventata (presunzione non qualificata), non verrebbero soddisfatti i presupposti richiesti dall'art. 39, co. 1, lett. d), Dpr 600/1973, mentre, nella seconda ipotesi, la falsità di un atto o fatto giuridico vada dimostrata da colui che la eccepisce.

5.4 La ripartizione dell'onere della prova

Volendo sorvolare, con molta fatica, a quanto sopra argomentato, acclarato che all'imprenditore è concessa la prova contraria, allora ci si chiede: l'incapacità gestionale, la perdita di clientela, le operazioni mirate all'acquisizione di know how, i fenomeni delinquenziali (furti, rapine, estorsioni) come si dimostrano? Gli interrogativi di cui sopra pongono in rilievo una problematica ben precisa: il libero arbitrio sull'interpretazione dei fatti da parte del decidente e quale prova contraria (oppure elementi della prova contraria) ritenere significativa o meno.

Il Caso.

Con sentenza n. 406/16/2013 – depositata il 04/11/2013, la On.le CTR di Palermo – sezione staccata di Siracusa ebbe a pronunciarsi in

relazione ad una vertenza avente ad oggetto avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate ai danni di una società vittima del racket delle estorsioni da oltre 3 anni, per "antieconomicità della condotta aziendale".

In quella sede, il giudice di seconde cure accolse l'appello proposto dall'Ufficio, con conseguente conferma della legittimità dell'avviso di accertamento, ritenendo che il fenomeno di usura ed estorsione subito dalla contribuente non era rilevante atteso che: 1) il volume degli acquisti era rimasto sempre il medesimo; 2) il tribunale penale non aveva liquidato alcuna somma a titolo di danno patrimoniale.

La citata pronuncia fa riflettere, non tanto per le conclusioni a cui è pervenuto il Decidente, quanto sul fatto che una determinata fattispecie è stata decisa su pochi (e ricorrenti) elementi; la mancata contrazione degli acquisiti e la mancata liquidazione del danno patrimoniale in sede di giudizio penale. Poco importa se la società era stata costretta a mantenere i contatti con gli estorsori per oltre 3 anni, al fine di consentire agli inquirenti di ricostruire tutta l'organizzazione sottostante e poco importa se la società aveva cessato l'attività due anni dopo, proprio in dipendenza di tale avvenimento. Il problema, in realtà, era già stato sollevato dalla stessa Corte di Cassazione, la quale ebbe ad opporsi, in più di una occasione, al sindacato sull'inerenza e sulla congruità dei compensi corrisposti agli amministratori, sottolineando che l'assenza di una norma, quale parametro di riferimento, avrebbe determinato arbitrarietà nelle decisioni³⁰. Quanto sopra consente di affermare che, secondo il quadro attuale della giurisprudenza, il contribuente è gravato, non solo dell'onere di fornire la prova contraria tesa a giustificare il comportamento asseritamente antieconomico, ma anche che detta prova contraria abbia inciso sul reddito.

³⁰ *cf.* Cass. 21155/2005: "in mancanza di qualsiasi metro di valutazione tendenzialmente oggettivo individuato dal legislatore, l'interprete non può procedere ad alcuna valutazione senza correre il rischio concreto della arbitrarietà e della possibile disparità di trattamento, sicuramente da evitare in un ordinamento incentrato sul principio di legalità. Il dato normativo esplicito, o implicito (ricavabile dal sistema, quando è possibile), resta l'unico al quale l'interprete deve ancorare il suo operato" (nello stesso senso Cass. 28595/2008; Cass. 6599/2002; Cass. n. 21155/2005).

5.5 La condotta irragionevole – il sindacato di congruità e di inerenza

Poco sopra si è argomentato circa la problematica di trasporre interamente il concetto di economicità dal diritto commerciale al diritto tributario posto che, in siffatta ipotesi, si finirebbe per ammettere, anche in campo tributario, che “l’imprenditore possa perseguire il fine di lucro con ogni mezzo a sua disposizione; anche con la concorrenza sleale o con l’interesse personale a far fallire l’azienda per non ripianare i debiti quindi con condotte non conformi ai canoni dell’economia e della massimizzazione del profitto”. Il concetto di economicità, come inteso in diritto commerciale o in economia, non ha, quindi, lo stesso significato del concetto di economicità così come inteso in diritto tributario.

Al riguardo, la giurisprudenza non ha mai fornito una nozione ben definita di che cosa dovesse intendersi per “condotta contraria ai normali canoni dell’economia” o, perlomeno, ha fornito una definizione poco esaustiva, qualificandola come: **“quel comportamento basato su scelte irrazionali o irragionevoli, non finalizzata alla massimizzazione del profitto e per la quale l’imprenditore non dia adeguata giustificazione”**.

La condotta irrazionale che non miri alla massimizzazione del profitto viene equiparata, pertanto, all’antieconomicità tout court la quale, a sua volta, viene fatta discendere da un asserito principio di economicità dell’attività d’impresa totalmente nuovo, rimodellato e non coincidente con quello presente in economia o in diritto commerciale.

La nozione fornita, essendo assolutamente generica, si presta ad interpretazioni soggettive e genera innumerevoli dubbi. Ciò che per un Ufficio Finanziario potrebbe essere una condotta irragionevole o irrazionale, potrebbe non esserlo per l’imprenditore ed analogamente una condotta apparentemente non tesa a massimizzare il profitto può invece esserlo. È ragionevole, innanzitutto, escludere che la giurisprudenza abbia voluto intendere il “massimo profitto in senso assoluto”. Se così fosse, ai fini tributari non sarebbe consentita la gestione aziendale mediocre dovendo, l’imprenditore, raggiungere sempre il massimo guadagno possibile con quella dotazione di mezzi, capitali e forza lavoro scadendo, quindi, in un sindacato sulle scelte imprenditoriali. Ma detto sindacato, è pacifico, incontra i suoi limiti proprio nell’art. 41 della

Costituzione, così come rilevato dalla giurisprudenza³¹. **Presumibilmente, la condotta antieconomica è da intendersi come quella condotta che si discosti dai canoni di normalità, dai canoni di gestione media, caratterizzata da comportamenti che, all'apparenza, fanno presumere un intento, appunto, non di libero mercato quanto, piuttosto, finalizzato all'evasione³².**

Così, sulla base di quanto dedotto, dovrebbero assumere rilievo la complessiva condotta dell'imprenditore e la prova fornita dall'Ufficio senza che la pretesa involga in un sindacato di opportunità. Del pari, verrebbe meno qualsiasi contestazione sulla falsità dell'atto (o del fatto giuridico) ed il giudice tributario sarebbe investito dell'onere di valutare i vari elementi presuntivi avente i caratteri di gravità, precisione e concordanza. Parte della giurisprudenza, logicamente, argomentava in tal senso³³ salvo, poi, mutare rapidamente orientamento all'uopo ritenendo sufficiente la prova per presunzioni semplici intesa come; "conseguenza ragionevolmente possibile secondo un criterio di normalità" (cit. Cass. 1915/2008) . Detta sentenza risulta significativa perché, oltre a segnare l'abbandono delle presunzioni qualificate, apre la strada ad una antieconomicità più ampia e senza limiti. Non si ritiene più meritevole di approfondimento la valutazione della complessiva posizione del contribuente – che pure potrebbe chiudere con un utile cospicuo nonostante l'eccezionale antieconomicità della condotta – e l'attenzione si sposta alle contestazioni sui costi/ricavi di cui alle singole operazioni attive o passive (Cass. 4901/2013). Viene, altresì, introdotto "il fatto noto" o "fatto notorio"³⁴ già utilizzato in alcune precedenti e sparute pronunce (cit. Cass. 7680/2002), al fine di evitare, tout court, qualsiasi valutazione di

³¹ cfr. Cass. 21405/2017; 23795/2016; 10319/2015; 4857/2001; 6337/2002

³² Sovente si è argomentato in termini di "necessaria sproporzione o abnormità negli indici/medie di settore" (una per tutte Cass. 1409/2008), mentre altre volte si è argomentato in termini di "condotta confliggente con i criteri di ragionevolezza" (cfr. Cass. 417/2008).

³³ vedasi Cass. 5870/2003 – conformi: Cass. 417/2008; Cass. 1409/2008; Cass. n. 7680/2002, n. 10802/02, 111645/01.

³⁴ Cass. 5232/2008: inteso "come fatto acquisito alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire incontestabile".

carattere presuntivo³⁵ e/o qualsiasi valutazione sul reale significato di economicità o antieconomicità. Il fatto notorio, in quanto incontestabile ed indubitabile, viene assunto ad elemento certo e preciso e consente, sic et simpliciter, di disattendere la rappresentazione contabile fornita dal contribuente, anche in presenza di contabilità formalmente corretta, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), DPR 600/1973, senza che sia necessaria l'opera interpretativa del giudice a quo. In altre parole, posti, quali fatti notori, che: 1) la condotta dell'imprenditore è economica (ovvero produttiva di utili) sia nel complesso che nelle singole operazioni; 2) la condotta irragionevole è sintomatica di evasione - allora ne consegue che ogni comportamento o scelta ritenuta irragionevole sotto il profilo "economico" diviene logica conferma di evasione. Avverso tale presunzione, è ammessa la prova contraria – in capo al contribuente – che detta operazione/condotta, in realtà, sia giustificata da altre ragioni. Tale passaggio, in origine, era finalizzato ad evitare qualsiasi valutazione di carattere economico (strategie di mercato, eventuali politiche di prezzi etc) sui comportamenti giustificativi della propria condotta eventualmente adottati dal contribuente e difficilmente valutabile in un'ottica presuntiva, onde poter pervenire, nel modo più semplice possibile, alla sostanza dei fatti. Per rendere meglio l'idea, basti prestare attenzione ad un caso di cronaca internazionale.

Il caso

Il 21 aprile del 2014, la Microsoft Corporation annuncerà al mondo, tramite bollettino ufficiale, di aver completato l'acquisizione della "Nokia

³⁵ Cass. 9583/1992: *"il procedimento presuntivo consiste nella interpretazione di un fatto certo - in quanto pacificamente riconosciuto o acclarato dal giudice attraverso i mezzi di prova legittimamente acquisiti, o desumibili dalle nozioni di fatto che rientrano nell'ambito della comune esperienza - per risalire ad un fatto ignoto, che costituisce in sé stesso oggetto del thema probandum e che viene ritenuto provato in quanto correlato con logica consequenzialità al primo. Devesi tener presente al riguardo: che gravi sono gli elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti e come tali resistenti alle possibili obiezioni, precisi sono quelli dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa altrettanto (o più) verosimile interpretazione, e concordanti sono quelli non confliggenti tra loro e non smentiti da altri dati ugualmente certi"*

Devices and Services” – che fino a quel momento operava nel mercato dei mobile devices con gli smarthphone “Nokia Lumia”, dotati di sistema operativo “windows phone”. Tutto ciò al fine di fare il subingresso diretto nel mercato dei “mobile devices” con l’utilizzo dei “nokia services” e le licenze di utilizzo delle varie applicazioni già sviluppate da “Nokia” e del know how acquisito dall’assunzione dei dipendenti. Dalla lettura del paragrafo TERMS OF THE AGREEMENT, si evince che l’importo totale dell’operazione comportò un esborso di 5,44 miliardi di dollari e l’assunzione di 32.000 unità di personale, per un costo totale stimato in 7,1 miliardi di dollari. Due anni dopo, nel 2016, la citata divisione “Nokia Devices and Services” venne rivenduta al prezzo di 350.000 dollari senza che la Microsoft, nelle more, abbia mai “provato a produrre e lanciare sul mercato” un mobile device. Nello stesso anno, dopo due anni di assenza, la Nokia ritornerà nel mercato con il lancio di nuovi smarthphone – con sistema operativo Android.

Detta operazione, che in ambito nazionale – non v’è dubbio - sarebbe stata immediatamente assimilata a “condotta antieconomica”, ha comportato, per la Microsoft, un guadagno di know how difficilmente quantificabile in termini di remunerazione o in termini di tempi di maturazione. Ad oggi, gli esperti del settore, hanno fornito diverse spiegazioni, tutte egualmente attendibili, all’evento sopra tratteggiato³⁶. Si immagina se, in fattispecie similari a quella appena illustrata, il giudice tributario fosse stato investito, incidenter tantum, del compito di valutare l’economicità della suddetta operazione. Il profitto (o economicità) generalizzato, o della singola operazione, da assumere come fatto noto era la soluzione più plausibile per evitare di addentrarsi nei meandri

³⁶ ovvero che: 1) Trattasi di eventi casuali e non correlati tra di loro in quanto Microsoft era interessata solo all’acquisizione del *know how* potendo, in ogni caso, guadagnare dalle royalties sul sistema operativo Android; 2) Esistono degli accordi interni sottostanti, non noti, tra Microsoft e Nokia (che detiene numerosi brevetti in campo di telecomunicazioni) e l’intera operazione era finalizzata a rifinanziare la “Nokia” (già in forte deficit finanziario) come parte dell’accordo; 3) Trattasi di un errore di valutazione di Microsoft e le perdite registrate verrebbero coperte dai maggiori introiti derivanti dalle royalties sul sistema Android detenute da Microsoft stessa – incrementate di valore stante il nuovo ingresso di Nokia (con l’adozione del nuovo sistema operativo) nel mercato.

della politica economica o nel marketing svilendo, conseguentemente, l'utilizzo del metodo presuntivo basato sull'antieconomicità e caratterizzato da rapidità e facilità di impiego. La scelta del "fatto notorio" aprirà la via al sindacato quantitativo di congruità del costo o del ricavo³⁷ ed al sindacato di inerenza o sindacato di opportunità della scelta imprenditoriale³⁸. Era evidente la volontà di concentrare l'attenzione sulla valutazione dei numeri (quantum dei costi e ricavi) e non sulle motivazioni che avevano determinato quei numeri³⁹. Il fine, lo si è anticipato sopra, verrà chiarito a più riprese dal giudice di legittimità⁴⁰. Può, siffatta scelta della giurisprudenza di assumere a fatto notorio "l'economicità dell'attività d'impresa" secondo canoni di comune esperienza, essere ritenuta giuridicamente convincente, al di là di qualsiasi considerazione personale? La risposta è, ovviamente, negativa non solo per l'errato assunto di base che il fine dell'attività d'impresa sia la produzione di un lucro (laddove – invece – è l'autosufficienza economica), ma anche per via della connotazione dei limiti del "fatto notorio"⁴¹. Non v'è dubbio che le nozioni di Marketing, strategia aziendale, politica economica sono di natura tecnica/valutativa e non rientrano nella cognizione

³⁷ Cass. 4554/2010, 24313/2014; 13468/2015

³⁸ Cass. 22130/2013; 14941/2013; 951/2009; 24532/2007.

³⁹ Sul punto è significativa la sentenza n. 16642/2011 (conformi anche Cass. 14428/2005; 951/2009; 24532/2007; 20857/2007; 11559/2007), con la quale la Corte di Cassazione, nel precisare quale fosse il compito del giudice di merito, ebbe a dedurre: *"In presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento su base presuntiva ed il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie"*.

⁴⁰ Cass. Ord. 5162/2020 (ancor prima 19750/2014) ove: *"il processo tributario non è diretto alla eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio"*.

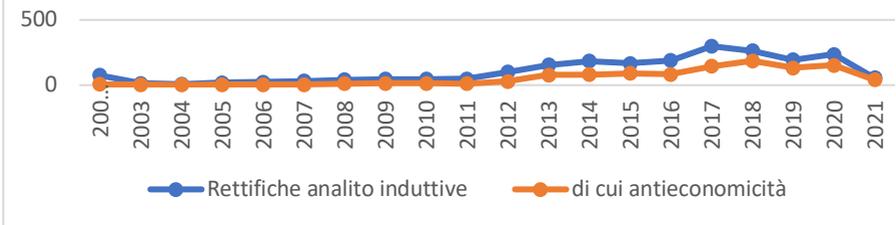
⁴¹ Segnatamente Cass. Ord. 23546/2019: *"restano estranei a tale nozione (n.d.r. Di fatto notorio) le acquisizioni specifiche di natura tecnica, gli elementi valutativi che implicano cognizioni particolari o richiedono il preventivo accertamento di particolari dati, nonché quelle nozioni che rientrano nella scienza privata del giudice, poiché questa, in quanto non universale, non rientra nella categoria del notorio, neppure quando derivi al giudice medesimo dalla pregressa trattazione d'analoghe controversie"*

generale del giudice tributario. Lo stesso concetto di “economicità”, che trae origine e muove anche dalle citate materie, non consente di affermare – in senso assoluto – che l’attività d’impresa debba, sempre e comunque, conseguire un margine positivo e, se del caso, questo sia, eventualmente, quantificabile in termini monetari.

5.6 Un genus, tante species

Lo sdoganamento totale, e per niente coordinato, da parte della giurisprudenza, dell’accertamento basato sull’antieconomicità della condotta aziendale, determinerà, ad un certo momento storico, la coesistenza di diverse species di “antieconomicità”. Così alla antieconomicità della complessiva gestione aziendale – desunta da perdite reiterate nel tempo o da utili irrisori – tale da rendere inattendibile la contabilità (in deroga all’art. 1, DPR 570/1996), si affianca l’antieconomicità della singola componente negativa perché quantitativamente sproporzionata (sindacato di inerenza quantitativo o di congruità), nonché l’antieconomicità di inerenza qualitativa nonché, ancora, il sindacato di opportunità sulla singola decisione dell’imprenditore in relazione ad un evento isolato (Cass. 2908/2013; 4901/2013; 12622/2012). A quanto sopra si aggiunge l’utilizzo l’antieconomicità della condotta aziendale desumibile dalle gravi incongruenze desumibili dallo scostamento dei ricavi o delle percentuali di ricarico rispetto alle medie di settore. In tale ultimo caso, veniva scavalcato l’analogo metodo di accertamento già previsto dall’art. 62 – sexies, DI 331/1993, il quale legittimava la rettifica analitica induttiva sulla scorta delle risultanze di cui al precedente art. 62 - bis (ndr. Studi di settore), previo obbligatorio invito (previsto a pena di nullità dall’ art. 62 ter) al contribuente a fornire chiarimenti (Cass. 16642/2011; 1409/2008; 417/2008; 5870/2003). Il grafico sotto riportato (fig. n. 1), redatto su dati aggregati, dimostra che, nel triennio 2000 – 2002, su 75 vertenze (sia di merito che di legittimità) afferenti rettifiche analitico induttive trattate, 7 erano basate sull’antieconomicità della condotta o gestione aziendale ovvero solo il 9%.

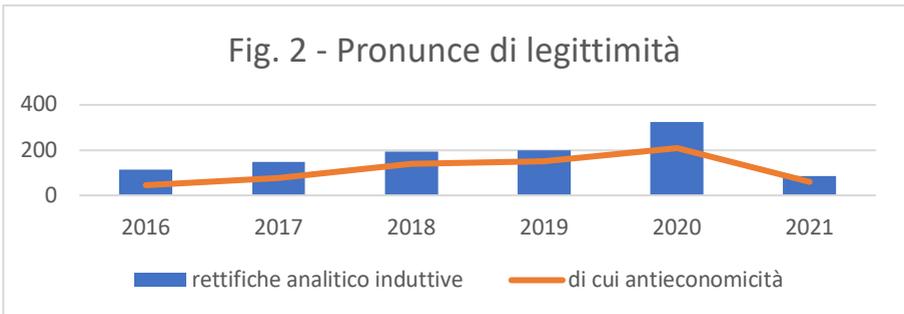
Fig. 1 - Pronunce di merito e di legittimità



Fonte: DEA professionale

Nell'anno 2020, su 236 pronunce relative a rettifiche analitico induttive, 152 di queste erano basate su antieconomicità, con un'incidenza del 70% mentre, nel 2021 (dato parziale), su 56 vertenze afferenti rettifiche analitico induttive, 45 erano basate sull'antieconomicità, dato ancora in crescita con un'incidenza del 73,5%. Dall'anno 2000 all'anno 2020, l'utilizzo dell'Antieconomicità nell'ambito degli accertamenti presuntivi che danno luogo a rettifiche analitico induttive ex art. 39, comma 1, lett. d), DPR 600/1973, ha subito un incremento dell'816,66% - dati sconcertanti.

Fig. 2 - Pronunce di legittimità



Fonte: Corte di Cassazione

Certamente devesi tenere in considerazione che, in Cassazione, la trattazione delle vertenze avviene con, almeno, 5 anni di ritardo rispetto alla data di iscrizione a ruolo del fascicolo processuale. Ciò significa che l'ulteriore cambio di passo della giurisprudenza, in favore del

contribuente, iniziato nell'anno 2018 con l'ordinanza 450/2018 (con la quale la S.C. ha ritenuto ammissibile il solo sindacato di inerenza e non di congruità), sarà evidenziabile dopo l'anno 2023, ovvero 5 anni dopo la data di iscrizione a ruolo di quei ricorsi che utilizzeranno la citata ordinanza per cercare di far mutare, definitivamente, l'orientamento del giudice di legittimità.

In secondo luogo, i numeri aggregati, foss'anche desunti dal sito ufficiale della Corte di Cassazione (fig. n. 2), sono variabili in funzione della celerità di caricamento delle sentenze e del margine di errore nel motore di ricerca per "parola chiave".

5.7 Il mutamento nell'orientamento

Un parziale cambio di rotta si è avuto nell'anno 2018 quando la Corte di Cassazione, operò un sostanziale rimodellamento del principio di inerenza dei costi quale principio immanente nel sistema tributario e non, invece (e come per lungo tempo interpretato), come principio codificato nell'art. 109, DPR 917/1986, tale da escludere qualsiasi possibile, ed eventuale, sindacato di congruità. Ci si riferisce alla prima delle pronunce (cfr. ord. 450/2018) ove il giudice della nomofilachia ebbe a specificare che il principio di inerenza è ricavabile dalla nozione stessa di reddito d'impresa, in quanto è espressivo di "una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata"; da ciò conseguendo, quindi, che l'inerenza di un costo deve essere sempre osservata e valutata, anche dall'Amministrazione Finanziaria, secondo un "giudizio di carattere qualitativo", scevro da valutazioni "di tipo utilitaristico o quantitativo". Il passaggio chiave, confermato da ulteriori pronunce, risiede nella giusta collocazione del comma 5 dell'articolo 109, DPR 917/1986, il quale non deve essere letto come riferimento normativo del principio di inerenza della spesa, bensì come regola circostanziata volta a stabilire la correlazione che deve esistere fra costi deducibili e ricavi tassabili; una regola volta appunto a rendere non deducibili quelle spese che hanno una diretta correlazione con ricavi esenti da imposizione fiscale. Da ciò il principio cardine secondo il quale l'inerenza è un concetto da intendersi come immanente nella stessa nozione di reddito d'impresa. Sulla base del suddetto principio, la

congruità della spesa o la sua antieconomicità assumono carattere meramente indiziario, sintomatici di un eventuale difetto di inerenza. Ai fini probatori, ulteriori chiarimenti sono desumibili dalla lettura della sentenza della Suprema Corte n. 18391/2019, ove è dato evincere che il principio di inerenza si traduce in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo, pur non essendo, però, il giudizio quantitativo o di congruità, del tutto irrilevante, collocandosi piuttosto su un diverso piano logico e strutturale. Sotto il profilo dell'onere probatorio dell'inerenza del costo, secondo la costante giurisprudenza, la prova dell'inerenza incombe sul contribuente, mentre spetta all'amministrazione la prova della maggiore pretesa tributaria (cfr. Cassazione nn. 10269/2017, 21184/2014 e 13300/2017). L'inerenza è, dunque, un giudizio e la prova deve investire i fatti costitutivi del costo, sicché, per quanto riguarda il contribuente, il suo onere è, per così dire, "originario", poiché si articola ancor prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale, "essendo egli tenuto a provare (e documentare) l'imponibile maturato e, dunque, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, ovvero che esso è in realtà un atto d'impresa perché in correlazione con l'attività d'impresa". Tale onere si atteggia diversamente, a seconda dello specifico oggetto della componente negativa, in quanto, in molti casi, le caratteristiche documentate del costo o dell'operazione sono tali da far ritenere evidente la correlazione tra la spesa e l'attività d'impresa. In tal senso, quindi, la giurisprudenza distingue tra beni "normalmente necessari e strumentali" e beni "non necessari e strumentali", concludendo nel ritenere a carico del contribuente l'onere della prova dell'inerenza solo in questa seconda evenienza (cfr. Cassazione n. 6548/2012), laddove, in realtà, nella prima ipotesi si assiste, più che una modifica dei criteri di ripartizione, a una semplificazione dello stesso onere. Quando l'operazione realizzata risulti invece complessa, o anche atipica od originale rispetto alle usuali modalità di mercato, tale onere si atteggia in termini altrettanto complessi e "la qualificazione dell'operazione come atto d'impresa" (che, per scelta o ventura, ha un coefficiente negativo) deve tradursi in elementi oggettivi suscettibili di apprezzamento in funzione del

giudizio di inerenza. In tale contesto, l'antieconomicità del comportamento imprenditoriale richiede quindi, da parte dell'amministrazione, la dimostrazione dell'inattendibilità della condotta, anche considerati i diversi indici che presiedono la stima della redditività dell'impresa (cfr. Cassazione nn. 13468/2015 e 21869/2016), a fronte della quale spetta poi al contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate (cfr. Cassazione n. 25257/2017). Ai fini della deducibilità dei costi, non è peraltro sufficiente che l'attività svolta rientri tra quelle previste nello statuto sociale, dovendo il contribuente dimostrare che l'operazione da cui deriva la spesa sia inserita in una specifica attività imprenditoriale e destinata, almeno in prospettiva, a generare un lucro in proprio favore (cfr. Cass. 14759/2018).

5.8 Riflessioni conclusive e proposte della Commissione Processo Tributario UNGDCEC

Fatta propria l'empirica, ma opinabile, convinzione che "l'antieconomicità" sia elemento sufficiente a sollevare e sostenere, da sola, la pretesa erariale, allora l'onere della prova che consegue, diviene elemento decisivo. Tuttavia, detto onere opera in modo diverso a seconda di come "l'antieconomicità" venga contestata al contribuente (ndr. condotta complessiva, sindacato di inerenza, sindacato di congruità, sindacato di opportunità) tale che diviene discriminante la corretta individuazione della species. Semplificando, alla luce del recente orientamento giurisprudenziale, non sembra che sia più possibile il sindacato di congruità o sindacato di inerenza quantitativa, atteso che l'eventuale sproporzione della componente negativa può rilevare, in limine, come elemento indiziario teso a contestare l'inerenza qualitativa del costo. In siffatta questione, l'onere della prova è ripartito in modo differente a seconda che si tratti di costi atipici "non naturalmente correlati" con l'attività d'impresa - ove la prova dell'inerenza è posta in capo al contribuente ovvero, che si tratti di costi "per loro natura" correlati

all'attività d'impresa - con onere della prova a carico dell'amministrazione procedente⁴².

Problematica appare, invece, la ripartizione dell'onere probatorio in presenza di "condotta dell'imprenditore antieconomica". Qui, è utile comprendere se oggetto della contestazione, tacciata come antieconomica, sia la "complessiva gestione aziendale" (come perdite reiterate nel tempo ovvero utili irrisori) oppure se oggetto della contestazione sia un "singolo evento o una singola condotta". Nel caso di "complessiva condotta aziendale considerata antieconomica", la dimostrazione dell'inattendibilità della condotta ricade in capo all'Amministrazione Finanziaria⁴³. Vertendosi, pienamente, in accertamento di carattere presuntivo (questione pacificamente confermata nella citata pronuncia 13468/2015), quel che rileva è il peso da attribuire agli elementi prescelti e la loro idoneità ad assurgere al rango di presunzioni qualificate. L'apprezzamento in ordine alla gravità, precisione e concordanza degli indizi posti a fondamento dell'accertamento effettuato con metodo presuntivo attiene alla valutazione dei mezzi di prova, ed è pertanto rimesso in via esclusiva al giudice di merito, salvo lo scrutinio riguardo alla congruità della relativa motivazione (cfr. Cass. 16743/2016; 24437/2013). Appare evidente, quindi, che detta contestazione – che può determinare sia ad una rettifica dell'intero montante attivo o passivo, sia ad una rettifica di singole componenti reddituali – sarà tanto più legittima quanto più convincente sarà l'argomentazione che ne viene posta alla base, ancorchè, nei fatti, infondata. In altre parole,

⁴² In tale ultimo caso, invero, *"l'incongruità e l'antieconomicità non si identificano nella non inerenza ed i costi sproporzionati non sono automaticamente non inerenti poichè l'amministrazione deve dimostrare che la finalità perseguita dal costo è differente da quella di produrre reddito o di recare utilità e ciò è maggiormente vero sotto il profilo IVA ove la sproporzione non legittima il recupero salvo che l'antieconomicità sia evidente e macroscopica"* (cfr. Cass. 18391/2019).

⁴³ L'inattendibilità, *"va vista in chiave diacronica, con la precisazione che la stima della redditività dell'impresa, che costituisce oggetto della valutazione di antieconomicità, è di norma affidata alla comparazione di più indici, tra i quali spiccano quello che fa leva sul rapporto fra il reddito operativo ed il capitale complessivamente investito nell'impresa e quello che punta sul rapporto fra reddito operativo e ricavi dell'impresa, che, in particolare, evidenzia la percentuale del volume di affari"* (cfr. Cass. 13468/2015).

trattandosi di apprezzamento di indizi rimesso alla valutazione del giudice, più l'argomentazione sarà convincente, più è probabile che la pretesa risulti fondata^{44 45}.

Nel caso di "antieconomicità della singola decisione o del singolo evento" (sindacato di opportunità), la questione diviene delicata. Il punto di partenza, come rilevato da recente giurisprudenza (Cass. Ord. 25217/2018), è che bisogna considerare la posizione economica complessiva e non quella dei singoli componenti o dei singoli affari pertanto sembrerebbe che, in linea generale, la condotta sia sindacabile solo in un'ottica complessiva e non con riferimento alle singole scelte gestionali, ancorchè correlate all'incremento di taluni costi od al perfezionamento di taluni affari "apparentemente" privi di vantaggi economici. Quanto sopra troverebbe conferma nel principio di diritto ribadito dalla Corte di Cassazione⁴⁶.

⁴⁴ Assumono, così, rilievo, per la giurisprudenza: La produzione di perdite o di redditi di scarsa entità per più anni (Cass. 21536/2007, 24436/2008, 26167/2011, 13468/2015); la dichiarazione di utili irrisori a fronte di ricavi di notevole entità (2613/2012); la sproporzione per difetto dei ricavi rispetto ai costi (16642/2011); l'incongruità della percentuale di ricarico dichiarata (2613/2012); i consumi di energia elettrica medi delle apparecchiature e il raffronto tra il reddito dichiarato dall'imprenditore e quello del dipendente (843/2016).

⁴⁵ Viceversa, non assumono rilevanza: l'incapacità imprenditoriale (Cass. 26113/2015); gli investimenti in perdita quando giustificati da un'ottica di incremento dei ricavi futuri (Cass. 13468/2015); la vendita sottocosto laddove inquadrabile in una più ampia operazione che, viceversa, porterà al conseguimento di un ricavo (es. la permuta) o che porti, comunque, ad un risultato economico positivo (Cass. 19408/2015; 6337/2002); il conseguimento di perdite reiterate nel tempo quando seguite dall'avvenuto fallimento della società (Cass. 19602/2015).

⁴⁶ cfr. Cass. nn. 21405/2017 e 23795/2016: *Il limite agli accertamenti presuntivi fondati sulla non convenienza di determinate operazioni va posto in punto di non sindacabilità delle scelte commerciali del tutto lecite: "se rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture – contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa, con negazione della deducibilità diparte di un costo non proporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (tra le altre, Cass. n. 8072 del 2010, n.9036 del 2013), un siffatto sindacato non sembra possa spingersi, come postulato dall'amministrazione ricorrente, sino alla "verifica oggettiva circa la necessità, o quantomeno circa la opportunità (sia*

Ebbene, se detto limite, che trova il suo fondamento nella libertà delle scelte imprenditoriali codificato nell'art. 41 della Costituzione, è di facile comprensione, nella pratica la sua verifica è inattuabile per svariate ragioni.

In primo luogo, perché il sindacato di opportunità è indistinguibile dalle altre forme di applicazione dell'antieconomicità innanzi descritte (ndr. Il sindacato di inerenza ed il sindacato sull'economicità dell'impresa nel suo complesso). A titolo esemplificativo, si pensi alla "classica" strategia commerciale nota come "la guerra dei prezzi" ove le aziende praticano dei prezzi notevolmente più bassi di quelli in comune commercio sulla scorta di varie finalità (acquisire clientela, lanciare un nuovo prodotto, affermarsi sul mercato o accedere ad un nuovo mercato di nicchia). A rigor di logica, sulla base del su riportato principio di diritto della Corte di Cassazione, detta politica non sarebbe sindacabile sotto il profilo dell'antieconomicità laddove, invece, la medesima giurisprudenza ha dichiarato legittima la contestazione di "condotta antieconomica" sulla base dello scostamento dalle medie di settore (Cass. 31814/2019), sulla base di una bassa redditività (tra le tante Cass. 21869/2016) o sulla base di una bassa percentuale di ricarico (tra le tante Cass. Ord. 8923/2018) che sono, inevitabilmente, influenzati dalla politica di prezzi. In altre parole, la scelta strategica non è sindacabile ma il risultato sì.

In secondo luogo, perché detto limite era noto alla giurisprudenza ben prima delle sentenze su richiamate (vedasi Cass. 22130/2013; 14941/2013; 951/2009; 24532/2007) e, nonostante ciò, il sindacato sulle scelte imprenditoriali era sempre ben accolto. D'altra parte, l'antieconomicità nasce proprio come sindacato di comportamento e non a caso dalla lettura delle varie sentenze, spesso, si evincono passaggi come: "comportamento contrario ai canoni della ragionevolezza e della normalità".

In terzo luogo, perché la violazione del limite dell'insindacabilità delle scelte imprenditoriali presuppone il fatto che il contribuente sollevi

pure secondo una valutazione condotta con riguardo all'epoca della stipula del contratto) di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività". E tanto perché il controllo attingerebbe altrimenti a valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore» (Cass. n.10319/2015)".

apposita eccezione – di carattere preliminare - in seno al ricorso introduttivo, con l'onere di dimostrare che, in concreto, trattavasi di scelta imprenditoriale giustificata da una ben precisa strategia commerciale, scevra di fini evasivi (o antieconomici) con la conseguenza che il contribuente è comunque gravato dell'onere della prova nel merito, anche sotto il profilo dei presupposti, con ciò vanificando l'operatività del predetto limite. Ciò equivarrebbe ad affermare che: "la scelta imprenditoriale è insindacabile a condizione che si dimostri che si tratti di scelta di opportunità commerciale economicamente rilevante" (sic).

Conclusivamente, la lunga disamina consente di ritenere che l'antieconomicità (in tutte le sue varie forme di applicazione) è caratterizzata da un onere probatorio fortemente sbilanciato a sfavore del contribuente sia sotto il profilo dei mezzi utilizzabili, sia sotto il profilo del contenuto. L'irragionevolezza della condotta (sia essa riferibile al singolo costo, sia essa riferibile all'attività nel suo complesso) può essere contestata dall'Ufficio accertatore tramite l'ausilio di pochissimi elementi, peraltro noti perché già dichiarati (scritture contabili, studi di settore, percentuali di ricarico e contabilità di magazzino, modelli dichiarativi, contratti registrati, bilanci depositati etc.) laddove il contribuente è tenuto alla prova contraria tesa a giustificare "il fine economico" senza l'ausilio della documentazione già usata dall'Amministrazione Finanziaria. E' facile contestare il fine economico sulla base di dati dichiarati mentre è difficile giustificare "un comportamento economicamente orientato". Tutto ciò nell'impossibilità di disquisire sulla legittimità dei presupposti circa le modalità di utilizzo del fenomeno in commento.

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA IN TEMA DI ESTEROVESTIZIONE

A cura di Alessandro Maria La Regina e Nicola Della Santina

6.1 Premessa

Nell'ambito della difesa tributaria e del quanto mai difficile assolvimento del correlato onere probatorio a carico del contribuente, il tema dell'esterovestizione societaria si distingue nel panorama generale sull'argomento. Il tema della effettiva residenza delle società estere ha raggiunto una sua organicità più o meno compiuta, grazie ai vari apporti forniti da dottrina e giurisprudenza, nonché dai numerosi interventi ufficiali espressi dalla prassi.

Nonostante tale premessa, come vedremo in seguito, permangono tuttavia diverse criticità di notevole rilievo alla quale è necessario prestare la massima attenzione.

6.2 Inquadramento normativo

La normativa nazionale, *ratione temporis* vigente, rappresentata dall'art. 73, co. 3 TUIR, disciplina i criteri sostanziali per l'individuazione della effettiva residenza fiscale di società ed enti, mentre la novella inclusa nel comma 5 bis del citato articolo disciplina una presunzione legale "relativa", di cui si dirà meglio nel proseguo del presente lavoro.

In primis, l'art. 73 co. 3 considera come residenti nel territorio dello Stato le società o gli enti per i quali, per la maggior parte del periodo di imposta, è ubicata in Italia la sede legale ovvero la sede dell'amministrazione, oppure è svolta, sempre nel territorio italiano, l'oggetto principale dell'attività svolta dall'impresa.

In secundis il comma 5-bis, salvo prova contraria (a carico, dunque, del contribuente, generando così una inversione dell'onere della prova) presume esistente in Italia la sede dell'amministrazione di società od enti non residenti, che detengono partecipazioni di controllo – ex art.

2359, co. 1 c.c. – nei soggetti indicati dal comma 1 lett. a) e b) dell’art.73 TUIR se, in alternativa:

a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;

b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

A dare concretezza temporale alla normativa de quo, giunge il co. 5 ter il quale, a sua volta, stabilisce che: “Ai fini della verifica della sussistenza del controllo di cui al comma 5-bis, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell’esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato...”

A chiusura, con riferimento, invece, ai i soggetti con patrimonio investito in fondi immobiliari – ex art. 73, co. 5 quater TUIR – giova precisare che il Legislatore italiano abbia scelto di non aderire a quanto previsto dalla c.d. “Convenzione multilaterale” concernente le questioni della doppia residenza (già approvata dagli altri stati membri UE nel 2017), la quale, al fine di risolvere tali situazioni il problema della doppia residenza di tali enti, prevede una procedura tra Stati

Orbene nel nostro ordinamento, i criteri da applicare per la risoluzione della problematica predetta, dunque, rimangono unicamente quelli relativi al luogo di localizzazione del “place of effective management” di enti e società, così come stabilito nell’art. 73 TUIR.

6.3 Orientamento giurisprudenziale e prassi di riferimento in riferimento all’onere probatorio

Tanto premesso, applicare il tema dell’onere della prova nell’ambito dell’esterovestizione può apparire alquanto problematico, considerando l’ampio raggio di azione che necessariamente l’operatore del diritto si trova ad affrontare nella produzione di fatti, atti e documenti tali da coinvolgere realtà economiche operanti ben oltre i confini nazionali, con tutte le problematiche che seguono.

Tuttavia, occorre subito evidenziare come resti esclusivo onere dell’Amministrazione, tranne nel caso della presunzione contenuta

all'art. 73 comma 5-bis, fornire prova dell'esistenza dei presupposti per la residenza in Italia di enti e società collocati in territorio estero. In sede di verifica, pertanto, ciascun rilievo dovrà essere adeguatamente supportato, da parte dell'ente verificatore, mediante un apparato probatorio e motivazionale tale da suffragare adeguatamente l'esterove-stizione dell'ente oggetto di verifica. L'analisi dei fatti e delle prove da parte dei verificatori, inoltre, dovrà essere necessariamente parame-trata su un ambito temporale ben definito: come infatti la norma rende esplicito ("per la maggior parte del periodo di imposta"), solo la società o l'ente che abbia alternativamente la sede legale, la sede dell'ammini-strazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato per un periodo pari ad almeno 183 giorni (184 per gli anni bisestili) potrà assumere la qualifica di residente.

Il tema dell'onere della prova attiene, principalmente, all'attribuzione o meno di questi tre elementi al soggetto giuridico coinvolto nella veri-fica.

Con riferimento alla sede legale, trattandosi di un elemento di natura squisitamente formale, si rende necessario verificare la sede sociale così come indicata nell'atto costitutivo e nello statuto, da confrontare con i dati riportati presso il Registro delle Imprese italiano e dei paesi esteri.

Il presupposto relativo alla sede dell'amministrazione, questa volta di natura sostanziale, intende accertare il luogo ove effettivamente ven-gono elaborati e diffusi dal management di un'impresa gli impulsi voli-tivi inerenti l'attività di gestione, dove "sulla base delle elaborazioni ci-vilistiche, può affermarsi che per individuare la sede dell'amministra-zione, occorre aver riguardo al luogo da cui provengono gli impulsi vo-litivi dell'attività, vale a dire il luogo in cui effettivamente si organizza e si dirige la gestione sociale, ovvero quello da cui promanano le decisioni fondamentali dell'ente" ().

Nella sede amministrativa, pertanto, trovano concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente tale luogo coincide con quello stabilmente deputato per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del completa-mento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente ().

La casistica su questo tema è assai ampia, sul tema, infatti, oltre a copiosa giurisprudenza sia di legittimità sia di merito, ha avuto modo di pronunciarsi la stessa Agenzia con una serie di interventi ().

In tema equità processuale, nell'ambito della costituzione della prova, a tutt'oggi è estremamente difficile identificare un orientamento in ambito giurisprudenziale, anche solo prevalente, che permetta di individuare i casi in cui l'impresa, ai fini fiscali, sia da considerarsi come effettivamente trasferita all'estero rispetto a quelli in cui, nonostante il trasferimento, la gestione sia rimasta nelle mani di persone residenti in Italia.

A tale riguardo è opportuno segnalare la sentenza della Cassazione n. 33234/2018, che ha riguardato un assai noto gruppo nazionale e mondiale della moda, nella quale la Suprema Corte ha affermato, ribaltando il risultato a favore dell'Ufficio in primo e in secondo grado, come la residenza fiscale italiana delle controllate estere non possa essere automaticamente derivare dalla circostanza della provenienza italiana delle direttive gestionali inerenti le controllate medesime.

Nello caso di specie, una società lussemburghese aveva acquistato dai titolari del brand di moda soggetti persone fisiche i marchi stessi, per poi concederli in licenza alla casa madre italiana. L'Agenzia delle Entrate ha pertanto sostenuto come, sulla base di quanto previsto dall'art. 73 TUIR, la società lussemburghese avrebbe dovuto essere considerata un soggetto residente in Italia, contestando così l'omissione delle relative dichiarazioni dei redditi italiane; ciò sulla base della presunzione che il "centro decisionale" dell'entità lussemburghese dovesse essere identificato sul territorio italiano presso la società controllante. I giudici della Suprema Corte hanno così ribaltato i precedenti giudizi di merito, affermando come debbano considerarsi residenti in Italia, in quanto "esterovestite", non le società prive di autonomia giuridico-patrimoniale, bensì solamente quelle : "qualificabili come schermi, ossia come assetti creati esclusivamente per farvi confluire i profitti degli illeciti fiscali".

I concetti espressi dalla pronuncia in esame sono senz'altro correlati ai principi sulla tutela del diritto di stabilimento, già oggetto di costanti decisioni degli ultimi anni da parte della Corte di Giustizia dell'Unione europea. Quest'ultima, infatti, ha avuto più volte modo di ribadire ()

mediante la celebre sentenza c.d. “Cadbury – Schweppes”, come le persone giuridiche se da un lato non possono sottrarsi, sulla base delle possibilità offerte dal trattato UE, agli obblighi impositivi previsti da fonti normative interne o comunitarie, possono d’altro canto, beneficiare in piena libertà di regimi fiscali favorevoli, con il solo limite che ciò non avvenga attraverso strutture artificiose costituite nello Stato estero.

Tuttavia, mentre a seguito della sopra citata decisione “Cadbury Schweppes” è seguito un orientamento, da parte dei maggior stati europei, atto a garantire maggiormente la libertà di stabilimento, applicando interpretazioni maggiormente restrittive solo ai casi di effettiva estero-vestizione, non sono mancate, specie a livello nazionale, numerose pronunce tese ad includere con maggiore tolleranza le condotte configuranti il trasferimento fittizio di un ente commerciale.

A tal proposito, con la recente sentenza n. 10098/2020, la Suprema Corte ha dichiarato che: “non vi è contrasto tra i principi del diritto comunitario e la possibilità di confermare l’artificialità della sede societaria estera anche solo sulla base della presunta esistenza di una stabile organizzazione “occulta” della medesima impresa estera sul territorio italiano” ().

A riguardo, infine, è significativa la sentenza n. 366 del 03/06/2020 della sezione 5, della Comm. Trib. Reg. per la Toscana, che ha invece escluso l’ipotesi di estero-vestizione in presenza di alcune deliberazioni tenutesi nella sede italiana dell’azionista controllante. La sussistenza di siffatte delibere, secondo i giudici di merito toscani, “non costituisce, in concreto, valido argomento a favore della tesi della estero-vestizione, posto che quelle deliberazioni erano, di fatto, volte alla realizzazione di una finalità (dare ossigeno finanziario all’intero Gruppo P. attraverso la valorizzazione del C.) che trascendeva la vita ordinaria delle singole società del Gruppo; esse dovevano, quindi, necessariamente coordinarsi tra loro nell’ambito di una strategia complessiva riguardante l’intero Gruppo; tale strategia, in mancanza di una holding di gruppo, era ovvio che dovesse far capo, personalmente, a F.P., quale socio di maggioranza delle società del Gruppo stesso”.

In conclusione, di seguito in maniera non esaustiva, si proverà a riassumere i vari indirizzi giurisprudenziali maggioritari nonché i documenti di prassi più significativi, al fine di permettere una miglior comprensione dell'annosa problematica che qui ci occupa.

1. Con riferimento alla residenza degli amministratori, quest'ultima "deve essere stabilita sulla base dei criteri previsti dall'art. 2 TUIR" (Circ. 11/E/2007); tuttavia, la residenza (italiana o di altra nazionalità) degli amministratori di società non è di per sé sintomatica dell'ubicazione della sede dell'amministrazione effettiva sul territorio italiano (Cass. n. 14527/2019); tale circostanza non è pertanto in grado (da sola, almeno) a motivare il rilievo di esterovestizione in capo all'ente sottoposto a verifica. Alla luce di quanto affermato, qualora la società fosse amministrata da soggetti (quali amministratori) residenti in Italia, potrebbe essere molto arduo, per l'Agenzia, fornire la prova che tale organo amministrativo si sia riunito all'estero e non in Italia. Sarà pertanto consigliabile, ad esempio, la tenuta del libro dei verbali del Consiglio di Amministrazione da cui risultino le date e soprattutto i luoghi di riunione del Consiglio di Amministrazione, anche se la normativa del paese estero non lo prevede; così come, in presenza di deleghe particolari conferite a singoli membri del Consiglio della società estera residente in Italia, queste abbiano un contenuto limitato nelle modalità e nell'ammontare tali che per gli atti più importanti, risulti comunque necessario l'assenso preventivo da parte dell'intero Consiglio oppure, se ritenuto opportuno, da parte dell'Assemblea dei soci.

2. Con riferimento alle sub holding, le norme in tema di esterovestizione restano applicabili "anche nelle ipotesi in cui tra i soggetti residenti controllanti e controllati si interpongano più sub-holding estere" (Circ. 28/E/2006); tuttavia, "la predisposizione di alcune deliberazioni nella sede italiana dell'azionista controllante non costituisce valido argomento a favore dell'esterovestizione, quando le deliberazioni come nel caso di specie, sono volte alla realizzazione di una singola finalità [...] che trascende la vita ordinaria delle singole società del gruppo e che sarebbe dovuta necessariamente coordinarsi nell'ambito di una strategia di gruppo complessiva" (CTR Toscana, n. 366/2020).

3. Sempre in merito alle holding, l'onere della prova assume una sua particolare connotazione in presenza di una holding c.d. "statica", la cui attività si traduce nella mera gestione di partecipazioni societarie. Stante la particolare attività riconducibile alla natura dell'ente in questione, l'onere probatorio dovrà focalizzarsi, in particolare, sull'autonoma capacità della società holding percipiente di decidere l'impiego dei dividendi percepiti; la qualifica di società estera, pertanto, non può essere esclusa per il solo fatto della mancanza di una significativa struttura organizzativa, dell'esiguità di costi gestionali e di crediti operativi, della mancata fatturazione di servizi gestionali a favore della società figlia erogante, e nemmeno per il fatto che la società madre percipiente sia a sua volta totalitariamente partecipata da una capogruppo residente in uno Stato non contraente (Cass. n. 27114/2016). Allo stesso modo, non giustificano l'addebito di esteroinvestizione nei confronti di una società holding (o anche sub-holding) statica le circostanze che: a) il luogo di effettiva direzione sia situato in Italia, presso uno studio professionale; b) che la sede della società fosse tenuta presso una ulteriore società estera, facenti le veci di domiciliataria di ulteriori società; c) i formali amministratori della società estera fossero dei meri soggetti esecutivi, che al di là della carica si limitavano ad eseguire direttive provenienti dall'Italia, attestati da carteggi ed e-mail; d) la società non avesse dipendenti o collaboratori in loco. Difatti, "in presenza di in presenza di una holding "statica" avente sede legale all'estero, occorre accertare ove vengano effettivamente svolte quelle attività - normalmente di mero indirizzo e direzione unitaria, di partecipazione alle assemblee delle controllate e di riscossione dei dividendi - che caratterizzano l'attività ordinaria di gestione delle partecipazioni societarie"; pertanto, al fine di qualificare tale holding statica come soggetto estero, sarà sufficiente provare come tale ente: " a) aveva sede legale a Lussemburgo; b) in Lussemburgo erano detenuti i registri ed i libri contabili della società; c) era stata costituita secondo la legge lussemburghese; d) le fasi più rilevanti della gestione societaria avvenivano in Lussemburgo; e) gli amministratori svolgevano la propria attività in quel Paese"(CTR Lazio, n. 3055/2020).

Nonostante l'evidente ampiezza del tema qui trattato, che arriva a coinvolgere soggetti e temi di prova capaci di estendersi ben oltre i confini nazionali, e tali da abbracciare una serie di casistiche così numerose da rendere pressoché impossibile una trattazione esauriente sull'argomento, la definizione dell'onere della prova da parte del contribuente e la sua ripartizione tra le parti sembrerebbe comunque conservare contorni abbastanza definiti e con minime ambiguità.

Tuttavia, giunti a questo punto della trattazione, la questione assume aspetti più controversi con la presunzione legale relativa (passibile cioè di prova contraria) contenuta nel comma 5-bis.

In soccorso è giunta l'Amministrazione finanziaria, la quale ha avuto modo di esprimere delle indicazioni sufficientemente chiare sulla modalità di produzione della prova contraria mediante l'emissione di varie pubblicazioni ufficiali, su tutte la già citata circolare 28/E/2006, la risoluzione 312/E del 5/11/2007, e la nota 2010/39678 del 19/03/2010.

Le prime due si occupano di inquadrare in via generale l'argomento della prova contraria sul tema, ribadendo come questa debba vertere da un lato sulla dimostrazione effettiva del requisito del controllo ai sensi dell'art. 2359 comma 1 del codice civile, e dall'altro sulla residenza effettiva degli amministratori così come previsto dall'art. 2 commi 2 e 2-bis TUIR, esprimendosi come detta prova contraria debba essere necessariamente suffragata “[...] sulla base non solo del dato documentale, ma anche sulla base di tutti gli elementi concreti da cui risulti, in particolare, il luogo in cui le decisioni strategiche, la stipulazione dei contratti e le operazioni finanziarie e bancarie siano effettivamente realizzate”; il terzo documento citato invece, particolarmente interessante ai nostri fini, entra nel merito della tipologia di prova che il contribuente e il suo difensore possono produrre al fine di smentire la presunzione legale relativa.

In particolare, l'Agenzia afferma che la documentazione da presentare è quella “ordinariamente chiesta per la verifica della residenza; si tratta, comunque, di documentazione normalmente detenuta dall'impresa per fini diversi da quelli esclusivamente tributari e conforme a quella richiesta dall'OCSE ai fini convenzionali”, aggiungendo come “è lasciata al contribuente ogni possibilità di dotarsi, caso per caso, degli elementi

probatori idonei a dimostrare che la società estera, indipendentemente dal rapporto di controllo ovvero dalla residenza dei consiglieri, è di fatto amministrata al di fuori del territorio italiano”. In particolare “La prova può attenersi, ad esempio, al regolare, periodico svolgimento delle riunioni del consiglio di amministrazione, di cui può essere agevolmente fornita documentazione unitamente all’evidenza che le riunioni sono tenute presso la sede sociale con la partecipazione dei diversi consiglieri (per es., delibere del consiglio di amministrazione formalmente prese all’estero, biglietti aerei/ricevute di alberghi che attestano gli spostamenti dei consiglieri residenti in Italia)”.

6.4 Le difese esperibili dal contribuente

Alla luce di quanto sopra, un esempio di fatti e circostanze atti a smentire l’asserita residenza in Italia di società ubicate all’estero, sia nel caso di applicazione della presunzione del comma 5-bis ma, a questo punto, estensibile anche agli ordinari casi di contenzioso in tema di esterove-stizione sia in sede di contraddittorio amministrativo sia in sede giurisdizionale, potrebbero essere:

1. La maggioranza dei componenti dell’organo amministrativo identificabili come soggetti residenti all’estero.
2. L’esercizio concreto delle prerogative decisionali e di indirizzo da parte degli amministratori esteri di cui al punto precedente.
3. Lo svolgimento effettivo, presso la sede operativa estera, delle Assemblee dei soci nonché delle riunioni del Consiglio di Amministrazione, entrambe in via continuativa e periodica. Secondo l’Agenzia, “La prova può attenersi, ad esempio, al regolare, periodico svolgimento delle riunioni del consiglio di amministrazione, di cui può essere agevolmente fornita documentazione unitamente all’evidenza che le riunioni sono tenute presso la sede sociale con la partecipazione dei diversi consiglieri (per es., delibere del consiglio di amministrazione formalmente prese all’estero, biglietti aerei/ricevute di alberghi che attestano gli spostamenti dei consiglieri residenti in Italia)” (Nota n. 3968/2010).
4. La produzione di organigrammi societari, di contrattualistica con fornitori di vario genere, di documentazione relativa all’assunzione

di personale dipendente, al fine di poter dimostrare un certo grado di autonomia funzionale della società dal punto di vista amministrativo, finanziario e contabile;

5. La dimostrazione del perseguimento di atti di gestione su impulso dell'organo amministrativo della società tali da attestare un'attività negoziale volta a massimizzare le performance dell'azienda, oppure volti ad elaborare strategie di sviluppo oppure di protezione a carattere legale, finanziario e patrimoniale (ad esempio: direttive interne, contratti di natura legale, finanziaria o commerciale stipulati dall'impresa oppure corrispondenza e documenti che precedono o integrano le trattative commerciali relative a tali attività);

6. contratti di locazione degli immobili, ad uso civile o industriale, utilizzati come sede della società, quali uffici o luoghi di produzione;

7. i contratti di lavoro relativi al personale dipendente in forza presso la società estera, possibilmente di nazionalità estera anch'essi;

8. i contratti di assicurazione, stipulati a vario titolo;

9. la presenza di utenze attive (elettriche, telefoniche, gas, ...) attivate presso la sede estera dell'ente;

10. le autorizzazioni necessarie all'esercizio dell'attività e all'uso dei locali, emanate dalle autorità locali a favore dell'ente;

11. la presenza di documentazione bancaria (conti correnti tenuti presso istituti locali, contratti di finanziamento, leasing, ...) al fine di ricostruire le movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate presso la sede.

6.5 Riflessioni conclusive e proposte della Commissione Processo Tributario UNGDCEC

Come è possibile evincere dalle circolari dell'Agenzia nonché dalla giurisprudenza in merito, il contribuente sembrerebbe almeno a prima vista in sufficiente condizione di dimostrare con qualsiasi mezzo di prova l'effettiva sussistenza all'estero della direzione effettiva dell'ente; tuttavia, è di tutta evidenza come l'ausilio concesso dalla presunzione legale di cui al comma 5-bis sposti l'ago della bilancia eccessivamente a favore dell'Amministrazione finanziaria, compromettendo in maniera significativa la proporzione del riparto dell'onere probatorio tra le parti.

Non solo: ulteriori dubbi in merito sorgono considerando l'estrema difficoltà (quando non l'impossibilità) di poter esercitare, da parte dei contribuenti, una efficace pianificazione fiscale al fine di prevenire in tempo l'insorgere di inutili e lunghi contenziosi con il fisco, sia per la già menzionata impossibilità di poter ricorrere alla procedura amichevole tra stati come previsto dalla prassi OCSE, sia perché, allo stato attuale, permane da parte dell'Amministrazione un divieto generale di interpellare in merito alla sussistenza di elementi, di fatti e di circostanze in grado di provare l'esterovestizione o meno del soggetto estero.

La concomitanza di tali aspetti procedurali, unitamente alla citata ingombrante presenza della presunzione legale (pur passibile di prova contraria) prevista al comma 5-bis, ci autorizza ad affermare come, pur non esistendo almeno "sulla carta" alcun automatismo in favore dell'Ufficio devoluto a riqualificare in Italia la residenza dei soggetti esteri, il raggiungimento di una piena equità nell'ambito del contraddittorio nonché dell'onere della prova tra Amministrazione fiscale e contribuente resti attualmente ben lontano da concretizzarsi, in merito al quale è auspicabile un deciso intervento correttivo da parte del legislatore.

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA IN CASO DI ACCERTAMENTO RELATIVO ALLE FATTURE GENERICHE

A cura di Ida Lonardo

7.1 Premessa

Quando le indicazioni del documento contabile sono generiche, può scattare l'accertamento del maggior reddito (rideterminazione), sia d'impresa di persone e società commerciali sia di lavoro autonomo, calcolato sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti (es: bassa redditività dell'attività rispetto alla media di zona) mutuando un principio coniato per il reddito d'impresa, secondo cui il ricorso all'accertamento analitico-induttivo è legittimo quando, pur in presenza di scritture (contabili) formalmente corrette, la contabilità dell'impresa possa considerarsi complessivamente inattendibile, perché configgente con i criteri di ragionevolezza, sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente.

Per questo l'ufficio – ad esempio – può disconoscere la detrazione di costi, per “omaggi e regalie”, quando la genericità della fattura e la mancanza di allegazioni documentali, preclude la verifica dei requisiti di certezza, precisione e determinabilità in ordine all'esistenza, all'ammontare, alla competenza temporale, nonché dell'inerenza con l'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

7.2 Inquadramento normativo e principali orientamenti giurisprudenziali

Pertanto, come puntualmente premesso, l'eccessiva genericità dell'indicazione in fattura dei dati prescritti dalla legge integra quelle gravi irregolarità contabili che legittimano l'accertamento induttivo, in base all'articolo 39 del Dpr 600/1973.

Ciò detto, una recente pronuncia della Corte di Cassazione (sentenza 1468/2020), citando la giurisprudenza di matrice comunitaria (Corte Ue, 15 settembre 2016, causa C-516/14) e un'altra precedente pronuncia (Cassazione 13882/2018) – ricorda che “l'amministrazione finanziaria non si può limitare all'esame della sola fattura, ma deve tener conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, come emerge, d'altronde, dalla direttiva 2006/112/Ce, art. 219, che assimila alla fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale”.

Come per tutti i casi di presunzione, si determina l'inversione dell'onere della prova per cui nel caso di contestazioni di costi inesistenti spetta sempre al contribuente dimostrarne l'effettività se l'oggetto della fattura è generico. Tuttavia, la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione è sempre idonea a interrompere i termini per l'impugnazione, a prescindere dalla laconicità degli elementi adottati dal contribuente (Ctr del Lazio con la sentenza 1362/13/20209). La pronuncia trae origine da quattro avvisi di accertamento relativi a Ires, Irap e Iva notificati nei confronti di una Srl a seguito della deduzione di costi ritenuti dagli accertatori oggettivamente inesistenti in quanto riferibili a opere dell'ingegno rese dai soci della medesima società e genericamente descritte in fattura. La società accertata li impugnava tempestivamente dinanzi alla Ctp di Roma che accoglieva i ricorsi, ritenendo che spettasse all'ufficio fornire la prova che le operazioni indicate non erano mai state poste in essere. La sentenza veniva così impugnata in appello dall'ufficio: trattandosi di prestazioni indicate in fattura genericamente come «cessione di opere dell'ingegno» da parte dei soci e mancando la documentazione extra contabile a riprova della effettività delle prestazioni, secondo l'ufficio incombe sul contribuente l'onere di provare l'esistenza delle operazioni. I giudici hanno precisato che deve considerarsi irregolare la fattura che riporti una descrizione vaga e indefinita che non consenta di identificare la prestazione. In tal caso l'onere di provare l'effettività delle operazioni contestate ricade sul contribuente che ha dedotto il costo, considerato che la genericità della descrizione e la mancanza di ogni altra documentazione di supporto impediscono di ritenere esistente l'operazione e legittima la deduzione.

Peraltro, anche la Corte suprema con ordinanza 9912/2020 ha ribadito che la necessità di una compiuta indicazione della natura, della qualità e della quantità dei beni e dei servizi oggetto dell'operazione fatturata risponde a esigenze di trasparenza e conoscibilità, essendo funzionali a consentire l'espletamento delle attività di controllo e verifica. Pertanto, qualora la fattura non consenta l'esatta identificazione dell'operazione, non è idonea a fondare la presunzione di veridicità di quanto rappresentato e a costituire titolo per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva e per la deduzione del relativo costo.

Le prescrizioni recate dall'art. 21, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, rubricato "Fatturazione delle operazioni" ("Per ciascuna operazione imponibile deve essere emessa una fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili. La fattura si ha per emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte. La fattura deve essere datata e numerata in ordine progressivo e deve contenere le seguenti indicazioni: ... natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione") rispondono ad oggettive finalità di trasparenza e di conoscibilità, essendo funzionali a consentire l'espletamento delle attività di controllo e verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria e, segnatamente, in quest'ottica, a permettere l'esatta e precisa identificazione dell'oggetto della prestazione, da indicarsi specificandone natura, qualità e quantità.

La giurisprudenza di legittimità ha affermato, con indirizzo univoco, che l'irregolarità della fattura, non redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 fa venir meno la presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato e la rende inidonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo interattivo (Cass. n. 21446 del 2014; Cass. n. 211 del 2018) e alla detrazione dell'IVA (Cass. n. 21980 del 2015; Cass. 29290 del 2018).

Pertanto, ciò che rende possibile la detrazione è (soltanto) la realtà documentale della fattura, piuttosto che l'effettività dell'operazione e il suo corretto assoggettamento all'imposta esattamente dovuta per quel tipo di operazione. Le lacune descrittive, infatti, non sono altrimenti

colmabili con documentazione esterna o con le risultanze di eventuali annotazioni contenute nei registri.

Infine, la Suprema Corte -sez. L n. 3643 del 2019- così afferma al riguardo:

"allorquando la prova addotta sia costituita da presunzioni, le quali anche da sole possono formare il convincimento del giudice del merito, rientra nei compiti di quest'ultimo il giudizio circa l'idoneità degli elementi presuntivi a consentire inferenze che ne discendano secondo il criterio del c.d. "id quod prelumque accidit", essendo il relativo apprezzamento sottratto al controllo in sede di legittimità, se sorretto da motivazione immune da vizi logici o giuridici e, in particolare, ispirato al principio secondo il quale i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza, richiesti dalla legge, devono essere ricavati in relazione al complesso degli indizi, soggetti ad una valutazione globale, e non con riferimento singolare a ciascuno di questi, pur senza omettere un apprezzamento così frazionato, al fine di vagliare preventivamente la rilevanza dei vari indizi e di individuare quelli ritenuti significativi e da ricomprendere nel suddetto contesto articolato e globale".

7.3 La ripartizione dell'onere della prova e le riflessioni conclusive della Commissione Processo Tributario UNGDCEC

Tirando le fila, se la ripartizione dell'onere della prova nel rapporto tributario segue le regole dall'articolo 2697 del Codice civile («chi vuol fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento»), questo significa che l'Agenzia è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa ed il contribuente ha la possibilità di difendersi muovendosi nell'ambito dello stesso thema probandum delineato dalla controparte.

Tale regola generale, come evidenziato nelle pronunce soprariportate, subisce delle "deviazioni" sia in ambito giurisprudenziale sia in ambito normativo, in presenza di presunzioni.

Trattandosi di presunzioni "pro-fisco", l'Amministrazione Finanziaria è tenuta a fornire la prova del fatto indiziante, rimanendo però dispensata dalla prova del fatto presunto. Per cui in presenza di prova presuntiva, l'onere è invertito, per cui il principio secondo cui l'onere di prova

grava, in prima battuta, sull'amministrazione risulta sovertito ed a carico del contribuente.

Ed allora, è importante ai fini del diritto alla prova del contribuente, mantenere a corredo della spesa sostenuta tutta la documentazione che, per quanto spesso priva di data certa, può dare "sostanza" a una descrizione in sé sintetica e formale riportata dalla fattura.

Perché, ad esempio, ai fini delle imposte sui redditi, i requisiti di certezza, documentabilità e inerenza del costo sostenuto sono "immanenti" nella determinazione del reddito imponibile; e la dimostrazione della sussistenza di tali requisiti è addossata al contribuente che ha dedotto la spesa: è colui che chiede la detrazione dell'Iva o la deduzione del costo a dover dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne e, di conseguenza, fornire elementi e prove, anche integrativi e succedanei rispetto alle fatture, che l'amministrazione ritenga necessari per valutare correttamente la fattispecie.

Per il contribuente l'onere di provare la veridicità delle fatture scatta soltanto quando gli organi di controllo fiscale adducano elementi che facciano almeno sospettare della non veridicità delle fatture stesse, mentre in assenza di elementi certi in base ai quali ipotizzare la falsità delle fatture non può essere invocata l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

Dopo l'espressa abrogazione dell'art. 12 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429 (convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516), disposta dall'art. 25 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'efficacia vincolante del giudicato penale, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., non opera nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna, di talché' a causa del mutato quadro normativo, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria abbia promosso l'accertamento nei confronti del contribuente e, conseguentemente, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati

tributari estendendone automaticamente gli effetti riguardo all'azione accertatrice del singolo Ufficio tributario ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve in ogni caso verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare. [Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Paolini, rel. Merone), 21 agosto 2007, sent. n. 17799, ric. Ministero dell'economia e delle finanze e Agenzia delle entrate c. Fallimento Prestigio S.r.l.]

Concludendo, un approdo sicuro per evitare le contestazioni dell'Ufficio sotto forma di presunzioni e la conseguente ed inevitabile inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, è la conservazione, esibizione e produzione del sottostante documento "a corredo" della oppugnata fattura generica.

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA IN CASO DI OPERAZIONI CON FALSI ESPORTATORI ABITUALI

A cura di Nicola Della Santina

8.1 Premessa

Sempre più diffusamente i fornitori degli esportatori abituali, sono ritenuti responsabili per la mancata applicazione dell'Iva in merito alle cessioni poste in essere nei confronti di "falsi" esportatori abituali. L'introduzione di opportune procedure può mitigare, senza escludere, i rischi conseguenti a simili accertamenti, giacché, l'eventuale dimostrazione dell'estraneità delle partecipazioni del fornitore, alla frode perpetuata dall'esportatore abituale, pare essere non del tutto equa rispetto alle contestazioni mosse dall'Amministrazione Finanziaria; le quali prescindono, come si dirà meglio in seguito, dal corretto adempimento normativo compiuto dal contribuente (fornitore).

La giurisprudenza (nazionale) se da un lato, attraverso orientamenti oramai consolidati (sfavorevoli al contribuente/fornitore), ritiene il fornitore responsabile dei controlli sulla veridicità della dichiarazione di intenti presentata dal soggetto esportatore abituale, qualora venga accertato che, quest'ultima, sia ideologicamente falsa, d'altro canto, pare fornire alcuni interessanti spunti per introdurre procedure atte a tutelare i contribuenti (fornitori) dal partecipare a frodi realizzate da terzi.

8.2 Inquadramento normativo

Il D.lgs. n. 175/2014 introduceva, con l'art. 20, co. 1, alcune modificazioni alla normativa sulle dichiarazioni di intento e sulle relative comunicazioni – successivamente oggetto di ulteriore modifica con il D.L. n. 34/2019 – contenuta, a sua volta, nell'art. 1, co. 1 lett. c) D.L. n. 746/1983, normativa, quest'ultima, di completamento e attuazione

dell'agevolazione prevista per il c.d. «esportatore abituale» ex art. 8, co. 1 lett. c) D.P.R. n. 633/1972⁴⁷.

Tale agevolazione permette, al soggetto avente lo status suindicato, di acquistare un bene senza che gli venga addebitata l'Iva e, per converso, permette al cedente di fatturare in regime di sospensione d'imposta.

Con il decreto summenzionato sono state apportate modificazioni di ordine soggettivo e procedurale-formale, infatti, è stato ribaltato l'obbligo di comunicazione delle dichiarazioni di intento, dal fornitore all'acquirente esportatore abituale.

Più precisamente la disciplina, entrata in vigore dal 1° gennaio 2015, per quanto attiene alle dichiarazioni di intento e ai relativi e seguenti obblighi (in capo sia al cessionario che al cedente), prevedeva che esse non dovessero più essere comunicate dal soggetto «esportatore abituale» al fornitore, bensì, il primo doveva procedere a trasmettere le dichiarazioni di intento all'Agenzia delle Entrate, attestando sotto la propria responsabilità, di possedere lo status di esportatore abituale e, per l'effetto, di poter realizzare operazioni non imponibili.

Successivamente a tale trasmissione, il cessionario poteva richiedere al proprio fornitore di effettuare acquisti senza addebito dell'imposta, consegnando a quest'ultimo sia la dichiarazione di intento che la ricevuta di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate.

In capo al fornitore, invece, gli artt. 1, co. 1 lett. c) D.P.R. n. 746/1983 e 7, co. 4-bis D.lgs. n. 471/1997 in combinato disposto tra loro, prescrivevano che egli doveva, prima di trasmettere la fattura in regime di non imponibilità Iva: i) ricevere dal cessionario la dichiarazione di intento comprensiva della relativa ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle Entrate; ii) verificare che la medesima fosse stata presentata telematicamente

⁴⁷ La normativa consente agli operatori commerciali – denominati «esportatori abituali» in quanto effettuano abitualmente cessioni all'esportazioni e operazioni intracomunitarie non imponibili ai fini Iva – nel rispetto delle condizioni di cui all'art. 1 D.L. n. 746/1983, ovvero sia che nell'anno solare o nei dodici mesi precedenti hanno effettuato cessioni all'esportazione superiori al 10% del volume d'affari dello stesso periodo (c.d. «plafond»), di acquistare beni e servizi senza l'applicazione dell'Iva, così da evitare che i suddetti operatori si trovino sempre a credito d'imposta, derivando da ciò, una penalizzazione a causa dalle tempistiche e oneri dei rimborsi Iva previsti dalla normativa Italiana.

all’Agenzia delle Entrate e riscontrare i dati in essa contenuti (); iii) riepilogare nella propria dichiarazione annuale Iva (nel Quadro VI) i dati delle dichiarazioni di intento ricevute; queste ultime due prescrizioni risultano essere tutt’ora in vigore.

Era ed è altresì necessario che il fornitore verifichi che l’importo oggetto della fattura senza applicazione dell’imposta non superi il plafond indicato nella dichiarazione di intento ricevuta. Tali controlli, posti in essere dall’imprenditore fornitore, dovrebbero consentirgli di evitare di incorrere nelle sanzioni di cui all’art. 7, co. 3 D.lgs. n. 471/1997.

Il D.L. n. 34/2019, c.d. “Decreto Crescita”, entrato in vigore dal 1° gennaio 2020, ha reso più agevole la procedura predetta. Difatti, quella attuale, prevede che l’esportatore abituale trasmetta telematicamente la dichiarazione d’intento all’Agenzia delle Entrate, la quale rilascia un’apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione. Mentre il fornitore dovrà effettuare un riscontro telematico⁴⁸ dell’avvenuta trasmissione della dichiarazione d’intento all’Agenzia delle Entrate da parte dell’esportatore abituale, ed indicare sulla fattura emessa gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione di intento verificata telematicamente.

8.3 Orientamento giurisprudenziale

Nonostante il quadro normativo anzi esposto, che parrebbe escludere qualsivoglia ipotesi di responsabilità in capo al fornitore – per eventuali false dichiarazioni rilasciate dall’esportatore – qualora abbia adempiuto, secondo la diligenza richiesta, al precetto normativo, a contrariis, la giurisprudenza nazionale⁴⁹ si attesta nel senso di ritenere il contribuente (fornitore) responsabile dei controlli sulla veridicità della dichiarazione di intenti presentata dal soggetto «esportatore abituale»,

⁴⁸ Come stabilito dal provvedimento 96911/E/2020, dal 2.3.2020, ciascun fornitore indicato dagli esportatori abituali nelle dichiarazioni d’intento acquisite dall’Agenzia delle Entrate può accedere alle informazioni relative alle dichiarazioni stesse consultando il proprio “cassetto fiscale” e un’analoga possibilità è riconosciuta agli intermediari già delegati dai fornitori.

⁴⁹ Cfr. *ex plurimis* Cass. n. 1988/2019; Cass. n. 9940/2015; Cass. n. 12751/2011.

ribaltando così in via interpretativa quanto previsto dal dettato normativo legittimità.

La giurisprudenza di legittimità pretende, infatti, dal contribuente verifiche che esulano dal disposto normativo richiedendo, in un certo qual modo, di sostituirsi de facto alla stessa Amministrazione Finanziaria senza, però, essere dotato dei medesimi strumenti ispettivi. Nelle pronunce viene richiamato costantemente il principio per cui: “in tema d’IVA, nelle cessioni all’esportazione in regime di sospensione d’imposta D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 8, se la dichiarazione d’intenti si riveli ideologicamente falsa, il cedente deve dimostrare l’assenza di un proprio coinvolgimento nell’attività fraudolenta, ossia di non essere stato a conoscenza dell’assenza delle condizioni legali per l’applicazione di detto regime o di non essersene potuto rendere conto, pur avendo adottato tutte le ragionevoli misure in proprio potere, al fine di assicurarsi che la cessione effettuata non la conducesse a partecipare alla frode”⁵⁰.

In senso contrario, invece, sembra porsi l’orientamento della giurisprudenza comunitaria che, senza pretesa di esaustiva, di seguito si provare a riassumere brevemente.

La Corte Europea sul tema della responsabilità del fornitore nel caso di frode del “falso” esportatore abituale e, dunque, anche sull’onere della prova che egli dovrà assolvere in sede processuale, negli anni, ha sancito un orientamento difforme rispetto a quello nazionale predetto. È infatti oramai granitico il principio di carattere generale secondo il quale: “le frodi fiscali perpetuate da terzi non possono riflettersi sul soggetto non consapevole, affermando chiaramente che il contribuente non può sostituirsi all’Ufficio che solo dispone degli strumenti autoritativi idonei per accertare se un soggetto rispetta o meno gli obblighi fiscali”⁵¹. Molto interessante risulta essere l’argomentazione

⁵⁰ *Cfr., ex plurimis* Cass. n. 16112/2021; Cass. n. 14979 del 15/07/2020; Cass. n. 34260 del 21/12/2019; Cass. n. 9586 del 05/04/2019; Cass. n. 14936 del 08/06/2018; Cass. n. 19896 del 05/10/2016; Cass. n. 176 del 09/01/2015; Cass. n. 7389 del 11/05/2012; Cass. n. 12751 del 10/06/2011

⁵¹ *Cfr. ex plurimis* CGEU, 11 maggio 2006, causa C-384/04; CGEU, 6 dicembre 2012, causa C-285/11; CGE, 31 gennaio 2013, causa C-642/11; CGEU, 28 febbraio 2013.

fondante di tale principio, poiché la giurisprudenza unionale sostiene che la responsabilità del cedente, andrebbe affermata nelle sole ipotesi in cui costui, abbia consapevolmente tralasciato segnali di anomalia da parte dell'acquirente, avendo, in ogni caso presente, che il fornitore ha soltanto una visione parziale e limitata della realtà economica del suo cliente e non dispone di mezzi investigati idonei a verificare, in capo al cessionario, lo status sostanziale di «esportatore abituale».

Per di più, con particolare riferimento alla falsità dei documenti forniti dall'acquirente, i giudici comunitari hanno affermato che: “sarebbe contrario al principio di certezza del diritto che uno Stato membro, il quale ha stabilito condizioni per l'applicazione dell'esenzione a una cessione di beni all'esportazione al di fuori della Comunità, fissando in particolare un elenco di documenti da presentare alle autorità competenti, e ha accettato in un primo tempo i documenti presentati dal fornitore in quanto prove giustificative del diritto all'esenzione, possa successivamente obbligare il fornitore medesimo ad assolvere l'IVA relativa a tale cessione, allorché consti che, in ragione di una frode commessa dall'acquirente di cui il fornitore non aveva e non poteva aver conoscenza, non erano effettivamente soddisfatte le condizioni per l'esenzione”⁵².

In buona sostanza a parere dei giudici europei, l'obbligo di diligenza posto in capo al fornitore non può, ad ogni modo, tradursi in un inesigibile dovere di accurata indagine che, per legge, è invece riservata alla Amministrazione Finanziaria.

8.4 Gli accertamenti dell'Amministrazione Finanziaria e le possibili difese del contribuente (fornitore)

Come già detto in premesse risulta essere sempre più diffuso il fenomeno delle frodi fiscali Iva⁵³ e, pertanto, delle conseguenti

⁵² Cfr. CGEU, 21 febbraio 2008, causa C-271/06.

⁵³ Il meccanismo fraudolento, di solito attuato tramite ditte individuali, prevede, dapprima, la falsa dichiarazione di intenti rilasciata dall'esportatore abituale al fornitore, poi l'acquisto del bene in sospensione d'imposta ad opera del falso esportatore abituale e, infine, si completa con la sparizione del finto esportatore abituale (attraverso,

contestazioni operate dall'Amministrazione Finanziaria nei confronti di soggetti che, a vario titolo, concorrono alla loro realizzazione (i.e. il fornitore dell'esportatore abituale), giacché la necessità di contrastare simili operazioni criminose comporta, inevitabilmente, rettifiche alle operazioni non imponibili registrate dai contribuenti (fornitori).

Le contestazioni di norma mosse all'ignaro fornitore, a seguito di accertamenti operati nei confronti dei "falsi" esportatori abituali, in guisa all'orientamento giurisprudenziale suddetto, riguardano proprio la mancata adozione, da parte del contribuente (fornitore), di procedure idonee a mitigare il rischio di partecipazione alla frode. Occorre in tale sede evidenziare che, allo stato attuale, non vi sono stati (ancora) interventi legislativi volti ad introdurre linee guida né, tantomeno, vi sono provvedimenti o risoluzioni dell'Amministrazione Finanziaria in tal senso. Ciononostante, affiora chiaramente che non risulti sufficiente l'adozione delle prescrizioni di legge previste per invocare, da parte del contribuente (fornitore), l'unicità della responsabilità della frode in capo al "falso" esportatore abituale.

Pare oramai indubbio che, il fornitore, al fine di dimostrare la propria estraneità alla frode perpetuata da terzi, tramite dichiarazione d'intenti ideologicamente false⁵⁴, dovrà provare di aver adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere. Il vuoto normativo anzidetto è stato in parte colmato dalla giurisprudenza di merito⁵⁵, la quale, seppur in maniera

ad esempio, alla messa in liquidazione e cancellazione della società). In tal modo i beni oggetto di vendita in regime di sospensione d'imposta vengono acquistati e poi ceduti nuovamente dal falso esportatore ad un prezzo mediamente inferiore rispetto a quello praticato sul mercato, alterando in tal modo il corretto funzionamento della concorrenza.

⁵⁴ La Corte di Cassazione afferma che la falsità ideologica delle dichiarazioni d'intenti equivale alla sua inesistenza, da cui deriverebbe la sua riqualficazione per l'imponibilità della cessione e la conseguente irrogazione delle sanzioni (*cf. ex plurimis* Cass. n. 9940/2015; Cass n. 4593/201; Cass. n. 21740/2017).

⁵⁵ In tal senso *cf. ex plurimis*, CTP di Brescia sent. n. 29/10/2013; CTP di Milano, sent. n. 4643/18/2014; CTR Lombardia, sent. n. 5061/44/2015; CTR Lombardia, sent. n. 1491/7/2018.

ondivaga, ha individuato una serie di elementi sintomatici⁵⁶ di un potenziale rischio di partecipazione ad una frode Iva realizzata dal “falso” esportatore abituale.

Orbene la prevenzione di tali elementi, attraverso l’adozione di procedure idonee volte, appunto, a mitigare il rischio di partecipazione ad un disegno fraudolento, permetterebbe al contribuente di dimostrare la propria estraneità alla stessa.

Così come suggerito da dottrina autorevole⁵⁷ nel concreto, il contribuente (fornitore), onde evitare di essere coinvolto nell’operazione criminosa ordita dall’esportatore abituale, appare ragionevole che effettui alcune verifiche sia sulla società (tramite la visione della visura camerale, ovvero dei bilanci di esercizio, se depositati) che sul soggetto con cui egli si interfaccia (individuando, ad esempio, il ruolo ricoperto all’interno dell’azienda). È altresì opportuno che il contribuente (fornitore) adotti ulteriori cautele, che di norma dovrebbero sempre essere praticate. Per dirne alcune, a mero titolo esemplificativo: l’ordine di fornitura dovrà essere oggetto di un regolare contratto, sottoscritto da entrambi le parti, il pagamento dovrà avvenire con strumenti tracciabili ed, inoltre, ove possibile, prendendo spunto dall’insegnamenti giurisprudenziali, dovrà accettarsi che la merce venga consegnata al di fuori del territorio nazionale.

Occorre aggiungere, infine, che le prudenze anzidette sono naturalmente vane se non adottate tempestivamente, pertanto una volta giunto l’ordine o nella sua prossimità ed inoltre che tali cautele dovranno essere paramtrate a seconda dell’ambito merceologico e del sistema distributivo in cui opera l’esportatore, giacché ogni settore necessita di caratteristiche specifiche.

⁵⁶ Nello specifico la giurisprudenza ritiene elementi sintomatici: - le operazioni non avvenute sulla base di contratti sottoscritti o ordini scritti e conservati da entrambi le parti; - la richiesta dell’esportare a procedere alla consegna della merce sul territorio nazionale; - la coincidenza tra residenza privata e luogo di esercizio della ditta individuale esercitata dall’esportatore abituale; - l’utilizzo di mezzi di pagamento inusuali.

⁵⁷ Cfr. S. PAVESI ed E. QUALIZZA in *“L’onere della prova in capo al fornitore dell’esportatore abituale inconsapevolmente coinvolto in disegni fraudolenti”* in *“L’IVA”*, n. 7/2018 (Milano).

In conclusione, ad avviso di scrive, quanto predetto, è volto alla tutela dei contribuenti che non desiderino incorrere in ingiuste passività fiscali, od almeno, ad evitare l'irrogazione delle sanzioni ex lege previste. Non si nasconde, in ultimo, che tali adempimenti non dovranno sfociare in una inesigibile dovere di accurata indagine, come peraltro affermato dalla Corte Europea, ma limitarsi alle possibilità ispettive di un imprenditore mediamente accorto.

8.5 Ripartizione dell'onere della prova e riflessioni conclusive

Giova ribadire che per espresso dettame normativo il contribuente (fornitore), in disparte l'orientamento giurisprudenziale ormai noto (indubabilmente affliggente per quest'ultimo) è onerato di effettuare i controlli previsti dagli artt. 1, co. 1 lett. c) D.P.R. n. 746/1983 e 7, co. 4-bis D.lgs. n. 471/1997, dunque di verificare la conformità al dettato normativa della dichiarazione presentata. È, invece, onere dell'Amministrazione Finanziaria, come già detto in precedenza, a seguito della trasmissione telematica della lettera d'intento, verificare eventuali riscontri sui dati comunicati, tramite l'incrocio di tali dati con quelli del dichiarante. Pertanto, qualora l'Amministrazione appuri che la dichiarazione d'intenti presentata dal sedicente esportatore abituale, sia ideologicamente falsa, dovrà dimostrare la consapevolezza del contribuente (fornitore) della falsità della dichiarazione, ricadendo così su di essa l'onere della prova ().

A parere di chi scrive, nella fattispecie qui esaminata, dunque, la ripartizione dell'onere della prova è coerente col dettato normativo. Tuttavia risultano in contrasto, sia con la normativa, che con i principi comunitari, per il contribuente (fornitore), le pretese avanzate, sia dalla giurisprudenza, che dall'Amministrazione Finanziaria, di adozione di misure cautelative che, in alcuni casi fuoriescono, per i motivi edotti in precedenza, dalla diligenza richiesta ad un qualsiasi imprenditore, nell'ambito di normali operazioni commerciali.

Sul punto è infatti auspicabile, in prima battuta un ulteriore intervento del Legislatore in cui definisca in maniera ancora più precisa gli oneri in capo al contribuente (fornitore) anche recependo i consolidati indirizzi comunitari.

È altresì auspicabile, qualora in caso in cui il Legislatore non si adoperi in tal senso, un intervento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, attraverso un documento di prassi, con cui delinei in maniera chiara e precisa le accortezze che un imprenditore deve compiere quando si trova a dover effettuare operazioni in regime di sospensione d'imposta ex art 8, co. 1 lett. c) D.P.R. n. 633/1972.

Si sottolinea, inoltre, che il legislatore con la "Legge di Bilancio 2021" e, precisamente, all'art. 1 commi da 1079 a 1083, con il chiaro intento di contrastare le operazioni in argomento, ha introdotto la facoltà per l'Amministrazione Finanziaria, a seguito di analisi di rischio e controlli sostanziali, di disconoscere la qualifica di esportatore abituale a quei soggetti che hanno rilasciato dichiarazione di intenti ideologicamente false non potendo, in tal modo, emetterne altre.

Appare pertanto chiaro come il Legislatore sia conscio della problematica ed è anche pregevole lo sforzo per contrastarla attraverso l'introduzione di quanto predetto, purtuttavia, tale potere di estromissione dal mercato del falso esportatore abituale, si verifica ex post, ovvero sia quando, almeno, la prima operazione fraudolenta, è già stata attuata ed il contribuente (fornitore) ha concorso, inconsapevolmente, alla sua realizzazione.

Al fine, dunque, di tutelare gli operatori commerciali, anche quelli più avveduti, è necessario, un ulteriore intervento del Legislatore, nel quale, vista l'impossibilità di dotare l'Amministrazione Finanziaria di poteri prospettici, definisca gli oneri e i doveri che un operatore commerciale mediamente avveduto debba porre in essere al fine di dimostrare la propria estraneità alla frode perpetuata dal falso esportatore abituale.

LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA IN CASO DI ACCERTAMENTO SULLE SOCIETÀ' DI COMODO

A cura di Francesco Paolo Fabbri

9.1 Premessa

La disciplina delle società di comodo risulta nota da tempo agli operatori: nata con lo scopo di contrastare l'utilizzo distorto delle società, da parte di chi le costituisce senza esercitare alcuna attività economica, essa rappresenta, alla data odierna, un istituto notevolmente criticato (per diverse ragioni). Ciò, nella specie, a causa dell'iniquità di fondo che si correla ad una disciplina non più "aggiornata" al contesto in cui opera, anche in considerazione delle modifiche normative subite nel corso del tempo – si veda, su tutte, la problematica relativa ai coefficienti di redditività (in particolare per i beni immobili).

Tra le diverse criticità che contraddistinguono la normativa della società di comodo si prenderà in considerazione, ai fini del presente lavoro, quella relativa all'onere della prova in capo al contribuente (società) che richieda la disapplicazione della medesima disciplina. Onere della prova che, nonostante il dato normativo indubbiamente limpido e le riflessioni che possono essere effettuate sulla "ratio" della norma, a livello di pronunce giurisprudenziali risulta ancora erroneamente legato alla dimostrazione delle (sole) circostanze che hanno impedito il raggiungimento dei ricavi minimi da parte della società.

9.2 Introduzione

La norma sulle società “di comodo”⁵⁸ (o “non operative”) ha fatto il suo ingresso nell’ordinamento con la legge 724/1994, con la finalità di colpire, fiscalmente, l’abuso della persona giuridica⁵⁹. Si tratta infatti di una disciplina che si sostanzia in una sorta di “tassazione dissuasiva”, che mira a contrastare l’utilizzo di schermi societari, ossia di società che non svolgono alcuna attività economica. Ciò in quanto nel codice civile non è riscontrabile il fenomeno delle società di comodo, fattispecie che ricorre qualora, a dispetto dell’esistenza di un contratto sociale avente per oggetto lo svolgimento di una attività economica, i beni conferiti sono asserviti al mero godimento dei soci medesimi.

In sostanza, le società di comodo sono quelle che vengono costituite non già per l’esercizio effettivo di una attività economica, bensì al solo scopo di trarre vantaggio dalla particolare condizione giuridica dei beni conferiti; beni che, in quanto costituenti patrimonio autonomo e differenziato da quello personale dei soci, non sono esposti al rischio di possibili pretese da parte dell’Amministrazione finanziaria o dei creditori personali. In particolare, dalla prospettiva specificamente fiscale, l’intestazione dei beni alla società conduce a vantaggi non irrilevanti per i soci (in particolare in termini di possibilità di recuperare l’Iva assolta dalla stessa società sugli acquisti di beni e servizi).

Nel corso degli anni, inoltre, alla fattispecie delle società di comodo “in senso stretto” – in quanto non superano il c.d. test di operatività – si è affiancata quella delle società “in perdita sistematica”: con il DL

⁵⁸ Tra i numerosi contributi sul tema si rimanda a Deotto D. “Le società di comodo”, in *Accertamento e Riscossione*, Milano, 2021, p. 176; Curia G. “Le società di comodo”, Milano, 2014; Gaiani L. “Società di comodo e beni concessi in uso ai soci: doppia tassazione e possibili vie d’uscita”, *Norme e tributi mese*, 3, 2015, p. 14; Meneghetti P. “L’evoluzione della normativa sulle società di comodo”, *Corriere Tributario*, 2014, p. 1522; Damiani M., Marrone F., Lupi R. “Società «non operative» e determinazione della ricchezza”, *Dialoghi Tributarî*, 3, 2014, p. 262; Damiani M. “Società di comodo tra disfavore fiscale e coerenza con il principio di inerenza”, *Corriere Tributario*, 2014, p. 175; Bagnoli M., Rocchi A. “Nuovi scenari per società agricole e di comodo”, *Corriere Tributario*, 2012, p. 2303; Fiorentino S. “Imputazione soggettiva tributaria ed «abuso» dello «schermo» societario: alcune riflessioni”, *Diritto e pratica tributaria*, 2010, p. 1184.

⁵⁹ Cfr. Deotto D. “Senza abuso della personalità giuridica la disciplina delle società di comodo non trova applicazione”, *Corriere Tributario*, 2012, p. 1852.

138/2011⁶⁰, in particolare, sono state inclusi fra le società “non operative” anche i soggetti che conseguono perdite fiscali per un determinato numero di periodi d’imposta consecutivi – inizialmente tre, ora cinque⁶¹.

Va comunque constatato che, al di là del proposito sotteso alle norme in esame, ossia il richiamato contrasto all’utilizzo improprio dello strumento societario, alla data odierna vi è sostanziale unanimità nelle critiche ad un istituto la cui applicazione è divenuta ormai eccessivamente (e acriticamente) lesiva dei contribuenti⁶². Quanto detto se si considerano, da un lato, i mancati aggiornamenti nei coefficienti di redditività necessari per superare il test di operatività (infra) nonché, dall’altro lato, il paradosso derivante dal fatto che, sulla scorta di quanto previsto per le società in perdita per più anni d’imposta consecutivi, alla data odierna anche la mala gestio è in grado di divenire, di fatto, sintomo di una condotta di evasione d’imposta.

⁶⁰ Si vedano in proposito, fra gli altri, Valcarengi G., Facchetti C. “Società di comodo, perdite sistematiche e maggiorazione Ires”, *il fisco*, 2015, p. 1522; Ferranti G. “Società in perdita sistematica: una disciplina in via di abolizione?”, *il fisco*, 2014, p. 4619; Mastroberti A. “Nuova disciplina delle perdite reiterate al nodo dei rapporti con il progresso”, *il fisco*, 2014, p. 4030; Artina R. “Società di comodo: rateazione delle plusvalenze e disciplina delle perdite sistematiche”, *Bilancio e reddito d’impresa*, 3, 2014, p. 21; Stevanato D., Sbroiavacca A., Lupi R. “Società in perdita sistematica e tassazione di utili inesistenti, una bomba a orologeria da disinnescare”, *Dialoghi Tributarî*, 5, 2012, p. 502; Ferranti G. “La nuova disciplina delle società di comodo: le questioni ancora aperte”, *Corriere Tributario*, 2012, p. 1046; Ferranti G. “Società di comodo e beni in godimento ai soci: i chiarimenti di Agenzia e Istituto di Ricerca DCEC”, *Corriere Tributario*, 2012, p. 546; Mastroberti A. “Unico 2012 SC: le novità in materia di società di comodo”, *il fisco*, 2012, p. 3721; Mastroberti A. “L’indice delle perdite fiscali nella disciplina delle società di comodo”, *il fisco*, 2012, p. 13; Liburdi D. “Le indicazioni dell’Agenzia delle Entrate sulle società in perdita sistematica”, *Bilancio e reddito d’impresa*, 8, 2012, p. 11; Giordano S. “Si inasprisce il regime per le società di comodo”, *Amministrazione & finanza*, 12, 2011, p. 19

⁶¹ Vasapolli G., Vasapolli A. “Maggior respiro per le società in perdita sistematica”, *Corriere Tributario*, 2015, p. 29.

⁶² Si veda in proposito, a mero titolo di esempio, quanto riportato da Peverini L., Vignoli A., Lupi R., Stevanato D. “Società non operative: una patrimoniale mascherata da criterio (contronatura) di determinazione dei redditi”, *Dialoghi Tributarî*, 2, 2014, p. 132.

Occorre quindi non solo prendere coscienza, ai fini della relativa “revisione”, del funzionamento della disciplina in esame, bensì anche di svolgere alcune considerazioni sul particolare ambito dell’onere della prova. Quanto detto considerando, nello specifico, quanto affermato – anche molto di recente – da parte della giurisprudenza (in particolar modo di legittimità), la quale continua ad attestarsi sul principio secondo cui il soggetto che desidera ottenere, in sede processuale, la disapplicazione della norma de qua deve dimostrare le ragioni che gli hanno impedito il raggiungimento dei ricavi minimi da parte della società. Quanto detto nonostante il tenore letterale dell’art. 30 della legge 724/1994 riporti chiaramente che di simile dimostrazione la società è onerata solamente in sede amministrativa (presentando istanza di interpello – infra), mentre in sede contenziosa risulta possibile fornire qualsiasi prova in grado di attestare l’operatività della società; ciò, in particolare, in aderenza alla “ratio” della disciplina delle “società di comodo”, ossia il più volte citato contrasto all’abuso dello strumento societario (che non esercita alcuna attività d’impresa).

9.3 Inquadramento normativo

Considerati i motivi che hanno indotto il legislatore ad individuare nelle norme fiscali il più efficace strumento di contrasto alle società di comodo, si vedranno ora i lineamenti di tale forma di imposizione specifica che colpisce l’abuso della persona giuridica, ossia della tassazione “dissuasiva” rispetto alla scelta di utilizzare impropriamente un involucro societario (al quale vengono per l’appunto intestati beni non afferenti un’attività economica concretamente svolta).

Ebbene, come già riportato, con l’art. 30 della legge 724/1994 la disciplina fiscale delle società di comodo è stata introdotta per la prima volta nell’ordinamento tributario, per poi essere oggetto, già poco tempo dopo, di rilevanti modifiche – tra le quali quelle di cui all’art. 27 del DL 41/1995, dell’art. 2 del DL 437/1996 e dell’art. 3, comma 37 della legge 662/1996. Successivamente, la disciplina è stata ulteriormente modificata, prima per effetto dell’art. 35, commi 15 e 16 del DL 223/2006, poi tramite l’art. 1, comma 109 e ss. della legge 269/2006

ed ancora con l'art. 1, comma 128 della legge 244/2007. Inoltre, con il DL 138/2011 (modificato, in parte, per effetto delle disposizioni contenute nel DLgs 175/2014) vi sono stati altri interventi che hanno toccato indirettamente la disciplina, con effetti, comunque, molto rilevanti. Significativa risulta anche la modifica intervenuta con il DLgs 156/2015, che ha modificato in particolare la disciplina dell'interpello per le società di comodo (c.d. interpello "probatorio" ex art. 11 comma 1 lett. b) della legge 212/2000, che verrà preso in esame in quel che segue). Occorre comunque rilevare che il legislatore, nell'emanare le suddette disposizioni, non ha mai fornito alcuna definizione di "società di comodo". Ha scelto, invece, di delimitare l'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione della normativa attraverso la fissazione di parametri e/o indici che, in sé, dovrebbero essere rilevatori dell'operatività dell'impresa – a prescindere da altre caratteristiche del soggetto interessato (dimensionali in particolare).

A livello di funzionamento, infatti, è ad oggi noto che, in base a quanto previsto dall'art. 30, comma 1 della legge 724/1994, i soggetti per i quali trova applicazione la disciplina in esame si considerano non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi (esclusi quelli straordinari⁶³), risultanti dal Conto economico, ove prescritto, sia inferiore alla somma degli importi che derivano dall'applicazione delle percentuali⁶⁴ previste dalla norma

⁶³ Sul punto, a seguito dell'introduzione nell'ordinamento del principio di "derivazione rafforzata", con specifico riferimento a quanto stabilito dall'art. 13-bis, comma 4 del DL 244/2016 ("Il riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti positivi o negativi di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile va inteso come riferito ai medesimi componenti assunti al netto dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda").

⁶⁴ a) il 2% al valore dei beni indicati nell'art. 85, comma 1, lett. c), d) ed e) del TUIR, e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'art. 5 del medesimo Testo Unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti; b) il 6% al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-bis, comma 1 lett. a) del DPR 633/1972 e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria. Per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5%, mentre per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due

a taluni asset individuati dalla medesima. Tale meccanismo di calcolo viene comunemente definito, come già riportato, “test di operatività”, in quanto il suo superamento o meno comporta lo status di soggetto “operativo” (o, al contrario, di soggetto “non operativo”).

In sostanza l’operazione consiste nel confrontare i ricavi figurativi con i ricavi effettivi risultanti dal Conto economico: qualora i primi risultino superiori a quelli “effettivi”, la società viene considerata “non operativa”; di converso, qualora i ricavi figurativi risultino inferiori, la società sarà ritenuta “operativa”. I ricavi figurativi si ottengono applicando i coefficienti prima indicati al valore degli elementi patrimoniali individuati dal legislatore. In linea generale, il valore dei beni da assumere è quello medio dell’esercizio corrente e dei due precedenti. I ricavi figurativi, quindi, costituiscono dei valori presunti e non valori minimi da dichiarare: essi costituiscono un elemento di confronto rispetto ai ricavi effettivi.

Per verificare se una società possa considerarsi “non operativa”, occorre quindi mettere a raffronto, su un arco temporale triennale, l’effettivo ammontare dei ricavi, dell’incremento delle rimanenze e dei proventi – escludendo quelli straordinari – con quello risultante dalla somma degli importi ottenuti dall’applicazione delle previste percentuali al valore dei beni rientranti nei comparti indicati nei precedenti paragrafi. I ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi (esclusi, lo si è detto, quelli straordinari) da considerare per l’applicazione della disciplina in esame sono quelli desumibili dal Conto economico. Come precisato nel successivo comma 2 del citato art. 30, tali componenti vanno assunti in base alle risultanze medie dell’esercizio e dei due precedenti⁶⁵.

Oltre all’ipotesi di società di comodo per mancato superamento del “test di operatività”, vi è poi il caso di soggetti che rientrano nell’ambito

precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4%. Infine, per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è pari all’1%; c) il 15% al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

⁶⁵ In merito va osservato che, sebbene la norma non lo preveda espressamente, secondo le indicazioni fornite dalla Agenzia delle Entrate con la circolare n. 25 del 04/05/2007, anche gli incrementi delle rimanenze devono essere assunti sulla base delle risultanze medie dell’esercizio e dei due precedenti

di applicazione di tale normativa in considerazione del prodursi di perdite per più periodi d'imposta successivi. Ed infatti, tra le modifiche di maggior rilievo che hanno interessato la disciplina in esame vi è quella del già citato DL 138/2011, con il quale tale normativa è stata "estesa" ad ulteriori soggetti, ossia alle richiamate società "in perdita sistematica"⁶⁶.

Passando alle conseguenze derivanti dalla riconducibilità tra i soggetti di comodo, qualora la società risulti non operativa si presume che il suo reddito minimo non sia inferiore a quello che viene determinato applicando ai valori degli elementi patrimoniali rilevanti ai fini del test di operatività le specifiche percentuali previste dall'art. 30, comma 3, lett. a), b) e c) della legge 724/1994⁶⁷. Inoltre, in base all'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 30, le perdite degli esercizi precedenti possono essere computate in diminuzione soltanto della parte di reddito eccedente quello imponibile minimo.

Per quanto riguarda l'IRAP, l'art. 30, comma 3-bis stabilisce una presunzione finalizzata ad individuare il valore della produzione minimo per detta imposta delle società e degli enti considerati "non operativi". La norma dispone che, restando fermo l'ordinario potere di accertamento, il valore della produzione netta IRAP delle società e degli enti non operativi si presume non inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del comma 3, aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, dei compensi erogati per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi. In linea di principio, quindi, il valore della produzione rilevante ai fini IRAP, nell'ambito del particolare meccanismo delle società non operative, tiene conto in aumento di quelle componenti che generalmente non sono deducibili

⁶⁶ Si è detto come si tratti, in particolare, di quelle società che, per un determinato numero di periodi d'imposta (inizialmente tre, ad oggi divenuti cinque), risultano fiscalmente in perdita. A costoro, pertanto, si applica la disciplina delle società "non operative", a prescindere dal (mancato) superamento del test di operatività.

⁶⁷ Percentuali che, come ad oggi unanimemente condiviso da parte degli operatori – in particolare relativamente al coefficiente di redditività che la norma identifica per gli immobili – risultano del tutto avulse dal contesto di mercato

ai fini della determinazione del valore della produzione in via ordinaria. Si pensi, ad esempio, alle spese del personale che, seppur con alcune eccezioni, non sono deducibili all'atto della determinazione dell'imponibile IRAP.

Da ultimo, occorre riportare le conseguenze che lo status di società di comodo comporta ai fini dell'IVA⁶⁸. Il mancato superamento del "test di operatività" comporta infatti per il contribuente talune conseguenze anche in materia di IVA.

In particolare, secondo quanto disposto nell'art. 30, comma 4 della legge 724/1994, l'eccedenza di credito IVA risultante dalla dichiarazione delle società e degli enti non operativi:

☐ non può essere richiesta a rimborso⁶⁹;

☐ non può essere utilizzata in compensazione⁷⁰, ai sensi dell'art. 17 del DLgs 241/1997, né essere ceduta ai sensi dell'art. 5, comma 4-ter del DL 70/1988, convertito, con modificazioni, dalla legge 154/1988.

L'ultimo periodo del citato comma 4 dell'art. 30 stabilisce, inoltre, che l'eccedenza di credito IVA non può essere ulteriormente riportata a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi (con ciò verificandosi la definitiva perdita della possibilità di c.d. "compensazione verticale"). Questo qualora ricorrano le seguenti due condizioni:

- 1) la società o l'ente sia risultato non operativo per tre periodi di imposta consecutivi;
- 2) la società o l'ente (risultato non operativo) non abbia effettuato – in nessuno dei menzionati tre periodi d'imposta consecutivi – operazioni rilevanti ai fini dell'IVA per un importo almeno pari a quello risultante dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1. Al riguardo, ai fini del raffronto, deve assumersi come totale delle

⁶⁸ Argomento sul quale anche l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di esprimersi nell'ambito dell'incontri con la stampa specializzata del 30/01/2014, come riportato da Ferranti G. "L'Agenzia delle Entrate chiarisce le penalizzazioni ai fini Iva per le società di comodo", *Corriere Tributario*, 2014, p. 587.

⁶⁹ Sul tema Borgoglio A. "Società di comodo e rimborso Iva", *il fisco*, 2012, p. 4987.

⁷⁰ Cfr. Ferranti G. "Non compensabile il credito della dichiarazione Iva 2013 per le società in perdita sistematica", *Corriere Tributario*, 2013, p. 543.

operazioni effettuate ai fini IVA l'ammontare complessivo del volume d'affari determinato ai sensi dell'art. 20 del DPR 633/1972.

In base a quest'ultima disposizione, quindi, le società e gli enti non operativi in ciascun periodo d'imposta devono confrontare l'ammontare del volume d'affari realizzato con il valore presunto dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi ordinari. Nel caso in cui, per tre periodi d'imposta consecutivi, il volume d'affari risulti inferiore al predetto ammontare forfettariamente determinato, le società e gli enti non operativi perdono definitivamente la possibilità di utilizzare il relativo credito IVA, anche a scomputo dell'imposta a debito riferita ai periodi d'imposta successivi⁷¹.

Si è quindi dell'avviso che l'istituto giuridico delle società di comodo contenga due presunzioni legali relative (aspetto che verrà approfondito nel prosieguo), le quali operano in modo sequenziale e cioè in successione progressiva, ossia:

☐ una prima presunzione, in base alla quale le società si considerano non operative attraverso il c.d. "test di operatività" (art. 30, comma 1 della legge 724/1994) ovvero per il fatto di avere conseguito perdite fiscali in un determinato arco temporale (inizialmente un triennio, poi un quinquennio);

☐ una seconda presunzione, a cui si accede soltanto all'avverarsi della prima, in base alla quale si presume che il reddito del periodo d'imposta e il valore della produzione netta IRAP non possano essere inferiori all'importo minimo forfettariamente e normativamente determinato (art. 30, commi 3 e 3-bis della legge 724/1994).

⁷¹ Con riferimento a quest'ultimo aspetto – definitiva perdita del credito IVA precedentemente maturato – occorre comunque rilevare che, sulla base di quanto riportato dalla Corte di Giustizia Europea in proposito (cfr. pronunce 06/07/1995 causa C-62/93; 21/03/2000 cause riunite C-110/98 a C-147/98; 18/12/1997 cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96), il diritto alla detrazione dell'IVA rappresenta parte integrante del "meccanismo IVA", non potendo essere, in linea di principio, sottoposto a limitazione. Da ciò consegue che la detrazione – nonché, in definitiva, il recupero del credito IVA – deve essere riconosciuta se la società fornisce la prova di non abusare dello strumento societario e di essere a tutti gli effetti un soggetto passivo d'imposta, pena il contrasto della normativa in analisi con i precetti comunitari.

Vi sono poi diverse casistiche nelle quali la normativa in esame non trova concreta applicazione, per cause di “esclusione” o “disapplicazione”, anche in ossequio a quanto previsto dal successivo comma 4-ter, sulla base del quale sono stati emanati diversi provvedimenti da parte dell’Amministrazione finanziaria su dette cause⁷². Inoltre, come verrà meglio specificato in seguito, è data la possibilità al contribuente di presentare un’apposita istanza di interpello (c.d. “probatorio”, come già riportato).

9.4 L’onere probatorio nella fase procedurale e giurisdizionale: gli elementi oggetto di dimostrazione ed equivoci

Come riportato in precedenza, per effetto delle modifiche apportate dal DLgs 156/2015⁷³ è stato stabilito che le società interessate possono interpellare l’Amministrazione finanziaria ai sensi dell’art. 11, comma 1 lett. b) della legge 212/2000, ossia tramite l’interpello c.d. probatorio⁷⁴.

⁷² Cfr. provvedimenti Agenzia Entrate n. 23681 del 14/02/2008 per le società “di comodo” in senso stretto e successivo n. 87956 del 11/06/2012 per i soggetti “in perdita sistematica” (per un commento si rimanda a Santangelo A. “Prov. Ag. Entrate 11 giugno 2012, Prot. n. 2012/87956”, *il fisco*, 2012, p. 4572).

⁷³ Recante “*Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23*” (in merito si veda Poggiani F.G. “Accelerati gli interpelli”, *Italia Oggi*, 08/10/2015, nonché, a livello di prassi amministrativa, la circolare n. 9/E/2016).

⁷⁴ Questo in luogo della precedente disposizione, di cui all’art. 30, comma 4-*bis* della legge 724/1994, che stabiliva, nella versione in vigore fino al 31/12/2015, che “*in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell’IVA di cui al comma 4, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell’articolo 37-bis, comma 8, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*” (in merito ad alcune pronunce in vigenza di quanto disposto dal citato art. 37-*bis* si vedano Procopio M. “Società di comodo: disapplicazione della disciplina antielusiva”, *Diritto e pratica tributaria*, 2013, p. 21013; Barigazzi F. “Giurisprudenza in materia di interpello per le società di «comodo»”, *il fisco*, 2013, p. 798; Pagani G. “Interpello disapplicativo in materia di società di comodo: risvolti

Viene inoltre previsto che, se il contribuente ritiene che sussistano le condizioni oggettive che hanno impedito il conseguimento dei ricavi e dei valori minimi, ai sensi dell'art. 30, comma 4-bis della legge 724/1994, senza tuttavia aver presentato l'interpello, detto contribuente deve darne indicazione nella dichiarazione dei redditi⁷⁵. Ugualmente, il contribuente deve dare tale indicazione se, pur avendo presentato l'interpello, lo stesso ha ricevuto risposta negativa. Al riguardo, occorre rilevare che il DLgs 158/2015⁷⁶ ha stabilito che tale mancata indicazione determina l'irrogazione della penalità da 2.000 a 20.000 euro. Si badi bene, tuttavia, che la sanzione non viene prevista per la mancata presentazione dell'interpello – la quale è (e da sempre risulta)

contenziosi a seguito dei recenti sviluppi giurisprudenziali”, *il fisco*, 2012, p. 2413; Gavelli G. “Società di comodo: la gestione degli interpelli anche alla luce delle recenti modifiche normative”, *il fisco*, 2012, p. 1109).

⁷⁵ Ad oggi la società deve indicare, nel “modello Redditi”, tale auto-determinazione: codice 2 se non ha presentato interpello oppure codice 3 se, con risposta negativa all'interpello, la società decide di auto-disapplicarsi ugualmente la disciplina. Attraverso queste indicazioni, la società si comporta, a tutti gli effetti, come una società operativa, la quale potrà quindi utilizzare, ad esempio, il credito IVA in compensazione. Le preoccupazioni riguardano le conseguenze di un simile comportamento. Innanzitutto, è bene premettere che tale auto-disapplicazione non determina automaticamente l'accertamento. Se eventualmente l'Amministrazione lo eseguirà (in base alla presunzione di non operatività), la stessa applicherà le penalizzazioni previste e irrogherà le sanzioni, comprese quelle relative all'utilizzo del credito IVA in compensazione. La sanzione per tale ultima fattispecie non potrà che essere quella del 30%, posto che non si tratta di credito inesistente (che prevede invece la sanzione dal 100% al 200%). Il credito esiste a tutti gli effetti, ma viene utilizzato in dispregio alle norme di legge (se il giudice stabilirà che la società è non operativa), per cui la sanzione è certamente quella del 30%.

⁷⁶ Che disciplina la “Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23” (Carinci A. “Troppo rigore non fa bene al fisco”, *Il Sole 24 Ore*, 7.2.2016; Acierio R. “Caccia agli sconti sulle sanzioni”, *Il Sole 24 Ore*, 25/01/2016; Gavelli G. “Sanzioni light al debutto ma recidiva più pesante”, *Il Sole 24 Ore*, 02/01/2016; Giorgetti R., Pini D. “Da domani sanzioni fiscali ridotte”, *Il Sole 24 Ore*, 31/12/2015; Giorgetti R., Pini D. “Infedeltà, il controllo favorisce lo sconto”, *Il Sole 24 Ore*, 31/12/2015; Ricca F. “L'inversione contabile fa meno paura: la sanzione diventa fissa”, *Italia Oggi*, 30/11/2015. Tra i documenti di prassi si segnala circolare n. 4/E del 04/03/2016)

una facoltà⁷⁷ – bensì per il fatto di non avere indicato in dichiarazione la mancata presentazione del medesimo interpello (oppure, avendolo presentato, di avere ricevuto risposta negativa) .

Peraltro, con la propria circolare n. 9/E del 01/04/2016, l’Agenzia delle Entrate è giunta alla conclusione che, per effetto delle modifiche apportate dal citato DLgs 156/2015, la società può auto-disapplicare autonomamente, senza (ovviamente) presentare interpello, la disciplina delle società non operative. L’Agenzia ha ritenuto, quindi, che la società può “auto-valutare” – quindi autonomamente, senza presentare interpello – la sussistenza delle condizioni per disapplicare la disciplina delle società non operative. In sostanza, pur non superando il test di operatività o avendo conseguito perdite per cinque periodi (e non sussistendo altresì ipotesi di esclusione per legge o di disapplicazione automatica), la società può ritenersi operativa, senza presentare interpello, così da non andare incontro a tutte le penalizzazioni previste.

Occorre a questo punto rilevare un aspetto fondamentale in proposito: le “oggettive situazioni” che impediscono il conseguimento dei ricavi e dei valori minimi non necessariamente coincidono con la presunzione di (non) operatività. In altri termini, è bene notare che solo per la vicenda dell’interpello la norma richiama le oggettive situazioni che hanno impedito il conseguimento dei valori minimi⁷⁸. Dalla norma emerge, in sostanza, una sorta di disallineamento: nel filtro amministrativo dell’interpello si deve dare dimostrazione delle “situazioni oggettive” che hanno impedito il conseguimento dei ricavi e dei valori minimi, mentre nell’eventuale fase processuale successiva occorre fornire prova che la società svolge un’effettiva attività economica e che,

⁷⁷ Si tratta, tuttavia, a ben vedere, di una penalità assolutamente sproporzionata, posto che si ha il paradosso che oggi, dunque, si deve comunicare all’Amministrazione non solo quello che si è fatto, ma anche quello che – legittimamente, si sottolinea – non si è fatto; ciò, pena l’applicazione di sanzioni del tutto inappropriate ed asimmetriche rispetto alle altre violazioni tributarie relative alle mancate comunicazioni di fatti rilevanti per l’Amministrazione finanziaria stessa

⁷⁸ Gaiani L. “Società di comodo: situazioni oggettive alla base dell’istanza di interpello disapplicativo”, *Norme e tributi mese*, 4, 2015, p. 52.

quindi, non abusa della persona giuridica oppure deve dare prova della impossibilità oggettiva⁷⁹ a svolgere detta attività economica.

Tuttavia, se nel filtro dell'interpello si fornisce dimostrazione delle oggettive situazioni, la disciplina viene disapplicata "interamente". In questo contesto si colloca, quindi, l'affermazione delle Entrate (di cui alla menzionata circolare n. 9/E/2016), in base alla quale la modifica che è intervenuta con la riforma degli interpelli avrebbe determinato, posta la facoltà dell'interpello, la possibilità di auto-disapplicazione della disciplina da parte dello stesso contribuente. In sostanza, la società, ritenendo che vi siano le oggettive situazioni che hanno impedito il conseguimento dei ricavi e dei valori minimi, può ritenersi autonomamente operativa a tutti gli effetti.

Si deve poi notare, tornando alla questione precedentemente richiamata circa l'effettiva natura della disciplina delle società non operative – norma "antievasiva" (o meglio, legata ad una presunzione di evasione) oppure norma legata all'"elusione" – che ora, dopo l'"accorpamento" dell'elusione nel principio di abuso del diritto, la previsione per cui il contribuente "può interpellare" l'Amministrazione attraverso l'interpello "probatorio" di cui alla lett. b) dell'art. 11, comma 1 della legge 212/2000, aiuta a dipanare ogni dubbio in merito alla riconducibilità della disciplina in esame all'"evasione". Al di là del fatto che la scelta di considerare tale interpello fra quelli di tipo "probatorio" non appare proprio delle più felici, in quanto si poteva tranquillamente far confluire l'interpello per le società di comodo tra quelli "ordinari" (art. 11, comma 1 lett. a) della legge 212/2000), in tal modo appare chiara la scelta di non inserirlo tra quelli "antiabuso"⁸⁰ (così che, indirettamente,

⁷⁹ Ecco che qui in qualche modo rientrano le situazioni oggettive, anche se non legate ai ricavi "minimi".

⁸⁰ Si ricorda infatti che con il DLgs 156/2015 sono state previste quattro diverse figure di interrogazione preventiva, così come oggi riportate dall'art. 11 della legge 212/2000: (i) interpello ordinario (comma 1, lett. a); (ii) interpello probatorio (di "*valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti*"), fattispecie all'interno della quale rientra l'interpello relativo alle società non operative (comma 1, lett. b); (iii) interpello antiabuso (comma 1, lett. c); (iv) interpello disapplicativo delle norme che, allo scopo di contrastare comportamenti

si conferma la finalità “antievazione” della disciplina delle società non operative⁸¹).

Ad ogni modo, con riferimento alle diverse condizioni che giustificano il mancato conseguimento dei ricavi minimi, si rimanda ad un documento dell’Agenzia delle Entrate (Direttiva n. 90/2020) con il quale è stata riportata una dettagliata analisi delle casistiche, emerse nell’ambito sia dei giudizi di merito che di legittimità, proprio in merito alle circostanze che possono condurre alla disapplicazione della normativa de qua – al fine della corretta e uniforme trattazione delle relative controversie da parte dell’Amministrazione finanziaria (ma non solo).

Ulteriore questione, alla luce delle disposizioni emanate in merito all’emergenza sanitaria da Covid-19, è quella legata alla disapplicazione della normativa delle società di comodo ex legge 724/1994, da un lato, e di quella delle società “in perdita sistematica”, dall’altro, per i periodi d’imposta (2020 e 2021 essenzialmente) nei quali si è protratta tale situazione emergenziale⁸². Quanto detto in considerazione delle specifiche ipotesi riportate nei citati provvedimenti dell’Agenzia delle Entrate – prot. n. 23681 del 14/02/2008 e prot. n. 87956 del 11/06/2012, rispettivamente – che hanno identificato le circostanze fattuali in cui il contribuente può procedere con la disapplicazione senza la presentazione dell’istanza di interpello (nonostante quanto riportato nella risposta del Ministero dell’Economia e delle Finanze ad un question time dedicato a tale questione⁸³).

Va comunque notato, in parte anticipando quanto si dirà sulle pronunce degli organismi giudicanti in merito alla disapplicazione, che in una recente risposta a interpello della Direzione Regionale Piemonte

elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d’imposta o altre posizioni soggettive del contribuente (comma 2).

⁸¹ Deotto D. “Società di comodo: con la revisione degli interpelli si conferma la finalità antievazione della disciplina”, *Norme e tributi mese*, 10, 2016, p. 64.

⁸² Hanno preso in considerazione simile tematica Deotto D., Ranocchi G.P. “Per le non operative spazio alla disapplicazione automatica”, *Il Sole 24 Ore*, 14/06/2021

⁸³ Sul punto ancora Deotto D., Ranocchi G.P. “Non operative, disapplicazione con interpello”, *Il Sole 24 Ore*, 24/06/2021

(n. 901-637/2021 del giorno 08/04/2021⁸⁴), l'Amministrazione finanziaria ha dato rilievo, in qualche modo, all'effettivo esercizio dell'attività economica. Il caso era quello di una società operante nel settore edile e delle costruzioni, che, pur avendo conseguito perdite fiscali in maniera tale da vedersi applicata la disciplina delle società di comodo ("in perdita sistematica" negli anni 2015-2019), valorizzava l'elemento relativo al concreto esercizio dell'attività – in un contesto in grave di crisi che penalizzava gli operatori che attuavano iniziative produttive.

Ebbene, considerato quanto argomentato dall'entità interpellante, la Direzione Regionale ha acconsentito a disapplicare la normativa sulle società "in perdita sistematica per il periodo d'imposta di interesse (2020, visto il periodo di osservazione 2015-2019) e, anche se non lo ha esplicitato nella propria risposta, l'Agenzia delle Entrate pare aver accolto l'istanza non tanto per la questione relativa alla crisi di mercato, bensì più per quanto riportato sullo svolgimento di un'attività economica effettiva (immobiliare, nella fattispecie). In ciò, quindi, valutando correttamente lo "status" di un soggetto che non utilizza impropriamente il veicolo societario per finalità diverse dall'iniziativa economica – come peraltro già sostenuto, a livello di prassi amministrativa, nelle circolari n. 5/E del 02/02/2007 e n. 7/E del 29/03/2013.

9.5 Fraintendimenti e spiragli di luce in giurisprudenza sulla prova da fornire da parte del contribuente

Ad esito di quanto sopra riportato, in termini di prova che il contribuente deve fornire per vedersi disapplicata la disciplina in analisi, risulta importante rilevare come, alla data odierna, vi sia ancora confusione in seno alla giurisprudenza in merito agli elementi di cui occorre fornire dimostrazione, nella stessa sede giudiziale, da parte della parte privata. Ciò, lo si ribadisce, per far sì che non trovi applicazione la

⁸⁴ Borgnino R. e De Luca A. "Le mutate condizioni di mercato escludono lo status di comodo", *Eutekneinfo*, 16/09/2021.

normativa delle società in comodo pur in presenza dei relativi presupposti⁸⁵

Se, come sopra riportato, la norma di cui all'art. 30, comma 4-bis della legge 724/1994 riporta in modo sufficientemente chiaro che, tramite l'interpello, il contribuente deve rappresentare le c.d. "oggettive situazioni" – che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi dello stesso art. 30 – risulta altrettanto chiaro che, se non si considera tale "filtro amministrativo", qualora il contribuente giunga in giudizio a seguito di una contestazione di questo genere, lo stesso contribuente potrà rappresentare qualsiasi circostanza al fine di dimostrare la propria natura di soggetto non di comodo⁸⁶. Circostanze tra cui può senz'altro rientrare – se adeguatamente provata in giudizio – anche la menzionata impossibilità di conseguire i "ricavi minimi".

Quanto appena illustrato non è però stato sempre correttamente rappresentato dai giudici (anche di legittimità), i quali si sono talvolta risolti nella richiesta, alla società ricorrente asseritamente di comodo, di dimostrare in giudizio le oggettive situazioni che non le hanno permesso di raggiungere un volume di ricavi tale da evitare di essere considerata soggetto "non operativo"⁸⁷. Ciò è accaduto, ad esempio e molto di

⁸⁵ Per un commento a precedenti pronunce di legittimità in linea con tale orientamento (Cassazione n. 21358 del 21/10/2015 e n. 7535 del 14/04/2015) si vedano Russo A. "Alla società non operativa la prova del mancato raggiungimento del reddito minimo - Commento", *il fisco*, 2015, p. 4467 e Peirola M. "Le situazioni oggettive che consentono di disapplicare la disciplina delle società di comodo vanno dimostrate dal contribuente", *il fisco*, 2015, p. 1976.

⁸⁶ In questo senso Deotto D., Lovecchio L. "La società evita il regime di comodo se prova una reale attività d'impresa", *Il Sole 24 Ore*, 12/07/2021.

⁸⁷ In proposito, oltre a ciò che verrà riportato nel prosieguo, volendo considerare altre tra le più recenti pronunce si rimanda a Cassazione n. 29762 del 15/11/2019 (richiamata da Deotto D. "Sulle società di comodo l'artificio della doppia prova contraria", *Il Sole 24 Ore*, 27/05/2021), n. 34642 del 30/12/2019, n. 4850 del 24/02/2020, n. 10158 del 28/05/2020, n. 23165 del 22/10/2020 e n. 16697 del 14/06/2021 (su quest'ultima si rimanda a Deotto D. "Società di comodo, non basta la richiesta di contributi", *Il Sole 24 Ore*, 15/06/2021), sentenze tutte accomunate dal fatto che, nelle stesse, la Suprema Corte ha sempre affermato che in sede giudiziale vanno provate le situazioni che hanno

recente, con l'ordinanza (interlocutoria) n. 19381 del 08/07/2021⁸⁸, in linea di continuità con il principio che circoscrive l'oggetto della prova disapplicativa, di cui è onerato il contribuente, alle sole condizioni oggettive che hanno impedito il conseguimento dei ricavi minimi.

Simile impostazione da parte della giurisprudenza pare solamente scalfita – peraltro lievemente – da due ulteriori pronunce, l'ordinanza n. 14750 del 27/05/2021 e la precedente n. 24314 del 03/11/2020⁸⁹, nelle quali – pur facendosi (ancora una volta) riferimento alle condizioni che abbiano impedito il raggiungimento dei ricavi minimi – i giudici hanno correttamente effettuato una riflessione sull'origine della disciplina in esame, ossia il contrasto all'abuso dello strumento societario. Abuso che, in presenza di un'attività economica effettivamente svolta, non può che portare, parimenti, alla disapplicazione della disciplina sulle società di comodo.

Quella richiamata in precedenza rappresenta infatti un'applicazione della norma eccessivamente sproporzionata a favore del Fisco: ciò, evidentemente, nella misura in cui essa risulta talvolta in grado di precludere alla parte privata di poter correttamente rappresentare la genuinità della propria costruzione societaria, alla quale, come ormai visto in

portato all'impossibilità di realizzare ricavi e reddito minimi. Ciò, nonostante si debba ancora una volta ribadire che, una volta adito il giudice, il contribuente raggiunto dalla contestazione di "non operatività" può portare qualsiasi elemento (a proprio favore) in grado di dimostrare la propria condizione di soggetto non di comodo.

⁸⁸ Commentata da Deotto D. "Società non operative con onere di doppia prova", *Il Sole 24 Ore*, 10/07/2021 e da Gaiani L. "Società di comodo, alla Corte di giustizia Ue il caso quotate all'estero", *Il Sole 24 Ore*, 09/07/2021, il quale ne ha messo in luce gli aspetti correlati al rinvio alla CGUE in merito alla questione pregiudiziale – se gli artt. 18 (divieto di discriminazione) e 49 (divieto di restrizioni alla libertà di stabilimento) del TFUE ostino ad una disposizione nazionale che, al pari dell'art. 30, comma 1, n. 5 della legge 724/1994, nella formulazione anteriore alle modifiche apportate dalla legge 296/2006, escluda dal regime delle società "non operative" le sole società ed enti i cui titoli siano negoziati in mercati regolamentati italiani e non anche le società ed enti i cui titoli siano negoziati in mercati regolamentati esteri, nonché le società che controllano o sono controllate, anche indirettamente, dalle stesse società ed enti quotati.

⁸⁹ Entrambe considerate nel commento di Deotto D. "Società di comodo, primi spiragli sulla prova in giudizio", *NT+Fisco*, 28/05/2021 (sulla pronuncia n. 24314/2021 si veda poi Corso L. "La fase di start up esclude lo status di comodo", *Eutekneinfo*, 04/11/2021)

maniera esaustiva, non può che correlarsi la non applicazione della disciplina in esame. Vi possono infatti essere diverse circostanze a fronte delle quali il mancato raggiungimento dei ricavi minimi, da parte della società che pur esercita l'attività d'impresa, non viene ritenuto meritevole di disapplicazione da parte dell'organo giudicante (come accaduto, ad esempio, con la citata pronuncia della Cassazione n. 16697 del 14/06/2021⁹⁰), risultando questa, chiaramente, un'iniquità non marginale per il soggetto che, nonostante non abbia superato (per i motivi più vari) il "test di operatività", si trova comunque ad utilizzare fisiologicamente lo strumento societario. Fattispecie, quest'ultima, nel quale lo stesso soggetto non merita pertanto di subire la tassazione dissuasiva specificamente dedicata a chi ricorre impropriamente al medesimo istituto giuridico.

Qualche segnale di discontinuità rispetto all'orientamento sopra riportato (e criticato) è riscontrabile a partire dall'ordinanza n. 23384 del 24/08/2021⁹¹, che ha visto i giudici di legittimità affermare – pur con riguardo alle "oggettive situazioni" che rendono impossibile il conseguimento di ricavi e reddito minimi – che:

☐ il "concentrarsi di eventi sfortunati", oppure

⁹⁰ Nella quale il fatto che taluni *contributi pubblici* non fossero stati erogati, a una società la cui attività risultava imperniata rispetto ai medesimi contributi, non rappresentava, a parere dei giudici, un'oggettiva situazione in grado di evitare l'applicazione della normativa sulle società di comodo. Secondo la Corte, infatti, l'aver imperniato l'intera "attività dell'imprenditore esclusivamente sull'ausilio e sul supporto di incentivi pubblici denota una carezza di pianificazione e programmazione dell'attività economica [...]" e "Una pianificazione aziendale non può, dunque, prescindere dalla previsione di un piano strategico alternativo a quello principale".

Tuttavia, al di là delle valutazioni (di merito) dei giudici di legittimità, che non hanno acconsentito alla disapplicazione, ciò che viene di fatto in rilievo è l'**irrelevanza dell'errore strategico a livello imprenditoriale**. Errore che, tuttavia, evidentemente denota che un **attività d'impresa è stata svolta**, motivo per il quale si ritiene corretto disapplicare in ogni caso la disciplina delle società di comodo, senza invece dover scrutinare le ragioni dell'evento avverso del caso, come invece sostenuto dai giudici (pena l'ulteriore tassazione in capo alla società, non più dissuasiva bensì solamente – ed erroneamente – punitiva).

⁹¹ Si rimanda a Deotto D. "Società di comodo, non tocca al giudice valutare la «sfortuna»", *Il Sole 24 Ore*, 20/09/2021 e a Scarano L. "Non c'è società di comodo in presenza di eventi sfortunati o inettitudine produttiva", *IPSOA quotidiano*, 01/09/2021.

una “inettitudine produttiva, dovuta a una mancanza di strategie imprenditoriali”, risultano elementi estranei alla volontà dell'imprenditore, nonché espressione dell'incapacità dello stesso a raggiungere determinati risultati, voluti, ma non conseguiti, garantendo quindi la possibilità di disapplicazione della norma in esame.

In simile pronuncia, quindi, la Suprema Corte ha adeguatamente preso in considerazione fattori che denotano, in ogni caso, che la società svolge un'attività economica effettiva – melius, che tale attività non può essere svolta, nella fattispecie – senza quindi abusare dalla personalità giuridica. Motivo per cui non assume alcun significato l'applicazione di una tassazione addizionale con finalità dissuasiva.

In ciò pare superata l'impostazione della richiamata pronuncia n. 14750 del 27/05/2021, nella quale la Cassazione sosteneva che l'errore imprenditoriale non risulta significativo ai fini della disapplicazione della normativa sulle società di comodo, al pari dell'orientamento della precedente ordinanza n. 34642 del 30/12/2019, in cui la Corte richiedeva, alla società che reclamava la disapplicazione, di provare di avere (quantomeno) adeguatamente programmato l'attività commerciale – dal momento che, qualora si fosse prodotto un ritardo nell'avvio dell'attività, era necessario dimostrare che esso è dovuto a cause estranee alla propria volontà. Va infatti nuovamente affermato che, a prescindere dall'estraneità, o meno, dell'elemento avverso rispetto alla volontà dell'imprenditore, ciò che ha rilievo è solamente l'effettivo esercizio dell'attività, ai fini della disapplicazione della disciplina in argomento.

Ulteriore decisione degna di nota è la n. 26219 del 28/09/2021⁹², ordinanza nella quale gli Ermellini hanno ancora una volta, correttamente, individuato nello svolgimento dell'attività economica – che va dimostrata dalla parte privata – la causa di disapplicazione dall'imposizione per i soggetti di comodo. Nella specie, valorizzando quanto riportato in

⁹² Cfr. Deotto D. “Società di comodo senza presunzioni a catena”, *Il Sole 24 Ore*, 02/10/2021.

precedenza circa il collegamento tra presunzioni⁹³, la Suprema Corte ha chiaramente affermato che, qualora venga data prova dell'effettiva esecuzione di un'attività economica, non può operare la presunzione sulla redditività minima – la quale ha infatti come presupposto la situazione di “non operatività” (seppur, per l'appunto, presunta). Prova che, come più volte ribadito, dà conto del mancato utilizzo simulato dello strumento societario.

9.6 Conclusioni e proposte UNGDCEC

Quanto è stato riportato in precedenza non può che portare, a parere dell'Unione dei Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, alla necessità che la disciplina delle società di comodo venga presa in considerazione in futuro, sia da parte dell'Amministrazione finanziaria che dagli organi giudicanti, nella maniera più organica e, soprattutto, rispettosa della propria finalità di disincentivo al ricorso improprio all'istituto della società.

Risultano infatti diversi, in primo luogo, gli aspetti sui quali mettere mano a livello legislativo, in particolare in termini di funzionamento del meccanismo applicativo della norma – rivedendo in particolare, come riportato in precedenza, le percentuali di redditività relativi agli asset considerati dall'art. 30 della legge 724/1994. Tuttavia, sullo specifico elemento relativo all'onere della prova in capo al contribuente che richiede la disapplicazione, non occorre tanto un intervento da parte del legislatore, quanto più una (possibilmente accurata) riflessione da parte dei soggetti che si trovano ad applicare (e a disapplicare) la disciplina. Ciò, nella specie, al fine di riportare il funzionamento delle disposizioni sulle società “non operative” (anche per “perdite sistematiche”) alla relativa ratio, ossia il contrasto all'abuso della personalità giuridica, tramite il quale viene perpetrato l'utilizzo “distorto”⁹⁴, da parte dei

⁹³ Di *non operatività*, in primis – in mancanza del superamento del “test” o in considerazione delle perdite ripetute – e di produzione del *reddito minimo* per il soggetto di comodo, successivamente.

⁹⁴ Il quale si sostanzia nel mancato svolgimento dell'attività economica, attività per la quale la società viene fisiologicamente ad esistenza.

privati che non intendono esercitare alcuna attività d'impresa, delle società. Le quali, per l'appunto, sono state concepite dal legislatore per lo specifico fine dello svolgimento dell'attività economica⁹⁵.

Difatti, in un contesto di "civiltà giuridica", non può ritenersi che vi sia spazio affinché un ordinamento tributario riservi un trattamento fiscale iniquo a contribuenti (societari) che si vedono imputare imposte sulla base della sola attivazione dei presupposti sostanziali relativi ad una normativa – caratterizzata dallo specifico fine di cui si è più volte fatto menzione. E, in particolare, senza che tali maggiore imposte abbiano nulla a che vedere con l'origine di simile disciplina di contrasto all'abuso dello strumento societario, non risultando, in definitiva, rispettato il "presupposto logico" di attivazione di tale norma rispetto alla realtà sostanziale sottostante.

Sebbene si siano richiamati taluni (anche recenti) pronunciamenti che vanno nella direzione auspicata, non si è ancora definito un orientamento stabile in tal senso. Orientamento verso il quale si auspica che i giudici – così come, dal canto suo, l'Amministrazione finanziaria – possano al più presto convergere, in modo di evitare un'applicazione non particolarmente assennata di una forma di tassazione che, da "dissuasiva", diverrebbe invero (particolarmente) "punitiva".

⁹⁵ Si veda in merito quanto affermato in passato da Damiani M. "Società di comodo tra finalità, lacune e proporzionalità dell'assetto normativo", *Corriere Tributario*, 2013, p. 3554.

SCHEMA RIASSUNTIVO DEL GRADO DI RIPARTIZIONE DELL'ONERE PROBATORIO

TIPOLOGIA ACCERTATIVA	ONERE DELLA PROVA RICHIESTO ALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA	ONERE DELLA PROVA RICHIESTO AL CONTRIBUENTE	RIFLESSIONI SUL GRADO DI RIPARTIZIONE DELL'ONERE PROBATORIO TRA LE PARTI
<u>Accertamento analitico - induttivo</u>	Può fornire la prova dell'evasione/elusione, muovendo dall'elemento noto per giungere al fatto ignoto, anche sulla base di presunzioni semplici "qualificate", ossia dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza	Solo dopo che l'A.F. ha motivato i presupposti a base della rettifica, si realizza l'inversione dell'onere probatorio sul contribuente, cui spetterà di aggredire le risultanze basate su presunzioni qualificate.	Equa ripartizione dell'onere probatorio.
<u>Accertamenti da indagini finanziarie</u>	Può utilizzare, attraverso la rilevazione di dati bancari relativi a movimentazioni non transitate nelle scritture contabili del contribuente, tali movimentazioni bancarie per ricostruire la base imponibile del medesimo, non espletando supplementi istruttori né ricercando ulteriori elementi probatori, seppur indiziari.	Deve dimostrare analiticamente che i prelevamenti o i versamenti oggetto di indagine e riportati in conto corrente sono stati considerati nella determinazione del reddito o ai fini IVA, oppure che tali importi sono estranei a tassazione e fiscalmente irrilevanti.	Eccessivo squilibrio a vantaggio dell'Amministrazione Finanziaria a causa della diabolica prova richiesta al contribuente.
<u>Accertamenti da distribuzione di utili extracontabili in società a ristretta base</u>	Può semplicemente presumere, data la ristrettezza della base societaria, che gli utili "extracontabili" della stessa sono stati distribuiti tra i soci.	Deve offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati distribuiti, ma accantonati dalla società,	Eccessivo squilibrio a vantaggio dell'Amministrazione Finanziaria a causa della diabolica prova richiesta al contribuente.

		ovvero da essi reinvestiti.	
<u>Accertamenti su operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti</u>	<p>Operazioni soggettivamente inesistenti: deve dimostrare, anche tramite presunzioni, la consapevolezza del contribuente della partecipazione alla frode.</p> <p>Operazioni oggettivamente inesistenti: deve dimostrare, anche tramite presunzioni, l'inesistenza dell'operazione.</p>	<p>Operazioni soggettivamente inesistenti: deve dimostrare la propria buona fede, sulla base della normale diligenza esigibile dall'operatore economico.</p> <p>Operazioni oggettivamente inesistenti: deve dimostrare, attraverso idonea documentazione e/o altri mezzi di prova, che l'operazione è effettivamente avvenuta.</p>	Eccessivo squilibrio a vantaggio dell'Amministrazione Finanziaria a causa della diabolica prova richiesta al contribuente.
<u>Accertamenti su condotta antieconomica del contribuente</u>	Può contestare l'irragionevolezza della condotta tramite l'ausilio di pochi elementi, peraltro già noti, in quanto dichiarati dal contribuente.	Deve provare le ragioni per cui ha realizzato il comportamento apparentemente antieconomico, dimostrando che esso non è l'effetto di violazioni tributarie.	Eccessivo squilibrio a vantaggio dell'Amministrazione Finanziaria a causa della diabolica prova richiesta al contribuente.
<u>Accertamenti da esterovestizione</u>	Può fornire prova dell'esistenza dei presupposti per la residenza in Italia di enti e società collocati in territorio estero	Deve provare l'effettività dello svolgimento nello Stato estero delle attività fatte oggetto di tassazione e, comunque, di non aver stabilito all'estero la sede solo per evitare l'imposizione tributaria italiana	Leggero squilibrio a vantaggio dell'Amministrazione Finanziaria.

<u>Accertamenti su fatture generiche</u>	Deve fornire la prova, anche tramite presunzioni, dell'oggettiva genericità della fattura.	Solo dopo che l'A.F. adduca elementi di sospetto, il contribuente deve provare, tramite idonea e specifica documentazione, la veridicità della fattura.	Equa ripartizione dell'onere probatorio.
<u>Accertamenti su operazioni con falsi esportatori abituali</u>	Deve appurare che la dichiarazione d'intenti presentata dall'esportatore abituale sia ideologicamente falsa e, solo in seguito, dovrà dimostrare la consapevolezza del contribuente (fornitore) della falsità della dichiarazione.	Al fine di dimostrare la propria estraneità alla frode perpetuata da terzi, tramite dichiarazione d'intenti ideologicamente false, dovrà provare di aver adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere.	Equa ripartizione dell'onere probatorio. (È auspicabile, un ulteriore intervento del Legislatore in cui definisca in maniera ancora più precisa gli oneri in capo al contribuente (fornitore) e un intervento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, attraverso un documento di prassi, con cui delinei in maniera chiara e precisa le accortezze che un imprenditore deve compiere)
<u>Accertamenti su società di comodo</u>	Può considerare una società c.d. "di comodo" quando, la stessa, non superi due "presunzioni legali relative": 1) il test di operatività, ovvero per il fatto di avere conseguito perdite fiscali in un determinato arco temporale; 2) a cui si accede solo ove si sia verificata la prima ipotesi, in base alla quale si presume che il reddito del periodo d'imposta e il valore della produzione netta IRAP non possano essere inferiori all'importo minimo forfetariamente e normativamente determinato	Deve dimostrare l'esistenza di oggettive situazioni, indipendenti dalla propria volontà, che hanno impedito il raggiungimento della soglia di operatività e del reddito minimo presunto	Leggero squilibrio a vantaggio dell'Amministrazione Finanziaria

CONCLUSIONI

A cura di Francesco Cataldi e Federico Giotti

(Delegati Giunta UNGDCEC – Commissione Processo Tributario)

In seno ai lavori della Commissione “Processo Tributario” dell’UNGDCEC, nel confronto sulle svariate problematiche che via via si pongono ai colleghi avvezzi alla materia (collegi con diversi livelli di esperienza - come normale – ma con un comune denominatore di passione per la stessa), negli anni è maturata la consapevolezza di una pericolosa tendenza, attuata sia dal Legislatore che dalla giurisprudenza, in particolare della Suprema Corte, che si riscontra sui più disparati ambiti di accertamento.

Ci si riferisce alla tendenza a sovvertire sempre più, con l’utilizzo di presunzioni, il naturale ed elementare principio per cui chi vuol far valere un diritto (in giudizio) deve provare i fatti posti a fondamento dello stesso.

La perturbazione di questo elementare principio si manifesta in modo sempre più palese (oseremmo dire: sfrontato) e, unita alle peculiarità del processo tributario (quali, a titolo di esempio, il divieto di prova testimoniale), finisce per creare un grave pregiudizio al contribuente e, in definitiva, allo stato di diritto, rendendo oltremodo difficile, quando non proprio impossibile, l’esercizio del diritto di difesa.

Basti pensare, ad esempio, al caso di accertamenti in tema di operazioni considerate oggettivamente inesistenti ovvero all’ipotesi in cui il contribuente accertato abbia la sventura di trovarsi tra i clienti di un soggetto già al centro di indagini per aver appunto emesso, anche solo in parte, fatture oggettivamente inesistenti.

In tal caso, nella pratica, spesso si assiste all’Ufficio che, facendo leva sulla natura di soggetto già condannato per questa fattispecie, ritiene di conseguenza inesistente l’operazione e il contribuente accertato (sulla sola base di avere avuto tra i fornitori un soggetto di cui conosce,

solo per estratto, l'implicazione in procedimenti, peraltro, magari nemmeno definiti) si ritrova, in modo sommamente difficile, a dover provare l'effettività dell'operazione intercorsa anni prima con quel fornitore.

O ancora si pensi al caso degli accertamenti in società a ristretta base e alla difficoltà difensiva per il singolo socio che si trova a dover provare di non aver percepito utili extracontabili dalla società accertata.

Ma l'elencazione degli esempi, come ben dimostra il lavoro svolto dai colleghi, potrebbe andare avanti a lungo e dimostra chiaramente che l'Agenzia delle Entrate ricorre, sempre più frequentemente, se non quasi esclusivamente, a presunzioni che invertono l'onere della prova sul contribuente il quale, troppe volte, si ritrova nell'impossibilità di poter provare fatti negativi.

Con il ricorso massivo e semplificato alle presunzioni, l'Agenzia delle Entrate rischia di accertare redditi inesistenti in capo a contribuenti in buona fede che, però, non riescono a dare la prova negativa.

È diventata, pertanto, naturale la decisione di sviluppare e racchiudere questa summa di esperienze in questo unico elaborato, con l'obiettivo, sicuramente ambizioso, ma in cui crediamo fermamente, non solo di fornire una raccolta sulla ripartizione dell'onere probatorio a beneficio di tutti i colleghi interessati ad approfondire l'argomento, ma anche di sensibilizzare sulle storture del sistema, per provare a correggerlo.

Poiché fare sindacato significa non solo nel farsi portavoce delle sollecitazioni che arrivano dai colleghi, ma anche nel cercare di creare le condizioni favorevoli per provare a porre rimedio a quanto non funziona e, ove possibile, nel proporre soluzioni alternative e più eque.

In conclusione, dobbiamo un sentito ringraziamento a tutti coloro che hanno contribuito al presente elaborato, e quindi alla Presidente della Commissione "Processo tributario" Cristiana Ciabatti per l'infaticabile lavoro di raccordo e organizzazione del lavoro, al Segretario Salvo Musso per la costante disponibilità, a Francesco Verderosa, coordinatore e cuore del gruppo di lavoro, quale referente di commissione che ha dato vita all'elaborato, e ai colleghi che hanno partecipato, ovvero, in rigoroso ordine alfabetico, oltre ai citati, Jacopo Bertagnin, Raffaella Chiumiento, Vito Cinquepalmi, Nicola Della Santina, Francesco Paolo

Fabri, Alessandro La Regina, Ida Lonardo, Concetto Modica, Adelaide Rescigno.

In ultimo ma non per ultimo un sentito ringraziamento alla Fondazione Centro Studi dell'UNGCEC, ed in particolare ai delegati in materia, Giancarlo Falco e Carmelo Mantineo per la paziente ed approfondita opera di revisione e per il costante supporto.



L'ELABORATO RACCOGLIE LE ESPERIENZE
MATURATE IN TEMA DI RIPARTIZIONE
DELL'ONERE PROBATORIO A BENEFICIO DI
TUTTI I COLLEGHI INTERESSATI AD
APPROFONDIRE L'ARGOMENTO.

