

Osservatorio fiscale

a cura di Massimo Gabelli

ACCERTAMENTO

L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NON PUÒ NEGARE LA DEDUZIONE DEI COSTI SINDACANDO L'OPPORTUNITÀ DEGLI STESSI RISPETTO L'OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

Cass., Sez. trib., 20 maggio 2015, n. 10319 - Pres. Virgilio - Rel. Greco

La Corte di cassazione, con la sent. n. 10319 del 20 maggio 2015, ha chiarito che in materia di imposte sui redditi, la valutazione della Amministrazione finanziaria circa la congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni non può spingersi fino alla verifica dell'opportunità di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività esercitata dal contribuente, in quanto, in tal modo, essa finirebbe per sindacare le strategie commerciali adottate dal contribuente stesso.

Nel caso oggetto della sentenza una società per azioni, operante nel settore della grande distribuzione, stipulava un contratto di somministrazione con la propria controllante in forza del quale questa si obbligava ad eseguire prestazioni periodiche e continuative nei confronti della società in cambio di un prezzo. In tal modo, la società si assicurava la facoltà di accedere all'assortimento dei prodotti messi a disposizione dalla sua controllante, compresa la fornitura costante, continuativa e periodica di merci e di servizi logistici ad esse relativi, con garanzia delle prestazioni, la convenienza e la stabilità dei prezzi di fornitura delle merci.

L'Amministrazione finanziaria notificava alla società un avviso di accertamento ai fini dell'IVA, IRPEG e IRAP per l'anno 1999, contestando la deducibilità dei costi relativi al contratto di somministrazione, in quanto considerati estranei all'attività aziendale ed al contesto della società, ad eccezione dei costi inerenti al trasporto, i quali, tuttavia, non venivano dettagliati.

La società ricorreva per l'annullamento del suddetto atto impositivo, risultando vittoriosa in entrambi i gradi dei giudizi di merito. In particolare, la Commissione Tributaria Regionale, nell'accoglimento delle posizioni della società, evidenziava che i costi sostenuti dalla società in relazione al contratto di somministrazione con la propria controllante costituivano oneri deducibili per la controllata, stante l'effettività e l'inerenza alla produzione dei redditi. Per la controllante essi rappresentavano proventi che concorrevano alla formazione del reddito imponibile. Conseguentemente, concludeva il collegio giudicante di secondo grado, nessuna imposta risultava essere stata "evasa, elusa o risparmiata".

L'Agenzia delle Entrate ricorreva per la cassazione della sentenza.

La Corte di cassazione ha rigettato il ricorso, dichiarando, ancora una volta, illegittima la pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria.

In prima istanza, la Suprema Corte ha evidenziato la correttezza dell'operato del giudice di merito di secondo grado nel ricostruire il rapporto contrattuale in essere tra le socie-

tà appartenenti al medesimo gruppo, in quanto esso ha colto la "comune intenzione delle parti", costituita dal mettere in comune una serie di funzioni operative e di servizi di carattere generale, utilizzando, a tal fine, le strutture esistenti presso la controllante. Inoltre, la Corte di cassazione ha rammentato che nel contratto di somministrazione "l'attività di fare" è strumentale rispetto alla prestazione di cose, diversamente da quanto accade nel contratto di appalto, dove è, invece, prevalente il lavoro prestato. Al riguardo, a giudizio della Suprema Corte, va sottolineato come il giudice dell'appello abbia correttamente inteso che i servizi logistici relativi alle merci fossero, appunto, quelli funzionali alla fornitura costante, continuativa e periodica delle merci destinate alla controllata, dall'acquisto alla consegna ad opera della controllante.

Da ultimo, i giudici di legittimità hanno chiarito che in materia di imposte sui redditi, perché un costo sostenuto dall'imprenditore sia fiscalmente deducibile dal reddito di impresa, non è necessario che sia stato sostenuto per ottenere una precisa e determinata componente attiva di quel reddito, essendo sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa, ovvero sia stato sostenuto per lo svolgimento di un'attività potenzialmente idonea a produrre utili. Peraltro, il concetto di inerenza all'attività di impresa è connessa all'idea del reddito come entità calcolata al netto dei costi sostenuti per la sua produzione, che, nel campo fiscale, si traduce in un risparmio di imposta e in relazione alla cui sussistenza, ove si abbia riguardo a spese intrinsecamente necessarie alla produzione del reddito di impresa, non incombe alcun onere della prova in capo al contribuente.

Ciò posto, la Corte di cassazione ha concluso che, seppure rientri nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione circa la congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, tale valutazione non può, tuttavia, spingersi fino alla verifica oggettiva della necessità - o quantomeno della opportunità - dei suddetti costi rispetto all'oggetto dell'attività. In tal modo, infatti, il controllo attingerebbe a valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore, comportando un ingiustificato sindacato da parte dell'Amministrazione finanziaria in ordine all'assetto organizzativo ed economico del contribuente.

È NULLO L'ACCERTAMENTO INDUTTIVO DELL'UFFICIO CHE NON ANALIZZA LA SITUAZIONE DI CRISI

Cass., Sez. V, 15 maggio 2015, n. 9973 - Pres. Piccinini - Rel. Cirillo

La Corte di cassazione, con la sent. 15 maggio 2015, n. 9973, ha aderito alle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 25/E del 25 agosto 2014 in cui si è rivolto l'invito agli Uffici a considerare lo stato di crisi in cui versano le aziende, prima di emettere avvisi di accertamento infondati.

Fisco e Società

Sintesi

La Corte ha dichiarato di conseguenza nullo l'accertamento induttivo emesso senza considerare la situazione economica del settore di appartenenza del contribuente.

Nel caso in cui vengano riscontrate difficoltà economiche di settore, infatti, l'atto impositivo non può basarsi acriticamente sulle incongruenze fra costi e ricavi dichiarati.

Nel caso oggetto della sentenza, ad una società veniva notificato un avviso di accertamento avverso il quale la società ricorreva, lamentando l'illegittimità della ricostruzione dei ricavi effettuata dall'Amministrazione finanziaria in quanto basata *sic et simpliciter* sull'ammontare dei costi diretti di produzione, di altri componenti negativi di reddito, nonché sull'incidenza media dei costi diretti di produzione sui ricavi "desunta dai dati riferiti all'anno precedente e all'anno successivo" rispetto a quello oggetto di accertamento.

Il ricorso veniva rigettato nel primo e secondo grado del giudizio. La società ricorreva, pertanto, in Cassazione che ha ribaltato il verdetto dei giudici di merito.

In particolare, la Suprema Corte ha evidenziato che l'emissione di un accertamento induttivo impone all'Ufficio l'utilizzazione di dati e notizie inerenti al medesimo periodo d'imposta al quale l'accertamento si riferisce, escludendosi la possibilità di desumere il reddito relativo ad un'annualità d'imposta come riflesso di quello conseguito in anni precedenti, in mancanza di una stretta inferenza logica.

Infatti, anche nell'accertamento induttivo l'Ufficio deve utilizzare dati e informazioni inerenti il determinato e specifico periodo d'imposta, attesa l'autonomia di ciascun periodo d'imposta e l'assenza di una presunzione di costanza di redditività in periodi diversi.

La Suprema Corte ha, peraltro, aggiunto che lo sbilancio tra costi e ricavi deve essere valutato contestualizzando con lo stato economico dell'impresa e del settore nonché dalla presenza di caratteristiche (per esempio contrasto con elementari regole economiche e di esperienza) idonee, a renderlo immediatamente percepibile come inattendibile secondo il senso comune.

Secondo la Corte di Cassazione la sentenza d'appello, acriticamente appiattitasi sulle difese dell'Agenzia delle Entrate, ha del tutto trascurato di approfondire alcuni dati pacifici quali: la sofferenza derivante dalle notorie difficoltà del maggior committente del settore (industria automobilistica) e l'inafausta evoluzione del ciclo economico che ha portato in pochi anni la società contribuente alla crisi sfociata nel fallimento. La Commissione Tributaria Regionale avrebbe dovuto, infatti, valutare i fattori di crisi settoriale e delle difficoltà aziendali idonei, se obiettivamente riscontrati, a dar conto della sussistenza di una situazione gestionale "non normale" dell'attività svolta dalla società nell'anno di contestazione.

Da ultimo, la Suprema Corte ha precisato che, stante la complessità del giudizio, che richiede l'approfondimento del modello economico e della concreta realtà di impresa, non è precluso ai giudici avvalersi di consulenti tecnici d'ufficio.

I DATI CONTENUTI NELLA "LISTA FALCIANI" SONO UTILIZZABILI NELL'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

Comm. Trib. prov. di Milano, 15 maggio 2015, n. 4399 - Pres. Golia - Rel. Chiametti

La Commissione Tributaria Provinciale, nella sent. 15 maggio 2015, n. 4399, ha chiarito, in conformità alla posizione

espressa di recente dalla giurisprudenza di legittimità, che i dati relativi ai contribuenti - presunti evasori fiscali - contenuti nella c.d. "Lista Falciani" sono pienamente utilizzabili nel processo tributario.

L'Amministrazione finanziaria, nel contrasto all'evasione fiscale, può avvalersi infatti di qualsiasi elemento con valore indiziario, ad esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una disposizione di legge o che siano stati acquisiti in violazione di un diritto del contribuente.

Nel caso oggetto della sentenza venivano notificati ad un contribuente degli avvisi di accertamento per i periodi di imposta 2005 e 2006 (maggior redditi imponibili IRPEF).

I suddetti atti impositivi originavano da un Processo Verbale di Contestazione redatto al termine di una verifica fiscale avviata in relazione ad informazioni acquisite presso l'Amministrazione fiscale francese, per accertare la regolarità dei redditi dichiarati dal contribuente nonché il corretto adempimento degli obblighi previsti in materia di monitoraggio fiscale.

Era emerso, infatti, che il nome del contribuente risultava inserito nella lista dei detentori di disponibilità finanziarie presso l'istituto di credito svizzero "HSBC Private Bank" dove era depositata una scheda cliente intestata al contribuente e contenente flussi finanziari mensilmente movimentati. Dalla suddetta scheda, gli accertatori avevano rilevato che il contribuente aveva detenuto, nel 2005 e nel 2006, disponibilità finanziarie all'estero non dichiarate.

Il contribuente proponeva ricorso avverso gli atti impositivi, eccependo, *inter alia*, l'illegittimità degli avvisi di accertamento in quanto fondati su fogli ed informazioni anonimi (c.d. Lista Falciani) illegittimamente acquisiti ed inammissibili quali fonti di prova, aggiungendo a ciò il fatto che tale acquisizione era avvenuta tramite un supposto scambio convenzionale non provato e non conforme alla legge.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio, contestando le argomentazioni di parte ricorrente. In particolare, evidenziava la bontà dell'operato degli agenti accertatori stante che, nel caso di specie, non si era di fronte a "notizie" anonime bensì a documentazione pervenuta dall'Amministrazione fiscale francese ottenuta a seguito degli accordi internazionali di scambio di informazioni.

La Commissione Tributaria Provinciale ha respinto il ricorso del contribuente, rilevando la legittimità della documentazione pervenuta agli accertatori dalla corrispondente Amministrazione fiscale francese.

Peraltro, il collegio giudicante di primo grado si è conformato all'indirizzo espresso dalla Corte di cassazione con le ordinanze n. 8605 e n. 8606, entrambe depositate il 28 aprile 2015, nelle quali è stato stabilito che i dati contenuti nella Lista Falciani sono utilizzabili nell'accertamento tributario in quanto l'Amministrazione finanziaria, nella sua attività di accertamento dell'evasione fiscale può - in linea di principio - avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una disposizione di legge o dal fatto di essere stati acquisiti dalla Amministrazione in violazione di un diritto del contribuente.

Per ciò che riguarda, il profilo dell'inutilizzabilità dei dati contenuti nella Lista Falciani poiché acquisita in maniera illegittima, la Commissione Tributaria Provinciale ha ritenuto che essi sono stati acquisiti mediante strumenti di cooperazione tra Paesi, senza alcuna lesione dei diritti costituzionalmente garantiti del contribuente.

IMPOSTE DIRETTE

L'AGENZIA DELLE ENTRATE CHIARISCE I DUBBI INTERPRETATIVI CONSEGUENTI ALLA DECLARATORIA DI ILLEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE DELLA C.D. ROBIN HOOD TAX

Agenzia delle Entrate, Circolare 18 aprile 2015, n. 18/E

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 18/E del 28 aprile 2015 (la "Circolare"), ha fornito alcuni chiarimenti in merito alle conseguenze derivanti dalla declaratoria di incostituzionalità da parte della Corte costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, D.L. n. 112/2008 che prevedeva, per determinate categorie di contribuenti operanti nel settore petrolifero ed energetico, l'applicazione di un'addizionale IRES, la c.d. Robin Hood Tax (sent. n. 10 dell'11 febbraio 2015).

La Circolare ritiene che gli effetti di tale declaratoria di incostituzionalità decorrono solo dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza in Gazzetta Ufficiale (quindi, il 12 febbraio 2015), per evitare effetti negativi sul bilancio dello Stato.

Per quanto concerne l'analisi degli effetti della sentenza, nella Circolare l'Agenzia delle Entrate ha puntualizzato di ritenere che la stessa non produce effetti sulle obbligazioni tributarie riguardanti periodi d'imposta chiusi in data antecedente 12 febbraio 2015, con la conseguenza che per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare restano dovuti gli acconti nonché il saldo per il periodo 2014. Anche i soggetti con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare restano assoggettati all'imposta, salvo il caso in cui la chiusura dell'esercizio in corso avvenga dopo il 12 febbraio 2015.

Inoltre, la Circolare ha confermato quanto affermato con la Circolare n. 35/E/2010, considerando l'addizionale IRES in commento alla stregua di una maggiorazione dell'aliquota IRES ordinaria che, di conseguenza, colpisce la medesima base imponibile del tributo. Secondo la Circolare, tuttavia, l'addizionale mantiene rispetto all'IRES una propria specifica connotazione ed autonomia che non consente di qualificare l'eventuale eccedenza di versamento come eccedenza IRES in senso proprio e quindi l'eventuale compensazione tra le due imposte non si qualifica come "verticale", bensì come "orizzontale", da effettuare, pertanto, rispettando i relativi limiti e le modalità di legge.

La Circolare ha anche affrontato taluni dubbi interpretativi emersi riguardo all'addizionale IRES.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate si è espressa con riguardo all'utilizzo delle perdite fiscali pregresse, ritenendo che, coerentemente con l'impostazione assunta nella Circolare n. 35/E/2010, l'eventuale utilizzo delle perdite pregresse riduce anche la base imponibile dell'addizionale, in considerazione del fatto che tale imposta colpisce la medesima base imponibile ai fini IRES. A ciò consegue che le perdite pregresse, maturate indistintamente in tutti i periodi di imposta e così anche in quelli anteriori alla vigenza dell'addizionale, concorreranno alla determinazione della base imponibile in applicazione del regime ordinario di riporto delle perdite.

Infine, la Circolare ha chiarito un altro dubbio legato all'utilizzo delle perdite pregresse ovvero quello connesso alla determinazione del reddito imponibile che sanciva, se su-

periore ad una certa soglia (da ultimo 300.000 €), l'assoggettamento all'addizionale IRES.

In particolare, la questione verteva intorno alla possibilità di prendere a riferimento il reddito al netto delle perdite pregresse, disponibili e compensabili ai sensi dell'art. 84 TUIR, oppure al lordo delle stesse.

Al riguardo, la Circolare ha precisato che il reddito imponibile rilevante debba ritenersi coincidente con la nozione di reddito al netto delle perdite pregresse. Ciò in considerazione del fatto che, volendo il legislatore incidere fiscalmente la capacità di alcuni contribuenti di produrre reddito, lo stesso deve tenere conto anche dell'eventuale riporto delle perdite pregresse.

IMPOSTE INDIRETTE

IVA. SPETTA ALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA DIMOSTRARE IL DIFETTO DELLE CONDIZIONI PER LA DETRAZIONE O LA DEDUZIONE A FRONTE ALL'ESIBIZIONE DELLA FATTURA

Cass. Civ., Sez. V, 8 maggio 2015, n. 9363 - Pres. E. Cirillo - Rel. L. Tricomi

La Corte di cassazione, nella sent. n. 9363 dell'8 maggio 2015, è tornata ad occuparsi del tema dell'onere della prova in ipotesi di fatture considerate dall'Amministrazione finanziaria relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, ribadendo che spetta all'Amministrazione finanziaria provare, anche mediante presunzioni, che l'operazione commerciale oggetto della fattura non è stata posta in essere o che tale documento sottende, comunque, un'operazione fraudolenta.

Nel caso oggetto della sentenza, ad una società veniva notificato un avviso di accertamento relativo alle imposte IVA, IRPEG e IRAP con il quale venivano recuperate maggiori imposte in relazione a fatture emesse a favore di diverse società per operazioni ritenute dall'Amministrazione finanziaria oggettivamente inesistenti.

La società impugnava l'atto impositivo e la Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso, ritenendo che le operazioni fossero effettivamente avvenute, sulla base della documentazione offerta dalla società a sostegno della propria doglianza. Del pari, la Commissione Tributaria Regionale confermava che non era stata fornita la prova dell'assunto dell'Amministrazione finanziaria, in quanto gli elementi probatori offerti si riferivano ad un altro soggetto dalle cui inadempienze l'Agenzia delle Entrate voleva trarre conseguenze a carico della società.

La Corte di cassazione ha rigettato il ricorso dell'Agenzia delle Entrate. In particolare, la Suprema Corte ha affermato, conformemente all'orientamento in precedenza da essa espresso (cfr. Corte di cassazione, sent. n. 9108 del 2012), la fattura di regola, e salva l'ipotesi di contabilità inattendibile, è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa, purché sia redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dal Decreto IVA. Ne deriva, in linea generale, che una regolare fattura costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA o alla deduzione del costo indicato, lasciando presumere la verità di quanto in essa rappresentato. A fronte, quindi, dell'esibizione della fattura, spetta all'Ufficio dimostrare il difetto delle condizioni per la detrazione dell'IVA o la deduzione del costo.

Fisco e Società

Sintesi

Peraltro, la Corte di cassazione ha osservato che, nel caso in cui l'Ufficio ritenga che la fattura concerna operazioni oggettivamente inesistenti, ricade sullo stesso l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata (ad esempio, provando che la società emittente la fattura è una "cartiera"); solo a quel punto passa sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate.

Quest'ultima prova non potrà consistere, però, nella mera esibizione della fattura, 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 (in senso analogo, tra le altre, Corte di cassazione sentenze nn. 15288 del 2001 e 12802 del 2011).

Ciò posto e considerato che l'Amministrazione finanziaria non ha fornito nel caso concreto elementi, anche di natura logico - circostanziale, a carico della società sulla inesistenza delle operazioni, i giudici di legittimità hanno concluso per il rigetto del ricorso.

IVA. LA CRISI DI LIQUIDITÀ DELL'IMPRESA NON È TALE DA GIUSTIFICARE L'OMESSO VERSAMENTO DELL'IMPOSTA

Cass. Pen., Sez. III, 5 maggio 2015, n. 18501 - Pres. Tesi - Rel. Aceto

La Corte di cassazione, nella sent. n. 18501/15 del 5 maggio 2015, ha confermato la rigorosa interpretazione espressa dai giudici di legittimità in materia di reato di omesso versamento IVA al verificarsi di una crisi di liquidità dell'impresa, stabilendo che commette il reato di omesso versamento IVA *ex art. 10 ter* del D.Lgs. n. 74/2000 il contribuente che non dimostra la propria impossibilità a reperire le risorse finanziarie per adempiere al pagamento dovuto. Non risulta, invero, sufficiente evocare la presunta crisi di liquidità senza dare dimostrazione di aver posto in essere tutte le azioni possibili al fine di evitare il proprio dissesto economico - finanziario.

Nel caso oggetto della sentenza, un contribuente, amministratore di una società a responsabilità limitata, era stato condannato per aver omesso il versamento dell'acconto dell'IVA dovuta in base alle dichiarazioni annuali 2006 e 2007 per i periodi di imposta 2005 e 2006 oltre la soglia penale.

Il contribuente aveva opposto che gli omessi versamenti erano la diretta conseguenza della crisi di liquidità in cui era incorsa la società, causata anche dal mancato incasso dei corrispettivi fatturati. Da ciò emergeva, con chiarezza, secondo la difesa del contribuente, l'assenza del dolo di evasione e pertanto la non punibilità dell'omissione contestata.

I giudici di merito respingevano la tesi difensiva del contribuente. In particolare, la Corte di Appello affermava che, a causa della genericità delle allegazioni probatorie, non era dimostrato lo stato di necessità che aveva impedito il corretto adempimento tributario da parte del contribuente. Questi proponeva ricorso in cassazione per l'annullamento della decisione, lamentando come la Corte di Appello avesse trascurato di compiere un'adeguata valutazione circa le pessime condizioni economiche in cui versava la società alla scadenza dei termini previsti per i versamenti degli acconti IVA.

La Suprema Corte, richiamando in gran parte i principi affermati dalle Sezioni Unite (n. 37424 del 28 marzo 2013),

ha rigettato il ricorso del contribuente, confermandone la condanna.

Innanzitutto, la Corte di cassazione ha precisato che per integrare il reato di omesso versamento IVA di cui all'art. 10 *ter* del D.Lgs. n. 74/2000 non occorre il fine di evasione. Il reato *de quo* è, infatti, punibile a titolo di dolo generico che consiste nella coscienza e volontà di non versare all'Erario le imposte dovute. La prova del dolo è insita, in genere, nella presentazione della dichiarazione annuale dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta.

Quanto alla crisi di liquidità, i giudici di legittimità hanno puntualizzato che ogni qualvolta il soggetto effettui operazioni attive questi riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA che deve, dunque, accantonare al fine di potere adempiere alla propria obbligazione tributaria nei termini di legge. Inoltre, in ipotesi di mancato incasso delle somme, come nella specie eccepito dal contribuente, occorre provare concretamente tali circostanze.

La Corte di cassazione ha, peraltro, evidenziato che, conformemente a quanto precisato dalle Sezioni Unite, risulta necessario dimostrare non solo la crisi che ha improvvisamente investito l'azienda, ma anche la circostanza che detta crisi non avrebbe potuto essere fronteggiata, nonché l'impossibilità per il contribuente di pagare le imposte pur avendo posto in essere tutte le azioni possibili, anche quelle sfavorevoli per il suo patrimonio personale.

La Suprema Corte ha evidenziato come, al contrario, le allegazioni del contribuente risultano del tutto generiche e, come tali, non consentono di supportare le eccezioni di inesigibilità della condotta o, comunque, di sussistenza della forza maggiore.

Inoltre, la Corte di cassazione ha sottolineato come il dolo nel reato di omesso versamento IVA venga integrato dalla condotta omissiva posta in essere dal contribuente nella consapevolezza della sua illiceità. Per configurarsi la forza maggiore, ha proseguito la Suprema Corte, nei reati omissivi è necessario che si renda assolutamente impossibile, e non semplicemente difficile, porre in essere l'adempimento: ne consegue che laddove sussista un margine di scelta deve essere sempre esclusa la forza maggiore.

Pertanto, nella specie, il mancato accantonamento dell'IVA di volta in volta incassata con le fatture attive ed il mancato pagamento dell'imposta alle singole scadenze mensili non costituiscono valido motivo per escludere la punibilità del contribuente.

TRANSAZIONE FISCALE

TRANSAZIONE FISCALE E COMPOSIZIONE DELLA CRISI DA SOVRAINDEBITAMENTO

Agenzia delle Entrate, Circolare 6 maggio 2015 n. 19/E

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 19/E del 6 maggio 2015 (la "**Circolare**"), ha fornito chiarimenti relativamente alle modifiche legislative e agli importanti interventi della Corte di cassazione e della Corte costituzionale, in materia di transazione fiscale, nonché ai nuovi istituti riguardanti la crisi da sovraindebitamento ed i relativi aspetti penali.

La Circolare ha, preliminarmente, rammentato che la transazione fiscale, disciplinata dall'art. 182 *ter* del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (di seguito, Legge Fallimentare), ha subito alcune modifiche ad opera dell'art. 29, comma 2, D.L.

n. 78/2010. Tale articolo ha, in particolare, modificato il comma 6 dell'art. 182 *ter* della Legge Fallimentare disponendo che la proposta di transazione fiscale, formulata nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182 *bis* della Legge Fallimentare, debba essere depositata presso l'Agente della Riscossione e l'Ufficio territorialmente competenti, allegando dichiarazione sostitutiva di notorietà resa dal debitore (o dal suo legale rappresentante) che attesti la rappresentazione fedele ed integrale della situazione economica e patrimoniale dell'impresa. Peraltro, ai sensi del nuovo art. 182 *ter* della Legge Fallimentare, il mancato pagamento delle somme dovute entro 90 giorni dalle scadenze previste comporta la revoca del diritto alla transazione fiscale.

La Circolare ha quindi preso atto di altri chiarimenti giurisprudenziali in materia di transazione fiscale. In particolare, la Corte Costituzionale nella sent. n. 225 del 25 luglio 2014 ha confermato la speciale natura delle disposizioni in materia di transazione fiscale, che costituisce eccezionale deroga disposta dal legislatore al principio indisponibilità della pretesa tributaria.

Inoltre, nelle sentt. nn. 22931 e n. 22932 del 4 novembre 2011 della Corte di cassazione è stato affrontato il tema della facoltatività della presentazione della domanda di transazione fiscale che non costituisce un obbligo per il debitore che, nell'ambito del concordato preventivo, chiede la falcidia o la dilazione dei debiti tributari.

La Circolare ha, sul punto, evidenziato come la domanda di transazione fiscale rappresenti un vantaggio per il debitore, il quale può così ottenere una rappresentazione veritiera e trasparente della propria situazione debitoria, nonché l'estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordati. Stante l'orientamento manifestato dalla giurisprudenza di legittimità, la Circolare ha concluso che il concordato preventivo con falcidia o dilazione dei debiti tributari è ammissibile anche in assenza di domanda di transazione fiscale. In questo caso, tuttavia, l'omologazione del concordato non comporta l'effetto di consolidamento del debito tributario proprio della transazione.

La Circolare ha affrontato l'aspetto riguardante il trattamento dell'IVA, precisando che, in considerazione della normativa vigente e delle posizioni espresse dalla giurisprudenza, il credito relativo all'IVA può essere oggetto solo di dilazione di pagamento e non di falcidia. La previsione legislativa della sola modalità dilatoria in riferimento al trattamento del credito IVA costituisce condizione di ammissibilità della proposta di concordato preventivo, a prescindere dalla presentazione o meno della domanda di transazione fiscale ai sensi dell'art. 182 *ter* della Legge Fallimentare. Inoltre, la Circolare ricorda che appare configurabile il reato di omesso versamento dell'IVA di cui all'art. 10 *ter* del D.Lgs. n. 74/2000, considerando che la giurisprudenza della Corte di cassazione ha affermato che la presentazione di una proposta di concordato non elide la responsabilità penale dell'amministratore della società che non ha versato quanto dovuto ai fini dell'IVA in precedenza; viceversa nell'ipotesi in cui l'ammissione al concordato preventivo sia anteriore alla scadenza del termine per il versamento IVA il *fumus commissi delicti* del reato in questione appare non compatibile con l'inclusione del debito IVA nel piano concordatario.

La Circolare ha, anche, trattato ampiamente delle procedure previste dal Capo II della L. n. 3/2012, volte a gestire le situazioni di crisi da sovraindebitamento che investono i soggetti esclusi dall'applicazione degli istituti disciplinati dalla Legge Fallimentare. La Circolare ha chiarito che si tratta di procedure dal vasto ambito di applicazione che presentano alcuni aspetti riconducibili al concordato preventivo come anche agli accordi di ristrutturazione dei debiti. Tra i debiti risanabili attraverso la composizione della crisi da sovraindebitamento rientrano anche quelli di natura fiscale, fermo restando che, anche in tal caso, è sempre esclusa la possibilità di falcidiare l'IVA e le ritenute operate per le quali è, invece, possibile operare la sola dilazione del pagamento. Rientrano nel campo di applicazione della procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento anche i tributi locali.