

Spett.le
DMail Group S.p.A.
Via S. Vittore, 40
20123 Milano

alla c.a. Dott. Alessio Laurenzano

Milano, 25 giugno 2015

Oggetto: DMail Group S.p.A. – Buy On Web in Liquidazione S.p.A. – regime della liquidazione IVA di gruppo

Con riferimento a quanto in oggetto, ci è stato chiesto di effettuare un'analisi dei profili di responsabilità solidate in capo alla società controllante DMail Group S.p.A. (di seguito "**DMail**" o la "**Società**") derivanti da violazioni della disciplina IVA contestate alla società controllata Buy On Web in Liquidazione S.p.A. (di seguito "**BOW**") posto che entrambe le società partecipano, a partire dal periodo di imposta 2008, al c.d. "regime della liquidazione IVA di gruppo" di cui all'art. 73, comma 3 del D.P.R. 633/1972 (di seguito "**D.P.R. IVA**") e del Decreto Ministeriale 13 dicembre 1979 (di seguito "**D.M.**").

1 La descrizione della fattispecie rilevante

1.1 Descrizione delle operazioni oggetto di accertamento

Nel mese di dicembre 2011 l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale II di Milano – Ufficio Controlli (di seguito l'"**Ufficio**") aveva notificato due avvisi di accertamento relativi, rispettivamente, ai periodi d'imposta 2006 e 2007 (di seguito gli "**Avvisi di Accertamento**"), nei confronti di BOW, società controllata al 51% da DMail.

Con gli Avvisi di Accertamento, l'Ufficio aveva contestato a BOW, *inter alia*, l'illegittima detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativa ad acquisti di determinati prodotti. In particolare, l'Ufficio ha ritenuto che gli acquisti dovessero essere considerati parti di un più ampio schema fraudolento (c.d. "frode carosello") progettato e realizzato da società (nazionali ed estere), diverse dalla Società e da BOW, con il solo o principale scopo di evadere l'IVA.

Tutto ciò premesso, poiché (i) la Società e BOW partecipano a partire dal periodo di imposta 2008 al c.d. "regime della liquidazione IVA di gruppo" e (ii) sulla base dell'attività di verifica svolta dalla Società

operazioni simili a quelle oggetto di contestazione negli Avvisi di Accertamento erano state realizzate da BOW negli anni 2008 e 2009, ci era stato richiesto di valutare gli eventuali profili di responsabilità della Società con riferimento a potenziali contestazioni da parte dell'Ufficio nei confronti di BOW in relazione alle annualità 2008 e 2009. L'esito della nostra analisi in merito era stato oggetto di un parere rilasciato alla Società dal nostro Studio in data 24 marzo 2012 (di seguito il "**Precedente Parere**") e qui allegato per pronto riscontro¹.

L'Ufficio, sulla base (i) delle informazioni contenute nel fascicolo del bilancio di esercizio di BOW chiuso al 31 dicembre 2009 e (ii) di documentazioni ed informazioni fornite da BOW in risposta ad un questionario finalizzato alla verifica delle suddette operazioni fiscalmente e penalmente rilevanti, ha successivamente provveduto a notificare a BOW, nel mese di dicembre 2013, tre avvisi di accertamento e tre atti di contestazione sanzioni relativi ai suddetti periodi d'imposta 2007, 2008 e 2009 (di seguito i "**Successivi Avvisi di Accertamento**").

Ad oggi, BOW ha presentato ricorso avverso i Successivi Avvisi di Accertamento e tali ricorsi sono stati riuniti e discussi nel merito dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano la cui sentenza deve ancora essere depositata. La medesima società ha, inoltre, richiesto e ottenuto la sospensione della riscossione delle somme contestate con i Successivi Avvisi di Accertamento, sia in via amministrativa che giudiziale; DMail, invece, non ha ricevuto notifica di alcun atto impositivo né notizia di alcuna attività di accertamento nei suoi confronti relativamente alle violazioni contestate alla società controllata.

1.2 Descrizione della liquidazione IVA di gruppo per gli anni 2008 e 2009 e dei Successivi Avvisi di Accertamento

Come anticipato, DMail e BOW hanno esercitato a partire dal periodo di imposta 2008 l'opzione per il "regime della liquidazione IVA di gruppo" di cui al D.M., congiuntamente con un'altra società del gruppo per l'anno 2008 e con quest'ultima e altre 12 società controllate per quanto concerne l'anno 2009.

A seguito dell'esercizio dell'opzione, BOW, in qualità di controllata, ha trasferito a DMail, in qualità di controllante, una eccedenza di credito IVA pari ad Euro 2.106.658 nell'anno 2008 e Euro 3.135.758 nell'anno 2009. Nei medesimi periodi di imposta DMail ha presentato una posizione IVA a livello di gruppo a credito per Euro 461.296 nell'anno 2008 e a credito per Euro 14.671 nell'anno 2009, risultante dalla compensazioni di partite creditorie e debitorie sorte in capo alle società controllate partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo e alla medesima Società.

Nei predetti Successivi Avvisi di Accertamento viene constatato nelle motivazioni a supporto delle contestazioni che *"tali operazioni hanno permesso alla società di ottenere rilevanti crediti IVA (...); considerato che dal periodo di imposta 2008, la Buy on Web partecipa all'IVA di Gruppo" tali crediti risultano trasferiti; tale circostanza ha, di conseguenza, permesso al Gruppo stesso di "Autofinanziarsi"*. Tuttavia non vi è alcun riferimento ed eventuali profili di responsabilità, solidale o meno, di DMail in relazione alle citate violazioni accertate in capo a BOW.

¹ DMail e BOW avevano inoltre incaricato altri studi professionali di rilasciare pareri in merito alla fattispecie in esame. In particolare, la Società aveva richiesto (i) allo Studio Malguzzi e Associati (parere rilasciato in data 16 aprile 2010) di esprimersi in merito alle conseguenze tributarie in materia di IVA e imposte sul reddito (IRES e IRAP) in capo a DMail e a BOW derivanti dall'accertamento tributario delle transazioni "sospette" e (ii) al Prof. Lupi (parere rilasciato in data 28 aprile 2010) di esporre ulteriori considerazioni in merito al rischio che potesse essere contestata la perpetrazione di un cosiddetto "frode-carosello" IVA. BOW invece aveva richiesto allo Studio Facchini Rossi Scarioni (parere datato 2 luglio 2010) di esprimersi in merito alla necessità di effettuare un accantonamento nel bilancio di esercizio 2009 per passività fiscali potenziali relative alle transazioni commerciali oggetto di analisi.

L'Ufficio, per mezzo dei Successivi Avvisi di Accertamento, ha esclusivamente contestato a BOW l'indebita detrazione dell'IVA relativa ad operazioni inesistenti per un ammontare di Euro 2.232.479 nell'anno 2008 e Euro 1.228.957 nell'anno 2009, accertando pertanto un importo complessivo di Euro 3.461.436 a titolo di maggiore imposta IVA dovuta, oltre alle relative sanzioni ed interessi, senza procedere con la rideterminazione degli importi dei crediti IVA trasferiti a DMail nelle predette annualità.

2 Quesiti oggetto del documento

Alla luce di quanto riportato e con particolare riferimento alla fattispecie sopra rappresentata, ci è stato richiesto di procedere con un riesame dell'analisi oggetto del Precedente Parere ed in particolare ci è stato chiesto di procedere alla redazione del presente documento avente i seguenti obiettivi:

- a) l'analisi degli eventuali profili di responsabilità amministrativa-tributaria della Società derivanti dalla partecipazione al c.d. "regime della liquidazione IVA di gruppo" in qualità di controllante con riferimento a violazioni della disciplina IVA contestate dall'Ufficio nei confronti di BOW in merito ai periodi d'imposta 2008 e 2009 nei Successivi Avvisi di Accertamento;
- b) l'analisi in merito alla determinazione della durata del termine decadenziale per l'attività di accertamento da parte dell'Ufficio nei confronti della Società con riferimento a violazioni della disciplina IVA contestate dall'Ufficio nei confronti di BOW.

3 Premesse

- Il presente documento è basato esclusivamente sulle disposizioni normative (in materia tributaria) così come interpretate alla data dello stesso, sulla relativa prassi delle autorità fiscali, nonché sulle sentenze di giurisprudenza attinenti al caso di specie.
- Non si esprimono opinioni con riferimento a fattispecie concrete non dedotte nella descrizione dei fatti di cui ai paragrafi precedenti, che non abbiano natura fiscale ovvero aventi carattere fiscale ma estranee al quesito.
- L'ambito di applicazione e le limitazioni di questo documento sono state interamente concordati con Voi e lo stesso è stato redatto tenendo conto delle informazioni da Voi forniteci, in quanto necessarie alla redazione dello stesso.
- Non abbiamo preso visione di alcuna documentazione ulteriore e diversa rispetto a quella richiestaVi ed inviataci.
- Il documento ha ad oggetto la sola questione indicata nel quesito; pertanto, esso non si esprime, né si può da esso dedurre o inferire, una opinione concernente altre questioni. Le opinioni espresse nel documento si basano sulla nostra interpretazione del diritto e non vincolano l'amministrazione finanziaria né i giudici tributari i quali possono assumere posizioni differenti o contrarie rispetto a quelle da noi espresse in questo documento. La legislazione fiscale su cui si basa il documento, come in vigore alla data dello stesso, nonché le disposizioni amministrative emanate dall'amministrazione finanziaria potrebbero mutare, anche con effetto retroattivo. Tali modifiche potrebbero rendere il presente documento non aggiornato e, come tale, non utilizzabile ovvero non corretto o accurato.

- Il presente documento - e tutte le informazioni e le opinioni in esso espresse - sono rese a Vostro esclusivo beneficio e non possono essere utilizzate da altri salvo che da noi espressamente e preventivamente autorizzati per iscritto. Resta salva la facoltà di DMail di utilizzare il presente documento, senza necessità di preventiva autorizzazione, in ambito di eventuali procedimenti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.
- Il presente documento si riferisce alle circostanze di fatto in esso espressamente definite e non può essere utilizzato o esteso in alcun modo ad altre fattispecie. Esso è disciplinato dal diritto italiano e deve essere interpretato ai sensi di tale diritto.

4 Cenni sull'inquadramento generale della disciplina della liquidazione IVA di gruppo

Per quanto concerne le caratteristiche essenziali dell'istituto della "liquidazione IVA di gruppo" e l'operatività dal punto di vista procedurale dei relativi adempimenti in capo alle diverse società partecipanti (controllante e controllate), restano validi ed attuali i commenti e le valutazioni in merito riportati nel Precedente Parere.

In questa sede preme ricordare in particolare che il regime in esame, così come disciplinato dal legislatore nazionale, prevede una mera semplificazione della procedura di versamento dell'IVA da effettuarsi da parte della società controllante, cui confluiscono le dichiarazioni delle società controllate.

In particolare, il dato letterale della normativa fiscale di cui all'articolo 73, comma 3 del D.P.R. IVA e al D.M. esclude che il gruppo possa considerarsi un soggetto giuridico autonomo² laddove dispone che i versamenti di cui agli artt. 27, 30 e 33 del D.P.R. IVA debbano essere eseguiti per l'ammontare complessivamente dovuto dall'ente o società controllante, al netto delle eccedenze detraibili. Infatti, tale ultima locuzione ("*al netto delle eccedenze detraibili*") non avrebbe senso se la società controllante e le società controllate venissero considerate come un soggetto unitario d'imposta nel quale confluiscono i dati delle dichiarazioni IVA di tutti i partecipanti al gruppo, non potendo il medesimo soggetto versare l'imposta e trovarsi con eccedenze detraibili al tempo stesso³.

5 Profili di responsabilità nel regime IVA di gruppo

Come correttamente sottolineato sia in giurisprudenza che in dottrina⁴, in assenza di una dichiarazione unica, non è ravvisabile una soggettività unitaria del gruppo né un principio di responsabilità solidale delle società partecipanti (inclusa la società controllante) alla liquidazione congiunta.

L'articolo 6, comma 2 del D.M. introduce una solidarietà passiva delle singole società laddove stabilisce che "*le società controllate rispondono in solido con l'ente o società controllante delle somme o imposte risultanti*

² Come commentato nel Precedente Parere, la normativa nazionale ha recepito solo in parte il dettame dell'articolo 4 della Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, c.d. "VI Direttiva" (oggi articolo 11 della Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE). Difatti il legislatore italiano si è limitato a disciplinare gli aspetti procedurali della compensazione dei saldi attivi e passivi IVA delle società appartenenti al gruppo, senza tuttavia superarne il velo giuridico. A tal proposito si veda la disposizione di cui all'articolo 13, comma 1, lett. a) della Legge delega n. 23 del 11 marzo 2014 per la Riforma del sistema fiscale che preveda la delega al Governo ad attuare le disposizioni comunitarie in materia di regime IVA del gruppo, ovvero sia introdurre un'autonoma responsabilità d'imposta che presupponga necessariamente un principio di solidarietà passiva per tutte le società appartenenti al medesimo gruppo.

³ Circolare n. 16/360711 del 28 febbraio 1986, Circolare n. 57/611593 del 28 ottobre 1988 e Risoluzione n. 347 del 6 novembre 2002. Si veda in tal senso anche Commissione Tributaria I grado, Salerno, sez. I, nn. 216-219 del 1 marzo 1988. Tale conclusione è altresì avvalorata dalle disposizioni procedurali contenute nel D.M. secondo cui gli enti o società controllanti devono effettuare, alle rispettive scadenze, separate compensazioni tra le risultanze a debito e a credito emergenti dalle liquidazioni delle società controllate con cadenza mensile e quelle delle società con cadenza trimestrale ed eseguire separati versamenti d'imposta.

⁴ Si veda in tal senso Commissione Tributaria I grado, Cuneo, n. 1537 del 11 ottobre 1989 e V. Ficari, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex articolo 73 D.P.R. 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*, Rivista di diritto tributario, 1992, n. 3, p. I, pag. 151.

dalle proprie liquidazioni periodiche o dalle proprie dichiarazioni e non versate dall'ente o società controllante."

Tuttavia, tale previsione normativa non sembra delineare un generale regime di responsabilità solidale tra tutte le società del gruppo ma, piuttosto, trova fondamento nell'affidamento alla società controllante del versamento del debito IVA trasferito dalle società controllate.

Per comprendere la portata della norma in esame, è quindi opportuno distinguere i profili di responsabilità dei soggetti che trasferiscono le proprie posizioni debitorie e creditorie con il soggetto deputato agli adempimenti formali della compensazione e al relativo versamento dell'imposta a saldo.

5.1 Profili di responsabilità delle controllate

Per quanto concerne le società controllate, una rigorosa e coerente lettura della norma porta a concludere che, in caso di accertamento, l'eventuale pretesa dell'amministrazione finanziaria debba limitarsi al debito d'imposta relativo alle rispettive dichiarazioni e risultanze periodiche delle società che aderiscono al "regime di liquidazione IVA di gruppo".

Infatti il riferimento alla responsabilità per le "(...) somme o imposte risultanti dalle proprie liquidazioni o dalle proprie dichiarazioni e non versate dall'ente o società controllante" limita l'ambito di applicazione della fattispecie alle somme risultanti dalle rispettive dichiarazioni e a condizione che le predette somme non siano state versate dalla controllante.

In concreto, la previsione normativa del regime di solidarietà tra i soggetti aderenti all'IVA di gruppo di cui all'articolo 6, comma 2 del D.M. in relazione all'adempimento dell'obbligazione d'imposta ha la funzione di superare l'assenza di una soggettività passiva del gruppo e di garantire la pretesa creditoria del fisco.

Il regime di solidarietà si "attiva" però solo qualora l'ente o società controllante non provveda al versamento consolidato dell'IVA risultante dalle dichiarazioni delle controllate. Pertanto, con riferimento al caso in cui venga operata una rettifica alla dichiarazione IVA della controllata, non dovrebbe applicarsi il regime di solidarietà previsto dall'articolo 6, comma 2, del D.M.. A ben vedere, nella disposizione citata, il regime di solidarietà attiene al (solo) caso in cui l'ente o società controllante non provveda al versamento dell'IVA che scaturisce dalle liquidazioni periodiche e dalle dichiarazioni delle società controllate nel periodo d'imposta in cui viene esercitata la scelta per il versamento consolidato. La solidarietà attiene al momento della riscossione del tributo e non si estende alla fase dell'accertamento previsto dall'articolo 54 del D.P.R. IVA. Tale estensione di responsabilità non è prevista né dal D.P.R. IVA né dal D.M.⁵.

5.2 Profili di responsabilità della controllante

Coerentemente con la logica interpretativa descritta ai paragrafi precedenti, la responsabilità solidale introdotta per le liquidazioni IVA di gruppo sarà limitata esclusivamente alle società che hanno un motivo o titolo per rispondere della contestazione, ovvero:

⁵ Sulla rigidità della previsione normativa in esame e la relativa applicazione della responsabilità solidale tra controllate e controllante alle sole fattispecie di omesso versamento da parte della società controllante: Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Conseguenze in capo alla società controllata derivanti dalla mancata prestazione di garanzia da parte della società controllante nella liquidazione IVA di gruppo*, Parere del 18 novembre 2011 e M. Grandinetti, *L'iva di gruppo tra esigenze di armonizzazione europea e profili di diritto interno*, Rassegna tributaria, 2012, n. 4, pag. 858. La medesima interpretazione contenuta nel Precedente Parere è condivisa dal Prof. Lupi nel parere reso a DMail nel quale concorda "sulla limitazione di questo arcaico impianto normativo al caso in cui la controllata con IVA a debito trasferisce il debito IVA e la controllante non lo versa" e in quello dello Studio Facchini Rossi Scarioni reso a BOW.

- la società a cui si riferisce giuridicamente il debito d'imposta (i.e. le società controllate ovvero la controllante per la propria posizione soggettiva); e
- la società controllante, per gli ammontari non versati nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo.

Ne consegue che la società controllante dovrebbe essere chiamata a rispondere esclusivamente dei debiti IVA risultanti dalla propria dichiarazione, o liquidazione, e per il mancato versamento di posizioni debitorie (al netto di eventuali compensazioni) trasferite nell'ambito del regime IVA di gruppo.

Difatti, secondo quanto previsto dall'articolo 6, comma 1 del D.M. "[p]er quanto concerne il controllo delle dichiarazioni delle società controllate, le relative rettifiche e l'irrogazione delle sanzioni, anche in relazione ad altre violazioni delle disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, resta ferma la esclusiva competenza degli uffici dell'imposta sul valore aggiunto nella cui circoscrizione hanno il domicilio fiscale le società stesse" coerentemente escludendo qualsivoglia identificazione di un soggetto giuridico autonomo, che presupponga quindi una responsabilità piena e solidale del soggetto controllante alle vicende giuridiche delle società controllate.

Il regime della solidarietà prevista nel "regime della liquidazione IVA di gruppo" non si estenderebbe pertanto alle "conseguenze" generate da una (eventuale) attività di accertamento della dichiarazione IVA delle società partecipanti alla liquidazione⁶. A supporto di tale conclusione si segnala un intervento di prassi con il quale l'Agenzia ha specificato che *"dal tenore letterale del citato art. 6 si evince che la responsabilità solidale attiene al mancato assolvimento del debito d'imposta e non anche alla violazione di altri adempimenti [...] La richiamata responsabilità si riferisce, peraltro, alle sole violazioni commesse dalle società partecipanti all'Iva di gruppo e alle operazioni ad essa relative [...]. Si ritiene, pertanto, che, nell'ambito della procedura di liquidazione Iva di gruppo, la società controllante non possa considerarsi responsabile per la violazione di adempimenti che non rientrano nella sua sfera di competenza e controllo, e la cui omissione la medesima non sarebbe stata in grado di evitare"*⁷.

Come commentato nel Precedente Parere, dello stesso tenore anche l'Assonime secondo cui l'art. 6, comma 2 del D.M. *"implicitamente conferma – in armonia con quanto disposto nel primo comma dell'art. 6 – che del contenuto delle liquidazioni periodiche rispondono solo l'ente o le società che hanno provveduto alle stesse"*⁸ e la scarsa giurisprudenza disponibile sull'argomento, la quale osserva come *"nella procedura dell'Iva di gruppo non sussiste la responsabilità esclusiva della società controllante per le infrazioni in cui incorra la società controllata, atteso che ogni società del gruppo risponde delle infrazioni ad essa riconducibili"*⁹.

Pertanto, le contestazioni in merito alle rettifiche della dichiarazione IVA devono essere indirizzate alla sola società controllata, unico soggetto responsabile della correttezza della dichiarazione e del dato inviato alla controllante in sede di trasferimento del saldo. L'emersione di una indebita detrazione, ovvero ad esempio l'esistenza di operazioni imponibili non dichiarate, sebbene modifichino l'ammontare dell'IVA consolidata

⁶ Come commentato nel Precedente Parere, non si condivide al riguardo la posizione assunta dall'amministrazione finanziaria nella Risoluzione n. 16/E del 6 febbraio 2001. In particolare, nel contesto di tale interpretazione, in ipotesi di mancato trasferimento, ovvero di trasferimento di saldi errati, nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, laddove l'inadempienza comporti una situazione debitoria del gruppo, l'Agenzia ha concluso che l'imposta *"dovrà essere recuperata (...) nei confronti della società controllante e nei confronti della società controllata (...) quale soggetto solidalmente responsabile"*. Il riferimento al "trasferimento di saldi errati" sembra voler presupporre una responsabilità solidale della società controllante per eventuali accertamenti nei confronti dei soggetti controllati. Tuttavia, tale conclusione non sembra essere supportata né dalla portata letterale delle norme di cui al D.M. in questione tantomeno da un'interpretazione di carattere sistematico.

⁷ Risoluzione n. 302/E del 25 ottobre 2007.

⁸ Circolare Assonime n. 16 del 11 febbraio 1980.

⁹ Commissione Regionale del Lazio, Roma, sez. I, n. 515 del 29 settembre 2010.

liquidata dalla controllante, sono imputabili esclusivamente alle società controllate e non hanno riflesso sulla responsabilità della controllante¹⁰.

6 Termine decadenziale per l'attività di accertamento nei confronti di DMail

A seguito dell'attività di verifica svolta dalla Società con l'ausilio anche di consulenti esterni, il Sig. Adrio Maria De Carolis, in qualità di Presidente del Consiglio di Amministrazione di DMail e di BOW, ha provveduto ad informare, mediante apposito esposto alla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano depositato nel mese di aprile 2010, i competenti organi della giustizia penale in merito all'avvenuta realizzazione, nei periodi di imposta 2007, 2008 e 2009 di transazioni sospette, confidando che gli eventuali accertamenti giudiziari potessero chiarire il contesto di operatività di BOW.

A tal proposito si rende necessaria l'analisi in merito alla determinazione della durata del termine decadenziale per l'eventuale attività di accertamento da parte dell'Ufficio nei confronti della Società con riferimento alle violazioni della disciplina IVA contestate nei confronti di BOW e i possibili effetti del procedimento sopra descritto, posta la rilevanza penale ai sensi degli articoli 2 (dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) del D.lgs. 74/2000 di quanto accertato in capo a BOW.

Secondo quanto previsto dall'articolo 57, comma 1 del D.P.R. IVA in merito al termine di decadenza per l'attività di accertamento "*[g]li avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54 e nel secondo comma dell'art. 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione*".

Tuttavia, il comma 3 della medesima disposizione stabilisce che "*[i]n caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione*"¹¹.

Nei predetti casi l'amministrazione finanziaria, per l'espletamento dell'attività di accertamento, avrebbe a disposizione un più ampio termine rispetto a quello previsto dal comma 1, potendo notificare gli avvisi di accertamento entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione e, nel caso di omessa presentazione, fino al 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Sulla base di quanto sopra, pertanto, i termini ordinari di accertamento per i periodi di imposta 2008 e 2009 in analisi risulterebbero scaduti alle date del 31 dicembre 2013 e 2014, rispettivamente. Diversamente, con riferimento ai medesimi periodi di imposta, al ricorrere di violazioni che comportino l'obbligo di denuncia penale nei casi diversi da quello di omessa dichiarazione, l'attività di accertamento potrebbe potenzialmente essere attivata entro le scadenze, rispettivamente, del 31 dicembre 2017 e 2018.

¹⁰ Dello stesso avviso il Prof. Lupi nel parere reso a DMail secondo cui "*il trasferimento di crediti IVA indebiti resterebbe contestabile solo in capo alla società dove i crediti emersero*" e il parere dello Studio Facchini Rossi Scarioni reso a BOW che condivide l'interpretazione di Assonime precedentemente citata. In senso contrario sembrerebbe concludere il parere rilasciato a DMail dallo Studio Malguzzi e Associati, che tuttavia ai fini delle proprie valutazioni sembra considerare soltanto la Risoluzione n. 16/E del 6 febbraio 2001 non commentando il contenuto della successiva interpretazione amministrativa di cui alla Risoluzione n. 302/E del 25 ottobre del 2007.

¹¹ Si tratta in particolare degli obblighi di denuncia di reato cui sono tenuti i pubblici ufficiali e gli incaricati di pubblico servizio nelle ipotesi in cui nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, hanno notizia di reato perseguibile di ufficio per i quali devono farne denuncia per iscritto senza ritardo al pubblico ministero o a un ufficiale di polizia giudiziaria, anche quando non sia individuata la persona alla quale il reato è attribuito.

Le interpretazioni e le applicazioni della disposizione di cui all'articolo 57, comma 3 del D.P.R. IVA, così come dell'analoga previsione di cui all'articolo 43, comma 3 del D.P.R. 600/1973 in materia di imposte sui redditi, sono da sempre state dibattute e controverse¹². In particolare, al riguardo, l'amministrazione finanziaria ha sempre interpretato tali disposizioni in maniera estensiva, esprimendo l'avviso che si debba ritenere che il raddoppio dei termini per l'accertamento non si produce solo nei casi in cui vi sia stata, in concreto, una denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p., ma pure in tutte le situazioni in cui detto obbligo sussiste in astratto o a prescindere dalle successive vicende del giudizio penale che consegue alla denuncia¹³.

Secondo quanto riportato in un intervento interpretativo sul tema "tra le finalità della disposizione, vi è, (...), anche quella di garantire all'Amministrazione finanziaria l'utilizzabilità di elementi istruttori eventualmente emersi nel corso delle indagini condotte dall'Autorità giudiziaria per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello previsto ordinariamente per l'accertamento. Tali considerazioni devono ritenersi applicabili anche in relazione alle fattispecie in cui, per l'accertamento tributario nei confronti del soggetto verso cui opera l'ampliamento dei termini, sia necessario procedere all'accertamento anche nei confronti di altro soggetto d'imposta legato al primo, ad esempio, da un rapporto di responsabilità solidale, limitatamente agli aspetti tributari che assumono rilevanza per la determinazione della posizione fiscale del primo e limitatamente al periodo di imposta cui si riferisce la violazione che assume rilevanza penale"¹⁴.

In particolar modo, secondo l'Agenzia, nei casi in cui "il procedimento di accertamento sul gruppo si compone di due livelli legati da un nesso di consequenzialità, per cui alla rettifica operata in capo alla società consolidata consegue sempre la rettifica del reddito complessivo globale ai fini della determinazione della maggiore imposta dovuta (...) si ritiene che la proroga dei termini in capo alla consolidata comporti l'estensione della medesima anche nei confronti della consolidante. Analoghe considerazioni valgono in relazione alle ipotesi di società legate da rapporti di controllo che abbiano aderito alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, ai sensi dell'articolo 73, comma 3, del DPR n. 633 del 1972".

Tuttavia, nel caso di specie, non si ritiene possa essere applicata la disciplina del raddoppio dei termini di cui all'articolo 57, comma 3 del D.P.R. IVA in capo a DMail, poiché:

- come riportato nei Successivi Avvisi di Accertamento, le violazioni penalmente rilevanti ai sensi degli articoli 2 (dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) del D.lgs. 74/2000 che potrebbero comportare l'applicazione delle disposizioni sul raddoppio dei termini sono state commesse da BOW soltanto ed dunque accertate in capo alla stessa;
- come argomentato nei paragrafi che precedono, non si ravvisano fattispecie di responsabilità solidale in capo a DMail, in qualità di controllante del "regime della liquidazione IVA di gruppo", per le violazioni contestate alla controllata BOW nei Successivi Avvisi di Accertamento.

¹² A tal proposito si veda il copioso filone interpretativo, giurisprudenziale e dottrinale, precedente e successivo alla sentenza della Corte Costituzionale n. 247 del 25 luglio 2011 che ha fornito un'interpretazione delle norme in oggetto. Per chiarire tale assenza di omogeneità interpretativa, l'articolo 2 della bozza del D.lgs. "certezza del diritto", approvata dal Consiglio dei Ministri in data 21 aprile 2015 e oggi all'esame del Parlamento, che attua la Legge delega n. 23 del 11 marzo 2014 per la Riforma del sistema fiscale, condiziona l'applicabilità della norma sul raddoppio dei termini per l'accertamento alla trasmissione della notizia di reato entro il termine ordinario di decadenza per l'esercizio della pretesa fiscale. Ne conseguirebbe, in sostanza, che i poteri di accertamento per i periodi di imposta fino al 2009 (compreso) per i quali non sia stato notificato l'accertamento alla data di entrata in vigore del D.lgs. "certezza del diritto" saranno decaduti.

¹³ *Inter alia*, Circolare 28/E del 4 agosto 2006, Circolare della Guardia di Finanza n. 1/2008, Circolare n. 54/E del 23 dicembre 2009, Risoluzione n. 57/E dell'8 giugno 2015.

¹⁴ Circolare n. 54/E del 23 dicembre 2009.

Tutto ciò premesso, i termini ordinari di accertamento in capo a DMail per i periodi di imposta 2008 e 2009 in analisi risulterebbero scaduti alle date del 31 dicembre 2013 e 2014, rispettivamente, in applicazione del dettato normativo di cui all'articolo 57, comma 1 del D.P.R. IVA.

7 Conclusioni

Sulla base delle argomentazioni esposte, formulate in considerazione delle premesse e del contesto sopra descritti, riteniamo che sussistano validi argomenti giuridici per escludere, ai sensi della normativa sul regime della "liquidazione IVA di gruppo", profili di responsabilità di carattere fiscale in capo a DMail derivanti dalle violazioni della disciplina IVA contestate dall'Ufficio nei confronti di BOW in merito ai periodi d'imposta 2008 e 2009 nei Successivi Avvisi di Accertamento.

Riteniamo inoltre che comunque, ad oggi, l'Ufficio non potrebbe procedere all'accertamento della posizione fiscale di DMail, dovendosi considerare decaduti i termini per la contestazione di violazioni afferenti ai periodi di imposta 2008 e 2009.

*_*_*

Restiamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento dovesse rendersi necessario e con l'occasione porgiamo cordiali saluti.

Emidio Cacciapuot
