



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI ROMA

SEZIONE 18

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-------|----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | CENTI | FERNANDO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | VOLPE | ITALO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | CASA | FILIPPO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 2446/2017
depositato il 21/02/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO
contro:

DIREZIONE REGIONALE LAZIO UFFICIO GRANDI CONTRIBUENTI
VIA G. CAPRANESI 54 00155 ROMA

proposto dal ricorrente:

difeso da:

- sul ricorso n. 2447/2017
depositato il 21/02/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO
contro:

DIREZIONE REGIONALE LAZIO UFFICIO GRANDI CONTRIBUENTI
VIA G. CAPRANESI 54 00155 ROMA

proposto dal ricorrente:

difeso da:

SEZIONE

N° 18

REG.GENERALE

N° 2446/2017 (riunificato)

UDIENZA DEL

17/05/2018 ore 11:00

N°

13821/18

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

9/4/18

Il Segretario



(segue)

SEZIONE

N° 18

REG.GENERALE

N° 2446/2017 (riunificato)

UDIENZA DEL

17/05/2018 ore 11:00

- sul ricorso n. 2448/2017
depositato il 21/02/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n°
contro:
DIREZIONE REGIONALE LAZIO UFFICIO GRANDI CONTRIBUENTI
VIA G. CAPRANESI 54 00155 ROMA

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

difeso da:

- sul ricorso n. 2449/2017
depositato il 21/02/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO
contro:
DIREZIONE REGIONALE LAZIO UFFICIO GRANDI CONTRIBUENTI
VIA DEI CAPRANESI 54 00155 ROMA

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

difeso da:

FATTO E DIRITTO

1. Col primo ricorso in epigrafe n.r.g. 2446/2017 la _____ ha impugnato, per conseguirne l'annullamento, l'avviso di accertamento n. _____ per Irap, addizionale Ires (c.d. *Robin Hood Tax*) e IVA, relativo all'anno d'imposta 2013, notificato il 24.11.2016.

1.1. La ricorrente ha ricostruito la vicenda, da cui ha tratto origine la procedura di accertamento chiusasi col provvedimento censurato, ricordando i contenuti del contratto (in vigore per gli anni 2008-2013, fino a quando poi, col sopraggiungere dell'amministrazione giudiziale della società fornitrice di servizi, non è stato più rinnovato questo rapporto negoziale) di prestazione di periodici servizi di sponsorizzazione promo-pubblicitaria da parte della _____ presso la rete dei plurimi distributori di carburanti della contribuente, consistenti nella messa a disposizione di un kit di installazione di attrezzature diverse (tra le quali, in particolare, gonfiabili di vario genere e forma, nonché bandiere reclamizzanti con il logo ed i colori propri della ricorrente).

1.2. A fondamento della domanda la ricorrente ha posto, in sintesi, i seguenti motivi:

1.2.1. nullità per mancata allegazione all'avviso di accertamento impugnato del testo integrale delle dichiarazioni rese in sede penale dal legale rappresentante della _____ sulla base delle quali si è fondato il rilievo dell'Agenzia delle entrate;

1.2.2. illegittimità dell'unico rilievo dell'Agenzia delle entrate, per l'infondatezza degli elementi a base della contestazione di inesistenza delle operazioni rese da _____, nonché per illegittimità della pretesa di accollare alla contribuente l'onere della prova extracontabile dell'esistenza delle prestazioni rese;

1.2.3. in subordine, infondatezza del medesimo rilievo per l'effettiva esistenza delle prestazioni rese dalla _____, dimostrata dalla documentazione extracontabile (anche fotografica) già fornita agli Uffici;

1.2.4. in ulteriore subordine, fondatezza della sola inesistenza parziale delle prestazioni rese e, simmetricamente, di una sovrapproduzione nel solo limite del 70-75%.

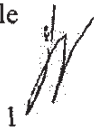
1.3. L'Agenzia delle entrate si è costituita a difesa del proprio operato, in particolare osservando, in sintesi, che essa aveva successivamente riconosciuto attendibili alcune delle fatture della _____ (e conseguentemente deducibili i relativi costi, in esse esposti) inizialmente poste anch'esse a base del suo rilievo.

1.4. La contribuente ha replicato con memoria depositata il 4.5.2018 con la quale – fermo il ripilogo degli originari motivi, quanto al ricorso in oggetto – ha in sintesi eccepito altresì:

1.4.1. l'illegittimità dei rilievi a fini Irap per i periodi d'imposta 2008, 2009 e 2010, per intervenuta decadenza, in quanto l'Agenzia non poteva fruire – relativamente a questi periodi d'imposta – del 'raddoppio dei termini' di accertamento, in quanto le violazioni alla disciplina Irap non hanno mai dato luogo a fattispecie di reato;

1.4.2. l'illegittimità dei rilievi a fini addizionale Ires (c.d. *Robin Hood Tax*) per i periodi d'imposta 2008, 2009 e 2010, per intervenuta decadenza, in quanto l'Agenzia non poteva fruire – relativamente a detti periodi – del 'raddoppio dei termini' di accertamento giacché la dichiarazione d'incostituzionalità della RHT (C. Cost. sentenza n. 10/2015), nonostante la sua declaratoria di efficacia solo per il futuro quanto all'illegittimità della base giuridica di tale imposta, ha reso prive di rilievo penale le violazioni della disciplina della medesima imposta.

2. Col secondo ricorso in epigrafe n.r.g. 2447/2017 la _____ ha impugnato, per conseguirne l'annullamento, l'avviso di accertamento n. _____ addizionale Ires (c.d. *Robin Hood Tax*) e IVA, relativo all'anno d'imposta 2012, notificato il 24.11.2016.



2.1. A fondamento della domanda la ricorrente ha sviluppato lo stesso impianto censorio di cui *sub* 1.2. *supra*.

2.2. L'Agenzia delle entrate, costituitasi, si è difesa in modo analogo a quanto riepilogato *sub* 1.3. *supra*.

2.3. La contribuente ha quindi replicato con memoria depositata il 4.5.2018 con la quale – fermo il riepilogo degli originari motivi quanto al predetto ricorso – ha in sintesi nuovamente eccepito altresì:

2.3.1. l'illegittimità dei rilievi a fini Irap per i periodi d'imposta 2008, 2009 e 2010, per intervenuta decadenza, in quanto l'Agenzia non poteva fruire – relativamente a questi periodi d'imposta – del 'raddoppio dei termini' di accertamento, in quanto le violazioni alla disciplina Irap non hanno mai dato luogo a fattispecie di reato;

2.3.2. l'illegittimità dei rilievi a fini addizionale Ires (c.d. *Robin Hood Tax*) per i periodi d'imposta 2008, 2009 e 2010, per intervenuta decadenza, in quanto l'Agenzia non poteva fruire – relativamente a detti periodi – del 'raddoppio dei termini' di accertamento giacchè la dichiarazione d'incostituzionalità della RHT (C. Cost. sentenza n. 10/2015), nonostante la sua declaratoria di efficacia solo per il futuro quanto all'illegittimità della base giuridica di tale imposta, ha reso prive di rilievo penale le violazioni della disciplina della medesima imposta.

3. Col terzo ricorso in epigrafe n.r.g. 2448/2017 la _____ hanno impugnato, per conseguirne l'annullamento, l'avviso di accertamento n. _____ per Ires (c.d. *Robin Hood Tax*) per l'anno d'imposta 2012, notificato ad entrambe le contribuenti.

3.1. A fondamento della domanda le ricorrenti hanno posto, in sintesi, i seguenti motivi:

3.1.1. nullità per mancata allegazione all'avviso di accertamento impugnato del testo integrale delle dichiarazioni rese in sede penale dal legale rappresentante della _____ sulla base delle quali si è fondato il rilievo dell'Agenzia delle entrate;

3.1.2. illegittimità dell'unico rilievo dell'Agenzia delle entrate per l'infondatezza degli elementi a base della contestazione di inesistenza delle operazioni rese da _____, nonché per illegittimità della pretesa di accollare alla contribuente l'onere della prova extracontabile dell'esistenza delle prestazioni rese;

3.1.3. in subordine, infondatezza del rilievo per l'effettiva esistenza delle prestazioni rese dalla _____, dimostrata dalla documentazione extracontabile (anche fotografica) già fornita agli Uffici;

3.1.4. in ulteriore subordine, fondatezza della sola inesistenza parziale delle prestazioni rese e, simmetricamente, di una sovrapproduzione nel solo limite del 70-75%;

3.1.5. in ulteriore subordine, illegittimità dell'atto di irrogazione delle sanzioni perché la sanzione di infedele dichiarazione Ires dev'essere assorbita nella 'sanzione amministrativa unica' separatamente irrogata dall'Ufficio ai fini Irap, addizionale Ires e IVA per i periodi d'imposta 2008-2013 (in particolare, violazione dell'art. 12, co. 1, 3 e 5, del d.lgs. n. 472/1997);

3.1.6. in estremo subordine, illegittimità dell'atto di irrogazione delle sanzioni perché la sanzione irrogata dev'essere cumulata con le identiche sanzioni di infedele dichiarazione Ires separatamente irrogate per i periodi d'imposta 2008, 2009, 2010, 2011 e 2013 (in particolare, violazione dell'art. 12, co. 5, del d.lgs. n. 472/1997).

3.2. L'Agenzia delle entrate si è costituita a difesa del proprio operato, in particolare osservando in sintesi che essa aveva successivamente riconosciuto attendibili alcune delle fatture della _____ (e conseguentemente deducibili i relativi costi in esse esposti) inizialmente poste anch'esse a base del rilievo e che in ogni caso non sarebbero ricorsi i presupposti applicativi

dell'art. 12 del d.lgs. n. 472/1997 in considerazione della partecipazione di una delle contribuenti al consolidato nazionale dell'altra.

3.3. Le contribuenti hanno replicato con memoria depositata il 4.5.2018 con la quale – fermo il riepilogo degli originari motivi quanto al ricorso in oggetto – hanno in sintesi eccepito altresì:

3.3.1. L'illegittimità dei rilievi a fini Irap per i periodi d'imposta 2008, 2009 e 2010, per intervenuta decadenza, in quanto l'Agenzia non poteva fruire – relativamente a detti anni – del 'raddoppio dei termini' di accertamento in quanto le violazioni alla disciplina Irap non danno luogo a fattispecie di reato;

3.3.2. L'illegittimità dei rilievi a fini addizionale Ires (c.d. Robin Hood Tax) per i periodi d'imposta 2008, 2009 e 2010, per intervenuta decadenza, in quanto l'Agenzia non poteva fruire – relativamente a detti anni – del 'raddoppio dei termini' di accertamento in quanto la dichiarazione d'incostituzionalità della RHT (C. Cost. sentenza n. 10/2015), nonostante la sua declaratoria di efficacia solo per il futuro quanto all'illegittimità della base giuridica di tale imposta, rende prive di rilievo penale le violazioni della disciplina della medesima imposta.

4. Col quarto ricorso in epigrafe n.r.g. 2449/2017 la hanno impugnato, per conseguirne l'annullamento, l'avviso di accertamento n. per Ires (c.d. *Robin Hood Tax*) per l'anno d'imposta 2011, notificato ad entrambe le contribuenti.

4.1. A fondamento della domanda le ricorrenti hanno sviluppato lo stesso impianto censorio di cui *sub* 3.1. *supra*.

4.2. L'Agenzia delle entrate, costituitasi, si è difesa in modo analogo a quanto riepilogato *sub* 3.2. *supra*.

4.3. Le contribuenti hanno replicato con memoria depositata il 4.5.2018 con la quale – fermo il riepilogo degli originari motivi quanto al ricorso in oggetto – hanno in sintesi eccepito altresì:

4.3.1. L'illegittimità dei rilievi a fini Irap per i periodi d'imposta 2008, 2009 e 2010, per intervenuta decadenza, in quanto l'Agenzia non poteva fruire – relativamente a detti anni – del 'raddoppio dei termini' di accertamento in quanto le violazioni alla disciplina Irap non danno luogo a fattispecie di reato;

4.3.2. L'illegittimità dei rilievi a fini addizionale Ires (c.d. Robin Hood Tax) per i periodi d'imposta 2008, 2009 e 2010, per intervenuta decadenza, in quanto l'Agenzia non poteva fruire – relativamente a detti anni – del 'raddoppio dei termini' di accertamento in quanto la dichiarazione d'incostituzionalità della RHT (C. Cost. sentenza n. 10/2015), nonostante la sua declaratoria di efficacia solo per il futuro quanto all'illegittimità della base giuridica di tale imposta, rende prive di rilievo penale le violazioni della disciplina della medesima imposta.

5. Vale in primo luogo procedere alla riunione dei ricorsi in considerazione della sostanziale unitarietà delle vicende oggetto degli accertamenti chiusi con i provvedimenti impugnati e della pratica coincidenza delle parti in giudizio (posto tra l'altro che sono società appartenenti ad un medesimo gruppo d'impresa).

6. I ricorsi risultano fondati e, come tali, da accogliere.

7. Relativamente alle contestazioni – portate dagli avvisi di accertamento sopra richiamati – riguardanti le imposte Irap, Ires ed addizionale Ires, risultano in primo luogo condivisibili le eccezioni delle parti ricorrenti di intervenuta decadenza dell'Agenzia delle entrate.

Non è in contestazione il fatto che in tanto gli avvisi di accertamento (per i titoli d'imposta sopra ricordati) sono stati possibili in quanto l'Agenzia delle entrate si è avvalsa, nel caso di specie, dell'opportunità costituita dal c.d. 'raddoppio del termine'.

Questa opportunità, tuttavia, a propria volta in tanto ricorre in quanto sia individuabile in concreto il presupposto giuridico che la legittima, ossia che si verta in tema di violazioni di norme tributarie suscettibili di generare altresì corrispondenti fattispecie di rilevanza penale.

Nel caso in questione, però, alcune pretese violazioni riguardano il tributo Irap per il quale, nel suo complesso, l'ordinamento settoriale non contempla, a fronte di siffatte violazioni, ipotesi di reato.

Conseguentemente, non è possibile configurare in via generale, a tale riguardo, la ricorrenza dello stesso presupposto primo affinché possa scattare – per l'Amministrazione – il beneficio del c.d. 'raddoppio del termine'.

Sotto altro aspetto, poi, alcune altre pretese violazioni riguardano quella particolare imposta addizionale al tributo Ires conosciuta, divulgativamente, come c.d. *Robin Hood Tax*.

Si tratta, in sintesi, come noto, di quella specifica addizionale all'Imposta sul reddito delle società che venne istituita alcuni anni or sono per incidere fiscalmente sui pretesi sovra redditi d'esercizio delle imprese operanti nei settori energetici ed ancorata – quale sua giustificazione – ai maggiori utili percepiti da dette società in conseguenza di (asseritamente ingiustificati) maggiori ricavi derivanti dalla divaricazione (congiunturalmente abbastanza stabile in un arco di tempo considerato) tra i costi di approvvigionamento delle materie prime idonee a generare energia ed i prezzi di cessione praticati sul mercato di vendita dell'energia stessa.

Le violazioni delle disposizioni in materia di Ires sono suscettibili di determinare altresì fattispecie di rilevanza penale. Analogamente (per stretta identità di presupposto basilico) le violazioni delle disposizioni in materia di corrispondente addizionale.

Tuttavia la Corte Costituzionale, con la sentenza sopra richiamata, ha statuito l'illegittimità costituzionale delle norme istitutive della c.d. *Robin Hood Tax*.

8. E' corretto ricordare – come ha fatto l'Agenzia delle entrate nelle proprie difese – che la sentenza n. 10/2015 ha testualmente stabilito che gli effetti della declaratoria di incostituzionalità dovessero *“decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione di questa sentenza nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica”*.

E' tuttavia altrettanto corretto ricordare che, relativamente a quest'ultima statuizione, la Corte Costituzionale ebbe nell'occasione modo di giustificarla dicendo che:

“L'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, determinerebbe, infatti, uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l'Italia si è obbligata in sede di Unione europea e internazionale (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.) e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime.

Pertanto, le conseguenze complessive della rimozione con effetto retroattivo della normativa impugnata finirebbero per richiedere, in un periodo di perdurante crisi economica e finanziaria che pesa sulle fasce più deboli, una irragionevole redistribuzione della ricchezza a vantaggio di quegli operatori economici che possono avere invece beneficiato di una congiuntura favorevole. Si determinerebbe così un irrimediabile pregiudizio delle esigenze di solidarietà sociale con grave violazione degli artt. 2 e 3 Cost.

Inoltre, l'indebito vantaggio che alcuni operatori economici del settore potrebbero conseguire – in ragione dell'applicazione retroattiva della decisione della Corte in una situazione caratterizzata dalla impossibilità di distinguere ed esonerare dalla restituzione coloro che hanno traslato gli oneri – determinerebbe una ulteriore irragionevole disparità di trattamento, questa volta tra i

diversi soggetti che operano nell'ambito dello stesso settore petrolifero, con conseguente pregiudizio anche degli artt. 3 e 53 Cost.

La cessazione degli effetti delle norme dichiarate illegittime dal solo giorno della pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica risulta, quindi, costituzionalmente necessaria allo scopo di contemperare tutti i principi e i diritti in gioco, in modo da impedire «alterazioni della disponibilità economica a svantaggio di alcuni contribuenti ed a vantaggio di altri [...] garantendo il rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà, che, per il loro carattere fondante, occupano una posizione privilegiata nel bilanciamento con gli altri valori costituzionali» (sentenza n. 264 del 2012). Essa consente, inoltre, al legislatore di provvedere tempestivamente al fine di rispettare il vincolo costituzionale dell'equilibrio di bilancio, anche in senso dinamico (sentenze n. 40 del 2014, n. 266 del 2013, n. 250 del 2013, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), e gli obblighi comunitari e internazionali connessi, ciò anche eventualmente rimediando ai rilevati vizi della disciplina tributaria in esame.”.

Nell'occasione, dunque, la Corte Costituzionale ha deciso di fare ricorso a suoi particolari poteri (la cui giustificazione, sul piano giuridico, si può leggere al punto 7. delle motivazioni della citata sentenza n. 10/2015) idonei ad evitare che sue pronunce di incostituzionalità riverberino (sotto specie di oneri restitutori di introiti tributari che divengono indebiti per effetto di queste stesse pronunce) conseguenze pesanti e non contabilmente previste (per quanto, in astratto, prevedibili) sulla finanza pubblica, per di più incidendo indirettamente (per quanto, a quel punto, inevitabilmente) sulle scelte di politica finanziaria dello stesso Governo, le cui linee d'azione politica devono piuttosto non restare significativamente influenzate da modificazioni giurisprudenziali improvvise dell'efficacia ed effettività giuridica di segmenti rilevanti della legislazione vigente idonee a generare, come nella specie, cospicue entrate pubbliche.

9. Non si può peraltro ignorare che i particolari poteri cui la Corte Costituzionale ha fatto ricorso nel caso in questione (eppertanto la conseguente pronuncia *ex nunc* dell'illegittimità costituzionale) poggiano complessivamente su argomenti giustificativi di matrice eminentemente economico-finanziaria che nulla tolgono all'efficacia ed effettività di differenti istituti giuridici – improntati al *favor*, di derivazione penalcodicistica – che pur vengono in rilievo in conseguenza di pronunce di incostituzionalità suscettibili di privare, direttamente o indirettamente, di rilevanza penale condotte violatrici di norme tributarie.

Venute dunque meno le disposizioni in tema di c.d. *Robin Hood Tax* e venuta corrispondentemente meno la possibile rilevanza penale di condotte violative di tali disposizioni, non può non concludersi – specie alla luce del fatto che si verte, nel caso in questione, di rapporti non esauriti – nel senso che è venuto altresì meno la possibilità di fruire del 'raddoppio dei termini' dell'accertamento, la cui praticabilità in tanto si sarebbe giustificata in quanto la detta rilevanza penale fosse ancora sussistita.

10. Comunque, pur volendo prescindere dalle considerazioni che precedono, i ricorsi in epigrafe paiono in ogni caso fondati nel merito e, simmetricamente, risultano illegittimi e, pertanto, da annullare gli avvisi di accertamento che sono stati impugnati.

Occorre al riguardo soffermarsi sulla seguente riflessione.

Detti accertamenti, nella sostanza, partono dal presupposto che un novero di prestazioni di servizi concordate (secondo certe quantità e modalità realizzate) tra le società ricorrenti e la non sarebbero, in verità, state effettuate nei termini dovuti e che pertanto il loro integrale pagamento (come se invece detti servizi fossero stati eseguiti esattamente) avrebbe implicitamente dato luogo a sovrappiù, con la conseguenza (altrettanto implicita) della creazione – da parte delle società

ricorrenti – di costi indebiti e, di riflesso, con l'altrettanto indebita fruizione di risparmi fiscali una volta che detti costi sono confluiti nei loro bilanci.

Ebbene, ad avviso del Collegio tale presupposto non ricorre nel caso in esame.

Invero, risulta logicamente e commercialmente plausibile, e di conseguenza bene giustificabile sul piano giuridico, la formula negoziale posta in essere con la e caratterizzata dal fatto che a quest'ultima fosse richiesta – come massima prestazione contrattuale pretendibile – la messa a disposizione di un determinato *kit* promo-pubblicitario, composto – nel suo massimo appunto, giova ripeterlo – da un prestabilito ampio *set* di attrezzature (gonfiabili e non), comunque rimuovibili, da installare, in periodi di tempo prestabiliti, presso i diversi distributori di carburante della rete di vendita al pubblico facente capo al gruppo cui le società ricorrenti appartengono.

E risulta altrettanto logico e commercialmente plausibile che le parti abbiano pattuito, a fronte di un siffatto servizio, un prezzo corrispettivo unitario e forfettizzato, onde semplificare le modalità di riscontro, di calcolo e di fatturazione delle prestazioni di servizi poi rese in corso di rapporto.

Ed il fatto che a fronte del prezzo unitario pattuito potesse anche non corrispondere l'installazione – presso uno specifico distributore di carburanti – del *set* completo dei componenti del *kit* non deve senz'altro dare luogo a sospetti di un preordinato intento di sovrapprestazione.

Posto infatti che le stazioni di servizio di una rete di distribuzione di carburanti non sono – intuitivamente – tutte eguali tra loro per morfologia e dimensioni, è ben possibile immaginare che, se in alcuni casi il *kit* completo potesse trovare utile collocazione, in altri casi invece esso dovesse necessariamente ridursi per la materiale impossibilità di installare, nello specifico sito di una stazione di servizio, l'intero *set* di componenti del *kit*.

L'opzione di un prezzo 'a misura' (ossia parametrato alla realtà dei soli componenti del *kit* effettivamente installati di volta in volta) avrebbe costretto le parti negoziali – e soprattutto la società committente – ad un onere di controllo e verifica particolarmente impegnativo, considerata la dimensione complessiva della rete di distribuzione facente capo al citato gruppo societario.

Un prezzo sostanzialmente a *forfait*, quale in pratica è stato quello concordato *inter partes*, ha invece reso indubbiamente più rapida e semplice la contabilità delle prestazioni rese.

E se, in alcuni casi, il prezzo unitario pattuito può essere stato parzialmente superiore alla quantità di prestazione di servizio reso all'opposto, in altri casi, esso può essere addirittura stato inferiore alla quantità di prestazione resa nei siti nei quali il *kit* poteva essere installato nella sua quantità massima.

Del resto la mancanza di una corrispondenza piena ed assoluta tra una singola prestazione contrattuale e il suo prezzo corrispettivo unitario è tipico della soluzione negoziale (cui si fa ricorso nei contratti nei quali sono previste plurime ed analoghe prestazioni, pur se di entità non esattamente corrispondenti tra loro) che si risolve nella pattuizione – tra i contraenti – di un prezzo forfettario per singola prestazione, senza che ciò solo determini un'ipotesi di sovrapprestazione del prezzo di una prestazione unitaria non corrisponde, singolarmente, al massimo della prestazione pretendibile.

11. Nel caso di specie – ben al di là del tema costituito da chi debba, tra Fisco e contribuente, essere onerato della prova extracontabile – ciò che risulta difettare nell'azione amministrativa retrostante i provvedimenti impugnati è l'effettivo disvelamento di un intento elusivo da parte delle società ricorrenti, che intanto vi sarebbe potuto essere in quanto fosse risultata anche solo logicamente inferita la volontà di una pattuizione *inter partes* di un prezzo corrispettivo unitario eccessivamente più alto di quello che sarebbe stato plausibile in ragione della media delle

prestazioni di servizio effettivamente e realisticamente eseguibili presso le stazioni di servizio facenti capo alla rete distributiva del gruppo societario.

12. In conclusione, in accoglimento dei ricorsi, i provvedimenti impugnati devono essere annullati.

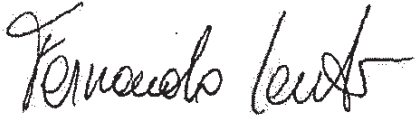
13. Le spese del giudizio seguono la soccombenza e si liquidano in complessivi euro 2.000,00 in favore delle società ricorrenti, in ragione di una metà ciascuna.

P.Q.M.

~~Previa loro riunione, accoglie i ricorsi in epigrafe e, per l'effetto, annulla i provvedimenti impugnati, condannando l'Amministrazione resistente al pagamento in favore delle parti ricorrenti delle spese del giudizio, liquidate come in motivazione.~~

Così deciso il 17 maggio 2018.

IL PRESIDENTE



L'ESTENSORE

