

#32 6.2017



approfondimento
in materia di
fiscalità e diritto tributario

tributo

- › Contro una nuova tassazione immobiliare
- › Aspetti critici del *Patent Box*
- › Brevi considerazioni in merito alla documentazione relativa al *transfer pricing*
- › Condono liti fiscali pendenti - Nuova proposta di modifica legislativa
- › Inammissibile l'appello notificato in modalità telematica, quando il processo ha avuto inizio in forma cartacea
- › Il principio di capacità contributiva limita il fisco nella scelta dell'accertamento analitico o induttivo



#32.2017

Approfondimento online - Anno 3



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

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a www.iltributo.it o contattateci al seguente indirizzo:
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521
E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



Iscriviti subito alla **NOSTRA NEWSLETTER**,
per leggere l'approfondimento e le *news*
gratuitamente per sempre!

Collegati su www.iltributo.it o compila qui di seguito:

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

CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data Firma

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

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

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

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

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

data Firma

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: info@iltributo.it o collegati al ns sito

Solida, conveniente, Mediolanum.

**CONTO A
CANONE
ZERO**

**PRINCIPALI
OPERAZIONI
GRATUITE**

**PRELIEVO
DA TUTTI GLI
SPORTELLI
AUTOMATICI
GRATIS**

MASSIMO DORIS
Amministratore Delegato
Banca Mediolanum

CONTATTA UN FAMILY BANKER®

Scopri di più su [bancamediolanum.it](https://www.bancamediolanum.it)

mediolanum BANCA
costruita intorno a te

Messaggio pubblicitario. Conto Corrente Mediolanum Freedom One, canone zero se accrediti lo stipendio o la pensione. Per i pagamenti in modalità contactless, anche su circuito PagoBANCOMAT®, non occorre digitare il PIN per importi fino a 25 euro. Pagamenti effettuabili solo presso esercenti convenzionati e con POS abilitati anche con il circuito Maestro. Per le condizioni economiche e contrattuali leggi i Fogli Informativi e le Norme Contrattuali disponibili nella sezione Trasparenza del sito [bancamediolanum.it](https://www.bancamediolanum.it) e presso i Family Banker®



Contro una nuova tassazione immobiliare <i>di Luca Mariotti</i>02
--	--------

Approfondimento

Aspetti critici del <i>Patent Box</i> <i>di Paolo Soro</i>05
---	--------

Brevi considerazioni in merito alla documentazione relativa al <i>transfer pricing</i> <i>di Paolo Comuzzi</i>11
---	--------

Condono liti fiscali pendenti - Nuova proposta di modifica legislativa <i>di Maurizio Villani</i>18
--	--------

Giurisprudenza - Commento

Commissione Tributaria Regionale

<i>Inammissibile l'appello notificato in modalità telematica, quando il processo ha avuto inizio in forma cartacea</i>23
--	--------


(Commissione tributaria regionale toscana, Sentenza n.1377 del 31 maggio 2017)
commento di Marco Mecacci


*Il principio di capacità contributiva limita il fisco
nella scelta dell'accertamento analitico o induttivo* 29

(Corte di Cassazione, Sezione V Civile, Sentenza n. 2873 del 3 febbraio 2017)

commento di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

Giurisprudenza - Fonti

 Commissione tributaria regionale toscana, Sentenza n.1377 del 31 maggio 2017 33

 Corte di Cassazione, Sezione V Civile, Sentenza n. 2873 del 3 febbraio 2017 35

GBsoftware S.p.A. presenta

INTEGRATO

Il software completo per gli studi commerciali
con una **reale integrazione contabile-fiscale**

- ✓ Contabilità
- ✓ Dichiarazioni
- ✓ Antiriciclaggio
- ✓ Bilancio Europeo
- ✓ Comunicazioni
- ✓ Paghe



Prova **gratuitamente** per 15 giorni INTEGRATO GB
Scaricalo - www.softwareintegrato.it

€ **96**^{a soli},00 al mese



RC PROFESSIONALE - Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato Assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

La polizza Filippi Broker dedicata ai Professionisti: una Soluzione Assicurativa unica ed innovativa per il mercato italiano che si adatta alle singole esigenze e realtà operative con elevati livelli di copertura.

COSA SI ASSICURA:	DANNI PATRIMONIALI INVOLONTARIAMENTE CAGIONATI A TERZI, COMPRESI I CLIENTI, NELLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA' PROFESSIONALE
CHI E' ASSICURATO:	IL DOTTORE COMMERCIALISTA, MA ANCHE IL RAGIONIERE COMMERCIALISTA, IL PERITO COMMERCIALE, IL CONSULENTE DEL LAVORO, SIA SE PERSONA FISICA, STUDIO ASSOCIATO O SOCIETA' , SE REGOLARMENTE ABILITATO E ISCRITTO AL RELATIVO ALBO PROFESSIONALE (NON SE SOSPESO DALL'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE)
RETROATTIVITA':	DA 0 ANNI A ILLIMITATA
MASSIMALI:	DA € 250.000 AD € 5.000.000
FRANCHIGIE:	€ 1.000 PER ATTIVITA' ORDINARIE, € 2.500 PER SINDACO, REVISORE, CONSIGLIERE DI AMMINISTRAZIONE
PREMIO:	A PARTIRE DA € 265

Alcuni esempi indicativi di tariffazione di PREMI RC PROFESSIONALE:

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 250.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali € 265,00	Senza incarichi sindacali €415,00
Con incarichi sindacali € 350,00	Con incarichi sindacali €560,00

Fatturato fino a € 50.000 Massimale €500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali €305,00	Senza incarichi sindacali €470,00
Con incarichi sindacali € 399,00	Con incarichi sindacali €635,00

Fatturato fino a € 100.000 Massimale €1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali €520,00	Senza incarichi sindacali €730,00
Con incarichi sindacali € 702,00	Con incarichi sindacali €985,00

INFORMATI SULLA NUOVA POLIZZA CREDITI PER COMMERCIALISTI

CONTATTACI SENZA IMPEGNO
PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO



WWW.FILIPPIBROKER.IT



FILIPPI BROKER SRL
Ufficio RC Professionale
Via Citella 65/A
37012 BUSSOLENGO (VR)
Tel.: +39 045 715 6678
Fax: +39 045 675 7232
commerciale@filippibroker.it
rischispeciali@filippibroker.it

Il Punto

Contro una nuova tassazione immobiliare

di Luca Mariotti



Aveva cominciato l'OCSE lo scorso febbraio. Nel tentativo di dettare l'agenda economica del governo si era infatti fatto notare che la tassazione degli immobili residenziali sarebbe da considerare *"favorevole alla crescita"*. Nel rapporto sull'Italia di quell'epoca veniva anzi rilevato che questo tipo di tassazione sia *"sottoutilizzata"* al punto che l'abolizione di IMU e TASI sulla prima casa sarebbe stato *"un passo indietro"*. La tassazione delle abitazioni viene infatti ritenuta virtuosa in quanto alternativa a quella sulle attività produttive, con la conclusione che occorrerebbe subito *"reintrodurre le tasse sulle prime case così da generare lo spazio fiscale per ridurre la tassazione sulle attività produttive"*. Quanto alla revisione delle rendite catastali, l'Ocse invitava il governo a procedere *"con regolarità a rivedere il valore imponibile delle proprietà immobiliari"* al nobile scopo di evitare disuguaglianze.

Nelle ultimissime settimane è toccato al Fondo monetario internazionale. L'istituto guidato da Christine Lagarde ha da un lato lanciato un messaggio positivo affermando che in Italia, così come in Francia, ci sarebbe spazio anche per un'ulteriore riduzione del cuneo fiscale. Ma non in virtù di una previsione di crescita che comporti delle aspettative ottimistiche sull'allentamento del rigore, quanto piuttosto raccomandando all'Italia di accelerare la riforma del Catasto e di *"introdurre una forma di tassazione moderna sugli immobili"*. Di fatto la *"modernità"* andrebbe a coincidere con la reintroduzione della tassa sulla prima casa.

E' poi seguito, su base interna, il discorso d'insediamento del nuovo presidente di Assonime, Innocenzo Cipolletta, che ci ha dispensato questa ulteriore affermazione, che riportiamo letteralmente: *"In Italia il peso del fisco avvantaggia le rendite e i consumi, mentre penalizza il lavoro e l'impresa. Dobbiamo riequilibrare questo carico. Ripristinare una tassazione degli immobili e ridurre l'IRPEF e l'IRAP è la via per spostare il carico fiscale dalla produzione alla rendita"*.

La coperta è corta: se Cipolletta porta avanti l'interesse dei propri associati sa di dover chiedere sacrifici ad altri settori dell'economia. Dall'autore, tra l'altro, di un volume dal titolo *"In Italia paghiamo troppe tasse" Falso!"* non è che ci potessimo aspettare, del resto, un'altra via d'uscita dal problema.

Quello che non si può certo dire è che tale richiesta sia stata tempestiva: essa è giunta proprio il 16 giugno, ovvero il giorno nel quale 25 milioni di italiani sono stati chiamati a versare 10,1 miliardi di euro per l'acconto Imu-Tasi (20,2 mld l'anno). E si tratta di privati, pensionati, aziende, artigiani e le stesse Spa da Cipoletta ora rappresentate, le quali per la verità sono tra i pochi soggetti che considerano deducibile una piccola quota di imposte sugli immobili. Gli altri pagano e basta.

Si fa così passare il concetto che le tasse sull'immobiliare non esistano, mentre sono ormai percepite come insostenibili per i proprietari, privati o imprese non fa differenza.

Sempre negli ultimi giorni è arrivata una ricerca del Centro Studi ImpresaLavoro su elaborazione di dati della Corte dei Conti e di Confcommercio a ricordarci che l'anno scorso la pressione fiscale sugli immobili ha toccato valori decisamente più consistenti di quelli registrati nel 2011, con un incremento complessivo di 11,4 miliardi di euro su base annua (+30,2%).

Interessante poi notare come nel periodo 2011-2016 il maggiore incremento registrato abbia riguardato la quota patrimoniale del prelievo (+173%) a differenza delle entrate attribuibili agli atti di trasferimento (-29%) e a quelle sul reddito immobiliare, rimaste sostanzialmente inalterate nonostante la crescita del gettito da locazioni favorita dall'introduzione della cedolare secca sugli affitti.

Ripetiamo un attimo un dato. La componente patrimoniale della tassazione immobiliare è aumentata in cinque anni, e precisamente dal 2011 al 2016, del 173%. Non dell'1,73%, ma del 173%...

Che è successo nel frattempo ai valori immobiliari? In Italia nello stesso periodo i prezzi delle abitazioni sono scesi del 16,7% rispetto al 2010. A dirlo è l'Istat. Si tratta di numeri estrapolati dai contratti: ma sappiamo che negli ultimi anni alcuni fattori, tra cui la diffusione del prezzo-valore e l'inasprimento delle norme sul riciclaggio e sulla tracciabilità dei movimenti bancari, hanno portato effetti incrementativi sui corrispettivi dichiarati. Quindi abbiamo una svalutazione percepita, specie per gli immobili fuori dai circuiti turistici e delle grandi città, anche oltre il 50 per cento. Riepilogando, l'incremento del 173% della fiscalità immobiliare svincolata dal reddito parrebbe aver generato una perdita mai sperimentata nei precedenti 70 anni nei valori immobiliari. Strano, vero?

Abbiamo già scritto in un editoriale precedente che questo accanimento contro la principale forma di risparmio degli italiani - che costituiva nel 2015 l'88 per cento del patrimonio non finanziario delle nostre famiglie (fonte ISTAT) - lascia perplessi relativamente al dettato costituzionale che imporrebbe la tutela del risparmio in tutte le sue forme. E che ugualmente non convince la correlazione tra patrimonio immobiliare nei casi in cui esso è privo o quasi di reddito e tassazione con riferimento al principio di capacità contributiva. Ma che tra la nostra Costituzione da un lato e i trattati internazionali e le loro elaborazioni dall'altro si siano determinate non poche occasioni per confliggere è ben noto a tutti. Forse anche a chi la Costituzione voleva cambiare...

Quello che vorremmo sottolineare in questa occasione è la necessità di una riflessione sulla opportunità di una ulteriore tassazione immobiliare.

Che cosa è accaduto in questi ultimi anni, infatti, in termini macroeconomici? Il Pil ha subito, dopo il tracollo del periodo 2009-2010, un ulteriore tuffo nel 2011 ed ha proseguito questa caduta fino al 2015. La curva del Pil italiano in termini reali si è allontanata da quella di tutti i principali paesi - con i record di Canada, USA e Regno Unito e risultati più modesti dei paesi euro, tra i quali siamo comunque i peggiori. Quella degli investimenti/Pil sta precipitando senza segnali di ripresa. Casualmente il 2015, anno in cui si è manifestata una ripresa nel Pil sia in termini assoluti che reali coincide con un anno in cui il gettito complessivo sugli immobili si è ridotto, proseguendo nel 2016 con un -6,1% per la revisione della TASI.

Ma tale corsa alla tassazione immobiliare avrà certo portato un beneficio, almeno, sulla pro-

duzione industriale, seguendo il ragionamento del Presidente di Assonime. Leggendo invece i dati, a contrario, si nota che nei grafici in corrispondenza del 2011 c'è una voragine, che prosegue fino al 2014 per migliorare leggermente, ancora, solo dal 2015 in avanti, in corrispondenza del calo di 3,5 miliardi di euro di tassazione registrato tra il 2015 e il 2016 legato al taglio della Tasi per le abitazioni principali, che ha fatto passare il gettito da 4,7 a 1,1 miliardi di euro.

E allora qualche dubbio bisogna forse averlo.

Tassazione immobiliare e perdita di valore degli immobili sembrano due dati correlati. E se perde valore il patrimonio degli italiani, forse, aumenta la difficoltà a sostenere il nostro debito pubblico, visto che ci è stata sottratta la variabile monetaria. Le garanzie bancarie sono ugualmente costituite in gran parte da immobili. Le sofferenze del sistema creditizio non sembrano dunque essere scollegate da questa svalutazione del "mattone". *Idem* per le difficoltà di nuove erogazioni legate sia alle predette sofferenze che all'instabilità di valore delle garanzie. Con relativi effetti moltiplicativi sull'economia reale.

E i riflessi sul PIL? Quelli sugli investimenti? Quelli sulla produzione industriale? Tutti molto negativi, parrebbe di poter dire dai dati degli ultimi anni.

Del resto il comparto immobiliare florido assicura benessere a tanti settori collegati: l'indotto è vastissimo, sia nell'ambito produttivo che degli investimenti che dei servizi collegati.

C'è da chiedersi allora se dobbiamo davvero prendere l'ennesima decisione contraria agli interessi della nostra economia e domandarci perché lo dobbiamo fare. Cercando di mettere almeno in discussione, con senso critico e con il confronto, queste ricette e queste medicine, apoditticamente presentate come salutari per i nostri conti pubblici. I medici che ce le propongono sono gli stessi che hanno raccomandato cure rivelatesi letali per la nostra economia negli ultimi anni. Sempre con ricette e terapie inappuntabili per definizione. E allora, parlando di questi medici e parafrasando Sir Wiston Churchill è il caso di dire che è sicuramente vero che una mela al giorno leva il medico di turno. Basta avere una buona mira...



Aspetti critici del *Patent Box*

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

La mancata armonizzazione internazionale della normativa sul Patent Box e talune criticità presenti nelle disposizioni nazionali, creano non pochi problemi di carattere pratico. Per contro, sono proprio le lacune esistenti che possono, in determinati casi, prospettare talune buone opportunità internazionali d'investimento.

Se c'è un settore in cui non appare corretto prescindere da una corretta armonizzazione sovranazionale, questo è senz'altro quello dell'*Intellectual Property*, prodromico per lo svolgimento di qualunque attività di R&S, considerate le tipiche connessioni internazionali cui l'attività, in generale, si presta nella pratica.

Con il mondo che diventa sempre più globalizzato e le attività transfrontaliere che costituiscono ormai la norma, le Amministrazioni Finanziarie sono obbligate a uno sforzo congiunto di cooperazione al fine di assicurare che i contribuenti paghino la giusta quantità d'imposta, presso l'effettiva Giurisdizione di competenza, in ossequio a un approccio "Nexus"; ovvero, di corretta inerenza. Il principio viene affermato dall'OCSE in particolare nell'*Action 5 (Harmful Tax Practices)*, del Piano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*); ossia, l'Azione che

mette in guardia dai rischi insiti in pratiche dannose di elusione fiscale, le quali non tengano in debita considerazione, trasparenza e sostanza dell'operazione. Cosa che comporta l'obbligo di verificare, prima di tutto, l'approccio di nesso tra ricavi e costi che li hanno effettivamente generati.

Peraltro, nell'ottica del raccomandato approccio olistico al Piano, occorre, altresì, rilevare che, proprio per la sua natura, l'approccio "Nexus" bene si presta a essere utilizzato anche e soprattutto nella lotta ai rischi fiscali indicati nell'*Action 1 (Digital Economy)*, laddove la naturale dematerializzazione del prodotto offerto favorisce naturalmente facili sviamenti rispetto ai rigorosi principi di inerenza.

In pratica, con il *Nexus Approach*, la proporzione delle spese direttamente collegate alle attività di sviluppo dimostra il reale valore aggiunto dal

contribuente. Il concetto base del *Patent Box* (PB) è, dunque, il seguente: dal momento che i regimi IP sono predisposti per incoraggiare le attività di R&D e per sostenere la crescita e le assunzioni, vi deve essere una necessaria connessione operativa tra costi e ricavi, nel caso in cui il contribuente interessato intenda beneficiare di questa particolare tipologia di regime di convenienza tributaria.

Il primo passo sarà allora quello di analizzare l'attività sostanziale eseguita dall'impresa. Tale *substantial activity* ha come obiettivo la verifica relativa allo svolgimento materiale di operazioni direttamente legate alla produzione o all'implementazione del bene immateriale, oggetto del regime IP, onde appurare la porzione di reddito figurativo derivante dagli *intangibles* effettivamente ascrivibile in percentuale sul globale fatturato realizzato dall'impresa. Il *Nexus Approach* delinea, infatti, un tipo di tassazione agevolata per tutti i redditi che originano dai diritti su beni immateriali, nella misura in cui tali redditi vengano creati da spese c. d. qualificanti: la quota parte agevolabile sarà, di regola, rappresentata dal quoziente tra *qualifying expenditures* (costi qualificati) e *overall expenditures* (costi complessivi).

Primariamente, occorre ricordare che la previsione di questo regime di tassazione agevolata si dovrebbe porre in una sorta di linea di continuità con i modelli progressivamente introdotti in altri Stati membri della Comunità Europea, nonché essere conforme a quanto raccomandato dall'OCSE.

In particolare, fin dal 1971, la Francia aveva ipotizzato un'agevolazione fiscale concernente gli *intangibles*. Dopo di che, nella Strategia di Lisbona (marzo 2000), il Consiglio UE aveva espresso un parere favorevole di massima al riguardo. Sono così state emanate le prime disposizioni in Olanda e Belgio (2007), Lussemburgo e Spagna (2008), Ungheria (2012), Gran Bretagna (2013), Portogallo (2014) e – come noto – l'Italia (Legge di Stabilità per il 2015).

È evidente che il bene intangibile dovrebbe essere ugualmente tutelato in qualsiasi Paese comunitario in maniera pressoché uniforme; e non certo costituire un'ennesima fattispecie di differenziazione, amplificando (anziché restringere) il campo di azione elusivo perpetrato dai grossi gruppi internazionali. Ma, così, non è.

Attualmente esistono 12 normative differenti, in 12 Paesi europei; e tali diversità sono di carattere sostanziale: livelli di tassazione, trattamenti delle spese, tipologia di detrazioni etc... In Francia, a esempio, i ricavi sono tassati al 15%; l'aliquota vigente a Malta, Cipro e Liechtenstein è sostanzialmente prossima allo 0%; da noi, la detassazione è giunta a regime nel corrente 2017 e sconta il 50%. Inoltre, gli elementi di maggiore criticità, i marchi (recente oggetto di modifica normativa in Italia – DL 50/2017), risultano regolarmente inclusi nei regimi agevolati previsti dalle giurisdizioni comunitarie di: Lussemburgo, Ungheria, Liechtenstein e Cipro.

Ebbene, appare ai più evidente come, stante detta situazione normativa internazionale, diventa assai facile delocalizzare i redditi dei beni intangibili, ottenendone un immediato e contestuale elevato sgravio fiscale, pur rispettando il prescritto *Nexus Approach*.

Come anzidetto, infatti, secondo l'interpretazione emersa in sede OCSE, misure di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali sono conformi a condizione che venga osservato il ricordato principio di nesso. Senonché, proprio in ossequio a tale linea OCSE, si pongono dei problemi concernenti i beni intangibili "marketing related" (esempio tipico: i marchi), che, nonostante comportino spesso anch'essi indubbi costi di R&D, risultano essere formalmente esclusi dal *Nexus Approach*. L'OCSE raccomanda di escludere sia i marchi (commerciali) che, in generale, il *know-how*, e indica un eventuale periodo iniziale transitorio fino, al massimo, al 2021.

La scelta è fonte di non poche criticità da un punto di vista pratico/operativo. Possiamo con-

cordare sul fatto che la *ratio* della norma, legata al principale requisito dell'innovazione, non sussista laddove si vada a dover considerare un marchio commerciale fine a sé stesso. Ma se (come ora normato in Italia) il marchio è parte unica e inscindibile di un altro intangibile innovativo? Esempio, un'autovettura?

Con l'ultima finanziaria di fine aprile, i marchi d'impresa sono usciti dal campo di applicazione del PB - sono fatte salve le opzioni esercitate in precedenza, ma solo fino al 30/06/2021 - anche nel caso di utilizzo congiunto con gli altri beni immateriali agevolabili, collegati tra loro da vincoli di complementarietà, ai fini della realizzazione di un prodotto, o di una famiglia di prodotti, o di un processo, o di un gruppo di processi. Il Legislatore ha giustificato tale cambio di rotta con la necessità di adeguarsi alle indicazioni dettate in campo internazionale.

Non possiamo, però, non rilevare che questa "scusa" non sta in piedi.

Punto primo: l'OCSE si riferisce ai marchi prettamente commerciali e comunque non esiste alcun obbligo specifico in proposito; tanto è vero che numerosi altri Paesi membri non hanno adottato analoga norma di legge - anzi, come prima precisato, vi sono ancora tante giurisdizioni che non hanno proprio emanato alcun regime preferenziale afferente i beni intangibili. Ma, soprattutto, la raccomandazione è soltanto quella che prevede l'indispensabile sussistenza del principio di nesso. Orbene, se tale principio potrebbe non verificarsi col mero deposito di un marchio commerciale, lo stesso non si può affermare riguardo a quei marchi (*marketing related*) inscindibilmente parte di determinati brevetti necessari per la realizzazione di unico processo produttivo. Bene, quindi, il Legislatore avrebbe fatto, una volta espunti i marchi commerciali (fini a sé stessi) dall'elenco dei beni agevolabili, ad astenersi dall'aggiungere quell'ulteriore precisazione afferente l'esclusione espressa dei marchi anche nelle fattispecie di complementarietà, concretamente non separabile nella pratica.

Punto secondo: se la motivazione è quella di adeguarsi alle raccomandazioni dettate dall'OCSE, non si comprende perché solo alcune delle stesse siano state "ratificate" in legge, mentre molte altre (tra le quali, certune di fondamentale rilevanza) siano state "dimenticate". L'indicazione, infatti, non è quella di espungere solo i marchi commerciali, ma anche il *know-how* aziendale; che, viceversa, non ha subito modifiche nella citata finanziaria-*bis*, restando tuttora regolarmente incluso tra i beni agevolabili.

Ancora: la normativa italiana ci dice che possono essere presi in considerazione per il calcolo anche i costi sostenuti nei vari anni precedenti. Le Linee Guida OCSE, però, precisano che: I costi da considerare sono solo quelli sostenuti nel periodo di riferimento, a prescindere dal regime fiscale e dal trattamento contabile.

Un altro elemento concerne l'esclusione (assolutamente ingiustificata) dei professionisti dal regime del PB, atteso che l'attività di R&D è ormai divenuta parte integrante del lavoro svolto dalla maggior parte di detti contribuenti. Ma, quel che più rileva, l'OCSE parla di "*soggetti*" che eseguono tali tipologie di attività; non di "*soggetti titolari di reddito d'impresa*": questa è un'ulteriore precisazione arbitrariamente inserita dal Legislatore nazionale.

Infine, pare doverosa un'osservazione di carattere tecnico-giuridico. Per quanto concerne le opere dell'ingegno, la legge italiana circoscrive l'ambito di applicazione al *software* protetto da *copyright*, poiché in tal senso si esprimono le Linee Guida dell'OCSE. Il Decreto chiarisce che per la definizione di tali tipologie di beni immateriali e dei requisiti per la loro esistenza e protezione, si debba fare riferimento alle norme:

- ✓ nazionali
- ✓ estere e comunitarie
- ✓ dei trattati e convenzioni in materia di proprietà industriale e intellettuale

applicabili nel relativo territorio di protezione,

in ragione del fatto che i beni immateriali oggetto del regime in argomento sono, non solo quelli tutelati in Italia, ma anche appunto quelli tutelati in un qualsiasi Paese estero in base alle norme ivi applicabili.

Tale elenco, per quanto non possa che recepirsi come vincolante rispetto a tutte le fonti citate, non deve, a nostro avviso, intendersi in ordine di priorità/importanza nelle eventuali ipotesi di contrasto fra norme, atteso che, in tal caso configurerebbe un'illegittima inversione della gerarchia delle fonti tributarie internazionali, come prevista dall'art. 117 della Costituzione, il quale stabilisce la priorità della normativa comunitaria, seguita da quella convenzionale e, solo in terz'ordine, dalla disposizione domestica.

Come se, però, tutto ciò non fosse ancora sufficiente già a livello teorico, andiamo ora ad analizzare l'elemento di maggiore criticità che si riscontra nella pratica: ovvero, la scelta del metodo di calcolo per definire il contributo economico in sede di *ruling* con l'Agenzia delle Entrate.

Per determinare il contributo economico con esattezza, è infatti necessaria la preventiva conclusione di un accordo (*ruling*), in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate. Detto *ruling* – ci dice la norma – deve seguire quanto previsto in materia di *transfer pricing* dall'OCSE, provvedendo a predisporre un dossier completo contenente i documenti, i calcoli e i pareri atti a comprovare i risultati raggiunti, in funzione del principio di concorrenza leale (in sostanza, a valore di mercato, laddove possibile).

I tre principali metodi di calcolo raccomandati dall'OCSE con riguardo al *transfer pricing*, li ritroviamo dettagliati nell'*Action 10* del Piano BEPS; detti metodi, in rigido ordine di priorità - talché, se non usiamo il primo, ma il secondo, dobbiamo giustificare tale scelta; e così pure, a seguire per i successivi - sono i seguenti:

CUP – *Comparable Uncontrolled Price*
(Confronto del prezzo)

CPM – *Cost-Plus Method* (Costo maggiorato)

RPM – *Resale Price Method* (Prezzo di rivendita)

Dopo di che, l'OCSE, in tale sede, posto che indicava delle metodologie con lo scopo di riuscire a ricomprendere tutte le ipotizzabili fattispecie di transazioni internazionali infra-gruppo (e non certo i soli casi di PB), ha opportunamente previsto alcuni altri metodi di calcolo di tipo meramente residuale, come il RPSM (*Residual Profit Split Method*). Sempre secondo le *OECD Guide Lines*, questi particolari metodi non dovrebbero essere utilizzati mai, se non in casi veramente eccezionali e residuali (lo dice il nome stesso), nei quali risulta davvero impossibile fruire di uno dei tre principali metodi sopra ricordati.

Il motivo è immediatamente intuibile: l'RPSM è per sua natura di tipo meramente ipotetico-prospettico; ed è evidente che, quanto più ci azzardiamo a fare previsioni economiche per il futuro, tanto meno probabile sarà il grado di effettiva corrispondenza alla realtà di dette previsioni. Ma, quel che più rileva con riferimento al tema attuale, l'RPSM non tiene praticamente in alcun conto l'indispensabile principio di nesso.

Cionondimeno, riscontriamo sempre più di frequente nella pratica, dei casi in cui l'impresa propone l'istanza di *ruling* allegando – ineccepibilmente – il calcolo eseguito con il CUP e l'Agenzia delle Entrate, senza alcuna motivazione normativa (oltre che di pura logica e buon senso), pretende che il conteggio venga riproposto basandosi sull'RPSM.

Dobbiamo forse supporre che i funzionari abbiano ricevuto una sorta di *vademecum* operativo esclusivamente fondato sull'RPSM e non siano in grado di concordare un *ruling* utilizzando il CUP (come, peraltro, inizialmente avevano regolarmente fatto)?

Da rimarcare che la procedura di *ruling* si applica anche per i rapporti infragruppo; pertanto, nel caso in cui i redditi relativi ai beni immateriali siano realizzati mediante operazioni in-

fragruppo, l'agevolazione spetterà a condizione che i predetti redditi siano determinati sempre in funzione della citata procedura di *ruling* stabilita in tutte le ipotesi di utilizzo diretto (*Arm's Length Principle*).

Ricordiamo, altresì, che, nei casi in cui si prevede l'attivazione della procedura di *ruling* di *standard* internazionale, in deroga alla normativa generale che prevede la decorrenza dell'accordo con l'Agenzia delle Entrate a partire dal periodo d'imposta nel quale l'accordo è stato stipulato, l'opzione per il regime di tassazione agevolata in parola ha valenza dal periodo d'imposta durante il quale è presentata la richiesta di ammissione alla predetta procedura di *ruling* internazionale. Qualora non si raggiunga un accordo per la determinazione del reddito con il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale si è fatta richiesta di ammissione alla procedura di *ruling* internazionale, i soggetti beneficiari sono in ogni caso tenuti a determinare il reddito secondo le regole ordinarie. Potranno solo indicare nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sottoscrizione del *ruling* la presunta quota agevolata, restando ferma la possibilità di presentare istanza di rimborso o dichiarazione integrativa "a favore", laddove ne ricorrano tutti i termini di legge.

Sempre in tema internazionale, si rammenta altresì che possono esercitare l'opzione tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, inclusi quelli non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, a condizione che siano comunque residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo (con ciò deve necessariamente intendersi un CRS obbligatorio di tipo automatico e spontaneo).

Passando ad altro, è doveroso dar conto di un'altra importante agevolazione concessa dalla normativa (non meno esente da critiche), che

è quella afferente la detassazione delle plusvalenze realizzate a seguito della cessione degli *intangibles*.

Come noto, non concorrono a formare il reddito complessivo le plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali, a condizione che almeno il 90% del corrispettivo sia reinvestito nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali, entro la chiusura del secondo periodo d'imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione (esempio: cessione nel corrente 2017, termine del reinvestimento al 31.12.2019).

Qui le previsioni non condivisibili insite nella legge sono due.

Occorre reinvestire il 90% dell'intero corrispettivo ricavato dalla cessione del bene, e non il 90% del valore della plusvalenza; ciò significa che, almeno nella stragrande maggioranza dei casi, il valore della somma da reinvestire sarà di gran lunga superiore rispetto a quello della plusvalenza detassata (considerato lo spirito dell'intero decreto, questa scelta del Legislatore, francamente, non convince).

Si parla di manutenzione e sviluppo; *ergo*, non rientrano tra i reinvestimenti qualificati le somme destinate – per esempio – anche all'acquisto di altri beni immateriali (pure questa scelta non appare affatto in linea con l'intera ratio istitutiva del PB).

Ovviamente, poi, nel caso in cui la cessione venga effettuata nei confronti di una società appartenente al medesimo gruppo, il contribuente avrà la possibilità di concordare preventivamente nell'ambito della procedura *standard* di *ruling* internazionale, il prezzo di cessione infragruppo e la conseguente plusvalenza.

Qualora, infine, la condizione per l'esenzione delle plusvalenze non sia realizzata entro il termine previsto, il recupero a tassazione avviene nella dichiarazione dei redditi relativa al secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui si verifica la cessione, mediante ordinaria varia-

zione in aumento.

Possiamo, dunque, concludere che, in un'ottica di pratica applicazione, questa ulteriore agevolazione concernente le plusvalenze da cessione non appare per nulla conveniente.

Completando l'analisi con qualche dato di cronaca, pare doveroso rappresentare che, a oggi, sono stati definiti da taluni Uffici dell'Agenzia delle Entrate una dozzina di accordi sul PB che riguardano sia brevetti, disegni e modelli, che marchi e *know-how*, utilizzando inizialmente il

metodo del confronto sul prezzo (CUP – *Comparable Uncontrolled Price*) e, successivamente, quello sulla ripartizione degli utili (RPSM – *Residual Profit Split Method*).

Riassumendo quanto sopra analizzato, se il Legislatore intendeva (con tale particolare normativa sul PB) prospettare al contribuente locale una nuova occasione per espatriare, delocalizzando la produzione dei suoi redditi al di fuori dei confini nazionali, riteniamo che abbia pienamente conseguito il suo obiettivo.



Articolo 3 della nuova legge penale tributaria: brevi considerazioni in merito alla documentazione relativa al *transfer pricing*

di Paolo Comuzzi
Dottore Commercialista

L'articolo (3) della legge penale tributaria punisce la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. Nelle imprese multinazionali il tema dei prezzi di trasferimento è uno dei temi di maggior rilievo ed il legislatore ha previsto uno specifico regime premiale per coloro che procedono a redigere e quindi consegnare una documentazione che consenta all'Agenzia delle Entrate di ridurre i tempi di quella che è una verifica complessa e che investe anche molti elementi di fatto (si pensi essenzialmente alla verifica fattuale delle funzioni svolte dalla società verificata). In questo contributo si esamina il rapporto che sussiste tra la documentazione in tema di prezzi di trasferimento e l'articolo (3) della normativa penale tributaria nel momento in cui la documentazione non appare del tutto rispondente alla realtà fattuale (in ragione di una descrizione erronea di fatti e /o di omissioni) e questa documentazione sia presentata a supporto della policy di determinazione del reddito imponibile. La conclusione raggiunta è che il comportamento del contribuente non ricada nell'articolo 3 della normativa penale tributaria.

1. La norma di cui all'articolo (3): considerazioni preliminari

La norma di cui all'articolo (3) della nuova legge penale tributaria stabilisce che viene punito con la pena della reclusione chiunque¹, al fine di evadere le imposte sui redditi (o l'IVA ma

questo non rileva nel caso di specie) indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi o, questa una delle novità, crediti e ritenute che possono dirsi fittizie.

La fattispecie prevista nella norma penale insorge quando viene superata una certa soglia quantitativa e nel contempo ricorrono alcuni

¹ Trattasi di pena con massimo edittale di non poco conto.

elementi.

Per quanto ci interessa in questa sede il reato di cui all'articolo (3) si configura quando il contribuente si avvale di (in alternativa tra loro): 1) operazioni simulate - soggettivamente o oggettivamente - o in alternativa, in quanto viene usato il termine "ovvero", 2) documenti falsi² o (altra situazione ulteriore) quando si usano 3) altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria³.

La norma stabilisce che ci si è avvalsi dei documenti "falsi" quando gli stessi sono registrati nelle scritture contabili o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

Il termine *documenti falsi* rimane assente di definizione perché va detto che la normativa penale tributaria porta una precisa definizione del termine " ... *fatture e altri documenti per operazioni inesistenti* ..." mentre lascia aperta la definizione di documento falso (usata in modo specifico nell'articolo 3 della stessa legge) sicché pensare di usare la definizione inserita nell'articolo (1) ovvero dire che il termine documento deve riferirsi sempre e solo a quei documenti che hanno rilievo probatorio analogo rispetto alle fatture potrebbe considerarsi come una affermazione non completamente corretta.

Al contrario in merito ai mezzi fraudolenti la norma assume una definizione specifica indicando che detti mezzi fraudolenti sono da in-

quadrare nelle condotte artificiose attive o in quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, condotte che determinano un ostacolo all'accertamento - inteso questo come l'attività di verifica - e che inducono in errore la Amministrazione Finanziaria.

Svolto questo breve inquadramento della norma penale possiamo appuntare la nostra attenzione sul rapporto che sussiste tra questa norma e la documentazione in materia di prezzi di trasferimento.

2. La documentazione in materia di prezzi di trasferimento e il rapporto tra questi documenti e l'articolo 3 della legge penale tributaria

La situazione ipotizzata è quella per cui nell'ambito di una verifica fiscale (di qualunque genere⁴) o a seguito di una richiesta di informazioni dell'Agenzia delle Entrate sia esibita agli organi della verifica stessa una documentazione in tema di prezzi di trasferimento che non risponde in tutto o in parte, sul piano dei fatti, a quella che appare la realtà economica della società che l'ha prodotta ed ovviamente questa documentazione supporta una determinata e specifica politica in materia di prezzi di trasferimento.

Questa esibizione della documentazione non corretta merita di essere esaminata in quanto potrebbe sorgere il tema della rilevanza penale di un simile comportamento⁵.

2.1 La documentazione TP (falsa) si qualifica come documentazione detenuta ai fini di prova?

La documentazione in materia di prezzi di tra-

2 L'utilizzo di documenti falsi è da solo un elemento sufficiente ad integrare la ipotesi di cui all'articolo 3 della legge ed in questo senso si veda Putinati, *La riforma dei reati tributari* (a cura di Carlo Nocerino e Stefano Putinati), Milano, 2016. Il problema è che il fatto di reato si considera commesso avvalendosi di documenti falsi in due occasioni specifiche: a) registrazione dei documenti nelle scritture contabili (il che certamente non avviene per la documentazione TP); b) detenzione [dei documenti] ai fini di prova (cosa questa che viene discussa nel seguito).

3 In merito al fatto che sia sufficiente una sola delle forme di frode per integrare la fattispecie prevista nella norma la dottrina appare concorde e per tutti facciamo rinvio a Imperato, *I nuovi reati tributari* (a cura di Ivo Caraccioli), Milano, 2016.

4 Sia che la stessa (verifica) avvenga con la presenza fisica (accesso) presso la sede del contribuente sia che avvenga a tavolino.

5 Anzi nel comune sentire appare evidente che una norma penale non sarebbe incongrua.

sferimento ha uno scopo specifico che viene chiaramente indicato nello scritto dell’Agenzia delle Entrate avente protocollo 2010/137654 in cui si parla di documentazione “ ... idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati dalle imprese multinazionali ...” e si procede sancendo che la documentazione serve per “ ... accedere al regime di cui all’art. 1, comma 2-ter d.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 ...” che in sostanza annulla quelle che sono le sanzioni amministrative - ma la presenza di questa documentazione non impedisce certamente la contestazione dei prezzi di trasferimento e non consente di formulare alcune posizioni di vantaggio per il contribuente in termini di prova processuale.

Sempre lo stesso documento prosegue affermando che per “ ... Per documentazione idonea si intende la documentazione che, se consegnata nel corso di attività di controllo o di altra attività istruttoria, consente al contribuente di accedere al regime di cui all’art. 1, comma 2-ter, d.Lgs 18 dicembre 1997, n. 471 ...”.

In nessuna parte del documento si viene ad indicare che la documentazione in materia di prezzi di trasferimento è detenuta ai fini di prova della *policy* che viene seguita e della sua correttezza anche se è lecito dire che questa specifica funzione (di prova almeno in senso ampio) non può essere completamente sconosciuta al documento che il contribuente ha redatto.

Non possiamo dimenticare che nella Circolare Ministeriale 58/E del 2010 si stabilisce in modo chiaro che “ ... Il sistema si basa sull’introduzione di un regime premiale che tiene conto dell’impegno profuso dai contribuenti che, in buona fede, predispongono la documentazione con l’effetto di agevolare, in sede di controllo, il riscontro della conformità al valore normale delle operazioni infragruppo realizzate. Pertanto, l’adozione di tale regime appare configurarsi come vero e proprio indice segnaletico della presenza di un atteggiamento cooperativo, trasparente e in buona fede, elementi, questi ultimi, che come

noto assumono importante valenza nell’ambito delle previsioni introdotte con legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. “Statuto dei diritti del contribuente”) ...”.

Possiamo dire che il complesso normativo in materia di documentazione TP è votato a consentire il pieno riscontro della politica che viene applicata dalla società ma non a provare che la politica suddetta sia per forza da considerare come una *policy* corretta ben potendo la Amministrazione Finanziaria contestare le risultanze del documento ma considerare lo stesso idoneo ad evitare le sanzioni proprio per il fatto che tale documento ha consentito di formulare una precisa contestazione⁶.

Su questo punto sono di aiuto le parole della stessa circolare citata in precedenza quando indicano che “ ... in altre parole, la documentazione potrà essere considerata “idonea” laddove sia in grado di fornire un quadro informativo che consenta il riscontro della conformità dei prezzi di trasferimento praticati al principio del valore normale, assicurando adeguata coerenza con i principi declinati dal Codice di Condotta UE e dalle Linee Guida OCSE. E ciò indipendentemente dalla circostanza che, in esito a tale analisi, dovesse risultare che tale valore sia diverso da quello individuato dal contribuente ...”.

Secondo chi scrive da queste parole è lecito trarre la conclusione che la documentazione in materia di prezzi di trasferimento non ha alcun intento e / o valenza di carattere probatorio ai fini delle imposte sui redditi ma ha una semplice valenza di carattere informativo ovvero questa documentazione deve solo consentire che siano svolte delle analisi più corrette ed in un tempo minore.

Quindi, assumendo che alle parole “ ... detenuti ai fini di prova ...” possa attribuirsi il significa-

⁶ In buona sostanza il documento redatto dal contribuente consente solo di ridurre i tempi della verifica fiscale ma non assurge mai al rango di un documento che prova la correttezza delle scelte imprenditoriali in tema di prezzi di trasferimento.

to di documenti che debbono avere come tali (in se stessi) un valore probatorio ai fini fiscali la documentazione in materia di prezzi di trasferimento deve ritenersi esclusa dal novero di questi documenti e di conseguenza anche una eventuale difformità della stessa rispetto alla realtà fattuale del contribuente non dovrebbe portare ad una contestazione penale proprio perché il documento non è detenuto ai fini di prova ma solo al fine di consentire un riscontro veloce della situazione fattuale.

Se accettiamo questa ipotesi è escluso che una documentazione TP non conforme alla realtà sostanziale possa dirsi un documento con una rilevanza penale in se stesso in quanto è assente la natura di documento detenuto a fini di prova e questo consente di escludere da subito un collegamento tra falsa documentazione e norma penale.

2.2 Una documentazione TP non rispondente alla realtà fattuale si configura come ricadente negli altri mezzi fraudolenti di cui alla norma?

Tuttavia quanto detto sopra non esaurisce il tema in quanto resta da valutare come si pone questa documentazione in rapporto a quelle che sono le altre condizioni previste nello stesso articolo (3) ed in particolare se un rapporto possa esistere con gli *altri mezzi fraudolenti*, ovvero mezzi che devono essere idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore la Amministrazione Finanziaria.

In primo luogo dobbiamo determinare se la detenzione e la conseguente esibizione⁷ in sede di verifica di una documentazione TP non conforme alla realtà fattuale sia da annoverare negli altri mezzi fraudolenti e questo richiede che si esaminino nuovamente la normativa vigente.

La norma penale fornisce una compiuta defini-

zione di mezzi fraudolenti identificando gli stessi in condotte che possono dirsi a) artificiali o b) omissive e che sono 1) realizzate (entrambe) in violazione di uno specifico obbligo giuridico e che determinano 2) una falsa rappresentazione della realtà (in questo senso depone l'articolo 1 della legge che stabilisce proprio le definizioni).

Sul piano della interpretazione normativa è stata espressa la tesi secondo cui gli altri mezzi fraudolenti sono mezzi che devono condurre a manifestare all'esterno una vicenda o un accadimento attraverso il quale il contribuente abbia, in realtà celato un illecito risparmio di imposta di non immediato e semplice svelamento⁸ tesi questa che lascia aperte numerose ipotesi da calare nel concreto.

Si tratta di una tesi che non appare isolata in quanto viene richiamata, seppur con parole diverse, anche da coloro che affermano che prima di parlare di condotta artificiosa deve essere accertato in concreto sotto quale profilo l'attività di verifica sia stata ostacolata con la conseguenza che l'amministrazione finanziaria ha dovuto realizzare una attività istruttoria particolare rispetto a quella consueta⁹ (dove il termine consueta appare certamente vago).

A chi scrive appare del tutto ovvio che la consegna di una falsa documentazione (una documentazione sviante) in merito alla materia dei prezzi di trasferimento costringe il verificatore a svolgere una attività istruttoria ampia e molto complessa e quindi è lecito concludere che, con tale consapevole consegna, si realizza la prima condizione prevista dalla norma mentre resta da chiedersi quale sia l'obbligo giuridico (specifico) che si assume violato.

Una documentazione sviante su un tema complesso come quello dei prezzi di trasferimento

⁷ La mera detenzione di questa documentazione, per quanto si tratti di una documentazione sbagliata, non è un fatto che possa avere una rilevanza di carattere penale.

⁸ In questo senso Putinati, *La riforma dei reati tributari* (a cura di Carlo Nocerino e Stefano Putinati), Milano, 2016.

⁹ In questo senso Imperato, *I nuovi reati tributari* (a cura di Ivo Caraccioli), Milano, 2016.

appare certamente capace di favorire una induzione in errore e quindi di produrre ostacolo alla attività di accertamento che deve essere svolto dalla Guardia di Finanza o dalla Agenzia delle Entrate; in buona sostanza, mediante una falsa documentazione, viene alterata la rappresentazione delle funzioni aziendali e quindi dei rischi cui è esposta la società, rischi ai quali si associa una determinata attribuzione del reddito e si costringe l'amministrazione ad una analisi molto complessa e da svolgere in un ampio arco di tempo iniziando a togliere il "fumo" che il contribuente ha innalzato davanti ai verificatori della Amministrazione Finanziaria.

Tenendo di questo elemento appare lecito ipotizzare che potrebbe ritenersi violata la previsione dell'articolo 10 della legge 212/2000 (statuto del contribuente) che indica " ... i rapporti tra contribuente e amministrazione e finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede ...", e che secondo lo scrivente deve essere intesa come una norma che pone obblighi reciproci - come del resto traspare proprio dal regime premiale previsto per chi redige la documentazione in tema di prezzi di trasferimento.

In sostanza, redigere e quindi detenere per poi consegnare alla Amministrazione Finanziaria (nel corso di una verifica fiscale o a seguito di una semplice richiesta di informazioni¹⁰) una documentazione falsa (nel senso di una documentazione che travisa la realtà fattuale e la confonde) agendo in modo consapevole con il preciso fine di non fornire una corretta rappresentazione della realtà societaria è un comportamento che potrebbe violare uno specifico obbligo giuridico (quello di collaborazione e buona fede).

Se accettiamo la tesi che entrano negli altri

mezzi fraudolenti tutte le condotte in qualche modo artificiose poste in essere dal contribuente per sviare la Amministrazione Finanziaria ed impedire che la stessa si accorga della non completa correttezza della dichiarazione fiscale¹¹ allora possiamo dire che l'uso consapevole di una documentazione come è quella in materia di prezzi di trasferimento nella forma che definiamo "sbagliata" possa certamente integrare la fattispecie in quanto si tratta di un comportamento che è affetto da particolare malizia e che viene attuato in una materia di particolare complessità.

Stabilito questo punto, che in se stesso è certamente banale, resta da vedere se veramente l'articolo (3) della nuova normativa penale sia atto a punire un simile comportamento.

3. In merito al realizzarsi della fattispecie (ovvero se in ragione di quanto detto in precedenza si concretizzi il fatto previsto dalla legge come reato)

L'articolo 3 prevede come reato la indicazione nella dichiarazione dei redditi di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi e questo comportamento, che consiste nella indicazione ovvero nel riporto, è il punto centrale del comportamento penalmente rilevante.

E' solo attraverso questo preciso comportamento che attuasi quella rappresentazione del reddito che assume una rilevanza di carattere penale e non sono possibili interpretazioni diverse e più lasche in senso peggiorativo ed in "malam partem"¹².

¹⁰ Situazione nella quale la consegna di una documentazione che travisa in tutto o in parte la realtà potrebbe rivelarsi anche di maggiore insidia considerato che non si procede ad una verifica sul campo e quindi la Amministrazione Finanziaria non riesce ad avere una visione diretta della realtà fattuale.

¹¹ In questo senso Santoriello – Perini, La riforma dei reati tributari in Officina del diritto, Giuffrè, 2015.

¹² Del resto la norma penale richiede che il primo criterio di interpretazione sia quello letterale (da attuarsi ovviamente in forma non semplicistica ovvero sostenendo che "chiunque cagiona la morte di un uomo" deve interpretarsi in senso stretto) e poi che si passi ad altra forma di interpretazione.

Ecco allora che l'esame deve concentrarsi su questi elementi prima di concludere sul tema che abbiamo discusso nel presente contributo ed in particolare si richiede una analisi del termine fittizio.

Si ritiene che parlare di indicazione di componenti positive di reddito per somma inferiore a quella effettiva non sia lecito nel caso di specie in quanto il contribuente che ha redatto, detenuto e quindi esibito in sede di verifica fiscale una falsa documentazione in materia di prezzi di trasferimento difficilmente distorce i ricavi rispetto alle fatture emesse mentre appare più probabile una distorsione dei costi ma questo è lecito dirlo solo se intendiamo il termine fittizio non in senso naturalistico ma in senso giuridico (perché in questo caso il costo fittizio – asserito come costo fittizio - sarebbe il costo non deducibile nella determinazione del reddito).

Dobbiamo ammettere che questa interpretazione ampia ha subito una palese sconfitta¹³ e che forse non è lecito intendere come fittizio l'inserimento di un costo che è la semplice conseguenza della condotta (del tutto coerente) tenuta a seguito della redazione di un documento sviante per la Amministrazione Finanziaria ma che è pur sempre un costo che esiste in natura e che ha provocato un esborso di cassa e / o banca.

La nostra opinione è che in questa situazione specifica non pare realizzarsi in modo compiuto¹⁴ quella che è la richiesta della norma ovvero la iscrizione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi in quanto a mancare è solo un aggiustamento delle componenti portate in modo chiaro al conto economico, aggiustamento che non dovrebbe neppure trovare posto nel bilancio di esercizio ma nella sola dichiarazione dei redditi e che si configura come un aggiustamen-

to teso a dare evidenza della redditività a valore normale¹⁵.

In buona sostanza, in questa situazione specifica, il contribuente certamente distorce costi e ricavi ma non perché "bari" in merito all'importo degli stessi ma li distorce in rapporto alle funzioni aziendali ed ai relativi rischi del business e supporta questa distorsione con un documento che (almeno secondo noi) non ha fini di prova ma solo fini di carattere informativo in merito alle funzioni aziendali.

4. La conclusione

La nostra conclusione è che la norma di cui all'articolo 3 può essere invocata quando il contribuente opera un aggiustamento del reddito imponibile mettendo "mano" a specifiche componenti di costo e ricavo ma non quando la violazione è sul reddito in se stesso (ovvero quando il reddito che non corrisponde alle funzioni/rischi aziendali) anche se questa violazione viene corroborata dal comportamento certamente malizioso del contribuente che redige, detiene e procede ad esibire una documentazione in materia di prezzi di trasferimento che non è completamente rispondente ai fatti.

La conclusione della nostra, seppure breve e molto sintetica, analisi è che pur avendo evidenziato una fattispecie in cui si ha a) il realizzarsi di un reddito inferiore (o l'acuirsi di una perdita¹⁶) in ragione di un comportamento erroneo rispetto ai canoni previsti dalle norme in tema di valore normale b) il sussistere di un comportamento malizioso dato dal fatto che la determinazione del reddito è assistita da un documento che non considera in tutto o in parte la realtà fattuale, tale fattispecie non sembra

13 In questo senso mi paiono orientati Santoriello – Perini, La riforma dei reati tributari in *Officina del diritto*, Giuffrè, 2015.

14 Ovvero nel senso richiesto dalla norma penale.

15 A maggior ragione se questa impostazione fosse resa pubblica in bilancio (seppur in modo distorto).

16 Ma questa situazione non avrebbe immediata rilevanza di carattere penale in quanto non vi è imposta dovuta.

un comportamento sanzionabile sul piano penale ai sensi dell'articolo 3 della nuova legge e questo anche in presenza di un elemento che fa ritenere sussistente una situazione inclusa nello stesso articolo 3, elemento che possiamo qualificare come utilizzo di altri mezzi fraudo-

lenti - intesi questi come utilizzo di documenti che aiutano a tenere condotte artificiose in violazione di uno specifico obbligo giuridico che abbiamo provato a identificare nell'obbligo della leale collaborazione con la Amministrazione Finanziaria che pone in essere la verifica.



Condono liti fiscali pendenti - Nuova proposta di modifica legislativa

di Maurizio Villani
Avvocato Tributarista

L'art. 11 del D.L. del 24/04/2017 n. 50 (in G.U. S.O. n. 20/L del 24/04/2017), convertito dalla Legge n. 96 del 21 giugno 2017 (in G.U. n. 144 del 23/06/2017 – S.O. n. 31), entrato in vigore venerdì 23 giugno 2017, prevede e disciplina la definizione agevolata delle controversie tributarie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte soltanto l'agenzia delle entrate, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione ed anche a seguito di rinvio (c.d. condono fiscale delle liti fiscali pendenti).

Con la legge di conversione il legislatore ha previsto due modifiche, allargando il contenzioso contro gli enti locali e prevedendo la possibilità del condono per tutti i ricorsi notificati alla controparte entro lunedì 24 aprile 2017, come peraltro avevo suggerito nella mia proposta di modifica legislativa del 02 maggio 2017.

L'occasione è buona per definire i processi tributari pendenti, tenendo conto che l'ultimo importante condono c'è stato quindici anni fa¹, ripreso nel 2011 con il limite, però, di Euro 20.000².

Questo condono è solo un assaggio di una riforma a più ampio respiro sulla giustizia tributaria, come da anni vado sollecitando³, finalmente

messo nero su bianco nel Piano nazionale delle riforme (PNR) allegato al DEF appena approvato dal Parlamento.

In sostanza, il PNR prevede un'ulteriore riforma del processo tributario⁴; strumenti telematici; semplificazione degli adempimenti fiscali; operatività delle norme istitutive dell'elenco dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica innanzi alle Commissioni tributarie; riforma generale degli organi della giustizia tributaria, con giu-

1 Art. 16 della Legge n. 289 del 27/12/2002.

2 Art. 39, comma 12, D.L. n. 98/2011, convertito dalla Legge n. 111/2011.

3 Rinvio al mio libro del 2000 "Per un giusto processo tributario" ed al mio disegno di legge al Senato n. 1593 del 06 agosto 2014.

4 Dopo il Decreto legislativo n. 156 del 24/09/2015, che ha ripreso buona parte del mio succitato disegno di legge.

dici professionali, competenti, a tempo pieno, presso Tribunali tributari non più dipendenti dal MEF e con la mediazione gestita finalmente da giudici terzi e non più da organi dell'agenzia delle entrate.

L'attuale condono, anche se è un'occasione da valutare attentamente e da non perdere, presenta, però, delle gravi limitazioni che ne potrebbero compromettere la positiva riuscita.

Per evitare ciò ho preparato una nuova proposta di modifica che tenga conto delle seguenti situazioni giuridiche, prendendo come punto di riferimento il precedente condono della citata Legge n. 289/2002, che ebbe notevole successo e fece incassare allo Stato grosse cifre⁵.

1. Innanzitutto, consentire il condono anche per le controversie doganali e per quelle in cui è parte l'agente della riscossione, indipendentemente dalla c.d. rottamazione dei ruoli.

2. Ritenere definibili le controversie tributarie il cui ricorso sia stato notificato alla controparte entro il 23 giugno 2017, entrata in vigore della succitata Legge n. 96/2017.

3. Tenere conto sempre dell'esito delle sentenze non passate in giudicato, perché non si può ignorare una pronuncia giurisdizionale e mettere sullo stesso piano chi ha perso e chi ha vinto una causa, dopo aver sopportato, peraltro, costi notevoli per la difesa vittoriosa; oltretutto, il mancato riferimento alla sentenza potrebbe creare problemi di incostituzionalità (artt. 3 e 24 della Costituzione).

4. Aumentare il numero delle rate per evitare gravi problemi finanziari, che potrebbero scoraggiare i contribuenti veramente interessati al condono. Oltretutto, non bisogna dimenticare che a settembre e novembre 2017 si accavallano le rate della rottamazione dei ruoli, del presente condono e degli acconti (!!!!).

5. Far presente che non sussiste alcun colle-

gamento tra la rottamazione dei ruoli ed il presente condono, se non per quanto riguarda lo scomputo delle somme.

6. Precisare che l'omesso versamento delle rate oltre la prima non determina l'inefficacia del condono.

7. Precisare che il condono è applicabile anche per gli atti introduttivi del giudizio dichiarati inammissibili, sempre tenendo presenti i principi sull'abuso del processo già esposti dalla Corte di Cassazione (sentenze n. 643/2015 a Sezioni Unite; n. 18445/2016; n. 22502/2013; n. 210/2014; n. 1271/2014).

8. Prevedere la possibilità dei rimborsi in caso di giudizi in cui il contribuente è risultato totalmente vittorioso, tenendo presente quanto già esposto al n. 3.

9. In caso di pagamento in misura inferiore a quello dovuto, consentire la regolarizzazione del pagamento medesimo qualora sia riconosciuta la scusabilità dell'errore.

10. Chiarire che l'eventuale diniego della definizione è ammesso solo per motivi sostanziali e non prettamente formali.

Secondo il mio modesto parere, quelle sopra esposte sono le principali modifiche da introdurre per rendere più appetibile e vantaggioso il presente condono.

Spero che gli Ordini, le Associazioni ed i Movimenti professionali ed imprenditoriali si attivino per portare avanti l'allegata proposta di modifica legislativa.

Solo in questo modo lo Stato potrà incassare non solo i 400 milioni di euro preventivati - peraltro destinati al prestito ponte all'ALITALIA - ma molti di più validi per il monitoraggio.

5 V. Allegato.

*Allegato***NUOVA PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA**

MODIFICA LEGISLATIVA DELL'ART. 11 DEL DECRETO LEGGE N. 50 DEL 24 APRILE 2017 (IN G.U. S.O. N. 20/L DEL 24/04/2017), ENTRATO IN VIGORE IL 24/04/2017 E CONVERTITO DALLA LEGGE N. 96 DEL 21 GIUGNO 2017 (IN G.U. N. 144 DEL 23/06/2017 – S.O. N. 31), ENTRATA IN VIGORE IL 23 GIUGNO 2017

ART. 11**(Definizione agevolata delle controversie tributarie)**

1. Le controversie di ogni genere e specie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui sono parti l'agenzia delle entrate o l'agenzia delle dogane e dei monopoli o l'agente della riscossione pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento delle seguenti somme:

a) se il valore della lite è di importo fino a 2.000 euro: 200 euro;

b) se il valore della lite è di importo superiore a 2.000 euro:

1) il 10 per cento del valore della lite in caso di soccombenza dell'agenzia delle entrate o dell'ente locale o del concessionario del servizio di riscossione nell'ultima o unica sentenza resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla data di presentazione della domanda di definizione della controversia tributaria;

2) il 50 per cento del valore della lite, in caso di soccombenza del contribuente nell'ultima o unica sentenza resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla predetta data;

3) il 30 per cento del valore della lite nel caso in cui, alla medesima data, la controversia tributaria penda ancora nel primo grado di giudizio o non sia stata già resa alcuna sentenza sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio oppure in caso di rinvio da parte della corte di cassazione;

4) per valore della lite, da assumere a base del calcolo di cui sopra, si intende l'importo della sola imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado; il valore della lite è determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero di soggetti interessati e dai tributi da esso indicati;

5) per valore della lite relativa alla irrogazione di sanzioni non collegate al tributo, delle stesse si tiene conto per calcolare le percentuali di cui ai numeri precedenti.

2. Ciascun ente territoriale può stabilire, entro il 31 agosto 2017, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente.

3. Sono escluse tutte le sanzioni collegate al tributo, gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973

n. 602, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, tutti gli aggi e tutte le spese accessorie e di notifica.

4. Sono definibili le controversie tributarie il cui ricorso sia stato notificato alla controparte entro il 23 giugno 2017 e per le quali alla data di presentazione della domanda di definizione agevolata il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva, anche per quanto riguarda l'atto introduttivo inammissibile.

5. Sono escluse dalla definizione le controversie concernenti anche solo in parte:

a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio del 26 maggio 2014, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;

b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.

6. Entro il 30 settembre 2017, per ciascuna controversia autonoma è presentata una distinta domanda di definizione esente dall'imposta di bollo. Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato. La domanda deve essere presentata dal soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione.

7. Dagli importi dovuti ai sensi del presente articolo si scomputano quelli già pagati per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di giudizio nonché quelli già pagati per la definizione agevolata di cui all'articolo 6 del decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, indipendentemente dalla validità o meno della definizione dei ruoli.

8. Fuori dai casi di soccombenza previsti al comma 1, lettera b), n. 1, la definizione non dà luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione.

9. Le somme dovute per la definizione possono essere versate anche ratealmente in un massimo di sei rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano 50.000 euro. La prima rata scade il 30 settembre 2017. Gli interessi legali sono calcolati dal 30 settembre 2017 sull'importo delle rate successive. Al versamento degli importi dovuti si applicano le disposizioni previste dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, con la possibilità delle compensazioni.

10. L'omesso versamento delle rate successive alla prima entro le date stabilite non determina l'inefficacia della definizione; per il recupero delle somme non corrisposte a tali scadenze si applicano le disposizioni dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, e sono altresì dovuti una sanzione amministrativa pari al 30 per cento delle somme non versate, ridotta alla metà in caso di versamento eseguito entro i 60 giorni successivi alla scadenza medesima, e gli interessi legali.

11. La definizione si perfeziona soltanto con il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

12. In caso di pagamento in misura inferiore a quella dovuta, qualora sia riconosciuta la scusabilità dell'errore, è consentita la regolarizzazione del pagamento medesimo entro 60 giorni dalla data di ricevimento della relativa comunicazione dell'organo competente.

13. Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, anche orale, dichiarando di voler valutare l'opportunità di avvalersi delle disposizioni del presente articolo. In tal caso, il processo deve essere sospeso fino al 31 dicembre 2017. Se entro tale data il contribuente avrà depositato copia della domanda di definizione del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2018. In caso di mancata definizione, il contribuente deve osservare l'articolo 43 del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 e successive modifiche ed integrazioni.

14. Per le controversie definibili sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono alla data di entrata in vigore del presente articolo fino al 30 settembre 2017.

15. L'eventuale diniego della definizione, per motivi sostanziali e non formali, è notificato entro il 31 luglio 2018 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite. Nel caso in cui la definizione della lite è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo. Il processo si estingue in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che ne ha interesse. L'impugnazione della pronuncia giurisdizionale e del diniego, qualora la controversia risulti non definibile, valgono anche come istanza di trattazione. Le spese dell'intero processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate, ai sensi dell'articolo 46 del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 e successive modifiche ed integrazioni.

16. La definizione perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, salvo quanto disposto dal comma 7.

17. Con uno o più provvedimenti del direttore dell'agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di attuazione del presente articolo. Tali modalità di attuazione devono garantire il riversamento alle regioni dei proventi derivanti dalla definizione delle controversie relative all'IRAP e all'addizionale regionale all'IRPEF, in coerenza con quanto previsto dall'articolo 9 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68.

18. Qualora, a seguito del monitoraggio cui all'articolo 17, comma 12 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, le maggiori entrate derivanti dall'attuazione del presente articolo non dovessero realizzarsi in tutto o in parte, si applica l'articolo 17, commi da 12-bis a 12-quater della citata legge n. 196 del 2009. Nel caso di realizzazione di ulteriori introiti rispetto alle maggiori entrate previste, gli stessi possono essere destinati, prioritariamente, a compensare l'eventuale mancata realizzazione dei maggiori introiti di cui ai commi 575 e 633 dell'articolo 1 della legge 11 dicembre 2016, n. 232, nonché, per l'eventuale eccedenza, al reintegro anche parziale delle dotazioni finanziarie delle missioni e programmi di spesa dei Ministeri, ridotte ai sensi dell'articolo 13, da disporre con appositi decreti di variazione di bilancio adottati dal Ministro dell'economia e delle finanze.

Inammissibile l'appello notificato in modalità telematica, quando il processo ha avuto inizio in forma cartacea

Commento a Commissione tributaria regionale toscana, Sentenza n.1377 del 31 maggio 2017



di Marco Mecacci

Avvocato

La Commissione Tributaria Regionale della Toscana, con la sentenza n. 1377/2017 depositata il 31 maggio 2017, ha dichiarato inammissibile un ricorso in appello notificato dall'Agenzia delle Entrate di Firenze avverso una sentenza che aveva riconosciuto ad un contribuente il diritto ad alcune agevolazioni fiscali relative all'acquisto della prima casa.

In fatto, l'ufficio aveva emesso un avviso di liquidazione per un'imposta che riteneva dovuta, poiché il contribuente non aveva adibito l'immobile a prima casa entro tre anni dall'acquisto. Impugnato l'atto dal contribuente davanti alla commissione provinciale di Firenze, il ricorso era stato accolto nel merito e l'atto annullato.

Avverso detta pronuncia l'Agenzia delle Entrate di Firenze proponeva appello per motivi di merito, notificando il ricorso tramite posta elettronica certificata al difensore del giudizio di primo grado, ritenendo applicabile alla fattispecie in esame l'art. 9 D.M. 163/2013.

La sentenza in commento ha definito l'intero giudizio con una motivazione che attiene unicamente al rito processuale, ritenendo non conforme alla legge e pertanto inammissibile l'atto d'appello.

Il fulcro della sentenza, non particolarmente approfondito ma preciso, è costituito dall'analisi delle modalità introduttive del ricorso e dall'esame della normativa applicabile nella fattispecie concreta che presenta due vizi.

Il primo vizio, come accennato, attiene alla notificazione del ricorso, che non sarebbe conforme alle specifiche tecniche e alle modalità previste dal Codice dell'Amministrazione Digitale (D.P.R. 68/2005).

Il secondo vizio, concerne la scelta dell'appellante di utilizzare il canale telematico, ritenuto

inammissibile in un giudizio iniziato in primo grado con modalità analogica.

Vediamo, in concreto, come la Commissione è giunta alla decisione.

L'appello riguarda un procedimento iscritto a ruolo nel 2014 davanti alla commissione tributaria provinciale di Firenze. Il giudizio è dunque sicuramente antecedente all'entrata in vigore nella Regione Toscana del processo tributario telematico, disposta dall'art. 16 del Decreto del Decreto del 04/08/2015 del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

La Commissione regionale, ritiene innanzitutto invalida la modalità di notificazione dell'appello, poiché la medesima non potrebbe limitarsi all'invio di una pec contenente l'atto al difensore del contribuente nel giudizio di primo grado.

Secondo la Commissione, una simile modalità di invio degli atti contrasta con il disposto dell'art. 16 comma 4 del D.M. 68/2005, che nel disciplinare le modalità di invio degli atti a mezzo pec, prevede disposizioni normative speciali per tutti i procedimenti giudiziari¹.

Individuata *in limine litis* l'illegittimità del procedimento di notificazione, la Commissione Regionale esplicita poi ulteriori ragioni a sostegno della sua decisione, confutando innanzitutto le argomentazioni che l'appellante aveva evidenziato nella memoria illustrativa, facendo leva sulla *"facoltatività dell'uso dei mezzi di notifica, sul presupposto di essere stata la Regione Toscana, abilitata in tal senso"*.

L'appellante ha sostenuto, infatti, che la facoltatività del processo tributario telematico in vigore dal 01/12/2015 nella Regione Toscana, consentirebbe di introdurre un giudizio d'appello con modalità telematiche anche nei procedimenti iniziati in primo grado in forma analogica.

In concreto, essendo iniziato il processo di primo grado nel 2014, cioè prima del primo dicembre 2015, la forma telematica dell'appello dovrebbe essere ammissibile poiché altrimenti, limitandola ai soli processi iniziati dal primo grado dopo tale data, il sistema finirebbe per essere esautorato e non consentirebbe di rendere più efficiente e rapida la giustizia tributaria.

La Commissione Regionale, tuttavia, non è di questo avviso, poiché dopo avere premesso che il processo tributario telematico deve essere collocato in un contesto complessivo di digitalizzazione della giustizia, giunge alla conclusione opposta. Infatti, *"...se da un canto è pur vero che dal 1.12.2015 la regione Toscana, previa registrazione al SIGIT, possa utilizzare lo strumento della PEC per la notifica degli atti e per le comunicazioni ad essi inerenti"* è altrettanto vero, che detta modalità applicativa è deve rispettare *"una serie di successivi atti ad essi collegati"*

¹ Art. 16 comma 4 D.M. 68/2005: *"Le disposizioni di cui al presente regolamento non si applicano all'uso degli strumenti informatici e telematici nel processo civile, nel processo penale, nel processo amministrativo, nel processo tributario e nel processo dinanzi alle sezioni giurisdizionali della Corte dei conti, per i quali restano ferme le specifiche disposizioni normative"*.

e che *“ciò vale non solo per il prosieguo dell’attività successiva alla comunicazione dell’atto di appello notificato via pec, ma anche con riferimento a quelli che sono stati gli atti compiuti nel primo grado del giudizio, cioè che in base al principio della facoltatività del PTT, la scelta di utilizzo dello stesso va effettuata ab origine, ovvero sin dal primo grado”*.

Proseguendo ancora nell’argomentazione, la corte specifica che *“la costituzione, la proposizione del ricorso e le comunicazioni conseguenti alle stesse, possono essere effettuate tutte - nessuna esclusa - in via telematica, dal che ne consegue che tutto il prosieguo del processo tributario, ivi compreso l’atto di appello, potrà essere effettuato con tale, formula, e tanto nel rispetto dei richiamati artt. 16 e 16 bis della norma sul processo telematico”*.

Al contrario di quanto sostenuto dall’appellante, però, *“non appare condivisibile l’inverso, vale a dire, la modifica di un iter da cartaceo in primo grado, in telematico in appello, superando così, di colpo, la normativa specifica in tema di notifica degli atti che rimane senz’altro quella sancita dalle norme del c.p.c. nel caso di mancato adeguamento per intero al PTT e tanto indipendentemente dalle possibilità introdotte dal processo tributario telematico che prevede allo stato, nella regione che ci occupa, ancora un sistema di alternatività”*.

La conclusione, per la Commissione Regionale, non può dunque essere che una: *“...nel caso specifico pertanto, l’appello così come notificato è da ritenersi inammissibile, e poiché ciò comporta l’inesistenza della sua notifica, per mancato rispetto delle modalità previste dall’art. 16 DLgs. 546/92, tutto ciò determina l’avvenuto passaggio in giudicato della sentenza di primo grado...”*.

Anche se la pronuncia non manca di originalità argomentativa ed esplicita un percorso logico sicuramente comprensibile per giungere alle conclusioni, lo scrivente ritiene utile evidenziare alcuni punti critici che sembrano contrastare con il dettato normativo esplicito delle disposizioni vigenti, certo non chiarissime, ma sufficienti ad individuare l’indirizzo del legislatore sul punto.

Non essendo sorte questioni sull’applicabilità del d.m. 163/2013 e del successivo regolamento applicativo del 04/08/2015 - norme secondarie - e sulla possibilità per le medesime di affiancarsi al D.lgs. 546/92 istituendo un sistema processuale alternativo, la Commissione avrebbe dovuto esaminare con maggiore attenzione il disposto dell’art 16 d.m. 04/08/2015.

Tale norma, infatti, non ha previsto l’applicabilità delle proprie disposizioni a tutti i giudizi iniziati per intero a far data dal 01/12/2015, come la commissione ha inteso, ma ha stabilito testualmente che le medesime, nelle Regioni Toscana ed Umbria, *“si applicano agli atti processuali relativi ai ricorsi notificati”* dal 1 dicembre 2015.

Se il Decreto Ministeriale avesse voluto limitare l’applicazione del processo tributario telematico ai soli nuovi procedimenti introdotti da tale data, avrebbe sicuramente utilizzato al posto

dell'espressione "ricorsi" il termine più ampio e preciso "giudizi"². Il termine ricorso, come atto introduttivo di un grado processuale può riferirsi sia al primo che al secondo grado; inoltre, la limitazione territoriale di applicazione dei decreti alle commissioni presenti in Umbria e Toscana, consente sicuramente di escludere che il termine potesse riferirsi al giudizio di cassazione.

All'interpretazione rigida che ritiene ammissibile la modalità telematica soltanto ai giudizi che abbiano avuto inizio *ab origine* in tale forma, sembra dunque preferibile un'altra interpretazione che preveda la possibilità di un giudizio telematico in appello, in adesione al testo letterale dell'art. 16 D.M. 04/08/2015.

Ad ulteriore sostegno di questa tesi, appare anche il disposto dell'art 12 del D.M. 23/12/2013, a norma del quale sembra che la segreteria possa acquisire anche atti e documenti depositati in formato cartaceo, con successivo obbligo di copia informatica mediante scansione e di inserimento nel fascicolo telematico³. La disposizione sembrerebbe infatti ipotizzare, almeno in linea teorica, l'esistenza di un fascicolo misto, in parte telematico ed in parte cartaceo, alla stregua del processo civile.

L'accoglimento di una simile opinione, supererebbe ogni questione.

Non appare tuttavia necessario spingersi così lontano, per ritenere che l'interpretazione fornita dalla Commissione Regionale contrasti con le disposizioni speciali sopra richiamate.

Un altro punto non chiaro della pronuncia, è il riferimento che la commissione fa agli "*artt. 16 e 16 bis della norma sul processo telematico*". Per quanto consta, le norme che regolano il processo tributario telematico sono il Decreto del Ministero dell'Economia e Finanze del 23/12/2013 n. 163 e il successivo provvedimento del Direttore del Ministero del 04/08/2015, ma dette norme non contengono un articolo rubricato come "*16 bis*" e ai rispettivi articoli 16 prevedono precetti ben diversi dalla disciplina delle notificazioni⁴.

È probabile, dunque, che la commissione abbia voluto fare riferimento agli artt. 16 e 16-bis D.lgs 546/92, dedicati come noto alle notificazioni e comunicazioni, anche per via telematica.

Al contrario di quanto ha ritenuto la Commissione, però, è proprio il disposto dell'art. 16-bis comma 3 che sembra consentire la notificazione del ricorso in forma telematica. Come confer-

2 Una norma ben nota ai processualisti, è ad esempio l'art. 58 l. 18 giugno 2009 n. 69, che dispone l'applicazione delle disposizioni del codice di procedura civile "*ai giudizi instaurati dopo la data della sua entrata in vigore*".

3 Si riporta il testo dell'art. 12:

Art. 12 Deposito di atti e documenti non informatici. 1. Gli atti e documenti depositati in formato cartaceo sono acquisiti dalla Segreteria della Commissione tributaria che provvede ad effettuarne copia informatica e ad inserirla nel fascicolo informatico, apponendo la firma elettronica qualificata o firma digitale ai sensi dell'articolo 22, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82. 2. Con il decreto di cui all'articolo 3, comma 3, sono individuate le modalità di acquisizione di copia informatica degli atti e documenti cartacei fornita dalle parti processuali o dagli altri soggetti previsti dall'articolo 3, comma 2.

4 L'art. 16 d.m. 163 è dedicato alla "*redazione e deposito dei provvedimenti*" e il già citato art 16 del D.M. 04/08/2015 disciplina l'entrata in vigore del sistema.

mato anche dalla cassazione⁵, la norma fa riferimento esplicito alle modalità previste dal D.M. 163/2013 ed ai successivi decreti applicativi per le notificazioni a mezzo pec, rinviando espressamente a tale disposizione.

La notificazione dell'atto introduttivo del processo tributario telematico, dunque appare sicuramente regolata dall'art. 9 d.m. 163/2013, che rinviando all'art 5 della medesima fonte, si limita a specificare che *"sono eseguite mediante la trasmissione dei documenti informatici all'indirizzo di PEC di cui all'articolo 7"*, nulla aggiungendo in ordine alle modalità di trasmissione.

In questo senso, pertanto, non appare chiaro neanche il riferimento alla circostanza che l'atto notificato non sarebbe conforme al D.P.R. 68/2005, per il quale debbono essere le singole normative di settore a disciplinare le modalità di notificazione tramite posta elettronica certificata degli atti giudiziari.

Il disposto dell'art. 9 D.M. 163/2013, infatti, oltre ad essere richiamato dall'art. 16-bis comma 3 D.lgs. 546/92, appare far parte proprio di quelle disposizioni settoriali previste dall'art. 16 comma 4 D.P.R. 68/2005. Non appare dunque conforme a diritto sostenere che la notifica non sarebbe ammissibile perché esclusa.

In conclusione, se è vero che la disciplina del D.M. 163/2013 non sembra individuare - in difformità rispetto alle altre discipline di settore degli atti processuali - alcuna modalità "forte" di redazione della notificazione, come l'obbligo di sottoscrizione digitale dell'atto e la compilazione della relata di notifica, non sembra tuttavia che detta mancanza, in assenza di sanzioni esplicite, possa essere sufficiente a far dichiarare il procedimento inammissibile.

Per opinione costante, infatti, anche al processo tributario si applicano i principi generali fissati dal codice di procedura civile, a norma del quale, qualsiasi ipotesi di vizio della notificazione è da considerarsi sanato, ai sensi e per gli effetti degli articoli 160 e 156 terzo comma c.p.c., ove risulti dimostrato che l'atto è entrato nella sfera di conoscibilità del destinatario⁶.

5 Cfr Cass., Sez. VI civ. – T, ord. 15 febbraio 2017, n. 4066, secondo la quale *"le notifiche a mezzo posta elettronica certificata nel processo Tributario sono consentite, laddove è operativa la disciplina del c.d. processo tributario telematico"*. Nello stesso senso, Cass. Sez. VI civ. – T, ord. 12 settembre 2016, n. 17941, per la quale *"ai sensi dell'art. 16 bis, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, che richiama il d.m. 23 dicembre 2013, n. 163, le notifiche tramite PEC degli atti del processo tributario sono previste in via sperimentale solo a decorrere dal 1° dicembre 2015 ed esclusivamente dinanzi alle commissioni tributarie della Toscana e dell'Umbria, come precisato dall'art. 16 del d.m. 4 agosto 2015"*. Sulle impugnazioni in via telematica, si veda M. Tamburini, in *Le Guide – Il Fisco, Processo Tributario Telematico*, Wolters Kluwer, Minilano Fiori Assago, 2017, pp. 91 ss.

6 Per la cassazione, la funzione dell'attività di notifica è quella di portare a conoscenza del destinatario l'esistenza dell'atto che lo riguarda, e quando ciò si sia pacificamente verificato non può derivare alcuna conseguenza pratica (Cass. 29 aprile 2015, n. 8674; Cass., 26 gennaio 2015, n. 1301; 14 gennaio 2015, n. 416; 19 dicembre 2014, n. 27089). Con riferimento specifico alle notificazioni a mezzo pec, inoltre è ben nota la giurisprudenza delle Sezioni Unite della Cassazione, che sentenza n. 7665, ha ribadito che *"...il principio, sancito in via generale dall'art. 156 c.p.c., secondo cui la nullità non può essere mai pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato, vale anche per le notificazioni, anche in relazione alle quali pertanto la nullità non può essere dichiarata tutte le volte che l'atto, malgrado l'irritualità della notificazione, sia venuto a conoscenza del destinatario"* Secondo le Sezioni Unite, ciò che rileva è il risultato dell'effettiva conoscenza dell'atto che consegue alla consegna telematica dello stesso nel luogo virtuale, cioè all'indirizzo di PEC, e ove chi impugni la validità della notifica non adduca alcuno specifico pregiudizio al proprio diritto di difesa, né faccia riferimento ad un'eventuale difformità tra il testo recapitato telematicamente, si verifica un fatto idoneo ad escludere l'ammissibilità di qualsiasi doglianza.

Infine, l'ammissibilità di un procedimento d'appello che abbia inizio in modalità telematica anche ove il precedente grado abbia seguito la forma analogica appare conforme al disposto dell'art. 16 D.M. 04/08/2015.



M. Mecacci - "*Deposito telematico di documenti, memorie illustrative e motivi aggiunti*" in **Processo tributario telematico** - AA.VV. - Le Guide Il Fisco, 2017.

http://shop.wki.it/il_Fisco/Libri/Processo_tributario_telematico_s637694.aspx

Il principio di capacità contributiva limita il fisco nella scelta dell'accertamento analitico o induttivo

Commento a Corte di Cassazione, Sezione V Civile, Sentenza n. 2873 del 3 febbraio 2017



di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

Avvocati Tributaristi

La persona fisica obbligata alla tenuta delle scritture contabili può essere sottoposta a diverse tipologie di accertamento, tra cui l'accertamento analitico (art. 39, comma 1, d.p.r. n. 600/1973 e art. 54 d.p.r. n. 633/1972) e l'induttivo (art. 39, comma 2, d.p.r. n. 600/1973).

L'accertamento analitico ha ad oggetto l'analisi delle singole componenti della base imponibile così come risultanti dalla contabilità ufficiale del contribuente e dalla dichiarazione.

Tale tipo di accertamento viene disciplinato dall'art. 39, comma 1, del d.p.r. n. 600/1973, il quale peraltro prevede due ulteriori sotto-tipologia, ovvero:

- l'accertamento analitico-contabile;
- l'accertamento analitico-induttivo.

L'accertamento analitico *ex art. 39, primo comma*, d.p.r. n. 600/1973 viene effettuato sia per le imposte dirette sia per l'IVA, sulla base dei dati risultanti dalle scritture contabili e, in tal senso, viene denominato accertamento analitico- contabile:

- analitico, poiché presuppone la conoscenza della fonte;
- contabile, poiché si basa sulle singole componenti di reddito derivanti dalla stessa contabilità.

Con tale accertamento, pertanto, l'amministrazione finanziaria non mette in discussione le scritture contabili che, anzi, vengono prese proprio a supporto al fine della rideterminazione del reddito.

Viceversa, per quanto attiene all'accertamento analitico-induttivo, l'ufficio si avvale di tale accertamento, previsto dal comma primo dell'art. 39 cit. lette. d), se:

- l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 del d.p.r. n. 600/1973 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32;
- l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti.

L'art. 39, comma 2, del d.p.r. n. 600/1976 disciplina il cosiddetto accertamento induttivo-extracontabile, anche detto accertamento induttivo "puro". In particolare, l'ufficio ricorre a tale metodo di accertamento in presenza di gravi violazioni commesse dal contribuente ed espressamente previste dalla norma, ovvero:

- a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;
- b) quando alla dichiarazione non è stato allegato il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite;
- c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;
- d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.

Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto.

d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabi-

lità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione.

Peraltro, se è pur vero che, con tale accertamento, l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni semplici, tuttavia occorre che la ricostruzione del reddito parta sempre da un fatto noto per rappresentare un fatto ignoto, non potendo questa essere del tutto apodittica.

L'accertamento induttivo-extracontabile trae, pertanto, origine dalla conoscenza di un fatto significativo attraverso il quale si perviene alla determinazione induttiva del reddito. (Cass. n. 2605/2000).

Al riguardo, la Corte di Cassazione con una sentenza Cass. 3 febbraio 2012 n. 1555 è intervenuta stabilendo il principio secondo cui, anche in caso di inattendibilità della contabilità, l'amministrazione finanziaria può procedere all'accertamento analitico e non necessariamente a quello induttivo.

Rientra, pertanto, nella discrezionalità dell'ufficio la scelta del tipo di accertamento di cui avvalersi e spetta, viceversa, al contribuente dimostrare, mediante l'esibizione di adeguata documentazione probatoria, l'illegittimità dell'accertamento.

In linea generale, quindi, all'Amministrazione finanziaria è concessa un'ampia facoltà di scelta del modus operandi, che può manifestarsi anche nell'accertamento cosiddetto analitico-induttivo, fondato sul rinvenimento di inesattezze contabili gravi, ovvero sul riscontro di situazioni di rilevante infedeltà in fatture, atti e documentazione varia. Purchè non vi sia un pregiudizio sostanziale (Cass. 8333/2012; Cass. 19258/2005).

Ebbene, di recente la Suprema Corte con sentenza Cass. civ. Sez. V, 03 febbraio 2017, n. 2873 così ha deciso: *<<Il potere dell'Amministrazione finanziaria, se esercitato nell'ambito delle previsioni di legge, di scegliere discrezionalmente il metodo di accertamento da utilizzare nel caso concreto, è insindacabile, di talché il contribuente, in assenza di pregiudizio sostanziale, non ha titolo a dolersi della scelta operata. In presenza di pregiudizio, invece, il giudice ha il potere di annullamento dell'atto impositivo, ciò non configurando travalicamento della giurisdizione nell'ambito di poteri discrezionali della Pubblica Amministrazione, in quanto espressione del legittimo sindacato del giudice tributario che ben può tener conto, ai fini della decisione, della metodologia adottata per la raccolta degli elementi utilizzati per la rettifica quando le emerse risultanze appaiano incongrue rispetto alla situazione concreta (come nella specie).>>.*

In concretezza, nell'attività di verifica vi è un sostanziale obbligo di scegliere per il metodo di accertamento che, meglio degli altri, riesca ad individuare la reale capacità contributiva del contribuente.

Commissione tributaria regionale toscana, Sentenza n.1377 del 31 maggio 2017

Svolgimento del processo

Con l'impugnata sentenza la C.T.P. di Firenze accoglieva il ricorso proposto dal sig. (...) a seguito di notifica dell'avviso di liquidazione emesso dalla Agenzia delle Entrate di Firenze relativamente a revoca dei benefici fiscali per la prima casa.

Avverso tale sentenza proponeva appello l'Agenzia delle Entrate di Firenze, deducendo che la stessa sentenza presentava indubbie carenze circa la valutazione del dies a quo con riferimento al calcolo di notifica dell'atto impugnato, in relazione all'atto di compravendita, stipulato il 23.05.2011, sosteneva poi che nel caso di specie, non si poteva assolutamente evidenziare una causa di forza maggiore nelle eccezioni poste dal ricorrente per il mancato adempimento di quanto previsto dalla normativa specifica per le agevolazioni richieste.

Notificava tale atto di appello a mezzo pec, presso il domicilio eletto dal (...) vale a dire presso il suo difensore.

Si costituiva in giudizio il (...) a mezzo del suo difensore ed eccepiva in primis, la inammissibilità della notifica dell'appello effettuata in via telematica, e per quanto attiene al merito della questione, si riportava a quanto già dedotto in primo grado, con riferimento sia alle deduzioni tecnico-giuridiche sulla decadenza del notificato avviso di liquidazione, sia per quel che atteneva alla documentata forza maggiore.

Indi questo collegio ha adottato la deliberazione, come da dispositivo e motivi qui contenuti, all'udienza odierna, svoltasi con le formalità di cui all'art. 34 d. lgs. 546/92 nella ricorrenza di ogni requisito previsto dalla detta norma.

Motivi della decisione

La Commissione Tributaria di Firenze ritiene fondato il primo motivo di eccezione proposta dall'appellato; vale a dire la inammissibilità dell'appello prodotto con notifica a mezzo pec.

La notifica di atti giudiziari tributari a mezzo pec infatti non può ritenersi ammissibile alla stregua della testuale esclusione prevista a riguardo dall'art. 16 co. 4 del regolamento sull'utilizzo della pec approvato con dpr 11.02.05 n. 68.

Né possono ritenersi a tal proposito valide le argomentazioni svolte sul punto dalla Agenzia di Firenze con le sue memorie illustrative, allorquando stabilisce, ponendo in essere una distinzione tra norma primaria e norma secondaria, il concetto della facoltatività dell'uso dei mezzi di notifica, sul presupposto di essere stata la Regione Toscana, abilitata in tal senso.

Il processo tributario telematico si colloca, al parere di questa commissione, nell'ambito del processo di digitalizzazione della giustizia già attuato nel processo civile. Se da un canto è pur vero che dal 1.12.2015 la regione Toscana, previa registrazione al SIGIT, possa utilizzare lo strumento della PEC per la notifica degli atti e per le comunicazioni ad essi inerenti, è soggetta poi ad una serie di succes-

sivi atti ad essi collegati.

Ciò vale non solo per il prosieguo dell'attività successiva alla comunicazione dell'atto di appello notificato via pec, ma anche con riferimento a quelli che sono stati gli atti compiuti nel primo grado del giudizio, cioè che in base al principio della facoltatività del PTT, la scelta di utilizzo dello stesso va effettuata ab origine, ovvero sin dal primo grado. La costituzione, la proposizione del ricorso e le comunicazioni conseguenti alle stesse, possono essere effettuate tutte -nessuna esclusa- in via telematica, dal che ne consegue che tutto il prosieguo del processo tributario, ivi compreso l'atto di appello, potrà essere effettuato con tale formula, e tanto nel rispetto dei richiamati artt. 16 e 16 *bis* della norma sul processo telematico. Non appare condivisibile l'inverso, vale a dire, la modifica di un iter da cartaceo in primo grado, in telematico in appello, superando così, di colpo, la normativa specifica in tema di notifica degli atti che rimane senz'altro quella sancita dalle norme del c.p.c. nel caso di mancato adeguamento per intero al PTT e tanto indipendentemente dalle possibilità introdotte dal processo tributario telematico che prevede allo stato, nella regione che ci occupa, ancora un sistema di alternatività.

Nel caso specifico pertanto, l'appello così come notificato è da ritenersi inammissibile, e poiché ciò comporta l'inesistenza della sua notifica, per mancato rispetto delle modalità previste dall'art. 16 d.l. legislativo 546/92, tutto ciò determina l'avvenuto passaggio in giudicato della sentenza di primo grado presentata l'1.02.2016, con ogni conseguenza di legge.

Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Così provvede: dichiara l'appello inammissibile; condanna l'Ufficio alle spese del doppio grado del giudizio che liquida in complessivi (...) oltre accessori di legge, se dovuti.

Corte di Cassazione, Sezione V Civile, Sentenza n. 2873 del 3 febbraio 2017

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 273 del 29 dicembre 2011 la Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria respingeva l'appello proposto dalla s.a.s. M.F. & Figli e dai soci F., M. e Mi.Fa. avverso la sentenza di primo grado che aveva a sua volta respinto i ricorsi dai medesimi proposto per contestare la rettifica del reddito d'impresa conseguente al disconoscimento di costi non documentati per 4.730.031,54 Euro, di cui agli avvisi di accertamento emessi in relazione all'anno di imposta 2005 ai fini IRAP ed IRPEF, anche nei confronti dei soci della società di persone per la quota di reddito ai medesimi imputata per trasparenza ai sensi del TUIR art. 5 (D.P.R. n. 917 del 1986) e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 *bis*.

A fronte della violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, dedotta dagli appellanti per avere l'Agenzia delle entrate proceduto ad accertamento con metodo analitico pur in presenza dei presupposti (nella specie, l'inattendibilità delle scritture contabili) per procedere ad accertamento induttivo, la CTR, richiamando vari arresti di questa Corte, sosteneva che l'Amministrazione finanziaria non era in alcun modo vincolata ad adottare l'uno o l'altro metodo, nè nella ricostruzione del reddito con metodo induttivo era totalmente svincolato dalle scritture dell'imprenditore, nè il giudice tributario poteva procedere alla rideterminazione del reddito d'impresa con il metodo induttivo una volta che l'Agenzia delle entrate aveva adottato quello analitico, osservando, peraltro, che i contribuenti neanche avevano provato di aver sostenuto parte dei costi recuperati a tassazione.

2. Ricorrono per cassazione i contribuenti sulla base di un unico motivo cui replica l'Agenzia delle entrate con controricorso.

3. Il Collegio ha autorizzato la redazione della sentenza con motivazione semplificata.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso, con cui viene dedotta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, artt. 3 e 53 Cost., nonché la L. n. 241 del 1990, art. 21 - octies, la ricorrente si duole della scelta del metodo di ricostruzione del reddito d'impresa operata dall'Amministrazione finanziaria, che ha fatto ricorso a quello analitico pur sussistendo le condizioni poste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, per procedervi con metodo induttivo, lamentando anche i risultati irragionevoli ed incongrui restituiti dall'applicazione di quel metodo, tali da integrare anche una violazione dei principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva di cui agli artt. 3 e 53 Cost..

A tale ultimo riguardo sostiene che l'operata rettifica del reddito d'impresa ha determinato una redditività del 37% , assolutamente irragionevole nell'ambito dell'edilizia pubblica in cui operava la società e che la stessa Agenzia delle entrate in occasione del contraddittorio aveva indicato - per aziende

similari - nella misura del 4% (pag. 37 del ricorso). A detta dei ricorrenti, percentuali ancora minori risultavano dall'Osservatorio dei lavori pubblici dell'Umbria, dai dati elaborati da una società di ricerca sui bilanci depositati presso la CCIAA di Perugia, dai parametri e studi di settore.

2. Il motivo è fondato e va accolto.

L'orientamento giurisprudenziale di legittimità in tema di accertamento delle imposte sui redditi è assolutamente consolidato nel ritenere insindacabile il potere dell'amministrazione finanziaria, se esercitato nell'ambito delle previsioni di legge, di scegliere discrezionalmente il metodo di accertamento da utilizzare nel caso concreto e, pertanto, la parte contribuente, in assenza "di pregiudizio sostanziale" (secondo Cass. n. 8333 del 2012), non ha titolo a dolersi della scelta operata (cfr. Cass. n. 19258 del 2005; n. 20837 del 2005; n. 13430 del 2012; n. 8333 del 2012; n. 16980 del 2015; v. anche Cass. n. 13350 del 2009). V'è però da dire che nel caso di specie, considerando il risultato restituito dall'applicazione di quel metodo (in termini di percentuale di redditività determinata considerando un utile di circa Euro 4.800.000,00 che la società avrebbe ricavato da circa Euro 13.000.000,00 di fatturato nell'anno in verifica - v. ricorso pag. 33), non può escludersi che i contribuenti abbiano subito un concreto pregiudizio dalla scelta metodologica operata dall'amministrazione finanziaria, apparendo irragionevole ed incongrua, alla stregua dei dati riferiti dai contribuenti, l'applicazione di una percentuale di ricavi del 37% ad un'impresa operante quasi esclusivamente nel settore degli appalti pubblici.

Da tale ultima circostanza, confermata dal contenuto del processo verbale di constatazione (riportato per autosufficienza a pag. 6 del ricorso) in cui si afferma che i committenti della società in verifica erano "essenzialmente pubbliche amministrazioni" e dalla quale gli stessi verificatori hanno fatto conseguire la "scarsissima possibilità teorica, per la società, di sottrarre i ricavi derivanti da contratti di appalto alla fatturazione"; dalla riscontrata sussistenza di gravi, numerose e ripetute inesattezze ed omissioni, anche formali, con duplicazione anche di talune registrazioni, rilevate nelle scritture contabili (v. ricorso, pag. 8), tali da potersi ritenere assolutamente inattendibili; dalla evidente discrasia emergente tra la percentuale di ricarico applicata nel caso di specie alla società verificata e quelle, invece, desumibile dai dati dall'Osservatorio dei lavori pubblici dell'Umbria, pubblicati nel bollettino ufficiale di quella regione, dai dati elaborati da una società di ricerca sui bilanci depositati presso la CCIAA di Perugia, dai parametri e studi di settore per imprese di medie dimensioni operanti nel settore dei lavori pubblici, ma soprattutto da quella (pari al 4%) che la stessa Agenzia delle entrate, in sede di contraddittorio, aveva ritenuto congruo per aziende similari a quella verificata; da tutte queste circostanze, dall'amministrazione finanziaria neanche contestate, deve trarsi il convincimento della assoluta incongruenza delle risultanze della verifica. Da ciò discende l'accoglimento del ricorso, che, così come questa Corte ha avuto modo di osservare (v. Cass. 23463 del 2007), non costituisce un "travalicamento della giurisdizione nell'ambito di poteri discrezionali della PA", ma è espressione del legittimo sindacato del giudice tributario che "ben può tener conto ai fini della decisione della metodologia adottata per la raccolta degli elementi utilizzati per la rettifica quando le emerse risultanze appaiono incongrue rispetto alla situazione" concreta.

3. La sentenza impugnata va quindi cassata e rinviata alla Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, in diversa composizione, che rivaluterà la vicenda alla stregua di quanto sopra si è rilevato, provvedendo anche alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, in diversa composizione.

iltributo.it
associazione
per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale 

