



- › Ho visto cose che voi umani...
- › Decreto “sblocca-cantieri”: le irregolarità fiscali non definitive escludono le imprese dalle gare pubbliche
- › Il presupposto impositivo irap – gli ultimi indirizzi giurisprudenziali
- › *Joint Transfer Pricing Forum: Il Profit Split Method*
- › Modello 770 come prova del versamento delle ritenute - responsabilità solidale sostituto sostituito
- › Obbligo di contraddittorio preventivo rispettato anche con il decorso di sessanta giorni dal verbale di accesso. Qualche considerazione critica
- › Valore probatorio degli atti notori nel processo tributario

#54.2019

## Approfondimento *online* - Anno 5

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

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](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:

Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521

E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



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

**Collegati su [www.iltributo.it](http://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](mailto:info@iltributo.it) o collegati al ns sito

## RC PROFESSIONALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

### Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

Dopo **oltre 15 anni di esperienza** maturati nella gestione della Convenzione Nazionale con l'Unione Giovani Dottori Commercialisti la Filippi Broker, già dal 2013, è stata **scelta da importanti Ordini Professionali** - fra i quali quello di Roma e Verona - per mettere a disposizione dei propri Iscritti la **copertura per il Rischio PROFESSIONALE**.

La Polizza RC PROFESSIONALE in Filippi Broker srl ha oggi un Suo ufficio dedicato, gestito da un Team di persone specializzate, competenti e professionali.

Le principali **CARATTERISTICHE** che differenziano la nostra proposta dalle altre assicurazioni professionali:

- Retroattività
- Franchigia in forma fissa, anche per attività di sindaco e/o revisore
- Visto di conformità gratuito, nuovo massimale € 3.000.000
- Nessuna regolazione di premio

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	Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
Premio annuo lordo:		Premio annuo lordo:	
Senza incarichi sindacali - € 265,00	Senza incarichi sindacali - € 415,00	Senza incarichi sindacali - € 305,00	Senza incarichi sindacali - € 470,00
Con incarichi sindacali - € 350,00	Con incarichi sindacali - € 560,00	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

Scopri anche la polizza Filippi Broker dedicata esclusivamente al **CYBER RISK** - studiata e coordinata con una primaria compagnia assicurativa con **Premio Annuo Lordo di € 320,00**.

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

**CONTATTACI SENZA IMPEGNO**

PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO





Ho visto cose che voi umani...

....02

*di Luca Mariotti*

## Approfondimento

Decreto “sblocca-cantieri”: le irregolarità fiscali non definitive e  
scludono le imprese dalle gare pubbliche

....05

*di Maurizio Villani e Federica Attanasi*

Il presupposto impositivo irap – gli ultimi indirizzi giurisprudenziali

....10

*di Patrik Angelone*

*Joint Transfer Pricing Forum: Il Profit Split Method*

....20

*di Paolo Soro*

Modello 770 come prova del versamento delle ritenute  
- responsabilità solidale sostituto sostituito

....30

*di Luca Labano*

## Giurisprudenza - Commento

### Corte di Cassazione

*Obbligo di contraddittorio preventivo rispettato anche con il decorso di sessanta giorni dal verbale di accesso. Qualche considerazione critica* . . . . 36

(Corte di Cassazione, Ordinanza n. 12094 dell'8 maggio 2019)


**commento di Luca Mariotti**


*Valore probatorio degli atti notori nel processo tributario* . . . . 46

(Corte di Cassazione, Ordinanza n. 13174 del 16 maggio 2019)

**commento di Alessandra Rizzelli**

## Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione, Ordinanza n. 12094 dell'8 maggio 2019 . . . . 48

 Corte di Cassazione, Ordinanza n. 13174 del 16 maggio 2019 . . . . 52

## Il Punto

Ho visto cose che voi umani...

di Luca Mariotti



*“Io ho visto cose che voi umani non potreste immaginarvi, navi da combattimento in fiamme al largo dei bastioni di Orione, e ho visto raggi B balenare nel buio vicino alle porte di Tanhäuser.....”*

Il monologo appena citato appartiene ormai alla storia del cinema. Quelli che hanno la mia età si ricorderanno l'attore Rutger Hauer nei panni del replicante Roy Batty in una scena epica del celebre film *Blade Runner*.

Ma la frase è divenuta anche, per molti di quella generazione, un modo per evidenziare degli accadimenti strani o paradossali. E l'abbiamo evocata in modo provocatorio per porre, in apertura di numero, il richiamo ad una Ordinanza della Sezione Tributaria (n. 12094/2019) che troverete commentata più avanti e - con essa - presentare una riflessione un po' più ampia sulle vicende della giurisprudenza della Suprema Corte (e, per la verità, anche della Consulta in ambito tributario) degli ultimissimi anni.

Un breve cenno di metodo innanzitutto. Abbiamo scritto più volte che l'iniziativa de “Il Tributo” è nata dalla volontà di alimentare il dibattito giuridico in ambito tributario cercando di uscire dalle secche del *politically correct* degli anni 2012-2014 con l'editoria del settore in mano ai nostri amici del “Fate Presto!” e ai comitati di redazione composti dai fiscalisti delle multinazionali. Abbiamo, credo, conservato apertura nei confronti di tutte le idee e di tutte le letture. Se ciò non fosse stato vorrebbe dire che si sono commessi degli errori e ce ne scusiamo. Abbiamo avuto sempre e continueremo ad avere rispetto estremo per i Giudici e per le Istituzioni. Le regole di convivenza impongono infatti di non puntare mai il dito contro l'arbitro che deve essere sovrano e libero nella funzione che svolge.

Ciò non impedisce tuttavia di esprimere delle valutazioni sulle decisioni dell'arbitro stesso, pur rispettandone la funzione primaria. Con educazione, rigore ed argomenti.

Il titolo del presente editoriale, per quanto appena detto, va un po' fuori linea. Vi preghiamo quindi di considerarlo in senso ironico alla stregua di una bonaria e costruttiva provocazione.

Chi ha seguito da vicino le sentenze tributarie degli ultimi anni, se ha un minimo di preparazione in ambito fiscale, avrà certo fatto qualche considerazione su alcune statuizioni della Suprema Corte. La vicenda dell'abuso del diritto, che ha caratterizzato (addirittura in ambito penale) i primi tre lustri del secolo, con principi asseritamente derivati direttamente dalla Carta Costituzionale; la questione dei “dirigenti illegittimi” nella quale la Suprema Corte ci ha detto che un'eccezione di nullità da inesistenza va posta nell'atto introduttivo a pena di

decadenza; la progressiva “trasfigurazione” - in ambito prima tributario, poi penalistico - delle società di capitali in società di persone, senza più alcuna limitazione di responsabilità; il coinvolgimento personale in fase di riscossione dei liquidatori e dei soci che interessa oggi anche gli atti di accertamento notificati anni dopo la cancellazione; la superficie “utile” ai fini delle agevolazioni prima casa che, dopo cinquant’anni di vigenza di un DM, si scopre comprendere anche i muri; le correlazioni tra valori definiti ai fini del registro e prezzi di realizzo ai fini delle imposte dirette (fino alla correzione legislativa), eccetera...

In ambito di giurisprudenza costituzionale ci è stato detto, altresì, che un tributo illegittimo va comunque applicato, almeno per il passato, in ossequio al pareggio di bilancio o che l’autotutela tributaria non ha niente di diverso dall’autotutela amministrativa in quanto l’interesse pubblico da tutelare può ben essere quello al gettito e non quello a una tassazione conforme ai principi, in sintesi estrema.

Una vicenda molto particolare è stata quella del principio di difesa endoprocedimentale, derivato dalle sentenze dei Giudici eurounitari e progressivamente affermatosi nel diritto interno, in ossequio proprio a quei principi. Statuito con assoluta coerenza in ben tre sentenze delle Sezioni Unite del 2013-2014 e dalla Corte Costituzionale nel 2015 e poi parzialmente rivisto a pochi mesi di distanza ancora dalle Sezioni Unite - ma perché tanti interventi in brevissimo tempo in un contesto nel quale non vi era contrasto interpretativo? Alla fine, il quadro di un contraddittorio “à la carte” che non convince nessuno: sì all’IVA, no alle dirette (anche nello stesso atto), sì agli studi di settore (per caratteristiche “ontologiche”), no agli accertamenti presuntivi in genere e analitico-induttivi in particolare, sì al nuovo redditometro, no al vecchio, e così di seguito....

Ma quando c’è un’autorevole lettura, come quella delle Sezioni Unite 2015, va rispettata, almeno fin quando il Legislatore non interverrà. La cosa che stupisce, e qui torniamo al riferimento all’Ordinanza di qualche settimana fa che troverete nel testo, è la linea della Sezione Tributaria che pian piano sta riducendo ulteriormente l’ambito di applicazione del principio, addirittura rispetto alla già parziale riduzione operata dal precedente del dicembre 2015.

In tale contesto non si esita a *bypassare* norme di Legge (ben tre regole, nell’Ordinanza) e principi interpretativi consolidati con una tendenza ad andare incontro a ciò che la parte pubblica esplicita nelle proprie circolari e/o nelle proprie linee difensive condivise. Del resto che ci sia una percentuale di successi imbarazzante da parte dell’Agenzia in Cassazione è cosa nota. Imbarazzante per gli autorevolissimi professionisti e spesso autori di manuali sulla materia che vengono regolarmente sbaragliati dall’Avvocatura.

Spesso, nello scardinare i Principi e le Leggi, si usa il precedente. Ma non è questa la funzione dello “stare decisis”. Il Giudice è soggetto solo alla Legge, come recita l’articolo 101 della Costituzione. E se un precedente non fa corretta applicazione della norma non va citato e utilizzato (magari pro-fisco). Va invece disatteso e motivatamente censurato.

Insomma, vorremmo tornare a leggere sentenze che siano più in linea con lo studio del diritto tributario e che rispecchino le elaborazioni della dottrina, che certo non sono di parte a prescindere, lasciando finalmente da parte le tesi originali e orientate al gettito. Ci pare questo un punto di partenza, non troppo considerato dai nostri politici per la verità, per un sereno rapporto fisco-contribuente che oggi si nutre di proclami e di principi di garanzia i quali nelle aule di Giustizia rischiano di non approdare affatto.

Stanco di programmi  
lontani anni luce  
dalla tua mentalità?

A glowing lightbulb is positioned in the upper right corner of the advertisement, resting on a wooden surface. The lightbulb is illuminated, casting a warm glow. The background is a dark, textured wooden surface.**GBSOFTWARE**<sup>®</sup>  
L'evoluzione semplice

Nata dall'idea di un commercialista, GBsoftware S.p.A.  
porta ai professionisti l'esperienza di uno studio attivo  
dal 1977.

Siamo specializzati in software per Contabilità,  
Bilancio Europeo, Fiscale e Paghe.

PER SAPERNE DI PIÙ:

[www.gbsoftware.it](http://www.gbsoftware.it) - 06 97626328 - [info@gbsoftware.it](mailto:info@gbsoftware.it)

GBsoftware S.p.A. - Via B. Oriani 153, 00197 Roma  
Rea: Rm-1065349 - C.F. e P.Iva 07946271009



## Decreto “sblocca-cantieri”: le irregolarità fiscali non definitive escludono le imprese dalle gare pubbliche

di Maurizio Villani e Federica Attanasi

*Avvocati Tributaristi*

### - Premessa

Alla vigilia di una settimana decisiva per il **Decreto Legge n. 32/2019, c.d. “sblocca-cantieri”**, sta facendo molto discutere la norma introdotta con **l’art. 1, co.1, lett. n.) del citato decreto**, in base alla quale è stata **prevista, l’esclusione di un’impresa da una gara pubblica in caso di irregolarità fiscale o contributiva non accertata in maniera definitiva.**

Invero, anche se non definitivamente accertate, tutte le violazioni di obblighi relativi al pagamento di imposte, tasse e contributi - di importo superiore a 5.000 euro - conosciute dalla stazione appaltante possono comportare l’esclusione dalla partecipazione a gare d’appalto, a meno che l’operatore economico, prima della scadenza del termine per la presentazione delle domande, non provveda a pagare (anche a rate) le somme

dovute, comprensive di sanzioni e interessi.

In sostanza, la non ottemperanza da parte di un’impresa «*agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali non definitivamente accertati*» determina l’impossibilità assoluta di partecipare ad una gara d’appalto: è questo quanto stabilisce il nuovo comma 4 dell’articolo 80 del Dlgs 50/2016, a seguito delle modifiche apportate dal D.L. n. 32/2019.

Più nel dettaglio, **la norma in esame novella taluni commi dell’articolo 80 del Codice dei contratti pubblici**, che disciplina i motivi di esclusione di un operatore economico dalla partecipazione a una procedura d’appalto o concessione. In particolare, l’art.1, co.1 del D.L.32/2019 ha modificato i commi 1, 2, 3, 4 e 5 del citato articolo 80 e ne ha sostituito il comma 10; oggetto del presente elaborato sarà, però, più specificamente la modifica apportata al co. 4 dell’art. 80

che, certamente, rappresenta un intervento «estremo» (peraltro, già in vigore dal 19 aprile scorso), che rischia di avere un impatto maggiore sulla vita delle imprese, già stremate da un contesto economico alle prese con svariate difficoltà e limiti di sviluppo.

### **1 - Partecipazione alle gare d'appalto pre e post Decreto "sblocca-cantieri"**

Il legislatore, con l'art. 1, co.1, lett. n.) del **Decreto Legge n. 32/2019, c.d. "sblocca-cantieri"**<sup>1</sup>, ha previsto la possibilità per la **stazione appaltante** di escludere un operatore economico dalla partecipazione a una procedura d'appalto, laddove sia venuto a **conoscenza e possa adeguatamente dimostrare** che l'impresa non ha ottemperato agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali **non definitivamente accertati**.

La novella è, infatti, intervenuta modificando il co. 4 dell'art. 80 del D.Lgs. n.50/2016 – c.d. Codice dei contratti pubblici – che disciplina i motivi di esclusione di un operatore economico dalla partecipazione a una procedura d'appalto o concessione.

Di fatto, finora, ai fini dell'esclusione dalle gare pubbliche, le irregolarità fiscali dovevano essere «*gravi e definitivamente accertate*», quindi, oggetto di accertamenti non più impugnabili o di sentenze di condanna passate in giudicato. Pertanto, nel caso in cui l'operatore fosse stato nei termini per impugnare o avesse impugnato l'atto d'accertamento, non avrebbe potuto operare alcuna causa di esclusione legata a even-

tuali irregolarità fiscali.

**Prima delle modifiche, dunque, la vecchia norma stabiliva che la stazione appaltante potesse escludere dalla procedura l'operatore economico (oltre che a fronte della dimostrazione di gravi infrazioni - debitamente accertate - in materia di salute e sicurezza sul lavoro commesse dal medesimo operatore o del suo stato di fallimento, di liquidazione coatta o di concordato preventivo – ex Decreto legislativo n. 50/2016, co.5) solo in caso di "violazioni gravi, definitivamente accertate".** Nello specifico, il citato comma 4, prima delle modifiche, prevedeva che:

*<<Un operatore economico è escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se ha commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti. Costituiscono gravi violazioni quelle che comportano un omesso pagamento di imposte e tasse superiore all'importo di cui all'articolo 48-bis, commi 1 e 2-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. Costituiscono violazioni definitivamente accertate quelle contenute in sentenze o atti amministrativi non più soggetti ad impugnazione. Costituiscono gravi violazioni in materia contributiva e previdenziale quelle ostantive al rilascio del documento unico di regolarità contributiva (DURC), di cui al decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali 30 gennaio 2015, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 125 del 1° giugno 2015, ovvero delle certificazioni rilasciate dagli enti previdenziali di riferimento non aderenti al sistema dello sportello unico previdenziale. Il presente comma non si applica quando l'operatore economico ha ottemperato ai suoi obblighi pagando o impegnandosi in modo vincolante a pagare le imposte o i contributi previdenziali dovuti, compresi eventuali interessi*

1 Con decorrenza dal 19.04.2019.

*o multe, purché il pagamento o l'impegno siano stati formalizzati prima della scadenza del termine per la presentazione delle domande.>>.*

Ora, invece, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lett. n), D.L. n. 32/2019, la nuova disposizione prevede che un operatore può essere escluso dalla partecipazione a una procedura di appalto anche qualora la stazione appaltante sia a conoscenza e possa adeguatamente dimostrare che l'operatore non ha ottemperato agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali **non definitivamente accertati**. Sul punto, il nuovo comma 4 dell'articolo 80 del D.Lgs n.50/2016 tanto dispone:

*<< Un operatore economico è escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se ha commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti. Costituiscono gravi violazioni quelle che comportano un omesso pagamento di imposte e tasse superiore all'importo di cui all'articolo 48-bis, commi 1 e 2-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. Costituiscono violazioni definitivamente accertate quelle contenute in sentenze o atti amministrativi non più soggetti ad impugnazione. Costituiscono gravi violazioni in materia contributiva e previdenziale quelle ostantive al rilascio del documento unico di regolarità contributiva (DURC), di cui al decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali 30 gennaio 2015, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 125 del 1° giugno 2015, ovvero delle certificazioni rilasciate dagli enti previdenziali di riferimento non aderenti al sistema dello sportello unico previdenziale. **Un operatore economico può essere escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se la***

***stazione appaltante è a conoscenza e può adeguatamente dimostrare che lo stesso non ha ottemperato agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali non definitivamente accertati. Il presente comma non si applica quando l'operatore economico ha ottemperato ai suoi obblighi pagando o impegnandosi in modo vincolante a pagare le imposte o i contributi previdenziali dovuti, compresi eventuali interessi o multe, ovvero quando il debito tributario o previdenziale sia comunque integralmente estinto, purché l'estinzione, il pagamento o l'impegno si siano perfezionati anteriormente alla scadenza del termine per la presentazione delle domande>>.***

**In sostanza- in tema di irregolarità contributiva e previdenziale – è stato previsto che un operatore economico possa essere escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto quando la stazione appaltante possa dimostrarne la violazione degli obblighi attinenti al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali non definitivamente accertati, sopra la soglia di rilevanza di 5000 euro<sup>2</sup>.**

Rimane, invece, confermato che un operatore economico è comunque escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se ha commesso violazioni gravi, definitivamente accertate in sentenze o in atti impositivi non più soggetti ad impugnazione, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti.

A cambiare con il D.L. "sblocca-cantieri" sono, quindi, i requisiti di gravità e defini-

<sup>2</sup> Il tetto al quale fare riferimento per definire il concetto di gravità è inserito nel Dpr 602/1973, oggetto della circolare 13/2018 della Ragioneria generale dello Stato del ministero dell'Economia. Qui si dice che il limite al di sopra del quale i cattivi pagatori rischiano sanzioni è di 5mila euro (fino a marzo 2018, era di 10mila euro).

tività degli accertamenti. **Adesso, infatti, l'esclusione dalle gare può scattare ancora prima, quando cioè il mancato pagamento di tasse, imposte e contributi conosciute dalla stazione appaltante non sia stato neppure definitivamente accertato.**

È evidente, dunque, che l'aver previsto la possibilità (non l'obbligo) per la stazione appaltante di escludere un concorrente, qualora sia in grado di dimostrare adeguatamente l'esistenza di violazioni tributarie e contributive, anche se non definitivamente accertate, sopra la soglia di rilevanza di 5.000 euro, ha allargato di molto il potere discrezionale delle pubbliche amministrazioni.

Ciò posto, occorre rilevare che il Parlamento con una **Dossier illustrativo del 29 aprile 2019<sup>3</sup> - A.S. n. 1248 - DL 32/2019 -**, ha affermato che la modifica del citato comma 4 mira essenzialmente a risolvere la procedura di infrazione azionata nei confronti dell'Italia a seguito della lettera di costituzione in mora n. 2018/2273. Invero, la novità nasce da una lettera di messa in mora con la quale la Commissione europea ha avanzato dubbi sulla conformità delle regole italiane ad alcune disposizioni della direttiva 2014/23/UE e della direttiva 2014/24/UE. In sostanza, la *ratio* della novella sarebbe da rinvenirsi nella mera necessità di *conformare il co.4 dell'art. 80 D.lgs. 50/2016, all'articolo 38, paragrafo 5, secondo comma, della Direttiva 2014/23/UE e all'articolo 57, paragrafo 2, secondo comma, della Direttiva 2014/24/UE, in quanto il testo vigente non consente di escludere un operatore economico che ha violato gli obblighi relativi al pagamento di imposte o contributi previdenziali qualora tale violazione – pur non essendo stata stabilita da una decisione giudiziaria o amministrativa avente effetto definitivo – possa essere comunque adeguatamente dimo-*

*strata dall'amministrazione aggiudicatrice o dall'ente aggiudicatore (...)* Si ricorda che il sopra richiamato articolo 38, paragrafo 5, primo e secondo comma, della direttiva 2014/23/UE stabilisce quanto segue: *“Le amministrazioni aggiudicatrici e gli enti aggiudicatori di cui all'articolo 7, paragrafo 1, lettera a), escludono un operatore economico dalla partecipazione a una procedura di aggiudicazione di una concessione qualora siano a conoscenza del fatto che l'operatore economico non ha ottemperato agli obblighi relativi al pagamento di imposte o contributi previdenziali e se ciò è stato stabilito da una decisione giudiziaria o amministrativa avente effetto definitivo e vincolante secondo la legislazione del paese in cui è stabilito o dello Stato membro dell'amministrazione aggiudicatrice o dell'ente aggiudicatore. Inoltre, le amministrazioni aggiudicatrici e gli enti aggiudicatori di cui all'articolo 7, paragrafo 1, lettera a), possono escludere o possono essere obbligati dagli Stati membri a escludere dalla partecipazione a una procedura di aggiudicazione di una concessione un operatore economico se l'amministrazione aggiudicatrice o l'ente aggiudicatore può dimostrare con qualunque mezzo adeguato che l'operatore economico non ha ottemperato agli obblighi relativi al pagamento di imposte o contributi previdenziali.”* La medesima disposizione figura nell'articolo 57, paragrafo 2, primo e secondo comma, della direttiva 2014/24/UE >>.

## **2 - Cause di inapplicabilità dell'esclusione**

Alla luce di quanto enunciato, occorre chiarire che l'unica possibilità per l'operatore di non essere escluso dalla procedura di gara è stata cristallizzata con l'ultimo periodo del citato comma 4, il quale stabilisce **la non applicabilità dell'esclusione quando**

3 <http://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01107967.pdf>

**l'operatore economico abbia ottemperato ai suoi obblighi pagando o impegnandosi in modo vincolante a pagare le imposte o i contributi previdenziali dovuti, compresi eventuali interessi o multe, purché il pagamento o l'impegno siano stati formalizzati prima della scadenza del termine per la presentazione delle domande.**

La novella ha aggiunto, inoltre, alle predette cause di inapplicabilità dell'esclusione anche l'eventualità in cui **il debito sia stato integralmente estinto prima della scadenza del termine per la presentazione delle domande.**

Sul punto, il citato **Dossier illustrativo del 29 aprile 2019**, ha, infatti, chiarito che: << *La disposizione in esame modifica anche l'ultimo periodo del medesimo comma 4, (...) e aggiunge alle predette cause di inapplicabilità dell'esclusione anche l'eventualità in cui il debito tributario o previdenziale sia comunque integralmente estinto, purché l'estinzione, il pagamento o l'impegno si siano perfezionati anteriormente alla scadenza del termine per la presentazione delle domande*>>.

### **3 - Considerazioni conclusive**

In attesa di auspicabili e tempestivi chiarimenti, la lettura della nuova disposizione normativa induce a ritenere che, rispetto al passato, d'ora in poi saranno molto più numerosi gli operatori economici che, nonostante abbiano avviato un contenzioso contro gli atti impositivi ricevuti, decideranno di definire le pretese erariali e contributive, pur di azzerare il rischio di esclusione dalle gare di appalto.

In questo modo, **rischiano di essere esclusi molti operatori economici di fatto fiscalmente regolari, esponendoli a una penaliz-**

**zazione eccessiva e del tutto sproporzionata rispetto a una violazione che rischia poi di essere riconosciuta in sede di giudizio come inesistente.**

C'è allora da sperare che, in sede di conversione, la norma venga quantomeno rimodulata, poiché il quadro attuale rischia non solo di danneggiare le imprese, ma anche di alimentare il contenzioso amministrativo sulle esclusioni da parte delle stazioni appaltanti.

In definitiva, si auspica che in sede di conversione del provvedimento vi sia un celere intervento degli operatori del settore e del legislatore, affinché venga fornita un'interpretazione più corretta, così da determinare una vera e propria inversione di marcia a fronte di una disposizione normativa ingiustamente penalizzante e che, di fatto, cristallizza come "debitore" la figura di un contribuente la cui pretesa impositiva non è stata ancora definitivamente accertata.



## Il presupposto impositivo irap – gli ultimi indirizzi giurisprudenziali

di Patrik Angelone

*Dottore Commercialista*

Sin dal momento dell'entrata in vigore dell'imposta regionale sulle attività produttive, sono emerse specifiche criticità collegate alla difficoltà di definire quale fosse la finalità della norma (quale tipologia di imponibile andasse a colpire) e conseguentemente le fattispecie verso le quali l'imposta era dovuta e quelle che non ricadevano nella sua sfera di applicazione.

Nonostante nel corso degli anni sono stati numerosi gli interventi sia del legislatore che della giurisprudenza (di merito e di legittimità), non è ancora possibile avere la piena certezza dei confini del presupposto d'imposta.

L'articolo 2 del D.Lgv. 446/1997 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina

dei tributi locali) al primo periodo del comma 1 stabilisce che il "*presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.*"

Il presupposto oggettivo, però, non è sufficiente da solo a far individuare i soggetti destinatari dell'imposta. Infatti, benché sia l'articolo 2 che, autonomamente, determina le caratteristiche che deve possedere l'attività svolta al fine di essere soggetta all'imposta, la sua lettura combinata con l'articolo 3 è necessaria al fine di individuare i casi in cui per previsione legale si è ritenuti soggetti passivi, i casi di espresso esonero ed i casi in cui è necessaria una interpretazione specifica, da effettuarsi caso per caso.

In particolare, il primo comma individua i soggetti passivi di imposta, ovvero le

società, le persone fisiche (compresi i lavoratori autonomi), gli enti privati e le amministrazioni pubbliche che esercitano una o più delle attività di cui all'articolo 2, ovvero l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata.

Il secondo comma, invece, prevede i casi in cui non si è soggetti passivi dell'imposta. Ne sono esonerati taluni organismi di investimento collettivo, i fondi pensione, i gruppi economici, ed altri soggetti individuati dalla lettera c-bis.<sup>1</sup>

E' bene premettere che il presente contributo pone le sue basi sul presupposto che si voglia aderire alla tesi che l'Irap è un'imposta reale differente da un'imposta sul reddito e che il contenuto della sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001 possa ritenersi sul punto condivisibile. Inoltre, è necessario considerare valida anche la tesi per cui l'Irap rappresenterebbe la remunerazione dei servizi locali ricevuti dall'imprenditore e connessi all'esistenza di una autonoma organizzazione e a quella per cui in caso di attività autonoma non vi sarebbe alcun servizio locale da remunerare.

Ripercorrendo a ritroso le istanze dei soggetti di volta in volta interessati alla valutazione sull'assoggettabilità della propria posizione all'Imposta, si desume che gli unici veri nodi su cui si è dipanata la giurisprudenza

esistente, gli interventi della dottrina e della prassi dell'Agenzia delle Entrate, hanno riguardato l'interpretazione della frase: "esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata" e la corretta individuazione delle finalità perseguite dal legislatore con la sua istituzione.

### **A - Il concetto di autonoma organizzazione – l'ottica civilistica ed aziendalistica**

A parere dello scrivente, la valutazione dell'esistenza o meno di un valore aggiunto generato dall'organizzazione aziendale quale presupposto dell'Irap, costituisce un momento successivo rispetto alla valutazione aziendalistica sull'esistenza o meno (e sulla loro entità) di fattori produttivi impiegati.

Ci si dovrebbe, quindi, prima chiedere: Quale tipologia di attività viene svolta dal Contribuente? Potremmo avere attività industriali, commerciali, di intermediazione, artigianali, autonome, ecc..

Anche soffermandosi solamente sull'accenno di distinzione appena fatta, appare evidente che l'impiego di fattori produttivi è notevolmente differente a seconda che si tratti di un'attività industriale (che necessita di immobilizzazioni, di risorse umane e di capitale notoriamente elevate) oppure che si tratti di un'attività commerciale (che si caratterizza per l'acquisto di merce e la rivendita della stessa, con una minima incidenza di lavorazione sul prodotto acquistato) oppure ancora che si tratta di un'attività di intermediazione, artigianale oppure autonoma.

Inizialmente, soprattutto prima del 2001, l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria e dei giudici di merito e di legittimità era quello di considerare ogni attività (con qualche sporadica eccezione per il lavoro autonomo) assoggettata all'imposta.

La sentenza della Corte Costituzionale del

1 2. Non sono soggetti passivi dell'imposta:  
 a) gli organismi di investimento collettivo del risparmio ad esclusione delle società di investimento a capitale variabile;  
 b) i fondi pensione di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124;  
 c) i gruppi economici di interesse europeo (GEIE) di cui al decreto legislativo 23 luglio 1991, n. 240, salvo quanto disposto nell'articolo 13;  
 c-bis) i soggetti che esercitano una attività agricola ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, i soggetti di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 227, nonché le cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601 (2).  
 (2) Lettera aggiunta dall'art. 1, comma 70, lett. a), n. 2) legge 28 dicembre 2015 n. 208 con effetti dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

2001, però, ha avuto il pregio di porre all'attenzione dell'organo giudicante l'effettiva natura dell'Irap e quindi far comprendere che la finalità dell'imposta non era la medesima di un'imposta sul reddito

Si rendeva, pertanto, necessario verificare, caso per caso, che la presenza di fattori produttivi eventualmente impiegati fosse tale da determinare una organizzazione autonoma in grado di generare un plusvalore rispetto all'attività svolta dal titolare.

### **B - Il concetto di imposta reale**

Per poter comprendere cosa debba intendersi per autonoma organizzazione dal punto di vista del tributo, è necessario tenere sempre a mente che ci si trova di fronte ad un'imposta che colpisce, con carattere di realtà, un fatto economico diverso dal reddito personale del Contribuente, ma comunque direttamente espressivo di una capacità contributiva in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione.

Viene assoggettato ad imposizione il valore aggiunto generato dalla singola unità produttiva ancor prima che lo stesso sia distribuito al fine di remunerare i diversi fattori della produzione.

L'Irap rientra, pertanto, tra quei tributi che colpiscono manifestazioni dirette di capacità contributiva prescindendo da qualsiasi riferimento di ordine soggettivo relativo al titolare dell'obbligazione tributaria.

Diversamente, le imposte personali, tendono ad assoggettare ad imposizione espressioni di capacità contributiva proiettate sullo sfondo della situazione personale del suo titolare, dovendo quindi rapportare il debito erariale a tutta una serie di elementi facenti capo a tale situazione.

### **C - Gli interventi del legislatore – l'articolo 1, comma 515, della L. n. 228/2012 e la legge 208/2015**

In un contesto di così difficile interpretazione soprattutto con riferimento all'eventuale debenza dell'Irap da parte di professionisti che si avvalgono di dipendenti esclusivamente con funzioni ausiliarie rispetto all'attività professionale è intervenuto il legislatore con l'inserimento del comma 515 all'interno della Legge di Stabilità 2013.

La norma in questione esclude le persone fisiche e i lavoratori autonomi minori dall'assoggettabilità a Irap qualora non si avvalgano di lavoratori dipendenti o assimilati e non impieghino, anche mediante locazione, beni strumentali il cui ammontare massimo verrà determinato con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Con la Legge 208/2015, invece, il legislatore ha previsto una ipotesi legale di non applicabilità dell'Irap agli studi medici aventi specifiche caratteristiche, ovvero: *"1-bis. Non sussiste autonoma organizzazione ai fini dell'imposta nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione all'interno di tali strutture, laddove gli stessi percepiscano per l'attività svolta presso le medesime strutture più del 75 per cento del proprio reddito complessivo. Sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività svolta. L'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio sanitario nazionale."*

Con la legge 228/2012 e con la legge 208/2015 il legislatore non ha fatto altro che prevedere fattispecie legali di non

imponibilità dell'imposta che sicuramente hanno rilievo. Bisogna però tenere a mente che nulla ha modificato riguardo alla necessità di valutare caso per caso le altre fattispecie.

Si tratta, però, di postulati che in generale possono essere utilizzati come principi di diritto anche in altre fattispecie, purché simili, che non potranno essere discriminate solo per avere un inquadramento civilistico e quindi un "nome" differente.

### ***D - L'intervento della Corte Costituzionale, sent. n. 156/2001***

Tra gli interventi giurisprudenziali di maggior rilievo non si può omettere di citare la sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001 che, benché rigetti le Ordinanze di rimessione, si sofferma sull'esistenza dell'elemento organizzativo in capo alle varie tipologie di contribuenti.

In particolare, si afferma che mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa (affermazione che può non essere generalizzata per tutte le imprese essendo il territorio nazionale costituito da una moltitudine di micro imprese che possono benissimo essere condotte solamente dal titolare, senza alcuna organizzazione autonoma rilevante ai fini Irap), lo stesso non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo ancorché svolta con carattere di abitudine, nel senso che è possibile ipotizzare attività professionali svolte in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui.

Come conseguenza di tale assunto, la stessa Corte ritiene opportuno che il requisito di autonoma organizzazione debba essere valutato caso per caso.

Anche laddove non si fosse d'accordo con il contenuto della sentenza in merito al rigetto delle ordinanze di rimessione, par-

tendo dall'assunto (opinabile) che l'Irap non sia un'imposta sul reddito, non si può non ritenere corretto quanto sostenuto nella stessa, in merito alla necessità di verificare caso per caso l'esistenza di una autonoma organizzazione derivante dalla presenza di fattori produttivi la cui organizzazione sia in grado di generare un valore aggiunto e separato rispetto all'apporto del lavoratore autonomo (oppure, come si vedrà, di alcune categorie di attività qualificate come attività di impresa).

### **1 - Il concetto di autonoma organizzazione**

Sin dal 2001, il principio enunciato dalla Corte Costituzionale ha senz'altro influenzato il ragionamento logico-giuridico dei giudici ed è stato anche preso come riferimento dalla dottrina.

La definizione di autonoma organizzazione che emerge dalla lettura della giurisprudenza maggioritaria (di merito e di legittimità) non può essere racchiusa in un unico concetto astrattamente riferibile ad ogni fattispecie e questo perché gli arresti giurisprudenziali sono la conseguenza di specifici motivi di ricorso e di specifiche fattispecie. Ne deriva la conseguenza che, per poter tentare di comprendere il concetto generale di autonoma organizzazione, si rende necessario individuare i principi di diritto sottesi alle principali casistiche esaminate.

Ad avviso dello scrivente, una sentenza importante in merito è la sentenza n. 9451/2016 a SS.UU. della Corte di Cassazione.

Viene, infatti, stabilito un principio di diritto per i lavoratori autonomi che però si potrà utilizzare anche per altre tipologie di attività.

La sentenza appena citata, ribadendo che l'accertamento della presenza dell'autonoma organizzazione spetta al giudice di merito, danno corso ad un nuovo e più coerente filone interpretativo, statuendo che si ricade nell'ambito applicativo dell'imposta unicamente quando il lavoratore autonomo, nel contempo:

Sia sotto qualsiasi forma il responsabile dell'organizzazione e non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità;

Impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione ***oppure si avvalga in modo non occasionale, di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive.***

#### **A - Per la generalità delle imprese**

Con riferimento alle attività qualificabili come attività di impresa, il Codice Civile consente di definire il concetto di impresa sulla scorta dell'articolo 2082 secondo cui è imprenditore chi esercita professionalmente un'attività organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi.

Leggendo la definizione di imprenditore si evince come l'attività dallo stesso svolta sia maggiormente collegata all'esistenza di un'attività economica organizzata. Si tratta, pertanto, di un concetto molto vicino al presupposto impositivo dell'Imposta regionale sulle attività produttive.

Se non fosse stata istituita l'Imposta qui in commento, non sarebbe emersa con così tanta enfasi, la necessità di verificare se fosse giusto qualificare ogni attività economica non storicamente rientrante nell'attività di lavoro autonomo, come attività di impresa connaturata dalla presenza di una autonoma organizzazione.

Come si vedrà anche per le attività (di impresa) di agente di commercio e simili, non è assolutamente certa, in ogni impresa, la presenza di una organizzazione autonoma ulteriore rispetto al lavoro dell'imprenditore individuale tale da generare il valore aggiunto richiesto per l'assoggettamento all'imposta regionale.

La stessa valutazione può essere fatta anche con riferimento alle imprese familiari.

In particolare, si possono confrontare due sentenze di legittimità, l'ordinanza n. 12626/2016 e l'ordinanza n. 17429/2016.

Si tratta di due ordinanze con motivazione opposta, in merito alla figura del personale operante nell'impresa (familiare).

Nell'ordinanza 12626/2016 gli Ermellini hanno stabilito che è soggetto Irap l'imprenditore commerciale titolare di un'impresa familiare in quanto la presenza di collaboratori familiari, indipendentemente dall'aiuto prestato, è in grado di apportare un valore aggiunto e quindi un'autonoma organizzazione.

Nell'ordinanza n. 17429/2016, invece, si sostiene che deve essere valutato effettivamente l'apporto conferito dal coadiutore e se non occasionale e se non meramente esecutivo oppure operativo, allora si potrebbe generare quel valore aggiunto necessario a configurare l'esistenza di un'autonoma organizzazione.

L'ordinanza n. 12626/2016 è un'ordinanza che a parere dello scrivente fa compiere passi indietro alla giurisprudenza di legittimità in quanto omette di applicare il principio espresso dalla Corte Costituzionale nel 2001, per cui è necessario effettuare una valutazione caso per caso e trascura alcuni aspetti propri dell'impresa familiare, tali da rendere l'erronea idea che la presenza di collaboratori comporti automaticamente la presenza di un'autonoma organizzazione.

L'impresa familiare costituita dinnanzi al notaio, infatti, rappresenta solamente un impegno tra l'imprenditore e i suoi familiari a collaborare con lo stesso, impegno che non è vincolante e che deve poi essere confermato sia verso gli enti previdenziali che verso il fisco, attraverso apposita dichiarazione da allegare alla dichiarazione dei redditi al termine dell'anno.

I coadiutori possono benissimo non svolgere alcuna attività all'interno dell'impresa familiare, nonostante la stipula dell'atto notarile, oppure potrebbe svolgerla occasionalmente.

Anche qualora i coadiutori familiari svolgessero presso l'impresa un'attività continuativa, va tenuto in considerazione che è necessario verificare se la stessa è in grado o meno di generare valore aggiunto.

### **B - Un'attenzione alle attività di intermediazione**

In numerose sentenze di merito e di legittimità si è osservato che è convincimento dei giudici che non è corretto considerare *tout court* attività di impresa come un'attività con un'autonoma organizzazione in grado di generare un valore ulteriore rispetto a quello apportato dall'imprenditore.

Il ragionamento appena esposto trova applicazione anche per le attività ausiliarie di cui all'articolo 2195, comma 5 del c.c..

Viene, infatti, ritenuto che considerare automaticamente assoggettata ad Irap un'impresa di agente di commercio porterebbe a far esulare l'imposta dalla sua *ratio* e finirebbe per colpire un fatto non reale, in contraddizione con una interpretazione costituzionalmente orientata del presupposto impositivo (vedi C. Costituzionale n. 156/2001).

Si ritiene, infatti, che non è la oggettiva na-

tura dell'attività svolta ad essere alla base dell'imposta, ma il modo - autonoma organizzazione - in cui la stessa è svolta, ad essere la razionale giustificazione di una imposizione sul valore aggiunto prodotto, un *quid* che eccede il lavoro personale del soggetto agente ed implica appunto l'organizzazione di capitali o lavoro altrui: se ciò non fosse, e il lavoro personale bastasse, l'imposta considerata, non solo non sarebbe vincolata all'esistenza di una autonoma organizzazione, ma si trasformerebbe inevitabilmente in una sostanziale imposta sul reddito.

### **C - Per i lavoratori autonomi, invece...**

L'applicazione dell'imposta regionale in capo ai lavoratori autonomi trova una naturale depurazione da tutti quegli argomenti propri delle imprese commerciali.

Il lavoratore autonomo è un soggetto che si impegna a portare a termine un contratto d'opera.

L'articolo 2222 del c.c., primo articolo del titolo 3° (del lavoro autonomo) è intitolato "Contratto d'opera" e si stabilisce che *"Quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel libro 4°"*

Nel caso di lavoro autonomo, pertanto, non si può parlare di lavoro svolto grazie all'impiego di una organizzazione di fattori produttivi.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta, pertanto, sempre tenendo a mente le finalità della stessa come ricordate sia dal legislatore stesso che dalla stessa Corte Costituzionale, è necessario verificare se è presente o meno una autonoma organizzazione.

Si richiama sempre la sentenza di Cassazione a SS.UU. n. 9451 del 10 maggio 2016, che come già detto, statuisce che si ricade nell'ambito applicativo dell'imposta unicamente quando il lavoratore autonomo, nel contempo:

Sia sotto qualsiasi forma il responsabile dell'organizzazione e non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità;

Impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione **oppure si avvalga in modo non occasionale, di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive.**

#### *i. I beni strumentali ed il capitale*

La Corte di Cassazione, sostiene da tempo la tesi secondo cui si realizza l'ipotesi di autonoma organizzazione solo qualora il lavoratore impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che secondo l'id quod plerumque accidit "...costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività" (sentenza n. 3676 del 2007), ovvero "...non è soggetto passivo ai fini irap lo scrittore che, nell'esercizio della sua attività, risulti contare solo sull'opera del proprio ingegno" (sentenza n. 3679 del 2007, 7371 e 7291/2016).

Anche con riferimento ai beni strumentali ed al capitale investito, però, non è possibile individuare dei confini in termini di valore. Infatti è ben possibile che il professionista possa aver bisogno di un bene di valore elevato solo per il fatto che le caratteristiche della prestazione professionale necessitano di una tecnologia tale da dover richiedere ingenti investimenti.

Si tratta della medesima tesi posta alla base dell'intervento del legislatore a favore degli

studi medici in intramoenia.

In merito al presente punto, si inizia a delineare in Cassazione l'indirizzo per cui al fine di verificare se i beni strumentali rappresentino una dotazione necessaria allo svolgimento della professione, senza alcun apporto di plusvalore o meno, si deve guardare anche alle normali dotazioni che caratterizzano gli studi simili. (C.Cassazione n. 547/2016),

#### *ii. L'impiego di risorse umane*

Sul punto, occorre rammentare che, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, confermato anche dall'Agenzia delle entrate, per valutare la sussistenza del requisito dell'impiego non occasionale di lavoro altrui non rivestono alcuna rilevanza le prestazioni fornite da terzi per attività estranee a quelle professionali o artistiche. Devono, al contrario, essere prese in considerazione le sole prestazioni direttamente afferenti all'attività professionale.

L'Agenzia delle entrate, già nella circolare n. 45/E del 13 giugno 2008, aveva affermato che, per stabilire la sussistenza dell'autonoma organizzazione "non rileva ... l'eventuale prestazione fornita da terzi per attività estranee a quelle professionali o artistiche (ad esempio, consulenza ed assistenza tributaria ai fini dell'assolvimento degli obblighi fiscali di un artista)".

Il principio è stato ribadito nelle ordinanze della Suprema Corte n. 26429 del 20 dicembre 2016 e n. 1476 del 20 gennaio 2017, ove è stata espressamente riaffermata "l'irrelevanza dei compensi erogati a terzi trattandosi di attività estranea a quella esercitata dal professionista".

Nella sentenza n. 1476/2016 la fattispecie sottoposta all'esame degli Ermellini riguardava, nello specifico, un ingegnere che aveva erogato elevati compensi per indagini

geofisiche, geotecniche e per consulenze fiscali, che venivano pertanto ritenuti servizi estranei all'attività esercitata dal professionista.

Nel corso degli anni e fino al 2016, in seno alla Corte di Cassazione, si sono affermati due orientamenti interpretativi. Secondo quello più restrittivo, la presenza di un solo dipendente (anche se part-time) ed anche se addetto a mansioni generiche, sarebbe sufficiente a determinare l'assoggettamento dell'impresa all'imposta.

Il suddetto filone, però, non consente di effettuare alcuna valutazione in merito al reale valore aggiunto portato dalla risorsa impiegata e finirebbe per trasformare l'Irap in un'imposta sul reddito,

Secondo un diverso e più ponderato orientamento, invece, al fine di verificare l'esistenza del presupposto di imposta, sarebbe necessario verificare caso per caso, l'attitudine del lavoro svolto dal dipendente a potenziare l'attività produttiva.

Le considerazioni che precedono sono state recentemente avallate dalla Suprema Corte.

Nell'ordinanza n. 15494 del 26 luglio 2016, gli Ermellini hanno rigettato il ricorso dell'Amministrazione finanziaria avallando l'operato dei giudici di merito, che avevano escluso la sussistenza dell'autonoma organizzazione alla luce del fatto che "i documentati compensi corrisposti a terzi variavano di molto nel corso degli anni (senza trend di aumento costante) e non corrispondevano ad una stabile organizzazione strutturata sull'ausilio di collaboratori".

Nella ordinanza n. 18877 del 26 settembre 2016, gli Ermellini hanno, invece, cassato una sentenza impugnata dal Contribuente che si limitava ad affermare che "*i compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti all'attività professionale*

*per le annualità in discussione, confermano l'esistenza di un'attività autonomamente organizzata",* senza tenere conto che il loro importo variava significativamente di anno in anno. Ad avviso della Suprema Corte, una tale omissione ha determinato "*l'impossibilità di valutarne l'abitudine o, di contro, l'occasionalità e quindi l'effettiva capacità o meno d'incidenza sulla produzione del reddito del professionista*".

Un ulteriore profilo sul quale permangono tuttora delle incertezze è quello della rilevanza, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, dei compensi erogati da Consulenti del lavoro, Dottori commercialisti o Esperti contabili per fruire, in via continuativa, di prestazioni di elaborazione dei dati contabili fornite da Centri di Elaborazione Dati (c.d. CED) non inseriti nella propria struttura organizzativa.

Si potrebbe fondatamente supporre di poter applicare il principio delle sentenze di Cassazione n. 26429/2016 e 1476/2017 ed il contenuto del paragrafo 5.4.1 della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 45/E del 13 giugno 2008, dovendosi pertanto desumere la non rilevanza dei costi estranei all'attività del titolare in quanto estranea alla propria professione.

Infatti, è principio granitico della giurisprudenza di legittimità il fatto che le attività dei professionisti iscritti agli albi sono riservate e pertanto le attività svolte dai centri di elaborazione dati sono attività diverse da quelle dei consulenti del lavoro e dei dottori commercialisti.

## 2 - Onere della prova

Un argomento delicato è quello che riguarda l'onere della prova.

Senza entrare nella dinamica del processo tributario e nei principi contenuti nel codice di procedura civile, si può brevemente

accennare a due casistiche possibili.

Un caso è rappresentato dal Contribuente che presenta istanza di rimborso.

Un secondo caso, è rappresentato dal Contribuente che non presenta la dichiarazione Irap e l'Agenzia delle Entrate procede ad un accertamento.

Nel primo caso, costituisce onere del Contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell'assenza delle predette condizioni.

In caso di avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria, invece, l'onere della prova, in caso di ricorso, spetta all'Ufficio accertatore che è ritenuto attore sostanziale.

### **3 - La recente giurisprudenza ed i principi di diritto ad oggi prevalenti**

Nel 2019 sono state emanate una serie di pronunce dalla Corte di Cassazione che si vogliono accennare allo scopo di verificare se possa ravvedersi un cambio di rotta, riguardo i principi sintetizzati nel presente articolo, oppure se gli stessi trovano oggi ancora conferma.

La sentenza n.7409/2019 e la sentenza n. 228/2019 riguardano ricorsi promossi da avvocati con posizioni giuridiche differenti, e con esiti differenti.

Nel primo caso, un avvocato chiedeva il rimborso dell'imposta in quanto mero associato di uno studio in cui ha prestato la propria attività.

Studio afferente, sotto il profilo organizzativo e di responsabilità ad altro professionista.

I giudici, individuando la carenza della responsabilità della struttura organizzativa,

hanno accolto il ricorso del contribuente.

Nella seconda sentenza, promossa da uno studio associato, la Corte ha ribadito il principio per cui in presenza di studi associati e di società semplici esercenti attività di lavoro autonomo, indipendentemente dalla struttura organizzativa della quale si avvalgono, sono sempre soggetti ad Irap.

I giudici motivano tale assunto sulla base del richiamo dell'art. 2 del D.lgs. 446/97 per cui l'attività esercitata dalle società e dagli enti, ..., costituisce in ogni caso presupposto di imposta". Si tratta di una previsione legale che però, ad avviso dello scrivente, può apparire discriminatoria in quanto se la finalità dell'imposta è colpire un valore aggiunto, non sembra ragionevole che una tipologia di soggetti venga automaticamente assoggettata all'imposta senza neppure verificare se sono o meno presenti i requisiti richiesti.

Lo stesso esito sfavorevole al Contribuente si è avuto con la sentenza n. 3622/2019.

Con la sentenza n. 7122/2019 i giudici di legittimità ribadiscono il principio secondo cui l'impiego di personale dipendente con funzioni di segreteria non integra il presupposto di imposta.

### **4 - Conclusioni**

Ad avviso dello scrivente, partendo dall'assunto che si condivide la finalità dell'imposta regionale, si può affermare che i giudici di legittimità hanno oramai individuato i requisiti necessari al fine di valutare se un Contribuente possa essere o meno assoggettato al tributo.

Si tratta di orientamenti confermati anche nel 2019.

Le criticità che si possono rinvenire, riguardano alcune previsioni legali per le quali i

giudici di legittimità si limitano a richiamare la previsione legislativa in vigore (ad esempio la previsione per cui l'imposta sarebbe dovuta per le società).

In questi casi si potrebbe verificare lo spazio per una rimessione delle questioni alla Corte Costituzionale. In caso differente, difficilmente si potrà avere un cambio di rotta da parte della Corte Costituzionale.



## Joint Transfer Pricing Forum: Il Profit Split Method

di Paolo Soro

*Dottore Commercialista*

*Lo scorso marzo è stato pubblicato il report predisposto dal Joint Transfer Pricing Forum (JTPF), commissione consultiva europea per il Transfer Pricing, in relazione al Profit Split Method (PSM) e alla sua applicazione.*

### Lo scenario

Come noto, il metodo di ripartizione degli utili (PSM) è uno dei cinque metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento delineati nel capitolo II delle Linee Guida sui prezzi di trasferimento dell'OCSE. Questi metodi possono essere utilizzati per stabilire se le condizioni imposte alle relazioni commerciali o finanziarie tra imprese associate siano coerenti con il principio della libera concorrenza.

Le Linee Guida OCSE del 1995 si riferivano al PSM come a un metodo di "ultima istanza", da utilizzare quando altri metodi non potevano essere applicati in modo affidabile. Tuttavia, a partire dalla revisione degli orientamenti OCSE del 2010, il PSM è stato in generale considerato quale metodo di determinazione del prezzo applicabile in modo altrettanto affidabile degli altri, tan-

to è vero che, anche a causa della maggiore integrazione delle imprese multinazionali e della globalizzazione delle economie e dei mercati nazionali, la chiarificazione del PSM è stata una delle priorità identificate nel piano BEPS (Azione 10).

Nel giugno 2018, l'OCSE ha pubblicato una relazione contenente gli orientamenti rivolti sull'applicazione del PSM, che chiarisce quando lo stesso può essere considerato come il metodo più appropriato. Un particolare riferimento è dato dall'alto grado di soggettività incontrato nell'applicazione del PSM. L'obiettivo del JTPF è stato, allora, quello di valutare il modo in cui il PSM è applicato all'interno dell'UE, e di lavorare verso un approccio comune per affrontare le sfide pertinenti derivanti dall'attuale quadro OCSE.

Come sottolineato nelle Linee Guida, il van-

taggio principale del PSM è che può offrire soluzioni nei casi in cui tutte le parti interessate apportano contributi unici e preziosi e/o vi è un alto grado di integrazione. In tali casi, è frequente che le informazioni attendibili su elementi esterni comparabili siano insufficienti per applicare un altro metodo di determinazione del prezzo di trasferimento sebbene, come sottolineato dall'OCSE, la mancanza di comparabili esterni, di per sé, non dovrebbe portare all'utilizzo predefinito del PSM. In secondo luogo, quando le parti condividono l'assunzione di rischi economicamente significativi o assumono rischi strettamente correlati, la loro flessibilità consente la determinazione di un utile sulla base del principio di libera concorrenza in funzione all'assunzione effettiva dei rischi.

Le Linee Guida sottolineano, inoltre, le difficoltà nell'applicazione del PSM, compresi i problemi di misurazione delle entrate e dei costi pertinenti tra tutte le imprese associate che partecipano alle operazioni controllate, e le sfide connesse all'individuazione di appropriati fattori di ripartizione del profitto. Per questi motivi, un maggiore chiarimento e standardizzazione, ove possibile, del PSM potrebbe comportare vantaggi significativi sia per le autorità fiscali che per i contribuenti, poiché ridurrebbe i costi di conformità, semplificherebbe gli audit e fornirebbe maggiore prevedibilità e certezza.

In proposito, esistono due diversi punti di vista:

- ✓ dovrebbe essere possibile semplificare il processo, standardizzando l'applicazione del PSM per modelli di business comuni, in quanto l'obiettivo non è la completa precisione, ma il raggiungimento di una stima ragionevole in linea con il principio di libera concorrenza;

- ✓ è essenziale enfatizzare l'importanza dei fatti e delle circostanze rilevanti in ogni singola situazione, quando si applica il metodo: la semplificazione è inappropriata, poiché ogni caso dovrebbe essere valutato individualmente, indipendentemente dalle complessità risultanti.

In effetti, secondo il tradizionale quadro dell'OCSE, l'accurata delimitazione della transazione dal punto di vista di tutte le parti coinvolte, dovrebbe rimanere il punto di partenza per qualsiasi analisi dei prezzi di trasferimento. L'analisi delle caratteristiche economicamente rilevanti della transazione e, in particolare, l'analisi funzionale, supportata dalle informazioni contenute nella documentazione sui prezzi di trasferimento del gruppo, dovrebbe rivelare:

- ✓ come il valore è generato dal gruppo nel suo insieme;
- ✓ le interdipendenze tra le funzioni svolte dalle imprese associate;
- ✓ il contributo che ciascuna delle imprese associate fornisce a tale creazione di valore.

In particolare, l'analisi dei rischi e la determinazione di quali entità del gruppo assumono le decisioni chiave relative al controllo del rischio, nonché quali di queste entità hanno la capacità finanziaria di assumersi il rischio, dovrebbe aiutare a identificare il modo più appropriato per dividere il profitto pertinente alla transazione in esame.

Il PSM è risultato essere applicato in diversi settori come il settore finanziario, le attrezzature industriali, l'industria automobilistica, il settore IT, il commercio di beni di consumo, l'industria farmaceutica, l'industria chimica, l'industria alimentare. Tuttavia, anche in questi settori, il PSM è stato utilizzato finora solo in misura limitata. La

manca di una metodologia comune per determinare i fattori di scissione del profitto è stata indicata come una causa che aggrava le sfide e potrebbe compromettere le prospettive di applicazione del PSM anche nelle circostanze in cui questo dovrebbe essere il metodo più appropriato.

### Descrizione del PSM

Il PSM cerca di stabilire o testare, in linea con il principio della libera concorrenza, un'approssimazione dei risultati che le imprese indipendenti avrebbero potuto realizzare, impegnando operazioni in circostanze analoghe. In generale, ci sono due approcci principalmente usati per suddividere i profitti: l'analisi del contributo e l'analisi residua.

Nell'ambito dell'analisi del contributo, gli utili di pertinenza delle operazioni controllate sono ripartiti tra le imprese associate sulla base del valore relativo delle funzioni svolte, attività utilizzate e rischio assunto da ciascuna delle imprese associate impegnate in tali operazioni controllate.

Un'analisi residua, invece, divide i profitti rilevanti da transazioni controllate in due tipi. Il primo tipo (la remunerazione iniziale), consiste in profitti attribuibili a contributi per i quali esiste un benchmark (tipicamente contributi meno complessi per i quali è possibile trovare comparabili). Ciò avviene applicando uno dei metodi transazionali tradizionali e, in particolare, il metodo del margine netto transazionale (TNMM – *Transactional Net Margin Method*). Il secondo tipo (il residuo), consiste in profitti (o perdite) che riguardano contributi unici e di valore, l'assunzione condivisa di rischi economicamente significativi (o l'assunzione separata di rischi strettamente correlati). Il metodo alloca questo utile (o perdita) residuo tra le parti partecipanti nella tran-

sazione controllata, in base al valore relativo dei loro contributi.

### Utilizzo del PSM

Il PSM, come qualsiasi altro metodo di determinazione del prezzo di trasferimento, dovrebbe essere scelto come metodo più appropriato solo dopo la delineazione accurata della transazione, compresa l'analisi funzionale. Le Linee Guida sull'utilizzo del PSM elencano i seguenti indicatori per determinare se il PSM può essere considerato il metodo di transfer pricing più appropriato in un insieme specifico di circostanze:

- ✓ l'esistenza di un contributo unico e prezioso da ciascuna parte alla transazione controllata e/o
- ✓ un elevato livello di integrazione per le transazioni commerciali alle quali l'operazione si riferisce e/o
- ✓ le ipotesi condivise di rischi economicamente significativi o assunzione separata di rischi economici strettamente correlati per le parti della transazione.

Per contro, occorre considerare che potrebbe non essere appropriato utilizzare il PSM:

- ✓ quando una delle parti della transazione svolge solo funzioni semplici e non fornisce contributi unici e di valore;

e/o

- ✓ la transazione accuratamente delineata può essere opportunamente valutata: ossia, possono essere identificate transazioni e funzioni comparabili.

In effetti, la mancanza di comparabili, da sola, non è sufficiente per determinare se il PSM debba essere selezionato come il me-

todo più appropriato. In tali casi è necessario adottare un approccio pragmatico, come l'ampliamento dei criteri di ricerca, senza compromettere la qualità dei comparables, guardando alle imprese indipendenti:

- ✓ con strategie commerciali, modelli di business o circostanze economiche leggermente diverse;
- ✓ situati in altri mercati geografici, ma attivi nello stesso settore
- ✓ impegnati in diversi settori, ma situati nello stesso mercato geografico.

Le Linee Guida indicano che i contributi sono unici e preziosi quando non sono paragonabili ai contributi fatti da parti non controllate in circostanze analoghe, e rappresentano una fonte chiave di benefici economici effettivi o potenziali.

Ma vediamo alcuni esempi pratici.

### **Esempio 1**

La società A è la società madre di un gruppo multinazionale nel settore farmaceutico, possiede un brevetto per una nuova formulazione farmaceutica e ha progettato le prove cliniche, nonché svolto le funzioni di ricerca e sviluppo durante le prime fasi della produzione, portando alla concessione di un brevetto. Dopo di che, la società A stipula un contratto con la sua controllata società S, in base al quale la società A concede in licenza i diritti di brevetto relativi al potenziale prodotto farmaceutico alla società S. Sulla base del contratto, la società S effettua il successivo sviluppo del prodotto ed esegue importanti funzioni di miglioramento. La società S ottiene l'autorizzazione dall'ente normativo competente. Lo sviluppo del prodotto ha successo e viene venduto su vari mercati in tutto il mondo. L'accurata delineazione della transazione indica che i contributi apportati dalla Società A e

dalla Società S sono unici e preziosi per lo sviluppo del prodotto farmaceutico.

Orbene, in queste circostanze, il PSM è probabilmente il metodo più appropriato per determinare il compenso per i diritti di brevetto concessi in licenza dalla società A alla società S.

### **Esempio 2**

Un piccolo gruppo a conduzione familiare ha due aziende manifatturiere nei Paesi A e B. Il fondatore e capo famiglia è residente nel Paese C, dove gestisce la holding. Detta holding non ha attività finanziarie oltre alle partecipazioni delle aziende manifatturiere e non ha dipendenti oltre al capofamiglia che funge da amministratore delegato dell'intero gruppo. Ogni azienda manifatturiera ha sviluppato i propri brevetti e il proprio know-how per i suoi processi e li vende direttamente a terzi. Le aziende manifatturiere sono responsabili delle proprie fonti di materie prime e della pianificazione della produzione; sono, perciò, caratterizzate come aziende manifatturiere a pieno titolo. Non ci sono transazioni tra le due aziende manifatturiere poiché gestiscono due diverse linee di business. Tuttavia, vi è un problema di prezzi di trasferimento relativo alle spese, dalla società madre alle controllate. Lo staff di marketing e i direttori generali delle aziende manifatturiere si riuniscono due volte l'anno nel Paese C per discutere dell'andamento delle condizioni di mercato e delle strategie generali. Ogni volta che un imprenditore vuole portare un nuovo prodotto sul mercato, la strategia di marketing deve essere approvata dall'azienda (in altre parole, dal fondatore del gruppo).

Ebbene, nonostante il fatto che le decisioni del fondatore del gruppo siano rilevanti per entrambe le imprese familiari (svolte dalle due aziende manifatturiere), il semplice

fatto di dare l'approvazione finale non deve essere confuso con il concetto di un contributo unico e prezioso che giustificherebbe l'applicazione del PSM. Tale contributo del fondatore alle due filiali di produzione potrebbe, in effetti, essere considerato un mero servizio di gestione. In sostanza, la funzione svolta dal fondatore può essere quella che potrebbe ragionevolmente essere effettuata anche da un amministratore delegato nominato sulla base di un processo di selezione.

Il JTPF richiama l'attenzione sulla necessità di ben comprendere la definizione degli "intangibili" all'interno del concetto di "beni immateriali che rappresentano contributi unici e preziosi". Detta definizione di beni immateriali a fini di determinazione del prezzo di trasferimento è ampia e può andare oltre le definizioni giuridiche o contabili nelle leggi nazionali. È intesa a coprire qualcosa che non è un'attività fisica o un'attività finanziaria, che può essere posseduta o controllata per l'uso in attività commerciali, e il cui utilizzo o trasferimento sarebbe compensato se si fosse verificato in una transazione, tra parti indipendenti, in circostanze analoghe. Se un certo intangibile è unico e prezioso, dipenderà dai fatti e dalle circostanze della transazione specifica.

Le Linee Guida trattano insieme i termini "contributo unico e prezioso". I contributi (per esempio: le funzioni svolte, o i beni utilizzati) saranno "unici e di valore" nei casi in cui non sono paragonabili ai contributi fatti da parti non controllate in circostanze analoghe, e rappresentano una fonte chiave di benefici economici effettivi o potenziali nelle attività aziendali. Ciò significa che quando non è possibile trovare comparabili, ma il contributo non rappresenta una fonte chiave di benefici economici, di solito sarà considerato un contributo unico ma non valido. Pertanto, il PSM, molto probabilmente, non sarà il metodo più appropriato e

dovrebbe essere ricercata una soluzione in sintonia con le citate Linee Guida sulla limitazione degli elementi comparabili disponibili, atteso che affinché il PSM possa essere applicato, è necessario che il contributo sia considerato unico e prezioso.

Un contributo unico e prezioso dovrebbe rappresentare una fonte chiave di benefici economici effettivi o potenziali nelle attività aziendali. All'interno di questo concetto, il fattore importante non è se un (potenziale) beneficio economico sia realizzato o no, ma se il successo del contributo è fondamentale per le operazioni aziendali.

Ancora: il contributo unico e prezioso di una parte a una transazione sarà spesso collegato all'assunzione del rischio correlato a tale contributo (controllo sul rischio), ma non porterà necessariamente a un'assunzione congiunta dello stesso rischio. L'assunzione condivisa di rischio (o l'assunzione separata di rischi strettamente correlati) è un ulteriore fattore che potrebbe portare a indicare il PSM quale metodo più appropriato.

Secondo le Linee Guida, l'elevato grado di integrazione in relazione alle transazioni controllate significa che le funzioni svolte, le risorse impiegate e i rischi sopportati dalle parti della transazione sono così strettamente interconnessi (per esempio, essere coinvolti nella stessa fase della catena del valore), che non possono essere valutati attendibilmente su base separata utilizzando un metodo unilaterale.

### **Esempio 3**

Il gruppo One MNE (Multinational Enterprise) ha due diverse divisioni principali, una per le gru edili e una per le gru a torre. La società A (residente nel Paese A) è il produttore di apparecchiature originali (OEM – Original Equipment Manufacturer) di gru edili mobili. L'azienda B (residente nel Pa-

ese B) è l'OEM delle gru a torre. I due OEM hanno deciso di avviare congiuntamente un progetto comune e produrre gru ibride, il che significa che alcune parti e input per specifiche funzionalità del prodotto derivano dalla società A, altre dalla società B. I profitti realizzati con la vendita di questi ibridi sono direttamente collegati all'innovativa proprietà intellettuale tecnologica (IP) di entrambi gli OEM. Entrambi gli OEM acquistano le loro materie prime e componenti rilevanti per la produzione di gru ibride da fornitori terzi non collegati. Il primo assembla tutti i componenti necessari per le gru ibride e trasporta i semilavorati esclusivamente alla società B, che installa i suoi componenti principali. Le gru semi-finite, a loro volta, devono essere trasportate dall'anzidetta società B esclusivamente alla società collegata A, che finalizza la gru ibrida con alcune parti chiave in modo che il prodotto finale possa essere venduto ai distributori associati, che consegnano le gru ibride a clienti indipendenti. L'analisi funzionale relativa alla produzione di gru ibride e alle loro transazioni controllate identifica che entrambi i produttori svolgono le rispettive funzioni di ricerca e sviluppo, nonché la maggior parte delle funzioni correlate alla logistica e alla produzione. Gli OEM prendono le proprie importanti decisioni strategiche per quanto riguarda la ricerca e lo sviluppo e il loro uso di beni immateriali, contribuiscono con i loro beni (entrambi gli OEM investono pesantemente in R & S) e assumono i rischi (incluso il rischio di investimento) per queste attività. Entrambi gli OEM svolgono attività chiave economicamente significative, apportano un valore importante alle transazioni, si assumono la responsabilità delle attività intraprese e si assumono i relativi rischi. In termini di sviluppo, miglioramento, manutenzione, protezione e sfruttamento delle gru ibride, gli OEM rispettivamente sviluppano, migliorano e mantengono intangibili.

Possiedono inoltre risorse uniche e beni intangibili preziosi, svolgono funzioni di guida di valore significativo e si assumono grandi rischi. Gli OEM proteggono il loro IP (per lo più IP relativo alla tecnologia) attraverso la registrazione dei rispettivi brevetti. Inoltre, è stato istituito un comitato esecutivo, in cui sono rappresentati i leader di entrambi gli OEM, che assume decisioni per il gruppo MNE in relazione al mercato delle gru ibride nel suo complesso.

Prendendo in considerazione tutti i fatti e le circostanze, entrambi gli OEM possono essere caratterizzati come produttori a pieno titolo in relazione alla produzione delle gru ibride. Poiché entrambi gli OEM svolgono funzioni, utilizzano le risorse e assumono rischi legati alle funzioni, entrambe le imprese dovrebbero essere remunerate a condizioni di mercato per i loro contributi. Ogni OEM sviluppa e possiede beni intangibili unici e preziosi nei rispettivi processi produttivi, ma, come evidenza chiaramente l'esatta definizione delle transazioni, le loro operazioni sono altamente integrate nel senso che il risultato di ciascun OEM dipende dalla capacità dell'altro. Sulla base dei fatti e delle circostanze, le interazioni tra i due OEM possono essere caratterizzate come altamente integrate. Pertanto, il PSM è probabilmente il metodo più appropriato per determinare i profitti di ciascun OEM dalla vendita di gru ibride.

#### **Esempio 4**

Un gruppo multinazionale è attivo nel settore dei veicoli commerciali con entità legali in tutte le parti del mondo. L'industria dei veicoli commerciali è ad alta intensità di capitale e i suoi costi di avviamento sono significativi. È, quindi, importante gestire la catena del valore in modo efficiente al fine di trovare sinergie, controllare i costi e generare redditività. La crescita del grup-

po è stata caratterizzata da importanti acquisizioni nel corso degli anni e da sforzi per integrare il business acquisito e creare economie di scala e sinergie attraverso sviluppo comune, piattaforme e sistemi IT. La sede centrale del gruppo si trova nel Paese A ed è la società capogruppo a decidere per tutto il gruppo. Insieme alle società madri per le rispettive aree di business, anch'esse situate nel Paese A, la Direzione Generale del gruppo ha la responsabilità generale della gestione e conduzione delle operazioni a livello globale, incluso, ma non limitato, lo sviluppo, la produzione e la distribuzione di prodotti e servizi del gruppo. Il quartier generale del gruppo è il proprietario dei beni immateriali e utilizza "centri di ricerca a contratto" situati in 10 paesi diversi, all'interno e all'esterno dell'UE, per attuare attività di ricerca e sviluppo. La sede centrale del gruppo svolge la maggior parte delle funzioni economicamente significative coinvolte nella ricerca del ciclo di sviluppo del prodotto, tra cui la priorità dei progetti, gli aspetti del budget, la misurazione del successo, la definizione dei parametri commerciali, la valutazione delle opportunità. Il quartier generale del gruppo fornisce fondi/capitale e altre attività economicamente significative, compresi i beni immateriali per la ricerca o lo sviluppo del prodotto. Il quartier generale del gruppo, inoltre, sopporta i rischi del fallimento della ricerca. Il gruppo ha adottato un modello di business che presenta un'elevata correlazione con il modello di governance operativa centralizzata, con linee guida, strategie e istruzioni definite in ultima analisi dal management e dal consiglio di amministrazione. Le entità di ricerca contrattuale eseguono le attività di R&S sotto la supervisione del quartier generale del gruppo che non solo ha la capacità di controllare o supervisionare, ma verifica pure la ricerca o lo sviluppo del prodotto attraverso le sue decisioni strategiche su come vengono svolte le funzioni di base, e monitora le attività in modo rego-

lare. Le entità di ricerca contrattuale non hanno alcun diritto di proprietà sui risultati della ricerca (che compete al quartier generale del gruppo), e non assumono rischi significativi.

In tal caso, anche se vi è un grado di integrazione e interdipendenza (attraverso la dipendenza delle entità di ricerca contrattuale del processo decisionale del gruppo), le attività, le funzioni e i rischi del quartier generale del gruppo sono separati e possono essere valutati in modo affidabile in isolamento dalle funzioni, dalle attività e dai rischi delle entità di ricerca contrattuale. Sebbene la centralizzazione implichi un elemento di integrazione delle attività, le entità di ricerca contrattuale dovrebbero essere delineate accuratamente come fornitori di servizi e remunerate secondo il principio della libera concorrenza.

Le Linee Guida riconoscono che la maggior parte dei gruppi multinazionali sono integrati in una certa misura. Tuttavia, affinché l'integrazione sia di alto livello, le attività, le funzioni e i rischi di una parte dovrebbero essere interconnessi e non dovrebbe essere possibile valutarli in modo affidabile separatamente dalle funzioni, dalle attività e dai rischi della controparte. Sempre secondo le Linee Guida, in questi casi l'analisi comparativa non appare fattibile, poiché le interconnessioni non consentono di separare e valutare in modo affidabile le attività, le funzioni e i rischi di ciascuna parte. In termini pratici, le operazioni sarebbero "altamente integrate" quando due o più entità giuridiche condividono e/o combinano funzioni, attività e rischi, pur conseguendo congiuntamente un obiettivo comune (esempio, un progetto in cui le parti contribuiscono congiuntamente a ciascuna fase del processo verso un risultato comune). "Altamente integrato" non significa necessariamente utilizzare le stesse risorse o il medesimo fornitore di servizi. Piuttosto, deve esistere un obiettivo comune e una combinazione

di contributi congiunti. Inoltre, si dovrebbe sostenere che non sarebbe possibile concretizzare un obiettivo raggiunto congiuntamente senza la partecipazione dell'altra parte alla transazione.

Orbene, laddove vi è un alto grado di integrazione, il PSM è applicabile anche senza contributi unici e preziosi; invece, quando vi è un grado limitato di integrazione e solo una parte fornisce contributi unici e preziosi, è improbabile che il PSM sia appropriato. Ciononostante, laddove il criterio delle operazioni aziendali altamente integrate è soddisfatto, è probabile che il PSM sia applicabile indipendentemente dal fatto che entrambe le parti apportino contributi unici e di valore.

Occorre, inoltre, considerare che le unità transfrontaliere sono organizzazioni virtuali che funzionano parallelamente alla struttura delle entità legali all'interno delle multinazionali. Costituiscono una struttura organizzativa in cui un dipendente può avere due linee di reporting: una gerarchica e una funzionale. In alcuni casi, una business unit potrebbe comprendere più di una persona giuridica, mentre, molto spesso, non ci sono transazioni tra le persone giuridiche della stessa unità di business. Ne consegue che la presenza di una struttura di unità operativa cross-entity e transfrontaliera non dovrebbe essere di per sé un'indicazione di attività commerciale altamente integrata ai fini dell'applicazione del PSM. La funzione di una tale entità intersettoriale (business unit transfrontaliera) varierebbe da un'azienda all'altra. Pertanto, una valutazione dovrebbe essere effettuata caso per caso, tenendo conto delle linee direttrici sull'applicazione del principio di libera concorrenza e, in particolare, tramite un'accurata delimitazione della transazione, comprensiva di un'analisi funzionale.

In alcuni casi, una simile struttura può avere come risultato che le decisioni prese in merito al controllo del rischio siano concen-

trate in tale unità aziendale intersettoriale, mentre nessuna particolare entità del gruppo è esclusivamente associata alla stessa. Pertanto, dal punto di vista della struttura legale delle multinazionali, le decisioni relative al controllo del rischio verrebbero distribuite tra le diverse entità del gruppo. Il processo decisionale e le relative attività, funzioni e rischi possono, poi, essere intrecciati a un livello talmente alto che non è possibile separarli in modo affidabile e collegare attività, funzioni e rischi separatamente a ciascuna entità del gruppo. Un'anzidetta struttura societaria può, dunque, dar luogo a operazioni aziendali altamente integrate, nonché condurre a un'assunzione condivisa di rischi economicamente significativi, poiché il controllo del rischio imprenditoriale non è concentrato in un'unica entità del gruppo.

In altri casi, le decisioni prese dalla business unit cross-entity sarebbero per lo più legate alle attività all'interno del gruppo tendenti a garantire che gli obiettivi, attraverso istruzioni, decisioni, politiche e altre attività di governance, siano seguiti e interpretati dalle diverse entità del gruppo stesso. In tal caso, anche se la presenza di un'unità operativa intersettoriale indicherebbe un grado di integrazione, le attività, le funzioni e i rischi di tali entità del gruppo potrebbero essere separate e analizzate in modo più affidabile. Ne consegue, quindi, che, in simili fattispecie, un altro metodo rispetto al PSM potrebbe essere ritenuto assai più appropriato.

Secondo le Linee Guida, viceversa, laddove, secondo una transazione accuratamente delineata, ciascuna parte dell'operazione controllata condivide l'assunzione di uno o più dei rischi economicamente significativi in relazione a tale operazione, o comunque i vari rischi economicamente significativi sono assunti separatamente dalle parti ma sono strettamente correlati, il PSM può essere considerato il metodo più appropriato.

to. In ogni caso, i tratti distintivi dell'ipotesi condivisa di rischi economicamente significativi e l'assunzione separata di rischi strettamente correlati, non si escludono a vicenda con quelli sulle operazioni aziendali altamente integrate: qualunque concetto dovrebbe essere considerato e analizzato da solo.

*Esempio:* Due persone giuridiche che fanno parte di una multinazionale stipulano un accordo per sviluppare nuove tecnologie. Questa nuova tecnologia richiede un'importante quantità di investimenti che verranno recuperati se lo sviluppo avrà successo. Le due entità legali non sono integrate e svolgono – in modo separato – tutte le funzioni relative al progetto. Entrambe le persone giuridiche condividono il rischio dell'investimento e conseguono congiuntamente un obiettivo comune. In tal caso, i rischi sono considerati "strettamente correlati", laddove l'esecuzione dei rischi di ciascuna parte non può essere isolata in modo affidabile.

### **Come dividere il profitto**

Sostanzialmente, il PSM cerca di suddividere il profitto pertinente alle operazioni controllate su una base economicamente valida, al fine di approssimare i risultati che sarebbero stati raggiunti tra imprese indipendenti, in circostanze analoghe. Le Linee Guida stabiliscono che la determinazione dei fattori di spartizione dell'utile appropriato dovrebbe riflettere i contributi chiave in relazione alla transazione. Detti ultimi contributi dovrebbero seguire la parte dell'analisi funzionale dedicata alla comprensione di come il valore è creato dalla multinazionale nel suo complesso. Gli utili dovrebbero essere ripartiti su una base economicamente valida che rifletta il contributo relativo alle parti della transazione e, di conseguenza, si avvicini alla divisione dei profitti che si sarebbero ottenuti a

condizioni di mercato. Come ulteriormente specificato, i fattori di suddivisione dovrebbero essere basati su dati oggettivi ed essere verificati e supportati da dati comparabili e/o da dati interni.

In particolare, gli orientamenti dell'OCSE chiariscono che nessun valore significativo dovrebbe essere attribuito alla mera proprietà legale dei diritti sui beni immateriali. Ciò che risulta importante è il controllo sul rischio e le funzioni chiave di sviluppo, miglioramento, manutenzione, protezione o sfruttamento di beni immateriali. Questo, perché la proprietà legale può essere facilmente attribuita a un'entità situata ovunque. Analogamente, in relazione all'assunzione di rischi, gli orientamenti dell'OCSE sottolineano la necessità di controllare il rischio e soprattutto avere la capacità finanziaria di assumerlo.

Ebbene, già nel corso della precedente riunione, il JTPF aveva previsto un elenco (non prescrittivo) di eventuali indici di suddivisione dei profitti aziendali, con una breve analisi dei pro e dei contro in relazione a ciascun fattore di splitting. L'inventario in questione – ripreso e aggiornato nel Forum dello scorso marzo – non intende essere esauriente, né mirare a creare una gerarchia, ma piuttosto concentrarsi sui differenti fattori di suddivisione più spesso incontrati. A scanso di equivoci, si ricorda infatti che, in base agli attuali orientamenti dell'OCSE, si dovrebbe sempre ricercare il metodo più appropriato. Cionondimeno, quelli qui di seguito riportati sono fattori alquanto rilevanti da prendere in esame, al fine di una corretta suddivisione dei profitti, pur non potendo essere considerati come unici e vincolanti.

#### **A. Fattori basati sulle persone**

Quando le persone svolgono un ruolo chiave di valore in un'azienda specifica, può essere utilizzato il fattore di compensazione

dei dipendenti e/o il numero stesso dei lavoratori. Si ritiene che l'importo della retribuzione dei dipendenti rifletta già rilevante importanza in relazione al contributo di ciascun lavoratore. Tuttavia, questo approccio potrebbe essere problematico riguardo all'inclusione di dipendenti le cui attività non sono legate ai contributi unici e preziosi che hanno determinato il PSM, come il metodo più appropriato. A conti fatti, solo le persone chiave che svolgono funzioni importanti dovrebbero essere quelle da includere, tra tutta la forza lavoro.

### **B. Fattori di vendita / volume**

I fattori di *splitting* basati sulla vendita e sul volume sono spesso usati in combinazione con altri fattori di *splitting* che riflettono gli sforzi nelle vendite, distribuzione, marketing, ma anche gli sforzi in ricerca e sviluppo, qualità etc., a seconda del settore e della strategia di gruppo.

### **C. Fattori basati sulle risorse**

I fattori di *splitting* basati sulle attività possono essere utilizzati quando i contributi sono costituiti in particolare da attività immateriali. In teoria, il valore patrimoniale utilizzato come fattore di scissione dovrebbe essere misurato in base al principio della libera concorrenza piuttosto che secondo il valore contabile, laddove è probabile che vi sia una differenza sostanziale tra i due. In tal caso, l'esame dei metodi di valutazione potrebbe rivelarsi utile. Tutto ciò, fermo restando che un ulteriore importante approccio potrebbe senz'altro essere quello di approssimare i contributi dei beni immateriali, basandoli sulle tariffe di *royalty* o sulle tariffe di *franchising* attribuibili ai comparabili.

### **D. Fattori basati sui costi**

I fattori di *splitting* basati sui costi sono spesso utilizzati nella prestazione congiunta delle attività di creazione del valore. Il contributo sotto forma di attività di creazione del valore si riflette, infatti, sui costi sostenuti nell'esecuzione di tali attività.

### **E. Altri fattori**

C'è anche una categoria residuale di altri fattori, parimenti usati spesso. Tra questi – per esempio – vi sono le ponderazioni dei contributi assegnate sulla base dell'analisi funzionale, dei *benchmark* esterni e del finanziamento degli *hedge fund*.

## **Osservazioni conclusive**

Nei sondaggi effettuati dal JTPF, si rileva che il PSM non è usato molto spesso, al momento; e che quando viene usato, questo accade soprattutto nel contesto delle procedure APA (*Advance Pricing Agreement*). Ciò può riguardare l'elevato grado di soggettività percepito nel meccanismo di allocazione dei profitti. Pertanto, detto metodo potrebbe non garantire necessariamente la certezza fiscale e potrebbe essere esposto a rischi di contenzioso. Detto questo, c'è la possibilità che il PSM possa essere applicato più spesso in futuro a seguito dell'emergere di nuovi modelli di business, come testimoniato anche da una recente proposta della Commissione Europea che stabilisce le norme relative all'imposta sulle società.

Ciò considerato, sarebbe utile raccogliere ulteriori dati e monitorare l'applicazione pratica del PSM, al fine di valutare se il meccanismo potrebbe essere oggetto di ulteriori chiarimenti, e, successivamente, passare a una seconda fase nella quale esplorare le varie eventuali modalità tendenti a un'opportuna semplificazione.



## Modello 770 come prova del versamento delle ritenute - responsabilità solidale sostituto sostituito

di Luca Labano  
*Dottore Commercialista*

Il sostituto di imposta è tenuto a versare le ritenute di acconto del lavoratore allo stato.

Queste saranno scomutate in sede di dichiarazione dei redditi dal soggetto passivo.

In giurisprudenza si pone il problema se il modello 770 ovvero la dichiarazione annuale delle ritenute di acconto sia dimostrazione dell'avvenuto versamento.

In effetti, esso è prova del pagamento delle ritenute di acconto ma non del rilascio della certificazione delle stesse con la quale il lavoratore viene a sapere quante imposte ha versato.

In questo caso si parla di tassazione alla fonte.

A seguito del varo del D.Lgs. n. 158 del 2015, attuativo della legge delega fiscale n.

23 del 2014, sono entrate in vigore le nuove norme relative alle sanzioni per l'omesso versamento delle ritenute e dei reati tributari.

L'omesso versamento delle ritenute certificate è un reato previsto e punito dall'art. 10 bis del D.lgs. 74/2000 il quale così dispone: *"E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta"*. In sostanza, la condotta sanzionata consiste nell'omesso versamento delle ritenute dovute sulla base della dichiarazione entro i termini di legge.

In ogni caso, chi non versa la ritenuta d'ac-

conto va incontro a conseguenze di carattere fiscale, a prescindere dall'entità dell'omissione.

Le sanzioni base applicabili più precisamente sono due e sono disciplinate dagli articoli 13 e 14 del decreto legislativo numero 471/1997. Nel dettaglio, chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla sanzione amministrativa pari al 20% dell'ammontare non trattenuto, mentre chi, pur avendo eseguito la ritenuta, non procede ai versamenti è soggetto alla sanzione amministrativa del 30% di ogni importo non versato. La sanzione, infine, è di nuovo quella del 20% per chi non opera né versa la ritenuta.

Per ritenere sussistente il delitto di cui all'art. 10 bis del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 è necessario che l'accusa fornisca la prova che il sostituto abbia rilasciato ai sostituiti la certificazione (o le certificazioni) da cui risultino le ritenute il cui versamento è stato poi omesso. Ferma restando in ogni caso la sussistenza dell'illecito amministrativo, il delitto sarà ravvisabile solo a seguito del materiale rilascio della certificazione. Il soggetto che abbia invece effettuato le ritenute senza poi versarle al fisco, ma non abbia rilasciato ai sostituiti la relativa certificazione, potrà invece rispondere solo dell'illecito amministrativo. E' inoltre indispensabile che il rilascio delle certificazioni preceda la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta, termine ultimo per la consumazione del reato.

La sentenza del 12/04/2019 n. 10378 della Corte di Cassazione - Sezioni unite ha deciso che *“la presentazione del modello 770 può costituire indizio sufficiente o prova dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e della effettuazione delle ritenute, in quanto con tale modello il datore di lavoro dichiara di averle appunto effettuate. Non può, invece, costituire altresì indizio suffi-*

*ciente o prova di avere anche rilasciato le certificazioni ai sostituiti, prima del termine previsto per presentare la dichiarazione, dal momento che tale modello non contiene anche la dichiarazione di avere tempestivamente emesso le certificazioni”*.

Il supremo collegio rileva che da nessuna casella o dichiarazione contenuta nei modelli 770 emerge che il sostituto attesta, sia pure indirettamente o implicitamente, di avere rilasciato ai sostituiti le relative certificazioni.

Inoltre, la dichiarazione modello 770 e la certificazione rilasciata ai sostituiti presentano differenze sostanziali tali da non consentire di ritenere, automaticamente, che l'uno non possa risultare indipendente dall'altro, trattandosi di documenti disciplinati da fonti normative distinte, rispondenti a finalità non coincidenti e che non devono essere consegnati o presentati contestualmente.

In definitiva risulta impossibile, proprio a causa del differente contenuto e funzione dei due atti:

- ✓ desumere, dai dati riportati nel modello 770, il concreto rilascio, ad uno o più sostituiti di imposta, del relativo certificato;
- ✓ che la sola presentazione del modello 770 non è di per sé in grado di escludere il ragionevole dubbio che le certificazioni, invece, non siano mai state date ai dipendenti.

Sul punto la Corte ha stabilito che il quadro ST del modello 770 non appare recare alcuna specifica indicazione in ordine al rilascio delle certificazioni, avendo invece a oggetto unicamente i dati dell'importo versato e delle ritenute operate. Né alcun valore probatorio potrebbe evidentemente connettersi alle istruzioni per la compilazione del modello 770...

La direzione centrale normativa e contenziosa, infatti con risoluzione n.68/E del 09/3/2009 si pensa va avesse fatto chiarezza in maniera definitiva visto che proprio con riguardo alla possibilità del contribuente di scomputare dall'imposta dovuta quella già anticipata dal suo datore di lavoro per cui in mancanza della prevista regolare certificazione rilasciata al lavoratore questi può dimostrare con altra documentazione compresa la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà di avere effettivamente subito le ritenute per le quali un controllo incrociato con modello 770 ha dato esito positivo sul reddito delle persone fisiche.

Inoltre, con riferimento all'art. 10 bis, nella formulazione anteriore alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 158 del 2015 la dichiarazione modello 770 proveniente dal sostituto di imposta non può essere considerata di per sé sola ritenuta sufficiente ad integrare la prova della avvenuta consegna al sostituto della certificazione fiscale.

L'art. 64, comma 2, d.p.r. 600 cit., che disciplina il giudizio di accertamento dell'imposta nel caso di sostituzione, dimostra difatti che il soggetto passivo della stessa rimane il sostituto, atteso che al sostituto è soltanto riconosciuta una eccezionale facoltà di intervenire nel processo per cui il dovere di versamento della ritenuta d'acconto costituisce un'obbligazione autonoma, rispetto all'imposta; un'obbligazione che la legge ha posto solamente a carico del sostituto, a mezzo degli artt. 23 ss. d.p.r. n. 600 cit.; e che trova la sua causa nel corrispondente obbligo di rivalsa stabilito dall'art. 64, comma 1, d.p.r. 600 cit.

La lettura appare coerente con l'art. 35 d.p.r. n. 602 cit., che prevede la solidarietà soltanto quando il sostituto non abbia versato l'acconto; con ciò chiaramente escludendo che, fuori dell'ipotesi di inadempimento del sostituto, il sostituto possa in via solidale essere tenuto al pagamento dell'acconto d'imposta; venendosi così a

confermare l'assunto che l'autonoma obbligazione di versamento dell'acconto è stata, dai rammentati artt. 23 ss. d.p.r. 600 cit., posta unicamente a carico del sostituto.

Peraltro, la speciale fattispecie di solidarietà del sostituto per l'obbligazione di versamento dell'acconto d'imposta, in caso di inadempimento del sostituto, viene dall'art. 35 d.p.r. n. 602 cit. espressamente condizionata alla circostanza che non siano state operate le ritenute.

L'art. 22 d.p.r. n. 917 cit. prevede che, in modo esattamente speculare, riconosce al sostituto il contrapposto diritto allo scomputo delle ritenute operate dal primo.

Nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha però operato le ritenute d'acconto, il sostituto non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale prevista dall'art. 35 d.p.r. n. 602 cit. è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute.

Ultimamente, la Cassazione a Sezioni Unite con sentenza n. 10378/2019 ha fatto notare che la sostituzione tra sostituto e sostituto e la solidarietà nel versamento delle imposte sono due istituti distinti.

*Infatti, "nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme per le quali ha però operato le ritenute d'acconto, il sostituto non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che, la responsabilità solidale prevista dall'art. 35 d.p.r. 602/1973 è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute"*

Il soggetto passivo resta il sostituto ma il sostituto deve rispondere di un'obbligazione autonoma per cui anticipa le imposte per conto del sostituto mentre la solidarietà nel versamento delle imposte prevede in modo esplicito che essa si realizzi solo qualora oltre al mancato versamento, la ritenuta non sia stata ancora effettuata secondo l'art. 35

d.p.r. 602/1973.

In questo caso, il sostituto può svolgere azione di regresso nei confronti del sostituto.

Questa sentenza ha chiarito una problematica che vedeva contrapposta giurisprudenza di merito e legittimità in relazione ai due istituti considerati.

La questione del modello 770 come prova del versamento delle ritenute, invece, fino a quel momento, si era consolidato un orientamento (Cass. sent. 8 aprile 2014, n. 40526) per cui la pronuncia in questione, innanzitutto, aveva ricostruito diversamente il delitto di cui all'art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000, affermando che esso integrerebbe un reato a condotta mista costituita da una componente omissiva (il mancato versamento) ed una precedente componente commissiva, consistente a sua volta in due distinte condotte - l'erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuare una ritenuta e il rilascio della certificazione della ritenuta medesima al sostituto d'imposta; l'orientamento in esame, inoltre, affermò che *«la dichiarazione "Modello 770" non può costituire di per sé sola prova dell'avvenuto rilascio e della effettiva consegna agli interessati della certificazione»* e ciò perché l'interpretazione contraria - fino ad allora univocamente affermata dalla giurisprudenza - si baserebbe sul "presupposto fallace" per il quale tutto quello che è stato dichiarato sarebbe stato per ciò stesso necessariamente certificato.

Anche con la sentenza n. 19454 del 12 maggio 2014 la corte di legittimità affermava che è sufficiente il modello 770 per verificare se l'imprenditore abbia o meno versato i contributi dei propri dipendenti, tale modello è sufficiente per condannare l'imprenditore anche in assenza delle relative certificazioni (modello cud o altre certificazioni).

La prova della certificazione rilasciata ai sostituiti può risultare dalla dichiarazione effettuata dall'individuo nel modello 770, nel quale, in veste di sostituto di imposta, aveva dichiarato l'ammontare da lui dovuto a titolo di ritenute sui redditi di lavoro (Corte di Cassazione sent. 15 settembre 2014, n. 37730).

Con la sentenza n. 55486 del 23 novembre 2017 la Corte di Cassazione a Sezioni Unite muta orientamento e decide che, dopo aver osservato che il delitto di cui all'art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000 sarebbe costituito da una mera condotta omissiva, (il mancato versamento), necessariamente preceduta da due presupposti - l'erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuare una ritenuta e il rilascio della certificazione della ritenuta medesima al sostituto d'imposta - relativamente al profilo probatorio, *«a fronte delle attestazioni contenute nella dichiarazione annuale costituente il "Modello 770" e provenienti dallo stesso sostituto d'imposta, nelle quali sono puntualmente indicate le certificazioni rilasciate ai sostituti e sono riportati i dati circa le ritenute operate, [...] la pura e semplice affermazione (da parte del sostituto-imputato), di non avere rilasciato le certificazioni ai sostituti o di non aver retribuito i dipendenti (e di conseguenza neppure operato le ritenute) non lo esonera dalle responsabilità, al cospetto di prova documentale proveniente dallo stesso imputato (il "Modello 770"), che comprovi l'esatto contrario».*

Con la sentenza 24782 del 1 giugno 2018, le Sezioni Unite Penali hanno fatto chiarezza sull'onere probatorio incombente sulla pubblica accusa ai fini dell'accertamento del reato di cui all'articolo 10 bis del decreto legislativo 74 del 2000.

Dopo un *excursus* storico sulla giurisprudenza ondivaga degli anni precedenti, la Corte ha deciso che *in primis*, il modello non contiene *expressis verbis* la dichiarazione di

aver tempestivamente emesso le certificazioni, ma solo di aver erogato le retribuzioni ed effettuato le ritenute.

*In secundis*, perché la dichiarazione 770 e la certificazione rilasciata ai sostituti, presentano diversità strutturali e differenze nelle ratio giustificatrici che non consentirebbero di ritenere la prima pienamente sovrapponibile alla seconda, e viceversa.

Infatti, dopo aver premesso che, con l'intervento del legislatore del 2004, è risultato chiaro quanto la consumazione del reato in esame dipenda dal rilascio delle certificazioni, ha evidenziato che dal modello 770 non è dato ricavare alcuna evidente indicazione in ordine all'avvenuto rilascio delle certificazioni, avendo invece ad oggetto soltanto i dati dell'importo versato e delle ritenute operate; diversamente si ricorrerebbe ad una presunzione non ammissibile e che la novella legislativa del 2015 avalla l'interpretazione sostenuta dal secondo orientamento citato, in quanto l'aggiunta, rispetto al passato, del riferimento alle "ritenute dovute sulla base della dichiarazione" ha innovato la formulazione precedente, esprimendo, con tale scelta, il riconoscimento della diversità strutturale e funzionale dei due documenti, certificazione e dichiarazione. Altrimenti, il legislatore ben avrebbe potuto punire soltanto il mancato versamento delle ritenute riportate nella dichiarazione modello 770, con notevole semplificazione probatoria.

Viene perciò affermato il seguente principio di diritto: *"con riferimento all'art. 10-bis nella formulazione anteriore alle modifiche apportate al d.lgs. n. 158 del 2015, la dichiarazione modello 770 proveniente dal sostituto di imposta non può essere ritenuta di per sé sola sufficiente ad integrare la prova dell'avvenuta consegna al sostituto della certificazione fiscale"*.

L'orientamento delle commissioni tributarie e delle corti penali in questo caso coinci-

de considerando che al di sopra di ritenute omesse per centocinquantamila euro le sanzioni non sono più tributarie ma repressive perché il reato è penale.

Quando accade che un'azienda non rilascia il modello 770 al lavoratore né la certificazione delle ritenute di acconto né tantomeno queste risultano all'agenzia delle entrate, la stessa richiede in caso di scomputo delle ritenute in sede di dichiarazione dei redditi o nel caso di una pretesa tributaria al lavoratore stesso qualora dovesse rispondere per l'imposta non trattenuta dal sostituto datore una dichiarazione dello stesso comprovante l'effettivo calcolo e versamento delle ritenute stesse al fine di verificare l'invio all'agenzia stesso o l'elaborazione del modello 770.

# COMMENTARIO DI GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA



UN'INIZIATIVA EDITORIALE DE ILTRIBUTO.IT  
TRATTA DAI PRIMI QUATTRO ANNI DELLE SUE NEWS ON-LINE

**564 PAGINE DIVISE IN TRE E-BOOK  
IN FORMATO PDF INTERATTIVO PER SEMPLIFICARE  
STUDIO E CONSULTAZIONE**

*sentenze commentate raccolte per macro-argomenti  
con specifica introduzione tematica*

**LINK AL TESTO INTEGRALE DELLE SENTENZE  
STAMPABILE PER ESSERE PRONTAMENTE UTILIZZATO**

**OGNI SINGOLO E-BOOK A 9,99€  
I TRE E-BOOK IN OFFERTA A SOLE €19,99 (IVA 4% esclusa)**

*SCOPRI DI PIÙ - SCARICA UN ESTRATTO GRATUITO*

**VISITA IL NOSTRO E-SHOP**

*[www.iltributo.it](http://www.iltributo.it)*

***Obbligo di contraddittorio preventivo rispettato anche con il decorso di sessanta giorni dal verbale di accesso. Qualche considerazione critica.***

*Commento a Corte di Cassazione, Ordinanza n. 12094 dell'8 maggio 2019*



di Luca Mariotti  
Dottore Commercialista

Qualche giorno fa è stata riportata dal sito FiscoOggi dell'Agenzia delle Entrate - e di seguito ci è stata segnalata dal nostro prezioso collaboratore Dott. Soro - una massima che appare al momento piuttosto sorprendente. Addirittura, in un primo momento, avevamo ritenuto che si trattasse di un errore di chi aveva sintetizzato le argomentazioni (nel caso specifico la testata *online* sopra menzionata). Molta è stata invece la meraviglia suscitata in chi scrive dalla lettura della motivazione: ebbene sì, il contenuto era proprio quello!

Ci riferiamo alla Ordinanza 8 maggio 2019, n. 12094 (Pres. Virgilio, Rel Triscari).

La questione dibattuta riguarda la presunta violazione del diritto al contraddittorio preventivo endoprocedimentale in una vicenda riguardante, come si apprende dalla motivazione della sentenza, *“una verifica generale ai fini Iva, con l'unica particolarità che la stessa era stata, poi, eseguita presso la sede dell'Ufficio e non presso i locali aziendali”*. Quindi c'era stato un accesso finalizzato all'acquisizione di documenti. Era stato rilasciato al riguardo un verbale di accesso, nel quale si faceva menzione della facoltà della parte di formulare osservazioni e richiedere chiarimenti, fornire delucidazioni e dichiarazioni.

La società contribuente sostiene dinanzi alla Corte le proprie tesi, che l'hanno vista vittoriosa in primo grado e soccombente in appello, e relative sostanzialmente alle questioni seguenti a) il fatto che le violazioni non siano state contestate con processo verbale di constatazione come l'articolo 24 della Legge 7 gennaio 1929 n. 4 prevede b) conseguentemente che non si sia stati in grado di difendersi preventivamente dalle contestazioni nei sessanta giorni che

vengono di norma attribuiti al contribuente dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, c) che con ciò si sia violata sia la normativa interna sul diritto al contraddittorio preventivo, sia quella eurounitaria visto che si era in ambito di tributi armonizzati - il riferimento è all'articolo 41 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, anche se la norma non viene mai direttamente richiamata, ma la si evoca attraverso le sentenze della Corte UE.

Vogliamo ora cercare di analizzare come i Giudici di Legittimità alla fine giungano alla sorprendente e davvero poco condivisibile conclusione di non considerare nessuno dei tre principi sopra citati a garanzia del contribuente. E di considerare l'atto emesso in violazione di essi un atto perfettamente legittimo.

### **Le regole normative (tutte...)**

Prima di tutto concentriamoci sulla più datata, ovvero il principio contenuto nell'articolo 24 della Legge 7 gennaio 1929 n. 4. Esso prevede che *“Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale”*. Si tratta di regola di una esposizione dettagliata e sistematica di tutte le violazioni individuate, contenente da un lato i dati storici relativi alle attività svolte, dall'altro le valutazioni dell'organo accertatore circa i fatti riscontrati e le loro motivazioni.

Senza soffermarci sull'argomento che analizzeremo più avanti, passiamo a considerare il secondo principio di diritto sul tavolo dei Giudici di Legittimità, ovvero l'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000, norma per cui *“Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”*. Il fatto che la regola sia inclusa nello *“Statuto dei diritti del Contribuente”* la inserisce nel novero delle disposizioni costituenti *“principi generali dell'ordinamento tributario”*<sup>1</sup>, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Carta Costituzionale.

Infine la regola di derivazione comunitaria, direttamente operativa nel diritto interno in materia di tributi c.d. *“armonizzati”*<sup>2</sup>, ovvero l'articolo 41 della Carta dei Diritti Fondamentali: *“1. Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. 2. Tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere*

1 Art. 1, comma 1, della Legge n. 212/2000

2 Cass., sez. unite civ., 9 dicembre 2015, n. 24823

*ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio*". Le celeberrime sentenze *Sopropè*<sup>3</sup> e *Kamino International*<sup>4</sup> ne hanno delineato il contenuto, con il richiamo (soprattutto nella prima delle due) di altri due articoli della Carta di Nizza, ovvero del 47 e del 48 sul diritto di difesa giurisdizionale. Si è quindi definito un quadro di garanzia che comporta un doppio diritto di difesa: quello endoprocedimentale preventivo e quello giudiziale successivo.

Le Sezioni Unite del 2015 citate, al riguardo, hanno rilevato al punto 6.1 della motivazione, che *"Alla luce di quanto sopra esposto, deve, dunque, registrarsi che, sul tema in rassegna, non vi è coincidenza tra disciplina Europea e disciplina nazionale. La prima, infatti, prevede il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, quale principio di generale applicazione..."*. Con ciò concludendo che le garanzie di difesa endoprocedimentale in ambito di tributi armonizzati (come il caso di cui parliamo), vanno assicurate sempre.

Questo il quadro normativo in cui si muove la Sezione Tributaria. Tre disposizioni direttamente applicabili alla fattispecie che sembrano delineare un quadro di garanzia per la contribuente. Quadro di garanzia a fronte del quale l'Amministrazione ha 1) redatto un verbale di accesso 2) non constatato e/o contestato alcuna violazione in sede procedimentale 3) emesso l'avviso di accertamento qualche mese dopo.

Ci permettiamo per completezza di riportare un quarto principio. Non tributario ma istituzionale. L'art. 101 della nostra Carta fondamentale statuisce che *"I giudici sono soggetti soltanto alla legge"*. E' un precetto che consacra l'indipendenza dei Giudici nel processo decisionale che precede l'adozione dei provvedimenti giurisdizionali rispetto a eventuali interferenze di potere, ma che ne vincola l'operato al rispetto della Legge.

### **La necessaria stesura del p.v.c.**

Prima di tutto va ricordato che, malgrado le tante disposizioni abrogate nei quasi novant'anni di vigenza del testo normativo, l'articolo 24 della Legge 7 gennaio 1929 n. 4 rubricata *"Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie"* prevede ancora che le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie siano constatate mediante processo verbale. Alla fine di ogni verifica si dovranno quindi formalizzare le violazioni riscontrate attraverso il processo verbale di constatazione e, secondo il comma 7 citato, le *"osservazioni e richieste"* potranno essere comunicate dal contribuente, appunto, *"dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo"*.

3 Sentenza 18 dicembre 2008, causa C349/07.

4 Sentenza 3 luglio 2014 cause riunite C129/13 e C130/13.

In caso di cosiddetto "accesso breve" le garanzie predette non cessano di aver effetto. Infatti, per la Corte di Cassazione, Sentenza 10 maggio 2017, n. 11471, va considerato che le dette garanzie statutarie operano già in fase di accesso, concludendosi anche tale attività con la sottoscrizione e consegna del processo verbale di chiusura delle operazioni svolte, e ciò alla stregua delle prescrizioni dell'art. 52, comma 6, del decreto IVA ovvero dell'art. 33 del decreto sull'accertamento delle imposte sui redditi. Le garanzie dell'articolo 12, comma 7, si applicano anche agli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, sia perché la citata disposizione non prevede alcuna distinzione in ordine alla durata dell'accesso, ed è, comunque, necessario, anche in caso di "accesso breve), redigere un verbale di chiusura delle operazioni (in senso cfr. Cass. 2593/14 e Cass. 15624/14), sia perché, anche in caso di "accesso breve", si verifica quella peculiarità che, secondo Cass. sez. unite n. 24823/2015, giustifica, quale contro bilanciamento, le garanzie di cui al citato articolo 12. Peculiarità consistente, ancora, nell'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli.

Tornando alle verifiche in linea generale e alla redazione del p.v.c. prevista dall'articolo 24 della Legge 4/1929, nonché alle verbalizzazioni, sopra menzionate, previste dalla normativa IVA e da quella sull'accertamento delle dirette, c'è inoltre da chiedersi cosa succeda se il verbale di fine operazioni non venga redatto. Qui si incrociano due diverse letture, nelle sentenze (non moltissime) sull'argomento.

Il primo aspetto è legato alla semplice emissione del verbale, a prescindere da ogni successivo sviluppo. La Corte Suprema, nella pronuncia della Sezione Tributaria, 11 settembre 2013, n. 20770, si è espressa, infatti, *"per la necessità della redazione del processo verbale anche in mancanza di indagini istruttorie e di accesso finalizzato al solo reperimento di documentazione"*. Ancora la quinta sezione nella sentenza 12 maggio 2011, n. 10381, ha precisato che *"in tema di IVA, qualora ai fini dell'accertamento dell'imposta sia stato effettuato un accesso nei locali destinati all'esercizio dell'attività o negli altri luoghi indicati dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, art. 52, i funzionari che hanno proceduto sono tenuti a redigere processo verbale secondo le indicazioni contenute nel comma sesto del medesimo art.52, che non prescrive affatto, tantomeno a pena di nullità, che nello stesso debbano essere formulati rilievi o addebiti, essendo tale fase del procedimento finalizzata soltanto all'acquisizione di dati, elementi notizie, successivamente utilizzabili dall'Amministrazione per l'emanazione dell'eventuale avviso di accertamento"*.

Il secondo (centrato sull'argomento di cui trattiamo) è quello che troviamo nell'ordinanza 14 settembre 2016 n. 18110 della VI Sezione della Corte di Cassazione, e che lega la redazione del p.v.c. alle tutele dell'articolo 12 dello "statuto". Nel caso esaminato, Secondo la Corte, l'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 impone la redazione del processo verbale di chiusura delle operazioni, in ogni caso di accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso finalizzati alla raccolta di documentazione. Proprio dal rilascio di copia del

predetto verbale decorre il termine di sessanta giorni, trascorso il quale può essere emesso l'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (v. anche Cass. 7843/2015). In questo contesto, poiché al contribuente devono essere assegnati i predetti sessanta giorni di legge, nel caso che il verbale non venga redatto, è la data dell'ultimo accesso che dovrà essere considerata come quella dell'ultima attività svolta nei confronti del contribuente. Dovrà allora computarsi da tale data il termine di 60 gg. per l'avviso di accertamento ex art. 12 L. 212/00. La particolare forma di tutela prevista dall'art. 12 comma 7 L. 212/00, infatti, in quanto diretta a garantire il pieno dispiegarsi del contraddittorio, attribuendo al contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la piena partecipazione del procedimento, esprimendo le proprie osservazioni (che l'Ufficio è tenuto a valutare) (Cass. SS.UU. 18184/2013), non può che postulare il completamento della verifica e dunque la completezza degli elementi dalla stessa risultanti.

A ciò si somma una ulteriore considerazione nel caso in cui non si debba solo redigere il verbale delle operazioni svolte, ma sia necessario invece contestare delle violazioni tributarie. In tale situazione infatti vale sempre l'articolo 24 della L. 7 gennaio 1929, n. 4 che prevede appunto la constatazione di queste con apposito verbale. Ecco che allora la memoria del contribuente avrà una funzione di replica e di spiegazione relativamente a tale contestazione. Quindi forse più che concentrarsi sull'aspetto cronologico (i sessanta giorni dall'ultimo accesso e dal relativo verbale di svolgimento delle operazioni ex art. 52) in casi come questo andrebbe focalizzata, a nostro modestissimo avviso, la mancanza di una preventiva constatazione su cui il contribuente possa fare osservazioni. Mancanza che, qualora rilevata, sarebbe destinata a travolgere inevitabilmente tutto l'accertamento successivo.

### **La lettura dei Giudici eurounitari**

Va considerato che in un passaggio della sentenza *Sopropè* si legge *“il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo”*. In forza di tale principio *“i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente (v., in particolare, sentenze citate Commissione/Lisrestal e a., punto 21, e Mediocurso/Commissione, punto 36)”*.

La Corte sottolinea ancora come *“Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità. Trattandosi dell'attuazione del principio in parola e, più in particolare, dei termini per esercitare i diritti della difesa, si deve precisare che, qualora non siano fissati dal*

*diritto comunitario, come nella causa principale, essi rientrano nella sfera del diritto nazionale purché, da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario"* (punto 38).

Quest'ultima espressione richiama il principio di ragionevolezza<sup>5</sup> e quello di effettività<sup>6</sup> e, andando oltre precedenti sentenze della Corte<sup>7</sup>, vengono precisate le modalità che consentono che l'esercizio del diritto di difesa sia assicurato nei fatti: *"Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro"* (punto 49).

Un altro elemento molto importante che viene esplicitato nella *Sopropè* attiene alla modalità con cui deve essere svolto il contraddittorio, affinché il diritto di difesa sia effettivo. Al punto 50 della sentenza si legge: *"In tale contesto, il rispetto dei diritti della difesa implica, perché possa ritenersi che il beneficiario di tali diritti sia stato messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista, che l'amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta"*. Quindi si ribadisce il concetto, già trattato in precedenza, per cui il contraddittorio in fase procedimentale non può esaurirsi nell'incontro tra le parti e nella verbalizzazione delle reciproche posizioni. Occorre quindi che, in altri termini, l'amministrazione esamini *"con tutta l'attenzione necessaria"* le osservazioni proposte. In questa specifica ottica un elemento importante è il tempo impiegato per i controlli. Al punto 54 si legge infatti *"Il giudice nazionale deve inoltre verificare se, in considerazione del periodo intercorso tra il momento in cui l'amministrazione interessata ha ricevuto le osservazioni dell'importatore e la data in cui ha adottato la sua decisione, sia possibile o meno ritenere che essa abbia tenuto debitamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse"*. Quindi è compatibile con l'esercizio concreto ed effettivo del diritto di difesa la mancata valutazione ed elaborazione delle ragioni del cittadino: tale mancanza deve essere desunta quando la considerazione delle

5 Tale principio, fino ad anni a noi più vicini ha costituito e costituisce un cardine della giurisprudenza della Corte UE, come si può verificare, ad esempio, nel caso di Banca Antoniana Popolare Veneta (Corte di Giustizia UE, 15 dicembre 2011, causa C-427/10), quando viene riconosciuta (punti 24-31) *"la compatibilità con il diritto dell'Unione della fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, che tutela al tempo stesso il contribuente e l'Amministrazione di cui trattasi. Infatti, termini del genere non sono tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione"*

6 Si vedano in tal senso, sentenze *Agrokonsulting-04*, EU: C: 2013: 432, punto 36, e *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, EU: C: 2013: 834, punto 32.

7 La sentenza tipicamente richiamata come precedente è la Sentenza 12 dicembre 2002 *Distillerie Fratelli Cipriani SpA* causa C-395/00, nella quale si legge (punto 51) *"Il rispetto del principio dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo, in particolare in un procedimento che possa condurre a sanzioni, costituisce, come la Corte ha statuito a più riprese, un principio fondamentale del diritto comunitario. Tale principio impone che i destinatari di decisioni che pregiudichino in maniera sensibile i loro interessi siano messi in condizione di formulare utilmente le proprie osservazioni (v. sentenze 24 ottobre 1996, causa C-32/95 P, Commissione/Lisrestal e a., Racc. pag. I-5373, punto 21, e 21 settembre 2000, causa C-462/98 P, Mediocurso/Commissione, Racc. pag. I-7183, punto 36)"*.

osservazioni sia effettuata in in tempi così ristretti da non assicurare un'adeguata attenzione.

La corretta applicazione delle sentenze della Corte di Giustizia nel diritto interno. Le responsabilità per mancata applicazione

Per altro verso, si afferma che *“È infatti necessario che ci sia un momento unico di determinazione degli effetti nel tempo dell'interpretazione richiesta alla Corte e da quest'ultima fornita in merito ad una disposizione di diritto comunitario. A tale proposito, il principio secondo cui una limitazione può essere ammessa solo nella sentenza stessa che statuisce sull'interpretazione richiesta garantisce la parità di trattamento degli Stati membri e degli altri soggetti dell'ordinamento nei confronti di tale diritto e rispetta, allo stesso modo, gli obblighi derivanti dal principio della certezza del diritto”*<sup>8</sup>.

Insomma, le sentenze della Corte di Giustizia devono essere applicate dai giudici nazionali. Quando hanno valore dichiarativo, si applicano anche ai rapporti sorti in precedenza. La limitazione temporale della loro applicazione spetta solo alla Corte stessa.

C'è allora da chiedersi quali conseguenze potrà determinare una interpretazione delle norme interne, da parte del giudice nazionale, in contrasto con il diritto comunitario e con la giurisprudenza della Corte di Giustizia. Ebbene, la Corte non stenta a qualificare in termini di illecito dello Stato le violazioni del diritto comunitario da parte dei giudici nazionali. E' famosa in tal senso la sentenza *Köbler*<sup>9</sup>, in sede di rinvio pregiudiziale nel contesto di una azione per responsabilità proposta contro la Repubblica d'Austria per violazione di una disposizione del diritto comunitario da parte di una sentenza del supremo giudice amministrativo. La Corte in tale occasione statuisce che *“un organo giurisdizionale di ultimo grado costituisce per definizione l'ultima istanza dinanzi alla quale i singoli possono far valere i diritti ad essi riconosciuti dal diritto comunitario”*. Con tale precisazione *“Il principio secondo cui gli Stati membri sono obbligati a riparare i danni causati ai singoli dalle violazioni del diritto comunitario che sono loro imputabili si applica anche allorché la violazione di cui trattasi deriva da una decisione di un organo giurisdizionale di ultimo grado, sempreché la norma di diritto comunitario violata sia preordinata ad attribuire diritti ai singoli, la violazione sia sufficientemente caratterizzata e sussista un nesso causale diretto tra questa violazione e il danno subito dalle parti lese”*.

Quindi la mancata applicazione di regole comunitarie già oggetto di interpretazione da parte della Corte UE può generare un obbligo di risarcimento del danno. Che ricade sullo Stato, ai sensi della stessa sentenza che prevede *“il principio di responsabilità di cui trattasi riguarda non la responsabilità personale del giudice, ma quella dello Stato”*. Ma che la normativa interna dei singoli stati potrà poi riversare sul Giudice, anche consentendo al danneggiato un'azione

8 Corte Giust., 6 marzo 2007, in causa C-292/04, Meilicke ed altri c. Finanzamt BonnInnenstadt

9 Corte Giust., 30 settembre 2003, in causa C-224/01, Gerard Köbler c. Repubblica d'Austria

diretta<sup>10</sup>.

### **Un percorso motivazionale assolutamente non condivisibile**

Venendo all'Ordinanza, riportiamo prima di tutto un passaggio significativo della motivazione: *"Il termine dilatorio di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo"* (Cass. 2 luglio 2014, n. 15010).

Richiamando questo precedente la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ritiene soddisfatto l'obbligo del contraddittorio preventivo in materia IVA in una situazione nella quale è stato redatto un verbale di accesso in data 11 maggio 2009 e il successivo avviso di accertamento è stato notificato alla il 10 settembre 2009, quindi oltre il termine di cui all'art. 12, comma 7 dello "Statuto".

Cioè una norma precisa che si riferisce ai processi verbali di constatazione viene estesa ai verbali di accesso.

"Estesa" però non è il termine esatto.

La regola che riguarda il p.v.c. è quella per cui *"dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo..."*.

Quale sarebbe la chiusura delle operazioni di controllo nel caso specifico?

La Corte ci dice che è la raccolta della documentazione.

Ma evidentemente non può essere così.

La documentazione è stata valutata e ritenuta evidentemente non sufficiente o non idonea a provare la corretta applicazione delle regole. Ed era in quel momento che si doveva collocare la fase della chiusura delle operazioni di controllo.

Non ci può essere il minimo dubbio in proposito.

---

<sup>10</sup> L'art. 2 della legge n. 117 del 1988 prevede la possibilità di citare direttamente il Giudice per il danno subito e non lo stato. Con riferimento alla questione in esame si precisa che "in caso di violazione del diritto dell'Unione europea, si deve tener conto se il giudice abbia ignorato la posizione adottata eventualmente da un'istituzione dell'Unione europea, non abbia osservato l'obbligo di rinvio pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267, terzo paragrafo, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, nonché se abbia ignorato manifestamente la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea"

Nè per la Corte è rilevante che il p.v.c. sia atto previsto in tutti i casi di constatazione di violazioni tributarie da novant'anni, secondo il sempre vigente articolo 24 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4. Infatti *"il processo verbale di constatazione, redatto dagli organi accertatori in occasione di verifiche presso il contribuente e previsto dalla L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24, non deve necessariamente contenere le contestazioni, potendo avere una molteplicità di contenuti, valutativi o meramente ricognitivi di fatti o di dichiarazioni, che, per la libera valutazione dell'amministrazione finanziaria prima e dell'autorità giudiziaria poi, possono comunque dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento"* (Cass. civ. Sez. V, 29 dicembre 2017, n. 31120).

Fatti fuori dunque in scioltezza un paio di precetti di Legge, il Collegio compie l'azione più devastante a nostro giudizio per chi conosca la vicenda del principio di difesa endoprocedimentale di matrice eurounitaria.

Letteralmente: *"la sentenza della Corte di giustizia CE, 12 dicembre 2008, (causa C-349/07 Sopropè), citata dalla ricorrente, ha affermato il principio secondo cui i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizioni di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione e che grava sulle Amministrazioni degli Stati membri l'obbligo di instaurare il previo contraddittorio ogni qualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera di applicazione del diritto comunitario; ma, proprio in relazione all'adozione dell'atto impositivo e nella prospettiva di tutela del diritto di difesa del contribuente, il legislatore interno, secondo i principi interpretativi delle norme di riferimento espressi con gli arresti giurisprudenziali sopra citati, ha ritenuto che il contraddittorio endoprocedimentale è assicurato, in caso di accesso mirato, con il riconoscimento di un termine dilatorio in favore del contribuente nei cui confronti è stata operata l'attività di acquisizione della documentazione, non essendo necessario, come detto, in questo caso, l'adozione di un successivo atto di constatazione delle violazioni finanziarie, e tale specifica previsione costituisce la modalità con la quale, anche nella materia dei tributi "armonizzati", il legislatore interno ha ritenuto di dare attuazione alla normativa comunitaria ed ai principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria.*

Rileggiamo un attimo un passaggio già citato della Sopropè:

*"i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente (v., in particolare, sentenze citate Commissione/Lisrestal e a., punto 21, e Mediocurso/Commissione, punto 36)".*

Non pare che siano stati esplicitati, nel caso specifico, gli elementi fondanti la decisione. Almeno preventivamente nel contesto procedimentale. Ma è di quello che parliamo.

Riguardo le regole del rapporto tra diritto interno e principi eurounitari ci soccorre ancora la sentenza del 2008, che lascia l'attuazione dei principi alle garanzie offerte nel diritto nazionale..."... *purché, da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario*".

Non serve aggiungere altro.

## ***Valore probatorio degli atti notori nel processo tributario***

*Commento a Ordinanza n. 13174 del 16 maggio 2019*



di **Alessandra Rizzelli**  
*Avvocato Tributarista*

Con un'importante ordinanza, n. 13174 del 16 maggio 2019, la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso proposto da un contribuente avente ad oggetto due avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate a seguito di indagini bancarie.

In particolare, mediante la produzione in giudizio di dichiarazioni sostitutive dei familiari che avevano affermato che le ingenti somme contestate erano pervenute al contribuente per donazione paterna, veniva dimostrata l'illegittimità ed infondatezza delle contestazioni mosse dall'Agenzia delle Entrate.

Tuttavia, mentre i giudici di primo grado accoglievano in toto le doglianze del contribuente, i giudici di seconde cure ritenevano che le dichiarazioni sostitutive non potevano assurgere a prova idonea a giustificare le ingenti somme di moneta contante transitate dal padre defunto al figlio.

Avverso la sfavorevole sentenza dei giudici di secondo grado, il contribuente ha proposto ricorso per Cassazione, in particolare eccependo l'insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza della CTR che si era limitata a ritenere le dichiarazioni sostitutive non idonee ad assurgere a fonte di prova, senza tenere in considerazione alcuna l'ulteriore produzione documentale esibita in giudizio, costituita da assegni, estratti conto, atti di vendita e ricevute di pagamento.

Il contribuente rilevava, altresì, come gli atti notori costituiscono valida giustificazione delle operazioni segnalate in sede di verifica, rivestendo valore di elementi indiziari, considerato

che il divieto di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 si riferisce alla sola prova testimoniale nella sua accezione tipica, ma non preclude al giudice tributario di porre a fondamento della decisione dichiarazioni di soggetti terzi acquisite dalle parti processuali.

Ebbene, i giudici di legittimità nell'accogliere le tesi difensive, hanno avuto finalmente la possibilità di chiarire che:

- ✓ il divieto di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 fa riferimento alla sola prova testimoniale, ma non preclude al giudice tributario di porre a fondamento della decisione dichiarazioni di soggetti terzi acquisite dalle parti processuali;
- ✓ gli atti notori hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e, qualora rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c., danno luogo a presunzioni;
- ✓ anche al contribuente, al pari dell'Amministrazione finanziaria, è consentito introdurre in giudizio innanzi alle Commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale per far valere le proprie ragioni e tali dichiarazioni devono assurgere a rango di indizi, che necessitano di essere valutati congiuntamente ad altri elementi.

La Suprema Corte, inoltre, ha posto in evidenza come l'attribuzione di valenza indiziaria delle dichiarazioni dei terzi anche in favore del contribuente non si pone in contrasto con l'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), ratificata e resa esecutiva dalla l. 4 agosto 1955, n. 848, atteso che la Corte Europea dei diritti dell'uomo, a tal proposito, ha chiarito che *<<l'assenza di pubblica udienza o il divieto di prova testimoniale nel processo tributario sono compatibili con il principio del giusto processo solo se da siffatti divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile>>* (Corte EDU 23 novembre 2006, ricorso n. 73053/0143, Jussilla contro Finlandia, e 12 luglio 2001, Ferrazzini contro Italia).

Al riguardo, in sentenza la Corte di Cassazione ha, altresì, sottolineato come anche la Corte Costituzionale, in relazione alle questioni di legittimità costituzionale sollevate in merito al divieto di prova testimoniale nel processo tributario, ha statuito che *<<la limitazione probatoria stabilita dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992 non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale>>*, trattandosi di dichiarazioni rese al di fuori e prima del processo, diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale, richiede la formulazione di capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio, rilevando, tuttavia, che tali dichiarazioni hanno efficacia minore rispetto alla prova testimoniale e possono considerarsi come meri argomenti di prova, da soli non idonei a formare il convincimento del giudice in assenza di riscontri oggettivi.

## Corte di Cassazione, Ordinanza n. 12094 dell'8 maggio 2019

### Svolgimento del processo

che:

la sentenza impugnata ha esposto, in punto di fatto, che:

l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società contribuente un avviso di accertamento con il quale erano stati ripresi a tassazione costi non inerenti relativi all'anno di imposta 2002; il suddetto accertamento conseguiva ad un accesso mirato eseguito dall'ufficio finanziario presso i locali della contribuente; avverso il suddetto atto impositivo la contribuente aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Lecco che lo aveva accolto; avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello l'Agenzia delle entrate;

la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha accolto l'appello; in particolare ha ritenuto che: l'amministrazione finanziaria aveva eseguito un accesso mirato presso i locali della contribuente non finalizzato al controllo, pertanto ad esso non doveva fare seguito un verbale di chiusura delle indagini, non essendo stata compiuta alcuna ispezione o verifica, sicchè non vi era alcuna violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 4; il successivo avviso di accertamento era stato notificato dopo il termine di sessanta giorni decorrenti dalla chiusura del verbale di accesso; con riferimento al merito, le fatture non indicavano la natura dei servizi oggetto di ogni singola operazione, non consentendo, in tal modo, la verifica dell'inerenza dei costi, e le prove documentali prodotte dalla ricorrente non potevano consentire una valutazione di inerente delle operazioni;

avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso dinanzi a questa Corte la contribuente affidato a tre motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso;

la contribuente ha, altresì, depositato memoria.

### Motivi della decisione

che:

vanno esaminati prioritariamente il primo e il terzo motivo di censura, attesa la connessione fra gli stessi, relativi alla ritenuta violazione del principio del contraddittorio;

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale prima dell'adozione dell'atto contenente la pretesa impositiva in materia di tributi armonizzati;

in particolare, la ricorrente censura la sentenza per avere ritenuto che, nel caso di accesso mirato, il termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, decorre dalla redazione del verbale di chiusura dell'accesso, senza necessità di adozione di un successivo processo verbale di constatazione, non avendo

l'amministrazione finanziaria compiuto alcuna verifica presso i locali, ma unicamente l'acquisizione della documentazione, successivamente utilizzata ai fini dell'adozione della successiva pretesa impositiva;

ritiene, sotto tale profilo, che i principi comunitari richiedono necessariamente il previo contraddittorio con il contribuente ogni qualvolta l'amministrazione adotti decisioni che rientrano nell'applicazione del diritto comunitario, come nella fattispecie, in cui la pretesa ha riguardato anche l'Iva e che, inoltre, l'esigenza dell'effettività del contraddittorio presuppone che la parte sia messa nelle condizioni di offrire elementi di valutazione contrarie alla possibile adozione di una pretesa tributaria, circostanza che rende necessaria la previa conoscenza delle violazioni contestate; evidenzia, infine, che, nella fattispecie, l'accesso era diretto non all'acquisizione di un singolo documento, ma a una verifica generale ai fini Iva, con l'unica particolarità che la stessa era stata, poi, eseguita presso la sede dell'Ufficio e non presso i locali aziendali, sicchè ad esso doveva far seguito un processo verbale di constatazione a conclusione delle verifiche effettuate;

con il terzo motivo si censura la sentenza per violazione del principio comunitario della tutela del legittimo affidamento, in quanto la espressa indicazione, nel verbale di accesso, della facoltà della parte di formulare osservazioni e richiedere chiarimenti, fornire delucidazioni e dichiarazioni, aveva ingenerato nella contribuente il legittimo convincimento che l'ufficio finanziario stava procedendo ad eseguire una verifica generale ai fini Iva e che quindi, al termine della suddetta verifica, la stessa avrebbe dovuto ricevere la notifica di un verbale di constatazione di eventuali violazioni, sicchè, solo a seguito della ricezione, sarebbero dovuti decorrere i sessanta giorni di tempo per formulare eventuali osservazioni;

i motivi sono infondati;

la questione prospettata con i motivi in esame ha riguardo alla necessità o meno dell'adozione di un successivo avviso di constatazione a seguito dell'attività di accesso compiuta presso la sede della contribuente e, più in particolare, delle modalità con le quali deve essere assicurato il rispetto del principio del contraddittorio endoprocedimentale in favore del contribuente nei cui confronti è stato eseguito l'accesso con acquisizione della documentazione fiscale;

va, in primo luogo, evidenziato che questa Suprema Corte ha precisato (Cass. civ. Sez. V, 22 giugno 2018, n. 16546) che l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria non deve necessariamente concludersi con la redazione di un processo verbale di constatazione, essendo sufficiente un verbale attestante le operazioni compiute;

si è, altresì, precisato che in tema di violazione di norme finanziarie (nella specie, in materia di IVA), il processo verbale di constatazione, redatto dagli organi accertatori in occasione di verifiche presso il contribuente e previsto dalla L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24, non deve necessariamente contenere le contestazioni, potendo avere una molteplicità di contenuti, valutativi o meramente ricognitivi di fatti o di dichiarazioni, che, per la libera valutazione dell'amministrazione finanziaria prima e dell'autorità giudiziaria poi, possono comunque dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento (Cass. civ. Sez. V, 29 dicembre 2017, n. 31120);

ne consegue, quindi, che non può assumere rilevanza la considerazione di parte ricorrente secondo cui la previsione di cui alla L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24 imporrebbe sempre l'adozione di un processo verbale con il quale siano contestate le violazioni finanziarie e che, poichè il contenuto del processo verbale deve avere riguardo alla specifica attività compiuta dall'amministrazione finanziaria, in caso di accesso mirato, come nel caso di specie, correttamente è stato redatto il verbale di accesso con il quale sono stati indicati i documenti che, in quella occasione, erano stati prelevati dalla sede della contribuente;

in questo contesto, non può neppure assumere rilevanza la linea difensiva di parte ricorrente secondo cui, nella fattispecie, non si era trattato di un accesso mirato ma di un accesso finalizzato ad una verifica fiscale, in quanto quel che rileva è l'attività svolta dall'amministrazione finanziaria e, segnatamente, la mera acquisizione della documentazione presso la contribuente;

in secondo luogo, la medesima pronuncia sopra indicata (Cass. civ. n. 16546/2018) ha, altresì, espresso il principio secondo cui dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni decorre il termine di sessanta giorni entro il quale il contribuente può comunicare osservazioni e richieste che sono valutate dagli Uffici impositori, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. **12, comma 7**;

va precisato che il suddetto principio è stato espresso in relazione all'orientamento della Corte, secondo cui: "Il termine dilatorio di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo"(Cass. 2 luglio 2014, n. 15010);

invero, l'impiego di una locuzione generica come "verbale di chiusura delle operazioni" contenuta nel comma 7, della norma in esame, difatti, comprende tutte le possibili tipologie di verbali che concludano le operazioni di accesso, verifica o ispezione nei locali, indipendentemente dal loro contenuto, e ciò consegue dall'impiego nello Statuto dei diritti del contribuente, art. 12, comma 7 pure a fronte di più tipologie di verbali, di una locuzione meramente descrittiva, che ascrive rilievo, di per sè, alla circostanza che il verbale concluda la fase istruttoria di accesso, verifica o ispezione nei locali. Una tale scelta è d'altronde coerente con l'evoluzione del sistema tributario verso moduli partecipativi, in cui le situazioni soggettive dell'erario possono esaurirsi nell'esercizio imparziale di un potere ad imperatività mitigata, che si arresta all'acquisizione delle informazioni utilizzabili ed al mero controllo dell'osservanza degli obblighi strumentali dei contribuenti; si è, inoltre, precisato che riconoscere l'esercizio del diritto al contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio che chiuda le operazioni di accesso, verifica o ispezione significa, appunto, determinare le condizioni affinché l'amministrazione possa valutare il proprio interesse non soltanto alla luce degli elementi raccolti, ma anche in base alle osservazioni su di essi rese dal contribuente;

la circostanza che, nel caso in esame, sia stato redatto un verbale di accesso in data 11 maggio 2009 e che l'avviso di accertamento sia stato notificato alla società il 10 settembre 2009 (vd. ricorso, pag. 10) oltre il termine di cui all'art. 12, comma 7 citato, a seguito dell'esame della documentazione in tale fase acquisita, porta ad escludere la sussistenza dell'assunta violazione, pur in assenza di un successivo processo verbale di constatazione;

si è peraltro precisato che le garanzie statutarie operano già in fase di accesso, concludendosi anche tale attività con la sottoscrizione e consegna del processo verbale di chiusura delle operazioni svolte, e ciò alla stregua delle prescrizioni dell'art. 52, comma 6 decreto IVA ovvero dell'art. 33 decreto sull'accertamento; siffatte, garanzie si applicano anche agli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, sia perchè la citata disposizione non prevede alcuna distinzione in ordine alla durata dell'accesso, ed è comunque necessario, anche in caso di accesso breve, redigere un verbale di chiusura delle operazioni (in senso conf. Cass. 2593/14 e Cass. 15624/14), sia perchè, anche in caso di "accesso breve", si verifica quella peculiarità che, secondo Cass. sez. unite n. 24823/2015, giustifica, quale controbilanciamento, le garanzie di cui al cit. art. 12, peculiarità consistente nella "autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutati a lui sfavorevoli" (Cass. sent. n. 11471/2017; cfr. anche n. 18110/16; n. 25265/17; n. 1007/17; n. 8246/18);

pertanto, si è ritenuto che "in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, impone la redazione del processo verbale di chiusura delle operazioni in ogni caso di accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso finalizzati alla raccolta di documentazione, e solo dal rilascio di copia del predetto verbale decorre il termine di sessanta giorni trascorso il quale può essere emesso l'avviso di accertamento ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7" (Sez. 5, Sentenza n. 7843 del 17 aprile 2015);

ne consegue che, in caso di accesso mirato, la garanzia al contraddittorio endoprocedimentale per il contribuente è assicurata dalla concessione del termine dilatorio di sessanta giorni decorrente dal rilascio del verbale di consegna, senza che possa, invece, ritenersi che lo stesso debba ricevere un successivo verbale di chiusura delle operazioni di verifica ove le stesse non siano state compiute presso la sede del contribuente, ma presso gli uffici finanziari;

sotto tale profilo, non correttamente parte ricorrente, nella memoria, richiama, a proprio favore, il precedente di questa Suprema Corte n. 3060/2018, posto che con la stessa si è ribadito il principio, sopra indicato, secondo cui, anche in caso di accesso mirato deve essere garantito al contribuente il decorso del termine dilatorio di sessanta giorni prima di adottare la pretesa impositiva e che, in tali ipotesi, il termine decorre dalla redazione del verbale di consegna della documentazione, avendo precisato che solo dal rilascio di copia del predetto verbale (di chiusura dell'attività di accesso) decorre il termine di sessanta giorni trascorso il quale può essere emesso l'avviso di accertamento ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7";

va peraltro precisato che, differentemente da quanto sostenuto dalla ricorrente, il suddetto orientamento è in linea con la giurisprudenza unionale in materia di tutela del contraddittorio endoprocedimentale nel caso, come quello di specie, di pretese relative anche a tributi c.d. armonizzati;

la sentenza della Corte di giustizia CE, 12 dicembre 2008, (causa C-349/07 Sopropè), citata dalla ricorrente, ha affermato il principio secondo cui i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizioni di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione e che grava sulle Amministrazioni degli Stati membri l'obbligo di instaurare il previo contraddittorio ogni qualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera

di applicazione del diritto comunitario;

ma, proprio in relazione all'adozione dell'atto impositivo e nella prospettiva di tutela del diritto di difesa del contribuente, il legislatore interno, secondo i principi interpretativi delle norme di riferimento espressi con gli arresti giurisprudenziali sopra citati, ha ritenuto che il contraddittorio endoprocedimentale è assicurato, in caso di accesso mirato, con il riconoscimento di un termine dilatorio in favore del contribuente nei cui confronti è stata operata l'attività di acquisizione della documentazione, non essendo necessario, come detto, in questo caso, l'adozione di un successivo atto di constatazione delle violazioni finanziarie, e tale specifica previsione costituisce la modalità con la quale, anche nella materia dei tributi "armonizzati", il legislatore interno ha ritenuto di dare attuazione alla normativa comunitaria ed ai principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria;

nè sussiste, inoltre, alcuna violazione al principio di tutela del legittimo affidamento, come invece prospettato dalla ricorrente con il terzo motivo di censura;

in particolare, parte ricorrente ritiene che lo stesso sia maturato in considerazione del fatto che, in sede di redazione del verbale di accesso, era stato espressamente precisato che la parte avrebbe potuto formulare osservazioni e chiarimenti, fornire delucidazioni e dichiarazioni, sicchè si era in essa ingenerato il legittimo convincimento che l'amministrazione finanziaria, al termine della verifica conseguente all'accesso, avrebbe notificato un verbale di constatazione di eventuali violazioni e che solo dalla suddetta notifica sarebbero decorsi i termini per l'instaurazione del contraddittorio;

ciò in quanto quel che rileva, nella fattispecie, è la circostanza che, comunque, è stata assicurata alla contribuente la garanzia al contraddittorio endoprocedimentale, senza che possa ritenersi che la stessa dovesse ricevere un successivo verbale di chiusura delle operazioni di verifica, non potendosi ritenere che, dalla indicazione della possibilità della parte di formulare osservazioni e chiarimenti, fornire delucidazioni e dichiarazioni, dovesse conseguire l'adozione di una successiva notifica, essendo stato chiarito, nel medesimo atto, che si trattava di un accesso mirato finalizzato alla mera acquisizione della documentazione contabile;

infine, poichè l'interpretazione delle previsioni normative in esame, come detto, è in linea con la giurisprudenza unionale, non sussistono i presupposti, come invece richiesto dalla contribuente, per un rinvio della questione pregiudiziale alla Corte di giustizia; con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per la controversia, per non avere adeguatamente valutato che, nella fattispecie, l'accesso non era finalizzato alla mera acquisizione della documentazione, ma ad una vera e propria verifica fiscale ai fini Iva;

il motivo è infondato;

il giudice del gravame ha specificato le ragioni per le quali, nella fattispecie, si trattava di un accesso mirato, facendo riferimento alle risultanze del verbale di consegna dell'11 maggio 2009, ed ha precisato che doveva essere così qualificato in quanto finalizzato alla mera acquisizione di documentazione;

la contribuente, in realtà, sembra volere distinguere, a fondamento del proprio motivo di ricorso, tra accesso mirato finalizzato all'acquisizione di uno o più documenti specifici e quello finalizzato all'acquisizione dell'intera contabilità, ma tale circostanza non può essere ritenuta di rilievo, in quanto l'accesso finalizzato all'acquisizione della documentazione è tale anche nel caso, come di specie, in cui l'acquisizione ha riguardo all'intera documentazione contabile relativa all'anno di imposta 2002;

in conclusione, i motivi sono infondati, con conseguente rigetto del ricorso e condanna della ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese di lite.

P. Q. M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite del presente giudizio in favore della controricorrente, che si liquidano in complessive Euro 3.000,00, oltre spese prenotate a debito.

## Corte di Cassazione, Ordinanza n. 13174 del 16 maggio 2019

### Rilevato che

Con separati ricorsi M. R. impugnava gli avvisi di accertamento, con i quali l'Agenzia delle Entrate, all'esito di indagini bancarie, aveva rettificato, per gli anni d'imposta 2004 e 2005, la dichiarazione dei redditi del contribuente, deducendo la mancanza di autorizzazione a procedere alla raccolta di dati bancari, la violazione dell'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973 e la infondatezza della ricostruzione dei maggiori redditi.

La Commissione tributaria provinciale, riuniti i ricorsi, li accoglieva, ritenendo che le dichiarazioni sostitutive dei familiari prodotte dal contribuente fossero idonee a provare che ingenti somme erano allo stesso pervenute per donazione paterna.

Proposto appello dall'Ufficio - che aveva ribadito che il R. durante gli anni 2004 e 2005 aveva eseguito versamenti in conto futuro aumento di capitale sociale per euro 2.495.000,00 alla società R. s.p.a. ed eccetto che per altre due società, la C. s.r.l. e la F. s.r.l., alle quali il R. partecipava nella misura del 50%, vi erano stati versamenti in conto futuro aumento di capitale sociale per euro 7.106.409,00 nell'anno 2005 - la Commissione tributaria regionale, respinta la eccezione di inammissibilità dell'appello sollevata dal contribuente, riformava la sentenza di primo grado, confermando gli avvisi di accertamento, motivando che « nel merito il valore probatorio delle dichiarazioni sostitutive rese da parenti ed una resa da altro soggetto il quale riferisce di notizie apprese dal Sig. O. R. in punto di morte, a parere di questo Collegio, non assurgono a prova idonea a giustificare le ingenti somme di moneta contante transitate dal de cuius Sig. O. R. al figlio Sig. M. R.».

Avverso la suddetta decisione ricorre per cassazione M. R., con tre motivi, cui resiste l'Agenzia delle Entrate mediante controricorso.

### Considerato che

Con il primo motivo, il ricorrente, deducendo violazione e falsa applicazione dell'art. 327 cod. proc. civ., così come modificato dall'art. 46, comma 17, della legge n. 69/2009, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., lamenta che i giudici di appello hanno erroneamente rigettato l'eccezione di inammissibilità dell'appello, pur avendo l'Agenzia delle Entrate notificato l'atto di appello dopo il decorso del termine di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza di primo grado, essendo stato il giudizio instaurato, con i ricorsi introduttivi, dopo il 4 luglio 2009, e precisamente con il deposito degli stessi intervenuto in data 13 luglio 2009, e, pertanto, nella vigenza della nuova disciplina introdotta dall'art. 46, comma 17, della legge n. 69/2009.

Il motivo è infondato.

Il giudizio di primo grado è iniziato anteriormente al 4 luglio 2009, dovendo aversi riguardo, a tal fine, secondo i principi generali in tema di litispendenza, al momento in cui la notifica del ricorso introduttivo del giudizio si è perfezionata - nella specie, come pacificamente evidenziato da entrambe le parti, in data 26 giugno 2009 - con la ricezione dell'atto da parte dell'Ufficio destinatario, e non già alla data di deposito del ricorso, avvenuta in data 13 luglio 2009.

Deve, dunque, applicarsi il termine lungo di un anno, oltre a 46 giorni, per la sospensione feriale, atteso che la modifica dell'art. 327 cod. proc. civ., introdotta dalla legge 18 giugno 2009, n. 69, che ha sostituito il termine di decadenza di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza all'originario termine annuale, è applicabile, ai sensi dell'art. 58, comma 1, della predetta legge, ai soli giudizi instaurati dopo la sua entrata in vigore e, quindi, dal 4 luglio 2009 (Cass. 19959 del 10/8/2017).

Con il secondo motivo, il ricorrente lamenta che i giudici di appello hanno fornito una insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza in relazione ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

In particolare, evidenzia che la Commissione regionale, nell'accogliere l'appello dell'Ufficio, si è limitata a richiamare la sentenza della Corte Costituzionale n. 18 del 21/1/2000 e ad affermare che le dichiarazioni sostitutive non potessero assurgere a prova idonea a giustificare le somme transitate dal de cuius O. R. al figlio, odierno ricorrente, senza tenere conto che nel corso del giudizio di merito, a fronte delle presunzioni offerte dall'Ufficio, non erano stati prodotti soltanto atti sostitutivi di notorietà, ma era stata esibita ulteriore documentazione, quali assegni, estratti conto, atti di vendita e ricevute di pagamento.

Fa, altresì, rilevare che gli atti notori depositati costituiscono valida giustificazione delle operazioni segnalate in sede di verifica, rivestendo valore di elementi indiziari, considerato che il divieto di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 si riferisce alla sola prova testimoniale nella sua accezione tipica, ma non preclude al giudice tributario di porre a fondamento della decisione dichiarazioni di soggetti terzi acquisite dalle parti processuali.

Il motivo è fondato.

Va premesso che questa Corte ha avuto modo di affermare che <<nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale posto dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 si riferisce alla prova testimoniale da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice>> (Cass. n. 9080 del 7/4/2017; Cass. n. 8639 del 5/4/2013; Cass. n. 5746 del 10/3/2010).

Si è, al riguardo, precisato che tali dichiarazioni hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e, qualora rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 cod. civ., danno luogo a presunzioni (Cass. n. 9402 del 20/4/2007); infatti, dal divieto di ammissione della prova testimoniale non discende la inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729, comma 2, cod. civ. - secondo il quale le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale - poiché questa norma, attesa la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario (Cass. n. 22804 del 23/10/2006; Cass. n. 960 del 21/1/2015).

Al fine di evitare che l'ammissibilità di tali dichiarazioni possa pregiudicare la difesa del contribuente ed il principio di uguaglianza delle parti, è necessario riconoscere che, al pari dell'Amministrazione finanziaria, anche il contribuente possa introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale per far valere le proprie ragioni e tali dichiarazioni devono assurgere a rango di indizi, che necessitano di essere valutati congiuntamente ad altri elementi.

Come rilevato da questa Corte, <<nel pieno rispetto della "parità di armi" tra fisco e contribuente, il diritto vivente ammette l'introduzione indiziaria nel processo tributario di dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale (Corte Cost. 18 del 2000; Cass. n. 20028 del 30/9/2011), sebbene esse non siano assunte o verbalizzate in contraddittorio da nessuna norma richiesto>> (Cass. 21812 del 5/12/2012; Cass. n. 960 del 21/1/2015).

L'attribuzione di valenza indiziaria delle dichiarazioni dei terzi anche in favore del contribuente non contrasta, d'altro canto, con l'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), ratificata e resa esecutiva dalla l. 4 agosto 1955, n. 848, atteso che la Corte Europea dei diritti dell'uomo, a tal proposito, ha chiarito che <<l'assenza di pubblica udienza o il divieto di prova testimoniale nel processo tributario sono compatibili con il principio del giusto processo solo se da siffatti divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile>> (Corte EDU 23 novembre 2006, ricorso n. 73053/0143, Jussilla contro Finlandia, e 12 luglio 2001, Ferrazzini contro Italia).

A conforto di ciò, la Corte Costituzionale, dichiarando manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate riguardo al divieto di prova testimoniale nel processo tributario, sia con riferimento all'art. 35, comma 5, del d.P.R. n. 636/1972 (ord. 506/1987, 91/1989, 6/1991, 328/1992), sia con riferimento

all'attuale art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992 (Corte Cost. n. 18 del 2000), ha statuito che «la limitazione probatoria stabilita dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992 non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale», trattandosi di dichiarazioni rese al di fuori e prima del processo, diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale, richiede la formulazione di capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio; ha rilevato, tuttavia, che tali dichiarazioni hanno efficacia minore rispetto alla prova testimoniale e possono considerarsi come meri argomenti di prova, da soli non idonei a formare il convincimento del giudice in assenza di riscontri oggettivi.

Ciò posto in linea generale, nel caso che ci occupa, la Commissione regionale, dopo avere richiamato le statuizioni della sentenza della Corte Costituzionale n. 18 del 2000, ha affermato, in assenza di adeguata motivazione, che le dichiarazioni sostitutive rese dai parenti e da un terzo, prodotte dal contribuente al fine di dimostrare che parte delle somme oggetto di contestazione erano riconducibili ad elargizioni di cui il padre aveva voluto beneficiarlo, sebbene ammissibili, non potessero assurgere «a prova idonea a giustificare le ingenti somme di moneta contante transitate dal de cuius O. R. al figlio M. R.».

Trattasi di affermazione assertiva che non consente di ricostruire l'iter logico-giuridico seguito dal giudice di merito che lo ha indotto ad escludere che le dichiarazioni sostitutive di terzi potessero avere anche solo valenza indiziaria idonea a superare le presunzioni offerte dall'Amministrazione e che evidenzia una sostanziale inadeguata valutazione delle risultanze probatorie.

L'accoglimento del secondo motivo consente di dichiarare assorbito il terzo motivo del ricorso, con il quale il contribuente, in via subordinata al rigetto dei primi due motivi di ricorso, ha eccepito la illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 24 della Costituzione.

In conclusione, l'accoglimento del secondo motivo impone la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, per il riesame, oltre che per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

Rigetta il primo motivo del ricorso, accoglie il secondo motivo e dichiara assorbito il terzo motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

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

