

FISCO NEWS MAGGIO 2013 Roma il 10/06/2013

AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA

ACCERTAMENTO

Il mancato pagamento dopo l'adesione fa «rivivere» l'accertamento

Per la Cassazione, se l'adesione non si perfeziona il contribuente può ancora impugnare l'accertamento

/ Sabato 01 giugno 2013

La sentenza [13750](#) della Corte di Cassazione depositata ieri si è soffermata su un argomento interessante, per quanto ci consta poco analizzato dalla giurisprudenza: la “sorte” dell'avviso di accertamento qualora, dopo l'**adesione**, il contribuente **non paghi** le somme impedendo così la formazione dell'atto.

In sostanza, i giudici confermano quanto era già stato affermato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. [65](#) del 28 giugno 2001.

Occorre però precisare i **diversi ambiti** in cui può intervenire l'inadempimento del contribuente, stante le varie tipologie di accertamento con adesione contemplate dal DLgs. 218/97.

Oltre a ciò, bisogna anche considerare le sopravvenute modifiche apportate dal **DL 98/2011**. Come affermazione di carattere generale, la Cassazione sostiene che:

- il mancato perfezionamento dell'adesione “restituisce piena efficacia all'originario accertamento, non assumendo rilevanza che, in sede di contraddittorio, l'ufficio abbia riconosciuto che i **valori accertati** avrebbero potuto essere eccessivamente alti, pervenendo ad una riduzione dei medesimi”;
- se sussiste il predetto mancato perfezionamento, è onere del contribuente impugnare l'accertamento, “non essendo impugnabile la cartella esattoriale, conseguente alla definitività dell'accertamento, se non per **vizi propri**, non potendo rimettere in discussione il merito della rettifica resasi definitiva, come nel caso di specie, per mancata impugnazione”.

Per prima cosa, sembra che detto discorso non valga nel caso in cui l'**adesione** sia intervenuta **prima** della notifica dell'accertamento *ex art. 5* del DLgs. 218/97, su proposta del contribuente o dell'Ufficio. Se essa non si perfeziona, il procedimento prosegue, e verrà notificato l'accertamento, impugnabile in Commissione tributaria senza problemi. Invece, se viene notificato l'accertamento e il contribuente presenta domanda di adesione, la **totalità** delle somme o la prima rata devono essere versate entro **venti giorni** dalla

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

sottoscrizione dell'accordo: in caso di mancato versamento, l'adesione non si perfeziona, ed è qui che dovrebbe trovare applicazione quanto detto dai giudici.

Occorre distinguere lo stadio procedimentale di adesione

Se l'accordo non si è perfezionato, "rimane in piedi" l'accertamento, quindi il contribuente lo può impugnare. Come rilevato, è venuto meno quanto pattuito tra le parti, perciò non ha rilevanza che l'ufficio avesse acconsentito ad una riduzione della pretesa.

Ciò può avvenire, però, solo se il contribuente è ancora **nei termini** per impugnare (si rammenta che il termine è di 150 giorni, i consueti 60 più i 90 di sospensione).

In caso contrario, la tutela potrà essere esercitata in sede di ricorso contro l'atto di **rideterminazione** delle somme dovute *ex art.* 29 del DL 78/2010 o, se si tratta di imposte d'atto, contro la cartella di pagamento, ma si tratterà di un'impugnazione che dovrà essere circoscritta ai vizi propri dell'atto, **senza** poter censurare il **merito** della pretesa, essendo ormai definitivo l'accertamento.

Più articolato si presenta il discorso concernente l'omesso versamento delle rate diverse dalla prima, stante la sopravvenienza del DL 98/2011.

Se il contribuente omette di pagare una **rata successiva alla prima** entro il termine per quella successiva, l'adesione è ormai perfezionata, e la riscossione riguarderà le somme ancora dovute (quindi le imposte pattuite e le sanzioni ridotte) più una **maxi sanzione** del 60% parametrata al residuo da corrispondere a titolo d'imposta.

Anche in questa ipotesi, sarà ammesso ricorso contro la **cartella** o il provvedimento di rideterminazione, ma sempre per vizi propri di tale atto.

ACCERTAMENTO

Le royalties per l'utilizzo dei marchi cadono sotto i colpi dell'abuso del diritto

La Cassazione boccia la cessione ad un prezzo ritenuto incongruo rispetto ai canoni poi dedotti per l'utilizzazione economica dei beni immateriali

La giurisprudenza, ultimamente copiosa, in materia di **abuso del diritto** si arricchisce di un'ulteriore sentenza di Cassazione (pronuncia n. [12282](#), depositata ieri, 20 maggio 2013) nella quale la Suprema Corte ha ritenuto corretto l'operato dell'Agenzia delle Entrate, che ha negato la **deducibilità delle royalties** dedotte in dichiarazione da una società per lo sfruttamento di marchi in precedenza ceduti a terzi per un corrispettivo considerato incongruo.

Nella fattispecie poi giunta a sentenza, la società accertata aveva ceduto nel 2004 due marchi per un corrispettivo complessivo di 200.000 euro, ricevendo poi nel 2005 e nel 2006

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

dalla società acquirente **addebiti di royalties** per la relativa utilizzazione economica per rispettivi 900.986 e 435.416 euro, importi integralmente dedotti in sede di dichiarazione.

L'operazione, avallata sia in primo che in secondo grado, è stata invece "**bocciata**" dalla Cassazione sia adducendo la relativa **antieconomicità**, sia riportando lo schema negoziale utilizzato (e, probabilmente, le sue concrete modalità applicative) tra quelli censurabili sotto il profilo dell'**abuso del diritto** (confermando, tra l'altro, il filone giurisprudenziale secondo cui questo può essere rilevato anche d'ufficio).

Nulla di nuovo sembra emergere sotto il primo profilo: la cessione dei marchi ad un corrispettivo ritenuto esageratamente basso rispetto al costo sopportato per le royalties pagate immediatamente dopo è stato ritenuto comportamento manifestamente contrario ai canoni dell'economia, che rende la società passibile di **accertamento** ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del DPR 600/73; in questo senso, la Cassazione ha ritenuto scorretto il procedimento logico utilizzato dalla C.T. Reg., che avrebbe acriticamente accettato le motivazioni addotte dalla società per giustificare il **prezzo ritenuto esiguo** (la contraffazione del marchio, che ne avrebbe ridotto in modo sensibile il valore), invece che valutare come la suddetta argomentazione risultasse **palesamente incongrua**, in quanto smentita dai prezzi estremamente elevati per il diritto di sfruttamento (in sostanza, non si capirebbe perché una società debba cedere un marchio contraffatto a 200.000 euro per pagarne l'anno dopo 900.000 a titolo di semplice *royalty*).

Lo **schema negoziale** utilizzato è stato, inoltre, ricondotto all'abuso del diritto, come noto fondato dalla giurisprudenza attraverso il richiamo sia ai principi costituzionali, sia alla normativa comunitaria (sebbene essa faccia specifico riferimento ai soli tributi armonizzati, e non alle imposte sui redditi).

Operazione finalizzata al mero risparmio d'imposta

La Cassazione conferma che l'operazione prospettata configura un **uso distorto**, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di **strumenti giuridici idonei** ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che la giustificano. Hanno probabilmente giocato a sfavore della società accertata alcune particolari **modalità** con cui i marchi sono stati trasferiti: ad esempio, il fatto che la società cessionaria, fiscalmente residente in Svizzera, fosse stata costituita immediatamente prima del trasferimento e avesse nel Consiglio di Amministrazione il consulente della cedente, ovvero il fatto che la stessa società svizzera avesse immediatamente ritrasferito il marchio ad una società di diritto irlandese amministrata da un diciottenne, elementi che è presumibile abbiano alzato "l'**indice di elusività**" percepito dell'operazione.

In definitiva, secondo la sentenza 12282/2013 resta precluso ai contribuenti il conseguimento di **vantaggi fiscali** (nel caso concreto, si tratterebbe della deduzione delle *royalties*) se questi si originano dall'uso distorto di negozi giuridici quali la cessione del

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

marchio a prezzo ridotto e l'immediato "riacquisto" dei diritti di utilizzazione verso corrispettivi di gran lunga superiori, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili, diverse dalla **mera aspettativa di risparmi d'imposta**.

Illeciti tributari

Crisi di liquidità', escluso il reato di omesso versamento di ritenute e IVA

Il Tribunale di Novara prende posizione sulla rilevanza della carenza di liquidità' ai fini dell'accertamento dei reati di omesso versamento di ritenute certificate e IVA.

Il caso all'esame

Una società, pur avendo posto in essere gli adempimenti dichiarativi, non versava nei termini gli importi dovuti a titolo di ritenute e Iva con riferimento al periodo di imposta 2006.

La legale rappresentante della società contribuente era imputata dei reati di **omesso versamento di ritenute certificate** (art. 10 *bis*, d.lgs. n. 74 del 2000) e **omesso versamento di Iva** (art. 10 *ter*, d.lgs. n. 74 del 2000).

La strategia difensiva poggiava sulla dimostrazione dell'esistenza di **difficoltà finanziarie** non imputabili a *mala gestio* e tanto gravi da impedire l'adempimento dei crediti tributari: l'imputata aveva "provocato" la messa in liquidazione della società, ripianato i debiti nei confronti del personale attingendo al patrimonio personale e concordato con Equitalia un piano di rateazione dei debiti tributari.

La soluzione

Questi elementi probatori vengono valorizzati dal Tribunale di Novara per dichiarare l'**assoluzione** perché il fatto non costituisce reato.

Vagliando la sussistenza del requisito di colpevolezza - intesa quale **rimproverabilità** dei fatti ascritti all'imputata - il Tribunale di Novara osserva che, secondo parte della dottrina, il sopraggiungere di una **crisi di liquidità** di dimensioni tanto importanti da comportare lo scioglimento e la messa in **liquidazione** dell'ente rappresenta una sorta di **forza maggiore** che esclude la volontà del soggetto di omettere il versamento dei tributi dovuti. Il Tribunale di Novara osserva altresì che una situazione di dissesto - quale quella realizzatasi nel caso di specie - esclude la rilevanza penale dei fatti soltanto quando sia determinata da fattori che non rientrano nella sfera di controllo dell'imprenditore.

La pronuncia in commento si segnala anche per aver posto a carico dell'imputato l'**onere di provare** la sussistenza della crisi di liquidità del soggetto obbligato.

L'impatto della decisione

La presa di posizione del Tribunale di Novara s'inserisce nel **dibattito** concernente la rilevanza delle crisi economico-finanziaria ai fini dell'accertamento della responsabilità per i reati di omesso versamento di tributi.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

In **dottrina**, le carenze di liquidità sono state valorizzate per escludere la responsabilità penale ricorrendo a ricostruzioni teoriche difformi: in alcuni casi è stata esclusa la sussistenza del **dolo** in ragione della inesigibilità della condotta, in altri la crisi di liquidità è stata inquadrata quale ipotesi di **forza maggiore** o di **stato di necessità**.

Da ultimo è stata spostata l'attenzione sulla **struttura del reato omissivo**, la cui configurabilità presuppone che il soggetto abbia la possibilità materiale di agire.

I precedenti

Come riconosciuto anche dal Tribunale di Novara, la **giurisprudenza** non ha ancora individuato una soluzione alla questione.

Per le **sanzioni amministrative**, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, nella **sentenza n. 163 del 2012**, ha escluso la sussistenza dell'elemento soggettivo della colpevolezza perché l'omesso versamento dei tributi era stato causato dal grave inadempimento della controparte contrattuale: debitore era un ente pubblico, le somme dovute erano ingenti e l'inadempimento si era protratto per diversi anni, nonostante il contribuente avesse assunto ogni iniziativa ragionevolmente esigibile.

Per quanto concerne l'**ambito penale**, con la **sentenza del 7 gennaio 2013** il Tribunale di Milano ha prosciolto un imputato per carenza dell'elemento soggettivo del reato perché il mancato versamento dei tributi era dipeso dalla mancata riscossione di crediti vantati nei confronti di alcuni enti pubblici. Nell'ambito della giurisprudenza di legittimità, oltre alla **sentenza n. 47340** del 2007, resa in materia di omesso versamento di ritenute previdenziali e assistenziali, è solitamente richiamata la **sentenza n. 9578 del 2013**, nella quale la Suprema Corte ha escluso la rilevanza delle difficoltà finanziarie in cui verteva la società contribuente, posto che, nel caso di specie, l'ente aveva realizzato una "*impropria commistione[...] tra i denari incassati a proprio titolo e per conto dello Stato*". Quest'ultimo arresto è stato presentato come presa di posizione in senso rigoristico. In realtà, esso sembra piuttosto proporre una soluzione equilibrata rispetto alla controversia concreta esaminata: la strategia difensiva del prevenuto, così come ricostruita in motivazione, pare infatti poggiare su argomenti generici, se non addirittura pretestuosi.

(Sentenza Tribunale NOVARA 20/03/2013)
02/05/2013

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it