

n. 18/2019 del 20 novembre 2019

Non è tassabile il risarcimento per perdita di chance lavorativa - Reati tributari, aggravante per il concorso del professionista anche con vantaggio diretto - R&S, incauta l'esclusione dell'innovazione di processo - Agenzia della riscossione in causa anche senza Advocatura dello Stato - Transfer pricing, così il codice vizia il confronto

Sommario

1. Non è tassabile il risarcimento per perdita di chance lavorativa
2. Reati tributari, aggravante per il concorso del professionista anche con vantaggio diretto
3. R&S, incauta l'esclusione dell'innovazione di processo
4. Agenzia della riscossione in causa anche senza Advocatura dello Stato
5. Transfer pricing, così il codice vizia il confronto

1. Non è tassabile il risarcimento per perdita di chance lavorativa

L'indennità percepita per la mancata conversione del rapporto di lavoro a tempo indeterminato ha natura risarcitoria da perdita di chance ed è estranea al rapporto di lavoro posto in essere, cosicché essa non è assoggettabile a tassazione. Lo ha stabilito la Cassazione, con l'ordinanza 27011/2019.

L'articolo 6, comma 2 primo periodo, del Tuir stabilisce che i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti.

L'agenzia delle Entrate, con la risoluzione 155/E/2002, ha precisato che è principio generale quello per cui laddove l'indennizzo vada a compensare in via integrativa o sostitutiva la mancata percezione di redditi di lavoro, ovvero il mancato guadagno, le

somme corrisposte, in quanto sostitutive di reddito, vanno assoggettate a tassazione e così ricomprese nel reddito complessivo del soggetto percipiente. Viceversa, laddove il risarcimento erogato voglia indennizzare il soggetto delle perdite effettivamente subite (il danno emergente), ed abbia quindi la precipua funzione di reintegrazione patrimoniale, tale somma non sarà assoggettata a tassazione. Infatti, in

quest'ultimo caso assume rilevanza assoluta il carattere risarcitorio del danno alla persona del soggetto leso e manca una qualsiasi funzione sostitutiva o integrativa di eventuali trattamenti retributivi: pertanto gli indennizzi non concorreranno alla formazione del reddito delle persone fisiche per mancanza del presupposto impositivo.

In base all'articolo 6, comma 2, pertanto, è prevista l'assoggettabilità a tassazione solo delle indennità dirette a sostituire un reddito non conseguito, quindi, dirette a risarcire il c.d. lucro cessante, e non assumono rilevanza reddituale le indennità risarcitorie erogate al fine di reintegrare il patrimonio del soggetto, ovvero al fine di risarcire la perdita economica subita dal patrimonio, il danno emergente (Risoluzione 356/E/2007).

Secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio sono soggette a imposizione soltanto se, e nei limiti in cui, risultino destinate a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi, mentre non costituiscono reddito imponibile nell'ipotesi in cui esse tendano a riparare un pregiudizio di natura diversa; non è tassabile, pertanto, il risarcimento ottenuto da un dipendente dalla perdita di chance, consistente nella privazione della possibilità di sviluppi e progressioni nell'attività lavorativa a seguito dell'ingiusta esclusione da un concorso per la progressione in carriera: il titolo al risarcimento del danno, connesso alla perdita di chance, infatti, non ha natura reddituale, poiché consiste nel ristoro del danno emergente dalla perdita di una possibilità attuale; ne consegue che la chance è anch'essa una entità patrimoniale giuridicamente ed economicamente valutabile, la cui perdita produce un danno attuale e risarcibile, qualora si accerti, anche utilizzando elementi presuntivi, la ragionevole probabilità dell'esistenza di detta chance intesa come attitudine attuale (Cassazione 3632/2019).

Per quanto concerne, infine, la questione oggetto della sentenza in commento, la Suprema Corte ha reiteratamente stabilito che l'indennità corrisposta al lavoratore che abbia più volte subito un'illegittima apposizione di termini al suo rapporto di lavoro, con la stipula di reiterati contratti a termine nel pubblico impiego, si configura come risarcimento del danno da perdita di chance, in quanto il lavoratore è rimasto ingiustamente confinato in una situazione d'incertezza e di precarietà, e quindi tale

risarcimento non è assoggettabile a Irpef (Cassazione 19715/2019; Sezioni Unite 5072/2016).

2. Reati tributari, aggravante per il concorso del professionista anche con vantaggio diretto

La circostanza che il professionista risulti, a sua volta, beneficiario diretto del delitto tributario non osta alla configurabilità dell'aggravante prevista dall'articolo 13-bis, comma 3, del Dlgs 74/2000. L'applicazione di tale circostanza è condizionata alla ricorrenza di due distinti presupposti. Il primo soggettivo, concernente la qualità dell'agente, posto che la norma ne circoscrive l'operatività in capo a un soggetto ben delineato: il professionista o l'intermediario finanziario o bancario. L'altro oggettivo, riferito al comportamento tipico, che deve sostanziarsi nell'elaborazione o nella commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

La sentenza 36212/2019 della Cassazione ha chiarito l'esatta portata dell'aggravante in un caso di applicazione della misura cautelare della custodia in carcere nei confronti, tra gli altri, di un commercialista. Il professionista era stato ritenuto responsabile di avere elaborato un modello di evasione fiscale, in concorso con alcuni imprenditori, al fine di sottrarsi al pagamento di debiti fiscali.

La Suprema corte veniva interessata dalla vicenda, su ricorso della Procura, a seguito del provvedimento del Tribunale del riesame che degradava la misura cautelare negli arresti domiciliari.

Il Tribunale riteneva non applicabile l'aggravante prevista dall'articolo 13-bis poiché il professionista aveva agito anche come beneficiario "in proprio" essendo anche comproprietario delle aziende coinvolte.

La Cassazione, ha chiarito che l'articolo 3-bis, comma 3, nel prevedere l'aumento di pena per il concorrente nel reato, si limita a esprimere l'esigenza che l'aggravante si applichi a una fattispecie delittuosa commessa in forma concorsuale, nella quale interagiscano, con peculiari modalità, un professionista o un intermediario finanziario o bancario. La Corte ha precisato che non è anche necessario che questi ultimi agiscano nell'esclusivo interesse del cliente, ben potendo coesistere anche la prospettiva di un loro vantaggio personale.

Non può escludersi l'aggravante in questione al professionista che elabori modelli di evasione anche a proprio beneficio, non foss'altro perché la concomitanza di un interesse fiscale dell'agente attribuisce al fatto una dimensione finalistica più complessa. Infatti,

all'interesse di riscuotere un compenso quale corrispettivo della consulenza illegale si somma la volontà di conseguire un vantaggio fiscale diretto. Tuttavia, perché l'azione concorrente del consulente acquisti una speciale offensività, occorre che egli abbia elaborato un modello con lo scopo di proporlo a una pluralità di clienti che versino in quella particolare condizione di partenza, a prescindere dalla numerosità dei casi di concreta attuazione. Ma ciò non è ancora sufficiente. È necessario altresì che il modello di evasione risulti effettivamente applicato proprio in conseguenza dell'azione propulsiva del professionista che, consegnando il modello al cliente, ne consolida il proposito evasivo.

Il riferimento alla commercializzazione induce a ritenere che il reato aggravato si perfezioni non soltanto quando il soggetto elabora personalmente i modelli di evasione, ma anche quando diffonda modelli elaborati da altri.

In conclusione, il professionista che concorre nel delitto tributario può per certo essere punito in modo più grave anche quando ne ritragga un vantaggio fiscale diretto, sempreché quel vantaggio consegua all'adozione di un modello di evasione:

- › ideato per essere riprodotto;
- › e che egli ha divulgato alla clientela in veste di consulente fiscale.

3. R&S, incauta l'esclusione dell'innovazione di processo

Contenzioso. Il fisco non ritiene sussista il requisito della novità.

Imprese in cerca di certezze sul requisito della novità, rilevante ai fini della fruizione del credito d'imposta per attività di R&S: nella circolare 23/19 Assonime ripropone il tema della qualificazione di difficile declinazione, che può e deve essere risolta in modo definitivo approfittando della manovra di Bilancio 2020 con un'apposita norma, interpretativa per il passato, che consenta alle imprese:

- › di avere chiarezza sul comportamento futuro;
- › di porre rimedio a eventuali (non fraudolenti o insidiosi) errori per il passato, in relazione soprattutto alle innovazioni di processo e di organizzazione.

A comprova della difficoltà di individuazione di alcune attività eleggibili, l'associazione osserva che gli organi verificatori spesso necessitano dell'intervento del ministero dello Sviluppo economico per verificare se l'attività svolta dall'impresa può considerarsi agevolata, come previsto dall'articolo 8, comma 3 del Dm 27 maggio 2015. Ciò vuol dire che gli stessi verificatori si trovano in una situazione speculare a quella dell'impresa, nel

senso che anche gli uffici, devono fare affidamento sulla valutazione di soggetti terzi in possesso delle necessarie competenze tecniche, con il vantaggio però di poterlo fare ex post, partendo da un dato di riferimento costituito dalla documentazione predisposta dall'impresa.

Occorre fare una premessa: il Manuale di Frascati, cui le stesse Entrate fanno riferimento per qualificare le attività agevolabili, mette in evidenza che se è vero che non tutte le attività rientranti nel processo di innovazione possono essere classificate come attività di R&S, è altrettanto vero che vi sono casi in cui è difficile distinguere, tra le varie attività svolte, quelle che devono essere considerate attività di R&S da quelle che non rientrano in questa definizione.

In particolare, il tema della novità, di difficile perimetrazione, si è manifestato nella sua incertezza in merito all'innovazione di processo, oggetto della risoluzione 40/19 e di un'interrogazione parlamentare. Con la risoluzione le Entrate hanno escluso dall'ambito oggettivo dell'agevolazione l'innovazione di processo come descritta dal Manuale di Oslo, che in materia di innovazione è l'equivalente del Manuale di Frascati in materia di R&S. È opportuno formulare un'osservazione: il solo fatto che si debba fare riferimento a manuali di carattere tecnico in ambito tributario

dovrebbe già bastare, da solo, a escludere conseguenze di carattere sanzionatorio in ambito fiscale, considerato il non facile raccordo che si deve creare tra le funzioni aziendali coinvolte nell'iter utile a definire i contorni dell'agevolazione.

Tornando al tema della novità, si deve sottolineare che con la circolare 5/16 era precisato che sono agevolabili «le modifiche di processo o di prodotto che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti». Sulla base di queste indicazioni le imprese avevano ritenuto di poter includere nell'agevolazione le attività che hanno comportato miglioramenti significativi a processi (o prodotti) esistenti valutando la significatività dei miglioramenti in relazione alla situazione preesistente del processo (o prodotto).

Con queste premesse, gli esperti del settore avevano messo in evidenza che vi sono casi in cui le attività di innovazione di processo possono essere classificate come attività di R&S, in quanto è possibile sviluppare sperimentalmente un processo produttivo esistente.

A questo orientamento, con la Risoluzione 40, il fisco avrebbe risposto in senso negativo, ritenendo assente in tali casi il requisito della novità e affermando che il miglioramento significativo deve scaturire dall'impiego di conoscenze nuove per il settore di riferimento,

con conseguente irrilevanza dei miglioramenti che, pur se significativi, derivano dall'uso di conoscenze già diffuse nel settore di riferimento dell'impresa.

La difformità di tale orientamento, rispetto al precedente enunciato con la circolare 2016, per i periodi di imposta 2015-2017 dovrebbe ancor più comportare l'applicazione, ai fini sanzionatori, dell'esimente delle obiettive condizioni di incertezza interpretativa, in base agli articoli 10, comma 3 della legge 212/00 e 6, comma 2 del Dlgs 472/97. In termini più generali, come affermato da Assonime, dovrebbe applicarsi la qualifica di credito inesistente alle sole ipotesi di comportamento fraudolento mentre in tutti gli altri casi non potrebbe che parlarsi di credito non spettante. In ogni caso, è condivisibile la proposta di Assonime di prevedere un sistema nel quale le imprese che optano per l'agevolazione si dotino di apposita e esaustiva documentazione, da presentare durante la verifica fiscale al fine di evitare le sanzioni.

4. Agenzia della riscossione in causa anche senza Avvocatura dello Stato

Cassazione. Ampia discrezionalità nella scelta del legale cui farsi assistere. Difesa erariale se previsto nella convenzione o su questioni di rilievo.

Ampia discrezionalità dell'agenzia delle Entrate-riscossione nella scelta del legale cui farsi assistere. Rimane l'obbligo di rivolgersi all'Avvocatura dello Stato nei casi di massima rilevanza ovvero aventi notevoli riflessi economici. La difesa erariale, inoltre, deve patrocinare le cause previste dalla specifica convenzione sottoscritta con l'Agenzia salvo le ipotesi di conflitto o di apposita delibera.

A fornire questi principi è la Corte di cassazione a Sezioni unite con la sentenza 30008 depositata ieri, 19 novembre.

Il fatto

La vicenda trae origine dall'impugnazione di un preavviso di fermo del proprio autoveicolo emesso da Equitalia da parte di un contribuente.

Dopo i giudizi di merito, l'agenzia delle Entrate-riscossione, evidenziando di essere subentrata in tutti i rapporti giuridici di Equitalia, ricorreva in Cassazione per il tramite di un avvocato del libero foro.

La terza sezione civile della Corte di cassazione (ordinanza n. 18350/2019), rilevando dubbi sull'eventuale obbligatorietà dell'Agenzia di avvalersi dell'Avvocatura dello Stato ovvero anche di avvocati del libero foro, rimetteva la decisione alle Sezioni unite.

La soluzione

La Cassazione ha innanzitutto rilevato che l'istituzione dell'agenzia delle Entrate-riscossione ha comportato la necessità di identificare il regime della sua rappresentanza in giudizio. Sul punto, la sezione tributaria aveva ritenuto l'invalidità del mandato all'avvocato del libero foro in difetto di un atto organizzativo generale e di un'apposita delibera specifica che indichi le ragioni per cui non si sia avvalsa dell'Avvocatura dello Stato.

Pertanto, il principio affermato in tale pronuncia era riferibile a ogni ipotesi di contenzioso tributario e non è in qualunque grado di giudizio. L'ordinanza di rimessione ha tuttavia sollevato alcuni dubbi in proposito.

Le Sezioni unite, dopo aver analizzato la norma in vigore e le relative modifiche anche recenti, hanno, in sintesi, ritenuto che ferma restando la generale facoltà di avvalersi anche di propri dipendenti delegati davanti al tribunale e al giudice di pace, l'agenzia delle Entrate-riscossione si avvale:

- › dell'Avvocatura dello Stato in questioni particolarmente rilevanti o aventi notevoli riflessi economici, nonché previsti dalla convenzione stipulata con la difesa erariale, con esclusione dei casi di conflitto e di apposita delibera da adottare in casi speciali;
- › di avvocati del libero foro in tutti gli altri casi e in quelli in cui anche se riservati all'avvocatura dalla convenzione quest'ultima non sia disponibile ad assumere il patrocinio. In questa ipotesi non è necessaria alcuna formalità né una specifica delibera.

Quando la scelta tra l'avvocatura erariale e un avvocato del libero foro dipende dalla riconduzione della fattispecie alle ipotesi previste dalla convenzione tra agenzia e avvocatura ovvero di indisponibilità di questa ad assumere il patrocinio, la costituzione dell'Agenzia comporta necessariamente e implicitamente la sussistenza del relativo presupposto di legge e pertanto non occorre l'allegazione neanche nel giudizio di legittimità.

5. Transfer pricing, così il codice vizia il confronto

CTP Milano. L'Ateco "residuale" non può essere usato per la selezione delle società comparabili.

La contestazione dell'amministrazione finanziaria basata sull'analisi dei prezzi di trasferimento e condotta tramite il metodo Tnm (Transaction Net Margin Method) risulta essere viziata qualora il criterio di selezione delle società comparabili è inadeguato poiché appiattito su un codice di attività (Ateco) «residuale» e in quanto tale utilizzato da una pluralità di soggetti dalle attività più

disparate, a nulla rilevando che le aziende comparate siano state individuate dal database Aida edito dal Bureau Van Dijck. Questo uno dei principi affermati dalla sentenza della Ctp Milano 4698/2019 del 7 novembre (presidente e relatore Pilello).

Il caso

Una società di capitali, di distribuzione e noleggio di casseforme per cemento armato, impugnava un avviso di accertamento con il quale l'agenzia delle Entrate rettificava la dichiarazione

presentata ai fini delle imposte dirette accertando una minore perdita Ires nonché un maggior valore della produzione netta ai fini Irap; non veniva applicata alcuna sanzione avendo la

ricorrente tempestivamente prodotto la documentazione ai fini del transfer pricing (penalty protection). Ritenendo l'Ufficio violate le norme sul transfer pricing, ai fini dell'accertamento del maggior imponibile, calcolava l'indice Roa (return on asset) sulle transazioni infragruppo per dedurre che il dato così acquisito fosse al di sotto del primo quartile determinato attraverso l'esame dei dati relativi ad un consistente numero di società ritenute comparabili. La ricorrente riteneva arbitraria la scelta dell'Ufficio di adottare il criterio Tnmm, senza peraltro spiegare le ragioni per le quali era stato disatteso il metodo Cup (comparable uncontrolled price) adottato dalla società.

L'accoglimento del ricorso

I giudici, nel dirimere la controversia a favore della parte privata, ricordano la ratio della disciplina del transfer pricing ovvero quella di evitare che, tramite manipolazione dei prezzi di trasferimento, il soggetto residente in Italia possa erodere la base imponibile di pertinenza della giurisdizione domestica. È onere, pertanto, dell'Ufficio provare che il corrispettivo dei beni o dei servizi tra soggetto residente e società non residente è incongruo rispetto al valore di mercato del bene o servizio acquisito dalla capogruppo o dalle consociate, a nulla rilevando la constatazione che le aliquote fiscali italiane e spagnole siano sostanzialmente equivalenti ma risultando prioritario individuare se c'è stata manipolazione nei prezzi di trasferimento al fine di trasferire in altro Stato parte del reddito prodotto; da qui la necessità che il metodo adottato sia alquanto attendibile.

Proprio su quest'ultimo aspetto la Ctp ritiene pertinente il richiamo della società all'articolo 6 del Dm 14 maggio 2018 laddove sottolineava la necessità che l'Ufficio avesse prima analizzato il metodo applicato dall'impresa e che soltanto a seguito della dimostrata inattendibilità di tale metodo potesse adottare le risultanze del metodo Tnmm.

In ogni caso, secondo i giudici, il metodo reddituale utilizzato dall'Ufficio risultava essere inadeguato rispetto all'esame di comparabilità in quanto il criterio di selezione dei

comparables si era appiattito sul codice Ateco senza considerare che il codice attività preso a riferimento (773200) è un «codice residuale» e, in quanto tale, utilizzato da una pluralità di soggetti dalle attività più disparate, a nulla rilevando che le aziende fossero state individuate dal database Aida edito dal Bureau Van Dijck.