

Edizione di venerdì 30 ottobre 2015

PENALE TRIBUTARIO

[Novità del D.Lgs. sul regime penale tributario – la dichiarazione](#)

di Luigi Ferrajoli

IVA

[Le vendite a distanza nei confronti di clienti UE](#)

di Marco Peirolo

ACCERTAMENTO

[La decorrenza della nuova norma sugli accertamenti di immobili e aziende](#)

di Cristoforo Florio

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Il transfer pricing non è un'opinione](#)

di Davide De Giorgi

CRISI D'IMPRESA

[Appalti pubblici e Soa: la jungla della burocrazia](#)

di Fabio Battaglia

VIAGGI E TEMPO LIBERO

[Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico](#)

di Andrea Valiotto

PENALE TRIBUTARIO

Novità del D.Lgs. sul regime penale tributario – la dichiarazione di Luigi Ferrajoli

Il **D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158**, in vigore dal 22 ottobre 2015, ha apportato rilevanti modifiche in ordine ai **reati tributari**, contenuti nel D.Lgs. n.74/00, attraverso la **revisione del sistema sanzionatorio**.

Per un sintetico esame delle novità introdotte, si reputa opportuno procedere **con le varie fattispecie delittuose** e sottolinearne le parti interessate dalla recentissima novella.

Dalla fattispecie di **dichiarazione fraudolenta** prevista dall'**art. 2 D.Lgs. n.74/00** è stata soppressa la parola **“annuali”**, per cui ora gli elementi passivi fittizi rilevano se indicati in qualsiasi dichiarazione relativa alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

La nuova formulazione del delitto di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**, prevista e punita dall'**art.3 D.Lgs. n.74/00**, sostituisce il passaggio *“sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie”* con *“compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi”* e che siano idonei, in aggiunta, ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria. Anche in questo caso, la parola **“annuali”** è stata soppressa, per cui **diventa rilevante l'indicazione in tutte le dichiarazioni** inerenti le imposte. Vengono altresì aggiunti crediti e ritenute fittizi, precedentemente assenti nel tenore della norma.

Inoltre, la soglia di euro un milione è stata aumentata ad **euro un milione e cinquecentomila**, con aggiunta dell'ipotesi in cui l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è **superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta** medesima o comunque a euro trentamila. Infine, viene sottolineato che *“il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti ai fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria”*, con espressa specificazione che *“non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali”*.

Il reato di **dichiarazione infedele**, previsto e punito dall'**art.4 D.Lgs. n.74/00**, dispone ora che **l'evasione** debba essere **superiore**, con riferimento a taluna delle singole imposte (redditi o valore aggiunto) ad **euro centocinquantamila**, in luogo di cinquantamila, e l'ammontare degli **elementi attivi sottratti a imposizione** deve essere superiore ad euro **tre milioni** invece che di due milioni, come invece precedentemente stabilito. Non solo. Il comma 1-bis aggiunto

all'art.4 dispone che, ai fini dell'applicazione della fattispecie in esame, **"non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri correttamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali"**. Inoltre, secondo quanto previsto dal **comma 1-ter**, aggiunto anch'esso dalla novella, fuori dei casi previsti dal comma 1 **bis** **non sono punibili** le violazioni che differiscono da quelle corrette **in misura inferiore al 10%**, considerando che degli importi compresi in tale percentuale **non si deve tenere conto** nella verifica del **superamento delle soglie di punibilità**.

Ciò rappresenta evidentemente un grande restringimento della portata sanzionatrice della norma, sia sotto il profilo dell'imposta evasa, sia sotto quello della rilevanza penale **dei soli elementi passivi inesistenti e non quelli reali**, la cui mancanza di inerenza o indeducibilità diviene ora irrilevante ai fini penali della norma.

Il reato di **omessa dichiarazione (art. 5 D.Lgs. n.74/00)** prevede una pena aumentata, oggi **da un anno e sei mesi a quattro anni**, tuttavia **con un aumento anche della soglia di punibilità** da euro trentamila **ad euro cinquantamila**. Il comma 1-bis, di nuova introduzione, stabilisce inoltre che venga punito chiunque non presenta, pur essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, se l'ammontare delle ritenute non versate è **superiore ad euro cinquantamila**, con specificazione che non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine, ovvero non sottoscritta, oppure non redatta su stampato conforme al modello prescritto.

IVA

Le vendite a distanza nei confronti di clienti UE

di Marco Peirolo

Per le operazioni riconducibili al commercio elettronico “indiretto”, la disciplina applicabile, ai fini IVA, nei rapporti “B2C”, cioè con “privati consumatori”, è quella delle **vendite per corrispondenza**. Per questa ragione, la risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 274 del 5 novembre 2009 ha precisato che le corrispondenti operazioni **non sono soggette né all’obbligo di emissione della fattura**, salvo che la stessa sia richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione della cessione, come previsto dall’art. 22, comma 1, n. 1), del D.P.R. n. 633/1972, **né a quello di certificazione dei corrispettivi mediante il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale**, in virtù dell’esonero previsto dall’art. 2, lett. oo), del D.P.R. n. 696/1996.

In un precedente articolo è stato evidenziato che, nel caso in cui i beni siano destinati ad essere **trasportati/spediti al di fuori dell’Unione europea**, è opportuno non avvalersi dell’esonero previsto dal citato art. 22 del decreto IVA non solo per gestire al meglio i resi, ma anche perché la fattura è richiesta, in dogana, ai fini del vincolo dei beni all’operazione di esportazione. Tale documento, pertanto, deve essere emesso con l’annotazione “operazione non imponibile” e con l’eventuale indicazione della norma, comunitaria o nazionale, di riferimento, così come stabilito dall’art. 21, comma 6, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972. Il fornitore nazionale deve, inoltre, acquisire la prova dell’avvenuta esportazione, di regola costituita dal **messaggio elettronico** che la dogana di uscita invia alla dogana di partenza al più tardi, salvo casi giustificati da circostanze particolari, il giorno lavorativo successivo a quello in cui i beni lasciano il territorio doganale comunitario.

In caso, invece, di cessione a favore di **consumatori finali di altri Paesi membri dell’Unione europea**, l’art. 41, comma 1, lett. b), del D.L. n. 331/1993 considera **non imponibili** IVA le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni diversi da quelli soggetti ad accisa, trasportati/spediti dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro nei confronti di cessionari non tenuti ad applicare l’imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l’applicazione della stessa.

L’IVA resta, tuttavia, **dovuta in Italia** se l’ammontare delle cessioni effettuate in altro Stato membro non ha superato nell’anno solare precedente e non supera in quello in corso la soglia di 100.000,00 euro, ovvero l’eventuale minore ammontare al riguardo stabilito da questo Stato a norma dell’art. 34 della Direttiva n. 2006/112/CE (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_en.htm). In caso di vendite “sotto soglia”, il fornitore nazionale può comunque optare per l’applicazione dell’imposta nel Paese di destinazione, dandone comunicazione in sede di dichiarazione IVA annuale (rigo VO10).

In merito alla locuzione “cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili”, di cui al citato art. 41, comma 1, lett. b), del D.L. n. 331/1993, la norma di interpretazione autentica contenuta nell’art. 11-*quater*, comma 1, del D.L. n. 35/2005, aggiunto in sede di conversione dalla L. n. 80/2005, ha precisato che la stessa deve intendersi riferita alle cessioni di beni con trasporto/sedizione a destinazione da parte del cedente, **a nulla rilevando le modalità di effettuazione dell’ordine di acquisto**. In pratica, l’applicazione dell’IVA nel Paese di destinazione opera anche quando la cessione sia conclusa presso il punto di vendita del fornitore, purché il relativo trasporto/spedizione sia **curato da quest’ultimo o da terzi per suo conto** (circolare dell’Agenzia delle Entrate 13 giugno 2006, n. 20, § 3 e risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 31 marzo 2005, n. 39).

Operativamente, per le **vendite “sopra-soglia”** o per quelle effettuate a seguito dell’opzione per l’applicazione dell’IVA nel Paese di destinazione, il fornitore italiano deve identificarsi ai fini IVA (direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale) nello Stato membro di destinazione dei beni e addebitare la relativa imposta, calcolata con l’aliquota vigente in tale Stato.

A tal fine, **è possibile emettere un’unica fattura** valida ai fini sia italiani, sia del Paese di destinazione, con indicazione:

- in luogo dell’ammontare dell’imposta, che si tratta di operazione non imponibile e con l’eventuale specificazione della relativa norma, comunitaria o nazionale (in quest’ultima ipotesi, l’art. 41, comma 1, lett. b), del D.L. n. 331/1993);
- dell’imposta estera.

Nell’ipotesi considerata, il fornitore nazionale emette la **fattura in triplice copia**, di cui una per il cliente e una per la posizione IVA locale, e – come indicato dalla C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464 (§ B.2.1) – presenta il **modello INTRA 1-bis ai fini fiscali e ai fini statistici**, in relazione al periodo (mensile o trimestrale) in cui la fattura è registrata o soggetta a registrazione, senza compilare la colonna 3 (codice IVA dell’acquirente).

Come anticipato, per le **vendite “sotto-soglia”**, l’imposta resta **dovuta in Italia** sempreché il fornitore non abbia esercitato l’opzione per l’applicazione dell’IVA nel Paese di destinazione.

Trova, pertanto, applicazione la disciplina prevista per le vendite per corrispondenza effettuate nei confronti di consumatori finali italiani, per cui le operazioni in esame **non sono soggette né all’obbligo di emissione della fattura** (se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell’operazione), **né a quello di certificazione mediante rilascio di scontrino o ricevuta fiscale**. I corrispettivi delle vendite devono essere, però, annotati nel registro di cui all’art. 24 del D.P.R. n. 633/1972 e, in sede di liquidazione periodica, si effettuerà lo scorporo dell’IVA dai corrispettivi.

ACCERTAMENTO

La decorrenza della nuova norma sugli accertamenti di immobili e aziende

di **Cristoforo Florio**

L'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 147/2015, pubblicato lo scorso 22 settembre 2015 sulla G.U. (anche noto come "Decreto internazionalizzazione"), fornisce l'interpretazione degli articoli 58, 68, 85 e 86 del Tuir, i quali disciplinano – rispettivamente – le **plusvalenze derivanti dalle cessioni di aziende** nell'ambito dei redditi d'impresa (art. 58), le **plusvalenze derivanti dalle cessioni di immobili** da parte di persone fisiche (art. 68), i **ricavi e le plusvalenze patrimoniali** conseguiti dai soggetti IRES (art. 85 e 86).

La nuova disposizione stabilisce che per le cessioni di immobili e di aziende (nonchè per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi) l'esistenza di un maggior corrispettivo di cessione **non è presumibile** soltanto sulla base del **valore dichiarato, accertato o definito** ai fini dell'imposta di **registro** o delle imposte **ipotecaria e catastale**.

Pertanto, l'eventuale accertamento di maggior valore esperito ai fini dell'imposta di registro in relazione ad una cessione di azienda o di un immobile, poi resosi definitivo per mancanza di impugnazione o semplicemente definito dal contribuente in acquiescenza o in adesione, non legittimerà più l'Amministrazione finanziaria – **in assenza di ulteriori elementi di prova** – a trasformare automaticamente il **maggior valore normale in maggior prezzo di vendita** percepito dalla parte venditrice, con la conseguente emersione di una plusvalenza "maggiorata" tassabile ai fini delle imposte dirette.

Viene dunque superato l'**orientamento consolidato della Corte di Cassazione** (cfr. Cass. 28.11.2014 n. 25290, Cass. 20.7.2012 n. 12632, Cass. 28.6.2012 n. 11012, Cass. 3.11.2011 n. 22869 e Cass. n. 13.8.2010 n. 18705), la quale aveva in più occasioni chiarito che, sebbene l'imposta di registro e le imposte sui redditi definiscano diversamente le proprie basi imponibili (valore normale o di mercato come base imponibile per l'imposta di registro e corrispettivo di vendita quale punto di riferimento per la determinazione della plusvalenza da sottoporre alla tassazione diretta IRPEF/IRES/IRAP), vi era tuttavia una **presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato**; tale circostanza legittimava quindi l'Amministrazione finanziaria a procedere in via induttiva all'accertamento, ai fini delle imposte dirette, di un maggior valore dell'immobile o dell'azienda oggetto di cessione, laddove vi fosse uno scostamento rispetto al valore accertato in relazione all'imposta di registro. Il tutto con la conseguenza di **addossare sul contribuente l'onere di superare la presunzione** di corrispondenza tra corrispettivo e valore, fornendo la (difficile e spesso impossibile) prova di aver, concretamente, venduto a prezzo inferiore.

Peraltro, la norma include nel suo campo di applicazione non solo il maggior valore “accertato” (dal Fisco) o “definito” (dal contribuente in contraddittorio col Fisco) ma anche quello **volontariamente “dichiarato” dalle parti in fase di compravendita**; tale aspetto costituisce un importante elemento da tenere in considerazione nella fase di predisposizione della contrattualistica relativa alla cessione dell'azienda o dell'immobile, in quanto consente di affrontare con serenità e con la dovuta pianificazione le situazioni in cui, per le più disparate ragioni, vi sia una effettiva discrepanza tra il “valore normale” del bene ed il prezzo effettivamente percepito dal venditore.

Si pensi, ad esempio, ad un consistente **sconto di prezzo pattuito dalle parti**, in funzione delle particolari condizioni di pagamento e/o delle necessità finanziarie di realizzo immediato da parte del venditore; in tale circostanza, ben potrebbe verificarsi lo scostamento tra il valore di mercato del bene oggetto di cessione ed il prezzo di compravendita corrisposto dall'acquirente. Pertanto, si potrà valutare **l'indicazione in atto di un duplice valore** (quello “normale”, su cui applicare l'imposta di registro, e quello riferibile al prezzo di vendita, su cui calcolare la plusvalenza da cessione rilevante ai fini delle imposte dirette).

A ben vedere, infatti, finora la differenza tra i due suddetti valori non emergeva quasi mai negli atti di trasferimento, proprio nel timore che l'automatismo sistematicamente applicato da parte dell'Agenzia delle Entrate finisse per determinare **effetti nefasti e indesiderati in capo al venditore**.

Ciò detto, va compreso qual è il **momento da cui tale nuova normativa esplica i propri effetti giuridici**, soprattutto per comprendere l'effetto sui contenziosi ancora in essere.

Qualche dubbio potrebbe sorgere leggendo il documento **“Misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese”**, datato 11 maggio 2015 ed elaborato dal Servizio del Bilancio del Senato della Repubblica e dal Dipartimento delle Finanze della Camera dei Deputati, in cui si afferma che *“(...) in assenza di ulteriori precisazioni, è da presumersi che le altre disposizioni (tra cui quella di nostro interesse) seguano le regole generali di efficacia delle norme tributarie nel tempo, secondo lo Statuto del contribuente [e valgano] solo dal periodo di imposta successivo a quello in corso all'entrata in vigore dello schema in commento (...)”*.

Tuttavia, tale tesi **non appare condivisibile** per una serie di elementi che, di seguito, proviamo a ricapitolare.

Innanzitutto e come può evincersi dall'analisi del testo della normativa in commento, è la stessa lettera della nuova disposizione che fornisce uno spunto, laddove statuisce che gli articoli **“(...) si interpretano nel senso (...)”**. Nella stessa direzione si esprime la relazione tecnica al provvedimento, che definisce la norma **“(...) di natura interpretativa (...)”**.

Circa il riferimento operato dal documento sopra citato alle disposizioni dello Statuto del contribuente, si deve osservare che se, da un lato, esso stabilisce che “le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo”, dall'altro la Corte di Cassazione (Cass., 21 aprile 2001, n. 5931)

ha chiarito che lo Statuto citato è “*(...) uno strumento di garanzia del contribuente e, quindi, mentre serve ad arginare il potere dell'erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta, non può ostacolare l'approvazione di disposizioni che siano a favore del contribuente, che si risolvano eventualmente in un'ulteriore autolimitazione del potere legislativo (...)*”.

In questo stesso senso interpretativo va inoltre evidenziato che lo stesso “Decreto internazionalizzazione”, all’articolo 5, disciplina l’entrata in vigore esclusivamente per la norma contenuta nel comma 1 (relativo ai costi “*black list*”), **non specificando nulla in merito all’efficacia temporale della disposizione di cui al comma 3**, relativa all’accertamento delle plusvalenze; ciò a conferma del fatto che, trattandosi di disposizione di natura interpretativa, non vi è alcun bisogno di specificare la data di entrata in vigore.

Da ultimo, si ricorda che, nell’audizione del Direttore dell’Agenzia delle Entrate innanzi alla VI Commissione Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica del 19 maggio 2015, la stessa Amministrazione finanziaria ebbe modo di evidenziare che la norma in commento è di “*(...) interpretazione autentica e, come tale, applicabile anche per il passato e quindi per gli atti rogati anteriormente all’entrata in vigore del Decreto legislativo in esame (...)*”.

Alla luce di quanto precede, si può quindi concludere che la disposizione sull’accertamento delle plusvalenze da cessioni di immobili e/o aziende ai fini delle imposte dirette ha **natura chiaramente interpretativa** e, pertanto, **ha efficacia retroattiva**, con un conseguente impatto anche sul contenzioso in corso e sulle future dispute tra contribuente e Agenzia delle Entrate.

Pertanto, laddove si presentasse il caso concreto, va certamente valutata con interesse **l’opzione per il ricorso tributario** a discapito dell’utilizzo dei vari strumenti deflattivi del contenzioso fiscale, avendo sempre bene a mente che la nuova disposizione di legge non esclude *in toto* gli accertamenti basati sul valore definito, dichiarato o accertato ai fini dell’imposta di registro o delle ipo-catastali ma **solo quelli fondati esclusivamente su tale dato**. Pertanto, è presumibile che, in futuro, l’Agenzia delle Entrate integrerà tali accertamenti con ulteriori elementi, quali – ad esempio – le indagini di tipo “*redditometrico*” in capo alla parte venditrice, al fine di non incorrere nel divieto di cui all’articolo 5, comma 3, del D.Lgs. n. 147/2015.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il transfer pricing non è un'opinione

di **Davide De Giorgi**

Il c.d. **transfer pricing** è un **fenomeno** consistente nella **determinazione** e nell'**attuazione** delle diverse **politiche sui prezzi** praticato in ambito internazionale, mediante transazioni infragruppo che devono essere **tendenzialmente allineate, fiscalmente**, al c.d. **valore normale**.

Talune volte, a causa di una non coerente politica di prezzo, si verifica l'effetto dello spostamento dell'imponibile dell'impresa residente presso le imprese associate estere che, nei rispettivi territori, godono di esenzioni fiscali e/o subiscono minore tassazione.

A tal fine, il Legislatore nazionale ha previsto l'**applicazione** di **particolari norme** che tendono a contrastare non l'occultamento del corrispettivo (evasione), ma le manovre che incidono sul corrispettivo palese (elusione), consentendo il trasferimento surrettizio di utili da uno Stato all'altro, sì da influire in concreto sul regime dell'imposizione fiscale.

Il **criterio cardine** per la valutazione della coerenza dei prezzi di trasferimento tra le imprese associate di un gruppo multinazionale è costituito dal **principio di libera concorrenza**, che si instaura tra imprese indipendenti, e che sotto il profilo fiscale è correlato alla definizione del "valore normale" dei beni o dei servizi.

Invero, la mancanza di una effettiva alterità tra le imprese partecipanti a simili transazioni comporta un'elevata probabilità che il corrispettivo venga fissato dalle parti non conformemente all'effettivo valore del bene scambiato o del servizio reso, ma strumentalmente alla pianificazione fiscale del gruppo cui le imprese contraenti appartengono.

In ultima analisi, si stabilisce l'irrilevanza, ai fini fiscali, dei valori concordati dalle parti nell'ambito di transazioni controllate e l'inserimento automatico nelle transazioni medesime di valori legali, ancorati al regime della libera concorrenza; con la conseguenza che, in simili vicende, non rileva il corrispettivo effettivamente convenuto, bensì quello che sarebbe stato stabilito ove le imprese fossero state indipendenti l'una dall'altra, secondo il c.d. *arm's length principle*.

In questo scenario si inserisce la **sentenza n. 2725** del 18 giugno 2015 della **C.T.R. di Milano**. Tra gli altri rilievi, i **verificatori contestano** al contribuente la **misura di deducibilità degli interessi passivi relativi al contratto di finanziamento** (finanziamento infragruppo e, quindi assoggettabile alla disciplina del c.d. *transfer pricing* – art. 110, comma 7 del TUIR).

A detta dei verificatori “(...) *il tasso di interesse applicato (pari al 9%) era da considerare eccessivo, considerato che il “valore normale” era pari al 7,078%.* I verificatori proponevano pertanto la ripresa a tassazione della differenza tra gli interessi dedotti (calcolati al tasso del 9%) e gli interessi “normali” (calcolati al tasso stimato dall'ufficio, pari al 7,078%)”.

Il contribuente chiariva che tale approccio si paventava contrario all'orientamento della giurisprudenza di legittimità e alle indicazioni fornite dal Ministero delle finanze. Al riguardo sottolineava infatti che qualora la rettifica fosse fondata sul c.d. *transfer pricing*, l'Ufficio doveva effettuare una comparazione tra l'operazione posta in essere dal contribuente e altre similari per verificare se vi era differenza di prezzo e non limitarsi, *ex adverso*, come accaduto nel caso di specie, ad esprimere delle mere “opinioni” sulla congruità dei prezzi praticati.

Evidenziava inoltre che l'operato dell'Ufficio era contrario anche alle indicazioni fornite dall'OCSE nelle “TP guidelines” (istruzioni al *transfer pricing*); al riguardo sottolineava infatti che se, come nel caso *de quo*, il prezzo o il margine della transazione era compreso nell'intervallo determinato con il criterio del c.d. *arm's length* (criterio della libera concorrenza), la rettifica non avrebbe dovuto essere effettuata.

A tutela delle proprie ragioni il contribuente produce uno **Studio**, c.d. di *benchmarking*, dal quale si evince che il **tasso di interesse applicato** alla transazione era “**confidente**” al valore di mercato applicato a transazioni similari, in quanto il tasso era collocato, appunto, all'interno del *range* di valori statistici così come suggerito in sede OCSE.

All'analisi strutturata sulla base dei *cismi* internazionali, l'Ufficio replicava con un **mero confronto del tasso di interesse** praticato infragruppo con il tasso di interesse normale desumibile da dati oggettivi, ossia dai **bollettini ufficiali della BundesBank tedesca**.

I Giudici di seconde cure ritengono non legittimo il rilievo “perché l'ufficio, in violazione dell'art. 110, comma 7 del decreto presidenziale sopra citato, non ha effettuato alcuna comparazione con “transazioni similari”, ma si è limitato ad esprimere una “opinione” in relazione al tasso di interesse applicato, in aperto contrasto con quanto statuito dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., sez. trib., 23 ottobre 2013, n. 24005; Cass. civ. trib., 25 settembre 2013, n. 22010). Secondo l'art. 9, comma 3, D.P.R. n. 917 del 1986, per “valore normale” si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati, e in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi”.

Viene ribadito che “**La ripresa a tassazione fondata sul transfer pricing**, quindi, presuppone che l'ufficio effettui una **comparazione** tra il corrispettivo pattuito infra-gruppo e il corrispettivo praticato da imprese terze ed indipendenti. Lo stesso art. 9, comma 3, infatti non consente all'amministrazione finanziaria di “**stimare**” il valore normale di un bene o di un servizio, ma solo di desumerlo effettuando una **comparazione** con il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari. È quindi sull'amministrazione finanziaria che incombe l'onere di provare, sulla base di una propria istruttoria, che l'avviso di accertamento si basa sulla

asserita differenza tra i corrispettivi oggetto di verifica e i corrispettivi, relativi a beni o servizi simili, pattuiti fra imprese indipendenti”.

CRISI D'IMPRESA

Appalti pubblici e Soa: la jungla della burocrazia

di Fabio Battaglia

Il presente articolo si propone di dare alcuni orientamenti operativi sulla situazione paradossale che si sta determinando, con riferimento ai **concordati in continuità**, a seguito del combinato disposto di una serie di frizioni di carattere **burocratico** che rendono assai problematica l'ammissione alla partecipazione a gare per appalti pubblici da parte di imprese che, per l'appunto, hanno presentato un concordato in continuità, giunto alla omologa e, dopo la chiusura, sono in fase di esecuzione.

Il **paradosso** è che appare maggiormente tutelata l'impresa ancora sotto procedura, periodo nel quale l'autorizzazione del Tribunale ai sensi dell'art. 186 bis, comma 4, "rassicura" gli Enti appaltanti, rispetto alla successiva fase in cui il concordato è chiuso e deve solo essere eseguito.

In realtà dovrebbe trattarsi di una non-questione, poiché è evidente che la causa ostativa di cui all'art. 38 del Codice Appalti (D.Lgs. n. 163/2006) opera per le procedure in corso, mentre l'art. 181 L.F. (denominato Chiusura della procedura) recita: "*La procedura di concordato preventivo si chiude con il decreto di omologazione ai sensi dell'articolo 180*".

Nonostante questo gli enti committenti (nel dubbio?), anche a fronte di concordati omologati, continuano a chiedere che, con la richiesta di partecipazione alla gara, siano **depositati** i documenti di cui al comma 5 dell'art. 186 *bis* e cioè:

- a) *"una relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d) che attesta la conformità al piano e la ragionevole capacità di adempimento del contratto";*
- b) *"la dichiarazione di altro operatore in possesso dei requisiti di carattere generale, di capacità finanziaria, tecnica, economica nonché di certificazione, richiesti per l'affidamento dell'appalto, il quale si è impegnato nei confronti del concorrente e della stazione appaltante a mettere a disposizione, per la durata del contratto, le risorse necessarie all'esecuzione dell'appalto e a subentrare all'impresa ausiliata nel caso in cui questa fallisca nel corso della gara ovvero dopo la stipulazione del contratto, ovvero non sia per qualsiasi ragione più in grado di dare regolare esecuzione all'appalto".*

Si tenga presente che problematiche simili vengono vissute anche con riferimento alla conferma o al rilascio delle **SOA** da parte degli Enti Certificatori.

I motivi di tutti questi problemi, oltre a quanto detto con riferimento all'ignoranza in tema di

norme fallimentari, risiedono anche in **questioni collaterali**, che denotano anch'esse una scarsissima sensibilità da parte delle pubbliche Amministrazioni, verso le problematiche di queste imprese. In primo luogo si cita il problema relativo alle **modalità di rappresentazione**, da parte degli Uffici del Registro delle imprese, delle società che versano nella situazione di concordato preventivo in continuità omologato. Nella pagina di apertura delle visure permane la specifica "in concordato preventivo" accanto alla denominazione della società e, solitamente, l'indicazione dell'intervenuta omologazione è nelle pagine interne della visura camerale, nella sezione dedicata alla procedura; peraltro, gli organi della procedura (commissario giudiziale ed eventuale liquidatore giudiziale, quando nominato) sono inseriti nella sezione relativa agli organi sociali. In alcuni casi, inoltre, le imprese in concordato non sono inserite negli elenchi delle **imprese attive** (nelle *home page* solitamente c'è una sezione denominata "cerca imprese"), il che per un'impresa che ha scelto di accedere ad un concordato preventivo in continuità è assolutamente grave.

Il **danno** subito dall'impresa è evidente e sul tema si veda l'interessante decisione del ¹¹ Tribunale di Padova che, nell'accertare la chiusura della procedura di concordato preventivo, ha stabilito che il Registro delle imprese disponesse le annotazioni di competenza, tali da rendere chiara la chiusura della procedura, poiché diversamente l'annotazione della pendenza della procedura *"complicherebbe in maniera significativa la prosecuzione dell'attività imprenditoriale, al cui successo la società affida la corretta esecuzione del piano di concordato e quindi la soddisfazione dei propri creditori"*.

Un ulteriore enorme ostacolo che rende complicato l'accesso alle gare per appalti pubblici è la risposta che l'Agenzia delle Entrate offre quando è interrogata dagli enti appaltanti sulla **regolarità fiscale** dell'impresa. Come normale solitamente tra i debiti concordatari sono comprese pendenze fiscali che, ovviamente, non possono essere definite se non secondo modalità e tempi previsti nei piani di concordato. Ebbene il rilascio del certificato di regolarità fiscale che presenta tali pendenze, non fa alcun riferimento alla **competenza temporale** delle violazioni, modalità che consentirebbe di verificare che le irregolarità sono precedenti alla presentazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo. Ciò comporta il sistematico **rifiuto** dell'ente appaltante dell'ammissione della domanda di partecipazione alla gara, a nulla valendo le osservazioni dell'impresa sulla sua regolarità con riferimento al periodo successivo all'ammissione. Non vi è dubbio che l'inclusione di tali pendenze nel piano, sempre che – ovviamente – non vi siano irregolarità nel periodo successivo alla presentazione della domanda, non configurino una situazione di irregolarità fiscale, ma la prassi ci conferma enormi difficoltà su questo fronte, poiché non è semplice che l'Agenzia delle Entrate precisi quanto sopra detto, né è semplice far capire agli Enti tale situazione e né mai si premurano di approfondire la circostanza.

Né peraltro si è rivelata risolutiva l'inequivoca affermazione contenuta nella **determinazione dell'ANAC n. 3 del 23 aprile 2014**^[2], che costituisce il punto di riferimento per gli Enti che si approcciano a società in concordato.

Nella determina, nell'ambito delle conclusioni, risulta in modo chiaro che la causa ostativa di

cui all'art. 38 del Codice Appalti, operante senz'altro per i concordati liquidatori (in quella sede definiti "ordinari"), non opera per i concordati in continuità alle condizioni dettate dall'art. 186 bis L.F., ma che in ogni caso: *"la causa ostativa in caso di concordato preventivo "ordinario" decorre dalla domanda di ammissione al concordato, e cessa con il decreto di omologazione del concordato preventivo ai sensi dell'articolo 180 L.F."*

Per quanto si faccia riferimento al concordato in generale, è chiaro che il principio non può non valere anche per il concordato in continuità, una volta chiuso, con la definitività del decreto di omologa.

Tutto quanto detto fa comprendere quanto ancora la **cultura del concordato in continuità** debba far breccia e come le pubbliche Amministrazioni siano impreparate ad operare nel senso voluto dal legislatore e cioè favorire la continuità anziché ostacolarla. Nel proporre un concordato in continuità diretta, pertanto, sarà necessario tener conto di tutte queste **criticità**, al fine di poterle fronteggiare a monte, prendendo le opportune contro misure. Rimane l'amarezza di constatare il malinteso senso di pubblico interesse di cui si fanno portatori proprio quei soggetti pubblici che tale pubblico interesse dovrebbero primariamente garantire.

[1] Tribunale di Padova, 16 luglio 2015, Il Caso, http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/13331_2.pdf

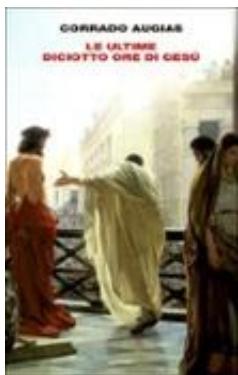
[2] http://www.anticorruzione.it/portal/public/classic/AttivitaAutorita/AttiDellAutorita/_Atto?ca=5662

VIAGGI E TEMPO LIBERO

Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico

di Andrea Valiotto

Le ultime diciotto ore di Gesù



Corrado Augias

Einaudi

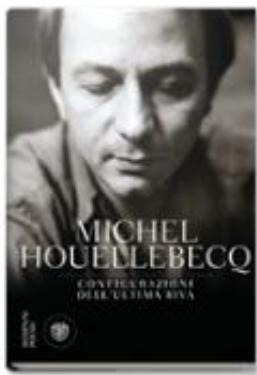
Prezzo – 20

Pagine – 252

Tutto si è svolto in un pugno d'ore, diciotto o venti al massimo. Dall'imbrunire di un giorno, al primo pomeriggio del successivo. In modo convulso. Per lo più nottetempo o alle prime luci dell'alba. Il processo che ha cambiato il destino dell'uomo è stato celebrato sicuramente in fretta, ma in base a quali accuse? Secondo quale rito? Chi aveva ordinato l'arresto e perché? E soprattutto, chi aveva il potere di convalidare il provvedimento emettendo la sentenza finale? Ad essere indagate sono le ultime febbriole ore di Gesù di Nazareth, il giovane profeta giustiziato su un patibolo romano a Gerusalemme in un anno convenzionalmente datato 33 della nostra era. Vicende viste, forse per la prima volta, anche dalla prospettiva degli occupanti romani. È questo un libro dove si entra e si esce dalla storia, dove si raccolgono e indagano i documenti, dove si commentano le fonti e le si fa parlare, e dove anche uomini e cose prendono vita. Fra queste pagine si ode il rumore della pialla del falegname, lo stridio delle ruote dei carri, il belato degli agnelli; si vedono il bianco della farina e il grigio del fumo dei camini e si percepiscono le presenze misteriose di maghi, indovini, assassini. Saggismo e gesto narrativo s'incontrano: c'è la precisione storica e c'è la vita, la passione per il mondo e il talento di raccontarlo. Molti sono i protagonisti della storia e appaiono più tormentati, sfaccettati, umani, di quanto siamo soliti considerarli: un Poncio Pilato politicamente debole, colerico e incerto. Claudia Procula, la misteriosa e tormentata moglie dal passato burrascoso.

Caio Quinto Lucilio, intellettuale deluso, acuto testimone degli eventi. Il fariseo Nicodemo, discepolo di Gesù e membro del Sinedrio. Giuda, forse ingiustamente colpevolizzato. Maddalena, la più famosa tra le discepole. Erode Antipa, un re fantoccio nelle mani dei Romani. L'adultera senza nome che Gesù salva dalla lapidazione. Giuseppe e Maria che assistono disperati alla morte del figlio amato. La mutevole folla di Gerusalemme. Pagina dopo pagina, Corrado Augias tiene il lettore col fiato sospeso ricostruendo una vicenda che crediamo, non sempre a ragione, di conoscere. E sintetizza in modo affascinante decenni di discussioni storiche e teologiche, lasciando aperte delle domande ma fornendo insieme nuovi e inaspettati punti fermi da cui, ancora e ancora una volta, ripartire.

Configurazioni dell'Ultima Riva



Michel Houellebecq

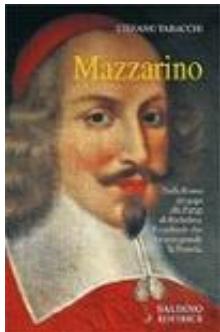
Bompiani

Prezzo – 15

Pagine – 192

Michel Houellebecq torna alla poesia per dirci, col suo stile arreso all'evidenza dei fatti, al male di vivere, che esiste la possibilità di un'isola. Sì, oltre le notti senza cielo, oltre le mattine in cui la speranza esita a raggiungere gli uomini, c'è un momento di possibile dolcezza, quando le pelli si toccano, si incontrano, in cui il mondo può addirittura risplendere. Così appena finito di leggere le quasi cento poesie di uno dei più grandi scrittori francesi 'sopravviventi' ci toccherà rimanere indecisi: ci avrà contaminato quel suo senso di condanna, di maledizione e disincanto, oppure ci avrà fatto sentire tutta l'esitazione, la fragilità e la bellezza dell'amore, della compassione, dei corpi?

Mazzarino



Stefano Tabacchi

Salerno editrice

Prezzo – 19,90

Pagine -368

Mazzarino: abile burattinaio della politica europea o pallida controfigura di Richelieu? Stefano Tabacchi ricompone l'immagine di Mazzarino, il Cardinale italiano alla corte di Francia, l'abile manovratore e dominus assoluto della politica europea del XVII secolo. La biografia indaga sul vero ruolo che Mazzarino ebbe in quella particolare fase della storia francese ed europea rappresentata dalla transizione verso l'assolutismo monarchico. Da sempre messo a confronto con il suo predecessore Richelieu, il suo modello politico fu più "romano" che "francese", appreso negli anni della giovinezza al servizio della Santa Sede. Ne emerge la figura di un politico che intese la sua azione come un'arte, una pratica molto raffinata, nel fedele servizio al sovrano.

Fine pena: ora



Elvio Fassone

Sellerio

Prezzo – 14

Pagine – 224

Una corrispondenza durata ventisei anni tra un ergastolano e il suo giudice. Nemmeno tra due amanti, ammette l'autore, è pensabile uno scambio di lettere così lungo. Questo non è un romanzo di invenzione, ma una storia vera. Nel 1985 a Torino si celebra un maxi processo alla mafia catanese; il processo dura quasi due anni, tra i condannati all'ergastolo Salvatore, uno dei capi a dispetto della sua giovane età, con il quale il presidente della Corte d'Assise ha stabilito un rapporto di reciproco rispetto e quasi – la parola non sembra inappropriata – di fiducia. Il giorno dopo la sentenza il giudice gli scrive d'impulso e gli manda un libro. Ripensa a quei due anni, risente la voce di Salvatore che gli ricorda: «se suo figlio nasceva dove sono nato io, adesso era lui nella gabbia». Non è pentimento per la condanna inflitta, né solidarietà, ma un gesto di umanità per non abbandonare un uomo che dovrà passare in carcere il resto della sua vita. La legge è stata applicata, ma questo non impedisce al giudice di interrogarsi sul senso della pena. E non astrattamente, ma nel colloquio continuo con un condannato. Ventisei anni trascorsi da Salvatore tra la voglia di emanciparsi attraverso lo studio, i corsi, il lavoro in carcere e momenti di sconforto, soprattutto quando le nuove norme rendono il carcere durissimo con il regime del 41 bis. La corrispondenza continua, con cadenza regolare – caro presidente, caro Salvatore. Il giudice nel frattempo è stato eletto al CSM, è diventato senatore, è andato in pensione, ma non ha mai cessato di interrogarsi sul problema del carcere e della pena. Anche Salvatore è diventato un'altra persona, da una casa circondariale all'altra lo sconforto si fa disperazione fino a un tentativo di suicidio. Questo libro non è un saggio sulle carceri, non enuncia teorie, è un'opera che scuote e commuove, che chiede come conciliare la domanda di sicurezza sociale e la detenzione a vita con il dettato costituzionale del valore riabilitativo della pena, senza dimenticare l'attenzione al percorso umano di qualsiasi condannato.

Olga di carta. Il viaggio straordinario



Elisabetta Gnone

Salani editore

Prezzo – 14,90

Pagine – 304

Olga Papel è una ragazzina esile come un ramoscello e ha una dote speciale: sa raccontare incredibili storie, che dice d'aver vissuto personalmente e in cui può capitare che un tasso sappia parlare, un coniglio faccia il barcaiolo e un orso voglia essere sarto. Vero? Falso? La saggia Tomeo, barbiera del villaggio, sostiene che Olga crei le sue storie intorno ai fantasmi dell'infanzia, intrappolandoli in mondi chiusi perché non facciano più paura. Per questo i racconti di Olga hanno tanto successo: perché sconfiggono mostri che in realtà spaventano tutti, piccoli e grandi. Un giorno, per consolare il suo amico Bruco, dal carattere fragile, Olga decide di raccontargli la storia della bambina di carta che partì dal suo villaggio per andare a chiedere alla maga Ausolia di trasformarla in una bambina normale, di carne e ossa. Il viaggio fu lungo e avventuroso: Olga s'imbatté in un venditore di tracce, prese un passaggio da un ragazzo che viveva a bordo di una mongolfiera e da un altro che attraversava il mare a remi. Più volte rischiò la vita, si perse, ma fu trovata da un circo. E quando infine trovò la maga, solo allora la bambina di carta comprese quante cose fosse riuscita a fare...