



## MOTIVAZIONE

➤ *La sentenza impugnata*

La Commissione tributaria provinciale di \_\_\_\_\_, con sentenza pronunciata il 10 aprile 2018, ha accolto il ricorso proposto da \_\_\_\_\_ avverso l'avviso di accertamento n. T93072G00393 emesso da Agenzia Entrate \_\_\_\_\_ e relativo a rettifica dichiarazione dei sostituti d'imposta anno 2013.

La Commissione accoglieva l'eccezione preliminare proposta dalla parte ricorrente e relativa al vizio di sottoscrizione dell'atto impugnato, che non reca alcuna firma autografa, come previsto a pena di nullità dall'art. 42 dpr 600/73, ma solo la dicitura a margine che lo identifica come copia conforme all'originale informatico sottoscritto digitalmente e archiviato in un sistema digitale di conservazione dei documenti informatici.

L'art. 2 del Codice dell'Amministrazione digitale (CAD), approvato con Dlvo 82/05, nella versione vigente all'atto della notifica dell'avviso impugnato (aprile 2017) stabiliva che "le disposizioni del presente codice non si applicano limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale".

Ebbene, osserva la Commissione, l'attività di accertamento va considerata parte integrante dell'attività di controllo fiscale, in quanto ne rappresenta la parte conclusiva. Inoltre, il comma 6 bis dell'art. 2 del Cad, che ha esteso l'applicabilità delle disposizioni sopra menzionate anche agli avvisi di accertamento e atti di liquidazione e irrogazione sanzioni, trova applicazione solo a decorrere dal 27.1.2018 e non ha efficacia retroattiva.

L'accoglimento dell'eccezione preliminare è stata ritenuta assorbente degli altri motivi del ricorso, con i quali la parte eccepiva plurime violazioni di legge perite al contestato omesso versamento delle ritenute d'imposta sulla distribuzione della riserva in conto capitale, assimilata ad una distribuzione di dividendi pari ad euro 750.000,00, ed all'omesso versamento di ritenute d'imposta su royalties pari ad euro 28.038,40.

Le spese del giudizio sono state compensate.

➤ *Motivi di appello*

L'Agenzia delle Entrate di \_\_\_\_\_, parte soccombente in primo grado, ha impugnato la sentenza, reiterando la prospettazione già svolta in primo grado.

In particolare, l'appellante lamenta violazione dell'art.42 dpr 600/73, in combinato disposto con art. 2 Dlvo 82/05, insistendo sulla netta distinzione tra attività di controllo, propria della Guardia di Finanza, e attività di accertamento, propria delle Pubbliche Amministrazioni, segnatamente agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate.

La limitazione che escludeva per l'attività di controllo il ricorso alla firma digitale era dovuta a ragioni di garanzia dei diritti del contribuente, che anche senza essere in possesso della firma digitale può interloquire nella fase del controllo con gli organi ispettivi.

Quanto all'accertamento, invece, sostiene l'appellante che la loro notifica a mezzo Pec - prevista dalla legge - consente che tali atti siano formati digitalmente e sottoscritti con forma digitale. La firma elettronica, nel formato digitale, ha lo stesso valore della firma autografa.

Quanto alla novità del comma 6 bis cit., l'appellante rileva che l'incipit della norma "Ferma restando l'applicabilità delle disposizioni del presente decreto agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento, irrogazione sanzioni di natura tributaria.", conferma che già prima del 27.1.2018 ( data di entrata in vigore della norma) gli atti di accertamento in generale rientravano nell'ambito applicativo del Cad.

Posto, dunque, la validità della sottoscrizione dell'atto impugnato, l'Agenzia contesta le osservazioni già svolte in primo grado circa la piena legittimità dell'avviso impugnato nel merito.

In particolare, si rileva che la ripartizione della riserva effettuata costituisce utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto delle partecipazioni e, come tale, va tassata. Si tratta di eventualità prevista dalla Circolare Agenzia n. 26/e del 2014, sulla base del comma 5 dell'art. 47 Tuir.

Inoltre, trattandosi di società non residente e senza stabile organizzazione in Italia, le quote dei dividendi eccedenti il costo, come sopra determinate, non sono esenti da ritenute, poiché non concorrono a formare il reddito d'impresa.

Si nega, poi, la possibilità di applicare al caso di specie la direttiva Madre-figlia, invocata dalla parte, che consente l'eliminazione della doppia imposizione dei dividendi distribuiti da parte di una società figlia alla società madre con sede in uno Stato diverso dell'Unione europea.

Si rileva, al riguardo, che la ricorrente non aveva al momento della distribuzione degli utili la documentazione richiesta dalla Direttiva per beneficiare dell'esonero. Si ritiene, inoltre, del tutto legittima la misura dell'aliquota applicata al 27%.

La parte illustra, poi, la piena legittimità dell'applicazione delle ritenute d'imposta sulle royalties e delle sanzioni, come irrogate.

Si insiste nella riforma della sentenza ed accoglimento del ricorso con annullamento dell'atto impugnato, con vittoria di spese.

➤ *Controdeduzioni dell'appellato*

La società, costituita in giudizio, ha impugnato e contestato i motivi di appello, chiedendone il rigetto.

Si rileva come la sentenza ha correttamente risposto in ordine alla ritenuta illegittimità della sottoscrizione dell'atto impugnato. Si riportano altre pronunce di merito delle Cpt che hanno accolto la tesi sostenuta in sentenza.

Nel merito, si ribadisce che le somme distribuite non costituiscono utili tassabili e che le ipotesi di deroga alla norma generale di cui al comma 5 dell'art. 47 Tuir sono quelle espressamente menzionate dal comma 7, cioè le ipotesi di recesso, esclusione, riscatto, riduzione del capitale esuberante, ecc.

L'interpretazione dell'Ufficio è quindi *contra legem*.

Si richiama, poi, la documentazione prodotta a corredo dell'invocata applicazione della direttiva Madre - figlia, con riferimento alle puntuali certificazioni rilasciate dallo stato austriaco.

Si ritiene, poi, che nel caso di specie non poteva essere applicata la ritenuta alla fonte ricorrendo l'esenzione di cui all'art. 27 bis del dpr. 600/73.

La parte invoca, in subordine, l'applicabilità dell'aliquota ridotta di cui all'art. 27 co. 3 ter del dpr. 600/73, trattandosi di proventi che, seppure equiparati ai dividendi, non hanno scontato la tassazione quali utili in capo ad

il, oggi ..... , allo stesso modo del soggetto residente. Il citato comma non prevede alcuna condizione né restrizione, che invece l'Ufficio vorrebbe introdurre contra legem.

In tal modo la pretesa dell'Ufficio di 15 milioni di euro si riduce alla somma di euro 350.000,00.

Si richiama, a sostegno di tale interpretazione, la Circolare Agenzia n. 26/E del 2004 sul regime pex.

Infine, la parte ribadisce la violazione del regime delle doppie imposizioni, segnatamente alla convenzione Italia Austria 29 giugno 1981

Quanto alle royalties, alla data del pagamento la società ..... , percettore delle royalties, deteneva il controllo di ..... in via indiretta.

Il controllo diretto invece era in capo a società austriaca. Il controllo indiretto esclude che la società fosse tenuta all'imposizione.

La diversa interpretazione dell'Ufficio si basa su una traduzione inglese del trattato che la parte contesta, poiché errata ed irrilevante, a fronte dell'espressa volontà delle parti manifestata nell'atto originale in lingua italiana e in lingua tedesca (quella inglese è una versione priva di fonte).

Si contestano, infine, le sanzioni irrogate.

Si chiede rigetto dell'appello con vittoria di spese.

#### ➤ *Motivi della decisione*

Ritiene la Commissione che la sentenza impugnata va confermata, non rinvenendosi nel proposto appello argomenti di ordine fattuale o logico/giuridico che consentano di discostarsi dalla conclusione alla quale sono pervenuti i primi Giudici, con corretta valutazione delle acquisite risultanze e con congrua motivazione, da ritenersi qui integralmente riportata, secondo il principio della reciproca integrazione delle sentenze di primo e di secondo grado, in caso di conferma.

I motivi di appello proposti non sono in grado di superare la condivisibile valutazione di nullità dell'avviso di accertamento impugnato, per vizio di sottoscrizione.

La tesi dell'Ufficio, riproposta in questa sede, omette di considerare sia il dato letterale del testo dell'art. 2 del CAD, applicabile ratione temporis, che la ratio del divieto ivi contemplato.

In primo luogo, infatti, l'esclusione di tutte le attività di controllo dalla applicazione della sottoscrizione con firma digitale da parte della Pubblica

amministrazione, fissata dall'originario art. 2 comma 6 CAD, deve ritenersi comprensiva anche degli avvisi di accertamento, che costituiscono la parte terminale dell'attività di controllo fiscale.

Sotto il profilo della ratio dell'esclusione, poi, la maggior garanzia riservata al contribuente nell'interlocuzione con l'Ufficio, è finanche più pregnante in occasione della notifica di un atto di accertamento, che riepiloga e contesta proprio gli esiti del controllo fiscale effettuato.

La tesi dell'Ufficio, che riconduce a diverse Autorità l'attività di controllo e quella di accertamento, per inferirne la diversità sul piano nozionistico, è destituita di fondamento.

È noto, infatti, che l'iter procedimentale attraverso il quale la Pubblica Amministrazione accerta le violazioni di carattere tributario è complesso e si articola in diverse fasi, tra le quali si identifica quella a monte, cosiddetta fase dell'iniziativa o propulsiva, a volte demandata ad Organi diversi della P.A. (es. Guardia di Finanza), dotati di facoltà ispettive e di controllo. Ebbene, l'attività di controllo, in quanto sub-procedimento preordinato al medesimo fine (emanazione dell'atto di accertamento), non può considerarsi strutturalmente differente dall'atto conclusivo.

Ciò posto, deve convenirsi con i primi Giudici nel ritenere che l'originario testo dell'art. 2, comma 6, escludeva l'applicabilità del CAD sia agli atti di valenza tributaria aventi carattere interno ed istruttorio, sia a quelli che costituivano esercizio della finale attività di controllo fiscale e, dunque, di emissione di atti di accertamento di maggiori imposte.

Quanto al nuovo comma 6 bis, l'inciso "ferma restando l'applicabilità delle disposizioni del presente decreto agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria" enuclea una specie del più ampio genere di atti costituenti esercizio della funzione di controllo, segnatamente ai soli avvisi di liquidazione - rettifica- accertamento-sanzioni, per estendere ad essi l'applicazione della sottoscrizione digitale a decorrere dal 27.1.2018<sup>1</sup>.

Non essendo consentita un'interpretazione retroattiva della citata ultima disposizione, l'avviso in esame, emesso prima della data del 27.1.2018 con firma digitale, è stato correttamente considerato nullo.

L'accoglimento di tale motivo ha determinato, poi, l'assorbimento delle altre questioni di merito, dal momento che: "una decisione su questioni preliminari o pregiudiziali non implica decisioni di merito"<sup>2</sup>.

Parimenti corretta risulta - ad avviso della Commissione - la disposta compensazione delle spese del giudizio di primo grado, in ragione della (allora) novità della questione. Ad oggi, alla luce delle plurime e non discordi pronunce intervenute in materia, si ritengono venute meno siffatte ragioni,

<sup>1</sup> In tal senso si è già espressa copiosa giurisprudenza di merito: tra le tante vds. da ultimo CTR Molise, n. 263/2019.

<sup>2</sup> Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2254 del 31/01/2011 Rv. 616496 - 01.

sicchè va disposta la condanna di parte appellante alle spese del presente giudizio, che si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

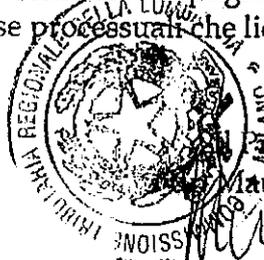
La Commissione

Rigetta l'appello e conferma la sentenza impugnata. Condanna l'Agenzia appellante al pagamento delle spese processuali che liquida in euro 5000,00.

Milano, 25.9.2019

Il Giudice estensore  
d.ssa Maria Rosaria Correra

Il Presidente  
Maurizio Sacchi



La presente copia, costituita  
da n. 6 mezzi fogli, è  
conforme all'originale.  
Milano 16 OTT. 2019  
Il Segretario  
Assistente  
(R. Tondini)

Il Giudice estensore  
d.ssa Maria Rosaria Correra