



ORDINE  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI  
CONTABILI

SLIDES E TESTI CONVEGNO 28 NOVEMBRE 2014  
FORUM IVA 2014 E NOVITÀ IVA 2015: ESTERO, LOCAZIONI,  
EDILIZIA, ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO CON ANALISI  
CASI PRATICI



Commissione Consultiva Imposte Indirette

Coordinatore: Claudia Contessa Delegato del Consiglio: Paolo Vavassori.

Membri: Emma Cancarini, Chiara Cesari, Marco Manenti, Raffaella Mulas, Denise Mutti, Andrea Nolli, Sara Rebuschi, Fausto Ernesto Sala, Riccardo Sandrini, Cinzia Simioni e Andrea Soldera

## Introduzione

*Per la seconda volta a Brescia l'Ordine con la Commissione Imposte Indirette ha presentato un Convegno dove sono convenuti gli attori principali della fiscalità tra i quali ci siamo noi commercialisti ed esperti contabili, in senso propositivo. I Relatori hanno collaborato con entusiasmo alla realizzazione di questo Convegno ed hanno aderito subito alla nostra iniziativa con molta disponibilità lavorando con noi alla predisposizione dei temi ed ai loro interventi di elevata qualità.*

*Abbiamo deciso di non trattare un tema specifico in materia di IVA ma di toccare i punti più importanti ed interessanti della materia, quelli con cui ci troviamo a lavorare più frequentemente ogni giorno e che ci danno maggiori problematiche o difficoltà, privilegiando il taglio pratico ed operativo con anche alcuni esempi di analisi di casi pratici e particolari, come vedrete, e di affrontare anche una breve panoramica delle novità previste per il 2015.*

*Relatori del Convegno: Rag. Giovanni Valcarenghi esperto Collega bresciano collabora con il Gruppo Euroconference quale direttore scientifico del Master Breve, della formazione specialistica e della pubblicazione quotidiana di EC news, pubblicista; Colonnello Giuseppe Arbore, Comandante Provinciale della GDF di Brescia, ha svolto numerosi importanti incarichi, tra gli altri è stato esperto presso la Commissione europea in Bruxelles nell'ambito di specifici tavoli tecnici e presso il Consiglio europeo per la redazione dei regolamenti comunitari in materia di tutela giuridica dell'euro. Cavaliere della Repubblica ed ha svolto un ruolo importante come Capo Ufficio Tutela Entrate nel III Reparto Operazioni del Comando Generale della Guardia di Finanza; Dott. Giovanni Maccarrone, Capo Ufficio Legale della Direzione Provinciale dell'ADE di Brescia, esperto in materia di IVA; Prof. Avv. Benedetto Santacroce, Professore universitario presso l'Università degli studi Nicolò Cusano di Roma, Avvocato tributarista e pubblicista.*

*L'IVA è un tributo complesso fatto di regole procedurali che impongono agli operatori economici numerosi e non facili adempimenti e dotato di altrettanti complessi meccanismi di funzionamento che lo disciplinano.*

*Con questo Convegno si è inteso affrontare con il primo intervento le principali tematiche e problematiche in materia di IVA in edilizia e locazioni. Il decreto sblocca Italia contiene alcune previsioni finalizzate ad incentivare l'acquisto di immobili ed una tra le più interessanti riguarda la disciplina dei contratti in funzione della successiva vendita e trova così fonte normativa una particolare tipologia di contratto denominata rent to buy ossia quella modalità di acquisto attraverso un periodo di locazione.*

*Nel secondo intervento sono stati affrontati: il fenomeno delle frodi in materia di IVA e le strategie di contrasto adottate ed i reati tributari e di rapporti fra procedimento penale e tributario.*

*Un tema particolarmente interessante e di attualità ha riguardato poi l'"abuso" nel diritto tributario e le esperienze operative della Guardia di Finanza, il contraddittorio e la ripartizione dell'onere della prova, i profili sanzionatori. Vi saranno spunti di riflessione. Si è poi analizzato nel terzo intervento anche con casi pratici il tema riguardante l'emissione di false lettere d'intento, l'inversione contabile nelle cessioni di rottami (art. 74 DPR 633/72) e gli effetti delle false fatturazioni. Con il quarto ed ultimo intervento è stata fatta una panoramica dell'IVA nei rapporti con l'estero, tema anche qui molto vasto, novità ed approfondimenti con l'analisi anche della recente giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea.*

*Abbiamo deciso di pubblicare questo Quaderno con i testi di tutti gli interventi poiché assistiamo continuamente a modifiche normative che si susseguono molto rapidamente che danno ai temi scelti una rilevanza di assoluta e primaria importanza ed attualità.*

Brescia, 17 dicembre 2014

**La Commissione Consultiva Imposte Indirette  
dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brescia**

(Commissione Consultiva Imposte Indirette:  
Claudia Contessa, Paolo Vavassori, Emma Cancarini, Chiara Cesari, Marco Manenti,  
Raffaella Mulas, Denise Mutti, Andrea Nolli, Sara Rebuschi, Fausto Ernesto Sala,  
Riccardo Sandrini, Cinzia Simioni e Andrea Soldera)

organizza il *Convegno*

**Venerdì  
28 Novembre 2014**

ore 14,00 - 19,30  
Villa Fenaroli Rezzato - Brescia

Official Sponsor

**GRUPPO 24 ORE**

Si ringraziano:

**belleribattista**

**GIFRAN**  
FURNITORE PER UFFICIO  
WWW.GIFRAN.NET

**Banca Popolare  
di Sondrio**

**Fratelli Filippi**  
MONTICELLI BRUSATI (BS)

**FLAMEG**  
www.flameg.it

**Benini**

**TUTTOUFFICIO SRL**  
BRESCIA

**CENTRO AZZURRO SRL**  
Puegnago s/Garda - Vobarno

**VECCHIO  
BELLO**  
WWW.VECCHIOBELLO.IT

**ARREDO  
BRESCIA**

**progetto studio**  
SOFTWARE E SERVIZI  
software partner TeamSystem

**WEKER**

**openjobmetis**  
AGENZIA PER IL LAVORO

**STUDIO EURKA**  
BRESCIA

**finetica**  
BRESCIA

Sede del Convegno:  
**Villa Fenaroli Palace Hotel**  
Via Mazzini, 14 - Rezzato (BS)  
Telefono +39 030 2793223  
Autostrada: A4 Milano/Venezia,  
uscita Brescia est

## FORUM IVA 2014 E NOVITÀ IVA 2015: ESTERO, LOCAZIONI, EDILIZIA, ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO CON ANALISI CASI PRATICI



### Programma

- 14,00 **Saluto e introduzione**  
**Dott. Antonio Passantino**  
*Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brescia*
- 14,15 **Saluto ai partecipanti**  
**Dott. Domenico Arena**  
*Direttore Provinciale dell'Agenzia delle Entrate di Brescia*
- 14,30 **Rag. Giovanni Valcarengi**  
*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brescia*  
**Problematiche Iva nel comparto dell'edilizia: locazioni e rent to buy. Detrazioni e rettifiche, separazioni delle attività**
- 15,20 **Colonnello t. ST Dott. Giuseppe Arbore**  
*Comandante Provinciale della Guardia di Finanza di Brescia*  
**Il punto sulle frodi in materia di Imposta sul Valore Aggiunto. Fenomenologia ed azione di contrasto. Rapporti fra procedimento penale e tributario**
- 16,00 *Coffee break*
- 16,30 **Colonnello t. ST Dott. Giuseppe Arbore**  
*Comandante Provinciale della Guardia di Finanza di Brescia*  
**L'abuso nel diritto tributario e le esperienze operative della Guardia di Finanza. Il contraddittorio e la ripartizione dell'onere della prova. Profili sanzionatori. Prospettive ed auspici di codifica**
- 17,10 **Dott. Giovanni Maccarrone**  
*Capo Ufficio Controlli Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate di Brescia*  
**IVA, emissione di false lettere d'intento. Inversione contabile nelle cessioni di rottami - art.74 DPR N.633/72 (effetti delle false fatturazioni)**
- 18,00 **Prof. Avv. Benedetto Santacroce**  
*Professore Università degli Studi Niccolò Cusano di Roma - Avvocato e Pubblicista*  
**Iva nei rapporti con l'estero, novità e approfondimenti. Analisi della recente giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea**
- 18,50 **Dibattito e quesiti ai relatori** 19,30 **Chiusura lavori**

*La partecipazione all'evento è gratuita e darà diritto all'acquisizione di 6 crediti formativi professionali da parte degli iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.*

Coordinatori:

**Dott.ssa Claudia Contessa**  
*Coordinatore della Commissione Consultiva Imposte Indirette dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brescia*

**Dott. Paolo Vavassori**  
*Delegato del Consiglio alla Commissione Consultiva Imposte Indirette dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brescia*

## INDICE INTERVENTI:

### **Rag. Giovanni Valcarengi**

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brescia*

Problematiche Iva nel comparto dell'edilizia: locazioni e rent to buy. Detrazioni e rettifiche, separazioni delle attività

**pag. 5**

### **Colonnello t. ST Dott. Giuseppe Arbore**

*Comandante Provinciale della Guardia di Finanza di Brescia*

Il punto sulle frodi in materia di Imposta sul Valore Aggiunto. Fenomenologia ed azione di contrasto. Rapporti fra procedimento penale e tributario

**pag. 15**

### **Colonnello t. ST Dott. Giuseppe Arbore**

*Comandante Provinciale della Guardia di Finanza di Brescia*

L'abuso nel diritto tributario e le esperienze operative della Guardia di Finanza. Il contraddittorio e la ripartizione dell'onere della prova. Profili sanzionatori. Prospettive ed auspici di codifica

**pag. 65**

### **Dott. Giovanni Maccarrone**

*Capo Ufficio Controlli Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate di Brescia*

IVA, emissione di false lettere d'intento. Inversione contabile nelle cessioni di rottami - art.74 DPR N.633/72 (effetti delle false fatturazioni)

**pag. 120**

### **Prof. Aw. Benedetto Santacroce**

*Professore Università degli Studi Niccolò Cusano di Roma - Avvocato e Pubblicista*

Iva nei rapporti con l'estero, novità e approfondimenti. Analisi della recente giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea

**pag. 147**

**Rag. Giovanni Valcarenghi**

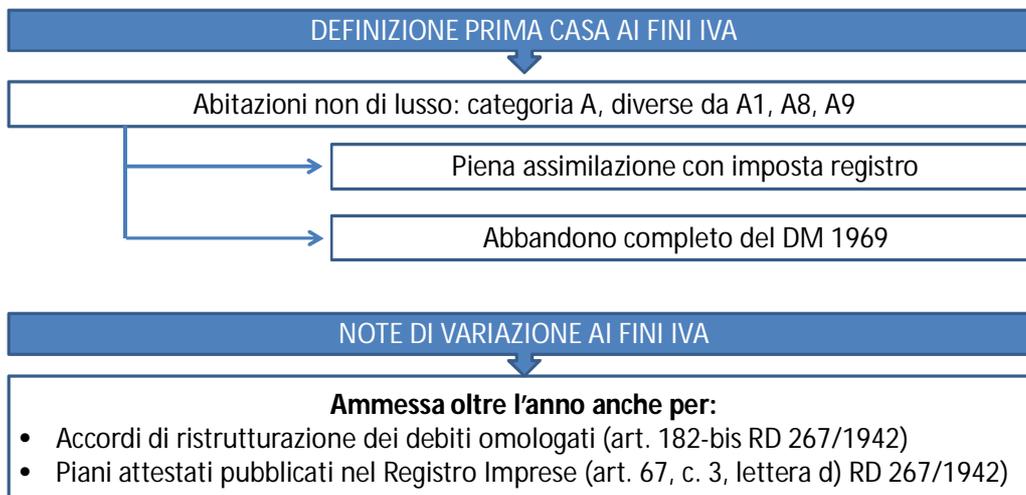
*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brescia*

*Problematiche Iva nel comparto dell'edilizia: locazioni e rent to buy.*

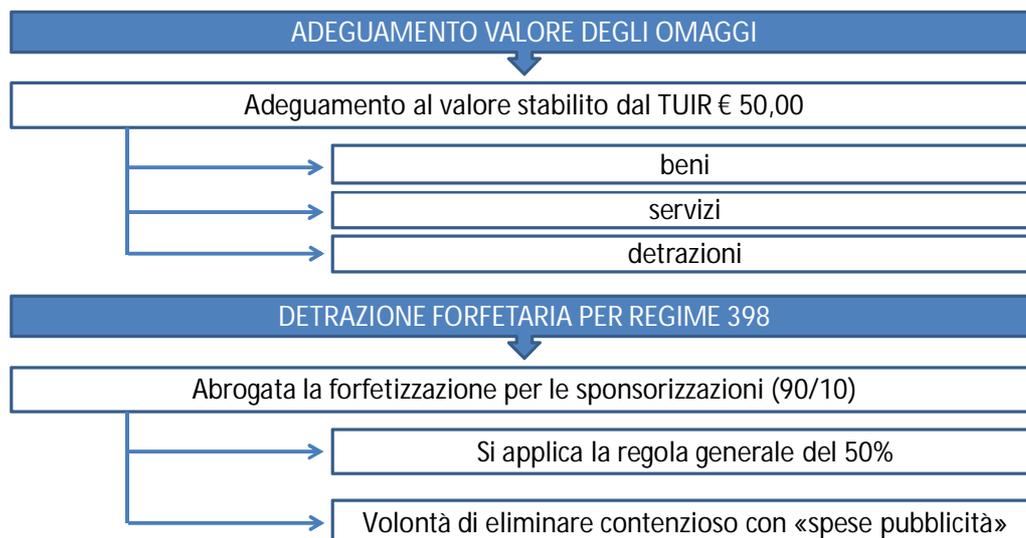
*Detrazioni e rettifiche, separazioni delle attività*

# **LE NOVITA' IVA E PROBLEMI DEL COMPARTO IMMOBILIARE**

## DECRETO SEMPLIFICAZIONI



## DECRETO SEMPLIFICAZIONI



## DECRETO SEMPLIFICAZIONI

### RIMBORSI IVA

La prestazione delle garanzie per i rimborsi IVA non è dovuta quando l'ammontare del rimborso supera i 15.000 euro e si posseggono le caratteristiche dei soggetti «virtuosi». E' però richiesto il visto di conformità

Se mancano le caratteristiche di virtuosità, si deve presentare la garanzia.  
Chi non vuole apporre il visto di conformità, deve prestare la garanzia

Nel caso di contestazione di reati per emissione o utilizzo di fatture fasulle, il rimborso viene bloccato per pari importo

## DECRETO SEMPLIFICAZIONI

### SEMPLIFICAZIONE MODELLI INTRASTAT SERVIZI

Con provvedimento si ridurranno il numero delle informazioni necessarie

**DATI ATTUALI**

- il numero di riferimento della fattura;
- la data della fattura;
- il codice identificativo del tipo di prestazione resa o ricevuta (codici composti di 6 cifre) ;
- la modalità di erogazione del servizio;
- la modalità di incasso/pagamento del corrispettivo;
- il Paese di pagamento.

### SANZIONI ISTAT PER MODELLI INTRASTAT

- 1) La disposizione è volta in primo luogo a semplificare l'onere statistico a beneficio delle imprese che realizzano scambi commerciali con i paesi dell'UE limitando l'eventuale irrogazione delle sanzioni ai soli operatori che hanno effettuato nel mese di riferimento spedizioni o arrivi per un ammontare pari a o superiore a 750 mila euro
- 2) Inoltre, si ridimensiona il carico sanzionatorio prevedendo l'applicazione di sanzioni una sola volta per omissioni ed errori attinenti alla comunicazione di dati statistici contenuti negli elenchi Intrastat a prescindere dal numero di transazioni mancanti o riportate in modo errato per uno stesso mese.

## DECRETO SEMPLIFICAZIONI

### INSERIMENTO NEL VIES

iscrizione immediata al momento della richiesta

RISOLVE IL PROBLEMA DEL CLIENTE NON ISCRITTO CHE EFFETTUA OPERAZIONI «IMMEDIATE» SENZA AVVERTIRE

Cancellazione automatica se non ho Intrastat per 4 trimestri

DETERMINA COMUNQUE UN PROBLEMA OPERATIVO, IN QUANTO NON SI MANTIENE LA ABILITAZIONE ALLE OPERAZIONI COMUNITARIE

## DECRETO SEMPLIFICAZIONI

### LETTERE DI INTENTO

Saranno trasmesse all'Agenzia delle entrate dall'acquirente o committente

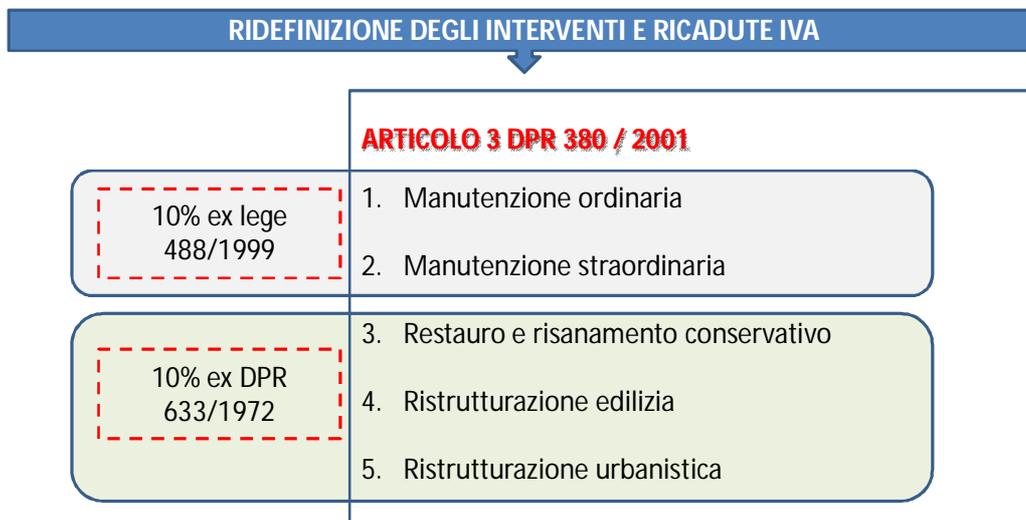
Al fornitore (o in dogana) si consegnerà copia cartacea della lettera unitamente alla ricevuta di trasmissione all'Agenzia delle entrate

La sanzione si applicherà al fornitore che emette fattura non imponibile senza avere ricevuto la lettera di intento con la relativa ricevuta di invio all'Agenzia

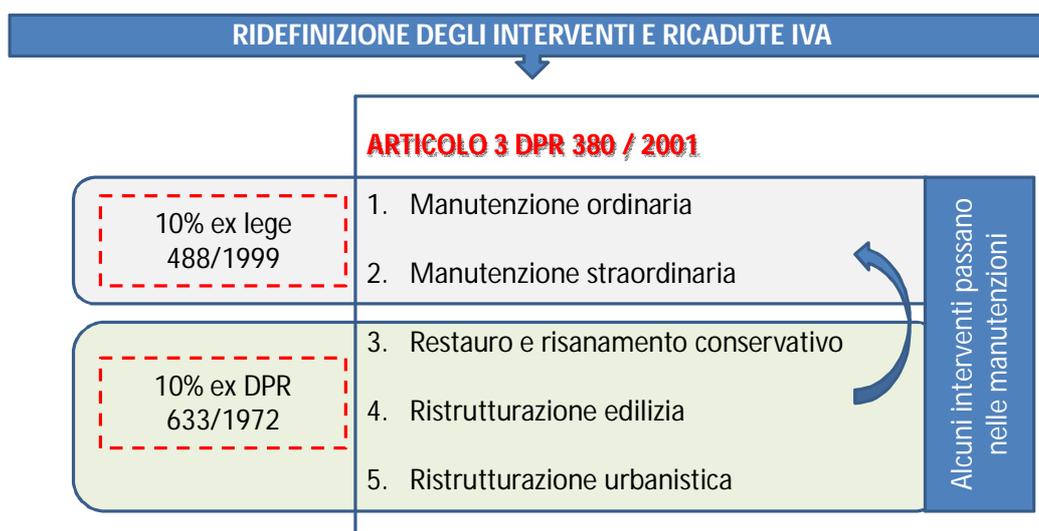
In dichiarazione annuale si farà il riepilogo delle lettere di intento ricevute

Si applicherà dalle operazioni del 2015

## DL 133 – «SBLOCCA ITALIA»



## DL 133 – «SBLOCCA ITALIA»



## DL 133 – «SBLOCCA ITALIA»

### RIDEFINIZIONE DEGLI INTERVENTI E RICADUTE IVA

#### LE DIFFERENZE TRA LE DUE AGEVOLAZIONI

- 1) TIPOLOGIA DI FABBRICATO (abitativo o diverso)
- 2) PRESTAZIONI DI SERVIZI E CESSIONI DI BENI
- 3) RAPPORTI TRA IMPRESE (SUBAPPALTI)

## DL 133 – «SBLOCCA ITALIA»

### Contratti di godimento – alienazione e tutela civilistica

Contratti con immediato godimento dell'immobile + diritto di acquisto entro una certa data con scomputo delle rate pagate a titolo di locazione

Si applicano le regole in tema di tutela per il preliminare registrato (2645 c.c.) per un massimo di 10 anni

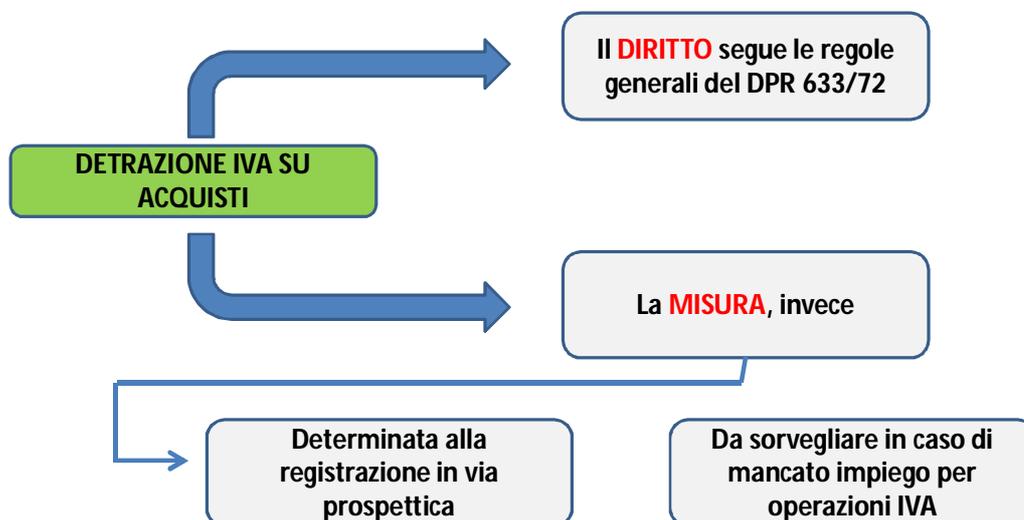
Mancato pagamento di canoni per almeno 1/20 del n° complessivo degli stessi, il contratto si risolve

RICADUTE  
FISCALI

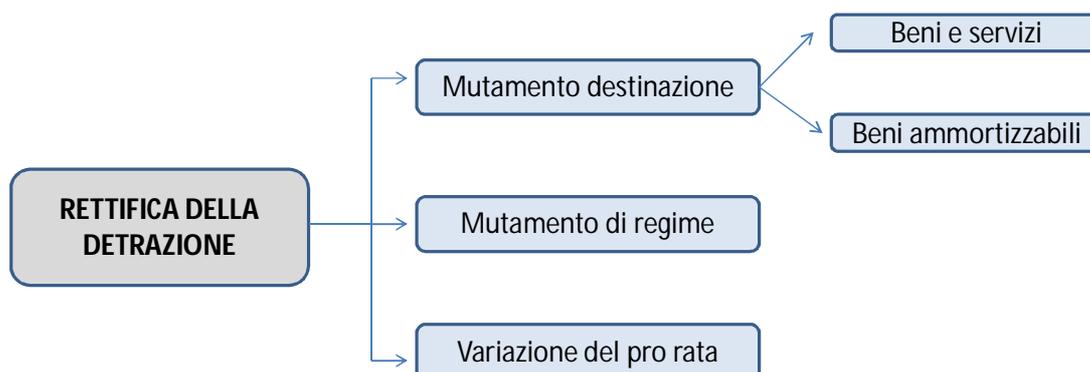
Interpello 13/02/2014 n. 954-63

Norma comportamento AiDC MI n. 191

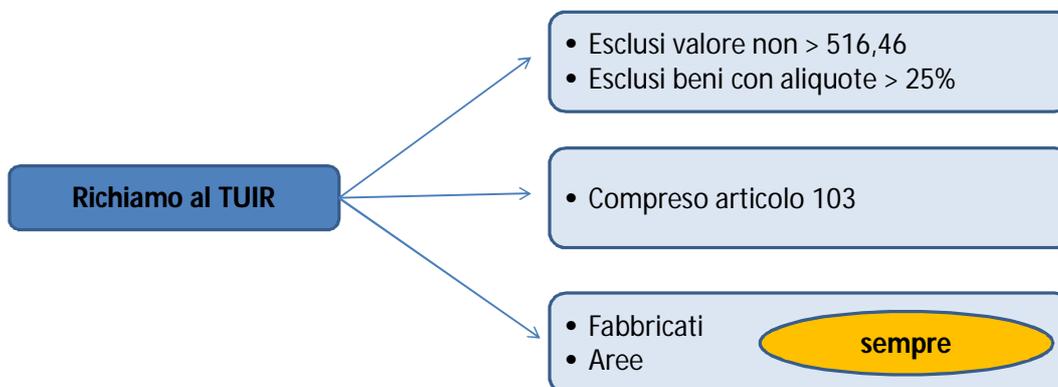
## RETTIFICA DELLA DETRAZIONE



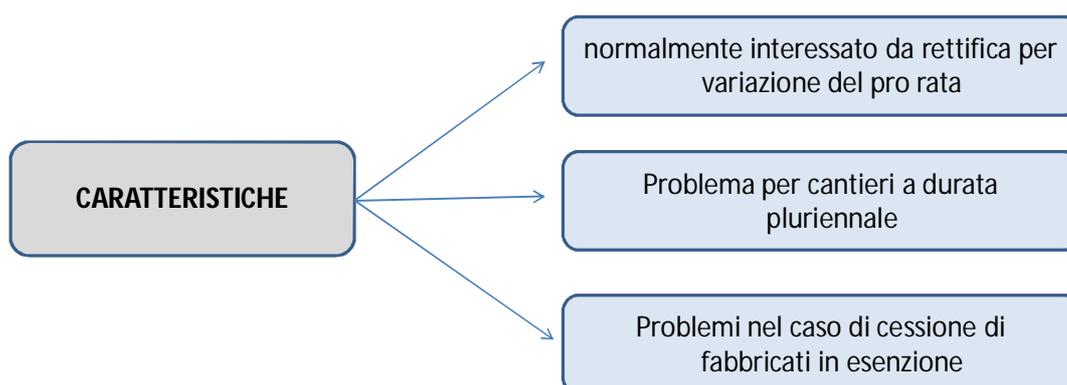
## LE TIPOLOGIE DI RETTIFICA



## I BENI AMMORTIZZABILI NELLA RETTIFICA



## COMPARTO IMMOBILIARE



## IL RIALLINEAMENTO DELL'IVA DI CANTIERE

*Quando la detrazione dell'IVA di cantiere è avvenuta su più annualità con misure diverse di detrazione, come verifico la necessità di operare la rettifica per variazione sensibile di pro rata (oltre 10 punti percentuali)?*

anno	IVA di cantiere	Pro rata	IVA detratta
X	100.000	100	100.000
X+1	100.000	95	95.000
X+2	100.000	92	92.000
<b>TOTALE</b>	<b>300.000</b>		<b>287.000</b>

## LA CESSIONE DEL FABBRICATO ESENTE

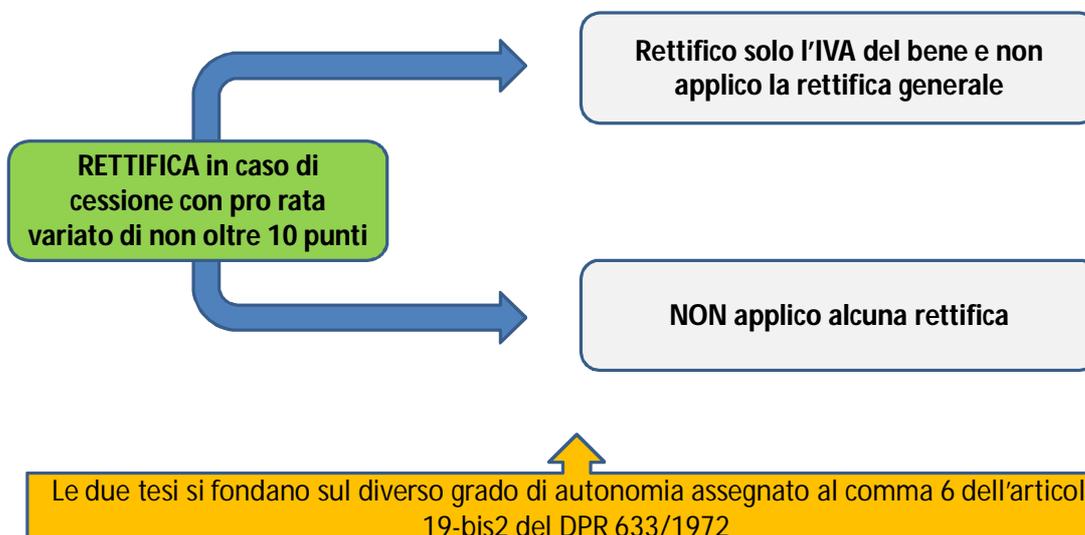
**1** LA CESSIONE ESENTE DETERMINA PRO RATA

**2** SE IL PRO RATA VARIA DI OLTRE 10 PUNTI (rispetto alla misura riallineata) DEVO SICURAMENTE OPERARE LA RETTIFICA

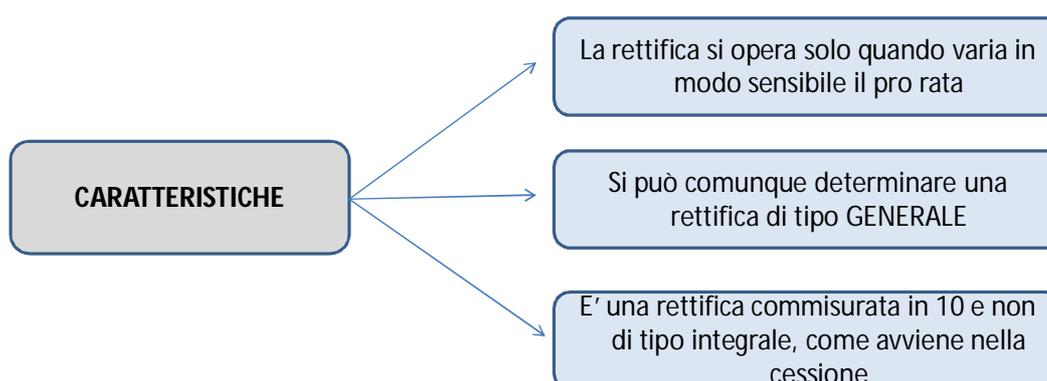
**Rettifica GENERALE**

**3** SE IL PRO RATA NON VARIA DI ALMENO 10 PUNTI, DEVO COMUNQUE OPERARE LA RETTIFICA DA COMMA 6, SPECIFICA SOLO SUL BENE CEDUTO?

## DUE TESI A CONFRONTO



## LOCAZIONI ESENTI E RETTIFICA



**Colonnello t. ST Dott. Giuseppe Arbore**

*Comandante Provinciale della Guardia di Finanza di Brescia*

*Il punto sulle frodi in materia di Imposta sul Valore Aggiunto.*

*Fenomenologia ed azione di contrasto. Rapporti fra procedimento penale e tributario*

# **“Strategie di contrasto alle frodi all’IVA”**

## 1. Premessa

Il macro-fenomeno “evasione fiscale” presenta differenti sfaccettature e molteplici manifestazioni; non tutti i casi di sottrazione agli obblighi tributari sono uguali ed aggredibili allo stesso modo: differenti infatti sono i livelli tanto di sofisticazione quanto di gravità delle condotte evasive.

Le frodi all’Iva costituiscono, senza dubbio, espressione di una tra le fenomenologie illecite più perniciose e sofisticate: si tratta di comportamenti che, oltre a configurare una violazione amministrativa, integrano anche una fattispecie di reato, rendendo necessario coniugare gli strumenti propri dell’analisi contabile e delle ispezioni tributarie con gli istituti previsti dal codice di procedura penale per la ricerca e l’acquisizione delle prove della colpevolezza dei contribuenti disonesti.

Le frodi all’IVA si basano sul sistematico ricorso alle fatture per operazioni inesistenti, soggettivamente od oggettivamente. L’impianto contabile risulta, così, formalmente ineccepibile, né è possibile “rintracciare” elementi sintomatici del comportamento fraudolento senza un’attività analitica di riscontro oggettivo delle transazioni commerciali.

Il fenomeno delle false fatturazioni, poi, deve essere visto in un’ottica più ampia, non essendo l’utilizzo di documenti fiscali fasulli necessariamente diretto in via esclusiva al perseguimento di interessi tributari. Nella prassi, infatti, emerge che queste forme di illecito sono spesso funzionali al perseguimento di altri scopi criminali. L’utilizzo di fatture per operazioni inesistenti costituisce una modalità di realizzazione di parimenti gravi comportamenti illeciti, tra cui:

- truffe ai danni dello Stato, finalizzate alla percezione indebita di finanziamenti pubblici. In questi casi, l’emissione e l’utilizzo di F.O.I. ha lo scopo non soltanto di realizzare indebiti risparmi in materia fiscale,

- ma anche di dimostrare costi in realtà mai sostenuti per accedere a programmi finanziati da un Ente pubblico;
- delitti contro la pubblica amministrazione. Le fatture fittizie sono utilizzate per ottenere disponibilità di fondi neri in modo da alimentare i flussi illeciti destinati a pubblici funzionari;
  - ipotesi estorsive e usura. Le transazioni fittizie hanno lo scopo di “giustificare” forme illecite di corrispettivo;
  - bancarotta fraudolenta. Grazie ad una serie continuata ed articolata di operazioni commerciali e societarie fittizie, aziende che presentano rilevanti posizioni debitorie nei confronti del Fisco vengono “svuotate” dei beni e delle disponibilità finanziarie in loro possesso; il processo di depauperamento dell’attivo patrimoniale viene poi completato attraverso la cessione delle aziende, ormai qualificabili come “scatole vuote”, a prestanome ed il loro successivo trasferimento all’estero;
  - riciclaggio. I flussi finanziari collegati a fatture false consentono, ad esempio, l’uscita dal territorio nazionale in maniera apparentemente lecita di ingenti somme di denaro, versate su conti correnti spesso accesi in paradisi fiscali e/o finanziari. Il denaro, così, resta a disposizione dei beneficiari della frode o viene fatto rientrare – attraverso complessi meccanismi contabili o tramite spalloni – in Italia.

Ne discende la necessità di un tempestivo e sistematico contrasto ad ogni forma di illecito fiscale, in primis delle frodi, sfruttando in maniera qualificata il dispositivo elaborato dal legislatore e messo a disposizione dell’Amministrazione finanziaria.

## **2. Strategie di contrasto alla criminalità economico-finanziaria.**

L'aspetto qualificante delle strategie di contrasto alla criminalità economica/organizzata (e quindi anche di quella finanziaria) è la capacità di aggredire in modo capillare e sistematico i patrimoni dei responsabili, allo scopo di privarli dei frutti della loro attività illecita. Oggi non è più sufficiente una repressione "personale" degli illeciti, arrestando e magari condannando chi si rende responsabile di crimini economici (frodi fiscali, truffe ai danni dello Stato, illeciti finanziari, reati di mafia, ecc.): è necessario colpire la criminalità, organizzata e non, sottraendole le ricchezze illecitamente acquisite.

In quest'ottica si è mosso il legislatore, che ha rimodulato l'approccio repressivo in modo da rendere l'illecito penale non profittevole, improduttivo; la disponibilità di risorse, infatti, consente alle organizzazioni criminali di riprodursi, di allargarsi, di sfruttare la situazione di disagio e difficoltà in cui versa l'economia, soprattutto nei momenti di maggiore debolezza. Permette di aumentare il numero dei propri sodali e di infiltrare l'economia "pulita", attraverso il riciclaggio del denaro proveniente dalle attività delittuose.

Difendere l'economia "sana" dall'inquinamento derivante dall'utilizzo della ricchezza illecitamente accumulata, evitare che le organizzazioni consolidino le proprie posizioni di potere, creare un mercato libero ed efficiente: ecco le finalità dell'evoluzione normativa delle norme di contrasto ai reati economici.

Nel nostro ordinamento possiamo classificare sei distinte tipologie di confisca.

- La prima ipotesi di confisca è quella prevista dall'art. 240 del codice penale, mediante il quale è possibile confiscare le cose che servirono o

furono destinate a commettere il reato ovvero ne costituiscono il prodotto od il profitto<sup>1</sup>. Secondo questa norma, è obbligatoria la confisca delle cose che costituiscono il prezzo del reato e di cui sia prevista come reato la fabbricazione, l'uso, il porto, la detenzione o l'alienazione. È invece facoltativa la confisca delle cose che servono a commettere il reato e di quelle che sono il prodotto o il profitto del reato. La confisca non può essere disposta se la cosa appartiene a persona che al reato sia estranea.

- Per alcune fattispecie tassative di reato, il legislatore ha di volta in volta introdotto alcune ipotesi speciali di confisca "obbligatoria"<sup>2</sup>. Scopo di tali interventi normativi è l'ampliamento dell'operatività dell'istituto, nella consapevolezza del fatto che il conseguimento di un profitto illecito

---

<sup>1</sup> Come stabilito dalla Cassazione, la confisca ha lo scopo di "prevenire la commissione di nuovi reati mediante la espropriazione a favore dello Stato di cose che, provenendo da illeciti penali o collegati alla esecuzione di essi, manterrebbero viva l'idea e l'attrattiva del reato". Sentenze 22 gennaio 1983 e 12 dicembre 1977.

<sup>2</sup> Tra le altre, si segnalano:

- la confisca ex art. 416 bis, comma 7, introdotta con la legge Rognoni - La Torre nel 1982. Presupposto necessario è la condanna dell'imputato per associazione di tipo mafioso (art. 416 bis c.p.), cui fa seguito la confisca obbligatoria di tutte le cose comunque pertinenti al reato, venendo quindi meno la tradizionale distinzione tra le ipotesi di confisca obbligatoria e confisca facoltativa, come prevista dall'art. 240 c.p.;
- la previsione dell'art. 644, ultimo comma, del codice penale che sancisce, in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti per il delitto di usura, la confisca obbligatoria delle cose che costituiscono il profitto del reato e la confisca di somme di denaro, bene e qualsiasi altra utilità, che pur non trovandosi in relazione diretta con il reato, siano nella disponibilità del reo anche per interposta persona, con alcuni limiti quantitativi;
- la confisca obbligatoria (art. 600 septies c.p.) dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato, o, in caso di impossibilità, dei beni di valore equivalente, in caso di condanna o di "patteggiamento" per i delitti di: riduzione in schiavitù (art 600 c.p.); prostituzione minorile (art 600 bis c.p.); pornografia minorile (art 600 ter c.p.); detenzione di materiale pornografico (art 600 quater); iniziative turistiche volte allo sfruttamento della prostituzione minorile (art. 600 quinquies); tratta di persone (art 601); acquisto e alienazione di schiavi (art. 602);
- la confisca per il reato di contrabbando. L'art. 301 del D.P.R. n. 43 del 1973 prevede un'ipotesi di confisca obbligatoria per il reato di contrabbando, relativamente alle cose legate al reato da un vincolo di pertinenzialità;
- in tema di immigrazione clandestina, ai sensi del D. Lgs. n. 286 del 1998 e successive modifiche, la confisca dei mezzi di trasporto nonché di ogni altra cosa che costituisca il prezzo o profitto del reato, o che è servita o è stata destinata a commettere il reato;
- la confisca – anche per equivalente - del prodotto o del profitto, prevista dall'art. 648 quater c.p., in caso di condanna per i reati di riciclaggio e reimpiego di capitali illeciti (648 bis e ter c.p.)
- la confisca obbligatoria in tema di delitti contro la pubblica amministrazione; il legislatore del 2000, con la legge 300, ha introdotto nel codice penale l'articolo 322 ter, che prevede la confisca in caso di condanna o di "patteggiamento" ex art. 444 c.p.p. per uno dei delitti previsti dagli articoli 314 a 320 del codice penale. La confisca ha ad oggetto i beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato, ovvero, se essa non è possibile, dei beni nella disponibilità del reo di valore corrispondente a tale profitto.

costituisce il principale obiettivo della criminalità organizzata e d'impresa.

- Esiste, poi, la c.d. “confisca per equivalente”. Una delle problematiche più avvertite nell’applicazione pratica dell’art. 240 c.p. è la necessità di dover individuare (e provare) il nesso di pertinenzialità tra il profitto dell’illecito ed il reato dal quale è maturato, elemento probatorio assai difficile soprattutto nei delitti a contenuto economico/finanziario, ancor più nei reati tributari. In questa prospettiva, la consapevolezza della necessità di incrementare la funzione di deterrenza e di eliminare i vantaggi economici derivanti dalla commissione degli illeciti hanno portato all’introduzione di ipotesi di confisca c.d. “per equivalente”, ovvero di “denaro, beni ed utilità” che non hanno diretta pertinenza con l’attività delittuosa posta in essere, ma ammontano al valore del prezzo o del profitto del reato<sup>3</sup>. Ai fini dell’applicazione della confisca per equivalente, una volta quantificato il profitto del reato (nel caso di delitti tributari, l’imposta evasa), occorre che il soggetto che si è reso responsabile dell’illecito penale disponga di un patrimonio “capiente”, anche per interposta persona, che sia capace, cioè, di garantire la pretesa dello Stato.

La confisca per equivalente, inizialmente introdotta – all’art. 322 ter c.p. – soltanto per i delitti contro la Pubblica Amministrazione, è stata successivamente estesa dal legislatore anche nei casi di truffa in danno dello Stato e di illeciti penal-tributari: a partire da gennaio 2008<sup>4</sup>, è quindi possibile procedere alla confisca di valore, aggredendo il patrimonio dei responsabili di reati tributari.

---

<sup>3</sup> Nella confisca per equivalente, “il legislatore ha configurato l’ablazione del patrimonio del reo in proporzione corrispondente all’arricchimento provocato dall’illecito, quale misura sostanzialmente sanzionatoria”. Così Corte di Cassazione, Sez. III pen., 24 settembre 2008, n. 39172.

<sup>4</sup> L’articolo 1, comma 143, della legge n. 244 del 2007 ha esteso la confisca di valore anche ai reati tributari.

- La quarta tipologia di confisca è quella prevista dalla normativa in tema di responsabilità amministrativa degli enti. L'art. 19 del D.Lgs. n. 231 del 2001 prevede la confisca obbligatoria del prezzo o del profitto del reato in forma diretta; ove ciò non fosse possibile, è possibile procedere su somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato. Fra i reati presupposto per l'applicazione della disciplina, non sono contemplati i delitti tributari.
- Altra ipotesi in rassegna è la confisca c.d. "per sproporzione". In materia antimafia (art. 12 sexies della legge n. 356 del 1992), è stata prevista una forma assai avanzata di aggressione patrimoniale. La norma, infatti, prevede la confisca, obbligatoria e (necessariamente) di valore – al ricorrere dei seguenti presupposti:
  - la condanna o l'applicazione di pena su richiesta delle parti per uno dei delitti tassativamente indicati nell'art. 12 sexies (fra cui sono presenti molti reati a carattere economico, ma non quelli tributari);
  - la sussistenza di una sproporzione tra il denaro, i beni o le altre utilità di cui il condannato risulta essere titolare, anche per interposta persona fisica o giuridica, o avere la disponibilità a qualsiasi titolo, e il reddito dichiarato al Fisco o l'attività economica esercitata, in assenza di una giustificazione della lecita provenienza dei beni da parte del condannato.
- Infine, va segnalata l'ipotesi di confisca c.d. di prevenzione. Inizialmente prevista per i casi di soggetti indiziati di appartenere alle associazioni di stampo mafioso, negli ultimi anni il legislatore ha radicalmente ampliato la portata della norma. Oltre agli indiziati di appartenere alla criminalità organizzata, sono oggi destinatari delle misure di prevenzione patrimoniali, tra gli altri, anche coloro che debbano ritenersi, sulla base di elementi di fatto, abitualmente dediti a traffici delittuosi e coloro che, per la condotta e il tenore di vita, risultino vivere abitualmente, anche in

parte, con i proventi di attività delittuose. Tale disposizione è stata recepita, nell'art. 16 del D.Lgs. 6 settembre 2011, n. 159 (codice antimafia) che nel successivo articolo 18 stabilisce che le misure di prevenzione personali e patrimoniali possono essere richieste ed applicate anche disgiuntamente e, con riferimento a quelle patrimoniali, indipendentemente dalla sussistenza della pericolosità sociale del soggetto proposto per la loro applicazione al momento della richiesta della misura di prevenzione.

A tal riguardo, recenti esperienze operative di taluni reparti della Guardia di Finanza confermano la stringente correlazione che può intercorrere tra i reati tributari e le misure preventive antimafia ex D.Lgs. n. 159/2011, laddove il concetto di pericolosità sociale sancito dalla citata norma ben si presta ad essere esteso anche nei confronti di soggetti fiscalmente pericolosi caratterizzati da comportamenti delittuosi reiterati nel tempo (concetto di abitualità) e che, sulla base di elementi di fatto (l'accertata commissione di reati), determinino una condotta di vita alimentata da proventi illeciti, quali, per l'appunto, quelli derivanti da delitti di natura fiscale ex D.Lgs. n. 74/2000. La fondatezza di tale ricostruzione investigativa ha avuto conferma in due distinte sentenze del Tribunale di Cremona e di Chieti, con le quali, in applicazione della normativa antimafia, sono state disposte la misura della sorveglianza speciale con obbligo di dimora nonché il sequestro prima, la confisca poi del patrimonio mobiliare ed immobiliare di criminali fiscali abituali, ritenuti "soggetti socialmente pericolosi".

Con riferimento alle frodi in materia di imposta sul valore aggiunto, il miglioramento delle strategie di contrasto passa per una maggiore tempestività con cui vengono individuate ed aggredite le società "cartiere", le imprese che acquistano merci da altri Paesi comunitari in sospensione

d'IVA per poi rivenderle ai reali destinatari nazionali con addebito di imposta, che omettono di versare all'Erario. Sono imprese esistenti soltanto sulla carta, utilizzate per un brevissimo periodo di tempo e poi fatte cessare, spesso anche mediante il trasferimento della sede all'estero, pregiudicando i diritti dei creditori (*in primis* lo Stato). Individuate le cartiere, infatti, è possibile poi procedere, con interventi ispettivi tributari e con indagini di polizia giudiziaria, nei confronti degli effettivi acquirenti nazionali, reali beneficiari della frode fiscale.

### **3. L'aggressione patrimoniale in materia penal-tributaria.**

Ai reati tributari è innanzitutto possibile applicare l'art. 240 c.p., sebbene – come peraltro anticipato – nella prassi operativa è emersa l'estrema difficoltà di provare il diretto collegamento tra i beni potenzialmente confiscabili e l'illecito realizzato.

Nei delitti fiscali, infatti, il profitto dell'evasione maturato dal responsabile dell'illecito consiste, in genere, non con una materiale apprensione di un provento in denaro, definibile ed individuabile, bensì attraverso un indebito risparmio d'imposta - il mancato pagamento del tributo dovuto -, un vantaggio economico difficilmente assoggettabile a confisca ai sensi dell'art. 240 c.p..

Con la citata legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), la confisca per equivalente è stata estesa in ambito penal-tributario, rafforzando in maniera significativa l'efficacia general-preventiva del sistema sanzionatorio.

Da un punto di vista pratico, l'istituto ha finora prodotto risultati di rilievo: dalla sua introduzione nel gennaio 2008, la Guardia di Finanza ha sottoposto a sequestro beni immobili, azioni, disponibilità finanziarie per un valore pari ad oltre 4,5 miliardi di euro.

Da qui discende la necessità di mantenere un presidio penale efficace per reprimere i fenomeni evasivi maggiormente insidiosi e lesivi per le casse erariali.

La previsione di una sanzione penale, infatti, non solo permette di sviluppare investigazioni più penetranti e di garantire un maggiore effetto deterrenza, ma anche di fare ricorso allo strumento della confisca per equivalente, attraverso il quale è possibile sottoporre a sequestro nel corso delle indagini preliminari il patrimonio dei responsabili fino a concorrenza delle imposte evase.

Pervenire al sequestro di valore del profitto nei reati tributari (e quindi anche nelle frodi all'Iva), presuppone il superamento di alcune problematiche connesse alla natura dell'istituto e l'adozione di precisi *step* operativi, sinteticamente riassumibili nei seguenti:

- le indagini devono riguardare un reato per il quale è possibile operare la confisca per equivalente<sup>5</sup>;
- i reati tributari devono essere stati commessi successivamente all'1.1.2008<sup>6</sup>;

---

<sup>5</sup> L'art. 1, comma 143, non ha operato un rinvio generico ai reati disciplinati dal D.Lgs. n. 74/2000, ma ha richiamato singole fattispecie, che devono essere considerate tassative. Si tratta, in particolare, della "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" (art. 2); "Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" (art. 3); "Dichiarazione infedele" (art. 4); "Omessa dichiarazione" (art. 5); "Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" (art. 8); "Omesso versamento di ritenute certificate" (art. 10-*bis*); "Omesso versamento di Iva" (art. 10-*ter*); "Indebita compensazione" (art. 10-*quater*); "Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte" (art. 11).

<sup>6</sup> La Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 97 del 2 aprile 2009, nel pronunciarsi su un rinvio operato dal GUP di Trento, ha affermato che *"la mancanza di pericolosità dei beni che sono oggetto della confisca per equivalente, unitamente all'assenza di un "rapporto di pertinenzialità" (inteso come nesso diretto, attuale e strumentale) tra il reato e detti beni, conferiscono all'indicata confisca una connotazione prevalentemente afflittiva, attribuendole, così, una natura « eminentemente sanzionatoria », che impedisce l'applicabilità a tale misura patrimoniale del principio generale dell'art. 200 cod. pen., secondo cui le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione, e possono essere, quindi, retroattive (ex multis, Cassazione penale, sentenze n. 39173, n. 39172 e n. 21566 del 2008)...omissis... il secondo comma dell'art. 25 Cost. vieta l'applicazione retroattiva di una sanzione penale, come deve qualificarsi la confisca per equivalente"*;

- occorre quantificare in maniera certa il profitto e deve sussistere l'impossibilità (o l'estrema difficoltà) di rintracciare, nel patrimonio del responsabile, il prezzo o il profitto del reato<sup>7</sup>;
- è necessaria l'individuazione dei beni da aggredire.

Secondo la Cassazione, nell'illecito penale il profitto costituisce il *“vantaggio economico ricavato in via immediata e diretta dal reato (che) si contrappone al ‘prodotto’ e al ‘prezzo’”;* esso *“va inteso come complesso dei vantaggi economici tratti dall'illecito e a questo strettamente pertinenti”*<sup>8</sup>.

Recenti interventi giurisprudenziali hanno rimarcato e ribadito il principio, con riferimento alle ipotesi delittuose del decreto legislativo n. 74/2000:

- *“il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, disposto per il reato di omessa dichiarazione è riferibile all'ammontare dell'imposta evasa, in quanto quest'ultima costituisce un indubbio vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita e, come tale, riconducibile alla nozione di "profitto" del reato in questione”*<sup>9</sup>;
- *“in tema di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, il profitto confiscabile, anche nella forma per equivalente, è costituito da qualsiasi vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione dell'illecito e può dunque consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento*

---

<sup>7</sup> La Giurisprudenza di legittimità, infatti, ha affermato che tale forma di misura ablatoria *“richiede, oltre alla ravvisabilità di uno dei reati per i quali è consentita e alla non appartenenza dei beni a un terzo estraneo, che nella sfera giuridico-patrimoniale del responsabile non sia stato rinvenuto, per una qualsivoglia ragione, il prezzo o profitto (di cui sia però «certa» l'esistenza) del reato (Cass 16.01.2004, Napolitano; 03.07.2002, PM in proc. Silletti)”.* Così, Cassazione pen., SS.UU. n. 41936 del 22 novembre 2005.

<sup>8</sup> Cass. SS.UU. sent. n. 26654 del 2008.

<sup>9</sup> Sentenza n. 1199 del 16 gennaio 2012.

*degli interessi e delle sanzioni dovute in seguito all'accertamento del debito tributario*<sup>1011</sup>.

#### **4. Reati tributari e patrimonio delle persone giuridiche.**

Una delle tematiche di stretta attualità, anche per alcuni recenti interventi della giurisprudenza, è relativa alla possibilità di aggredire i beni di una società di capitali in relazione ai delitti fiscali commessi – a beneficio di questa – dal rappresentante legale.

Da un lato, consentire tale possibilità potrebbe essere letta come una surrettizia estensione dell'operatività del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 anche ai reati tributari, che attualmente non figurano nell'elenco dei delitti presupposto per la responsabilità amministrativa degli enti. Dall'altro, negarla significherebbe considerare la società di capitali – che beneficia dell'illegittimo abbattimento del carico impositivo – totalmente “estranea al reato”, non valorizzando il rapporto di “immedesimazione organica” che intercorre tra il legale rappresentante e la persona giuridica, nel cui interesse viene compiuto il reato.

Questo contrasto esistente circa la possibilità o meno di aggredire i beni di una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa è stato oggetto di un recente intervento delle Sezioni Unite Penali della Corte di Cassazione<sup>12</sup> che, con la sentenza n. 10561 del 5 marzo 2014, hanno stabilito che:

- è consentito nei confronti di una persona giuridica il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili, o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso

---

<sup>10</sup> Sentenza n. 1843 del 17 gennaio 2012.

<sup>11</sup> Nella sostanza, nei delitti cc.dd. dichiarativi il profitto è individuabile nell'imposta evasa; negli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater (Omesso versamento di ritenute certificate, di IVA, indebita compensazione), nelle imposte/ritenute non versate o indebitamente compensate.

<sup>12</sup> con la sentenza n. 10561 del 5 marzo 2014.

dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica;

- non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di una persona giuridica, qualora non sia stato reperito il profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa, salvo che l'ente non rappresenti un mero apparato fittizio utilizzato per la commissione dell'illecito (società "schermo").

La possibilità di aggredire i beni di una società per le violazioni finanziarie commesse dagli amministratori era già stata ripetutamente esclusa anche da precedenti sentenze, che hanno fatto leva sulle disposizioni del D.Lgs. n. 8 giugno n. 231 del 2001, che non annovera i reati tributari tra le fattispecie in grado di giustificare l'adozione del provvedimento cautelare in questione<sup>13</sup>.

Di questa lacuna legislativa hanno tenuto conto anche le Sezioni Unite, quando affermano che la confisca "per equivalente" sui beni della società non può fondarsi sull'assunto che la stessa sia concorrente nel reato, perché nel vigente ordinamento è prevista solo una responsabilità amministrativa e non una responsabilità penale degli enti, sicché la società non può mai essere ritenuta autrice del reato e concorrente nello stesso.

La confisca per "equivalente" sui beni della società non può neppure basarsi sul fatto che l'autore del reato ne abbia la disponibilità in quanto amministratore (salvo l'ipotesi della società "schermo"), essendo tale disponibilità nell'interesse dell'ente e non dell'amministratore.

L'irrazionalità di siffatta scelta legislativa (il mancato inserimento dei reati tributari fra quelli previsti dal D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231) è stata posta in

---

<sup>13</sup> Altri pronunciamenti, invece, sostenevano che ancorchè non fosse possibile configurare una responsabilità "diretta" della società per il reato commesso dall'amministratore, comunque la stessa non poteva essere considerata "terza estranea" al reato, in quanto beneficiaria degli indebiti risparmi d'imposta, essendo il profitto del reato rimasto nelle casse dell'ente medesimo.

risalto dalle Sezioni Unite, atteso che tale opzione rischia di vanificare le esigenze di tutela delle entrate tributarie, a difesa delle quali è stato introdotto la L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 143.

Nell'auspicare un intervento del legislatore volto a riformare la disciplina in tema di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, attraverso la previsione – fra i reati presupposto – anche dei delitti tributari, viene affermato che, stante la legislazione vigente, *“è possibile, attraverso l'intestazione alla persona giuridica di beni non direttamente riconducibili al profitto di reato, sottrarre tali beni alla confisca per equivalente, vanificando o rendendo più difficile la possibilità di recupero di beni pari all'ammontare del profitto di reato, ove lo stesso sia stato occultato e non vi sia disponibilità di beni in capo agli autori del reato”*.

In merito, non posso che condividere le conclusioni cui sono pervenute le Sezioni Unite.

Va tuttavia precisato che in taluni casi, ove ne ricorrano i requisiti, i reati tributari – sebbene indirettamente – consentono l'applicazione della confisca dei beni societari, in applicazione dell'art. 19 del più volte menzionato decreto legislativo n. 231 del 2001, in tema di responsabilità amministrativa degli enti.

Le frodi fiscali, *in primis* quelle in materia di imposta sul valore aggiunto, per la loro connotazione, non soltanto integrano le fattispecie penali di cui al D.Lgs. n. 74/2000, ma spesso possono configurare un'associazione a delinquere (punita dall'art. 416 del codice penale) con l'aggravante della “transnazionalità”, ai sensi dell'art. 3 della L. 16 marzo 2006, n. 146<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> Si considera reato transnazionale il reato punito con la pena della reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni, qualora sia coinvolto un gruppo criminale organizzato, nonché:

- a) sia commesso in più di uno Stato;
- b) ovvero sia commesso in uno Stato, ma una parte sostanziale della sua preparazione, pianificazione, direzione o controllo avvenga in un altro Stato;
- c) ovvero sia commesso in uno Stato, ma in esso sia implicato un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato;

Gli illeciti in questione (ad esempio, i “caroselli” all’Iva) possono agevolmente integrare la fattispecie in esame, in quanto:

- sono rispettati i limiti edittali di pena (la legge n. 146 richiede la commissione di delitti con sanzioni superiori a quattro anni);
- sono realizzati tramite una struttura organizzata che opera in differenti Stati (almeno due).

L’art. 11 della norma del 2006 prevede la possibilità di confisca delle cose che costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo del reato o, quando non sia possibile, di somme di denaro, beni od altre utilità di cui il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona fisica o giuridica, per un valore corrispondente: pertanto, in caso di reato associativo “transnazionale” con scopi di frode fiscale, è possibile procedere alla confisca del profitto dei reati tributari, come avallato anche dalla giurisprudenza<sup>15</sup>.

L’art. 10, invece, elenca i reati “transnazionali” che integrano anche la responsabilità della persona giuridica, fra i quali l’associazione a delinquere: pertanto, nel caso di avvenuta integrazione della fattispecie illecita, sussiste la possibilità di procedere alla confisca del profitto maturato ai sensi dell’art. 19 del d.lgs. n. 231/2001 e l’applicazione delle sanzioni interdittive previste dalla specifica disciplina.

A ben guardare, però, l’applicazione del peculiare istituto della confisca nei confronti degli enti si applica anche nei casi di associazioni a delinquere finalizzate alla frode fiscale: ai sensi dell’art. 24 ter del d.lgs. 231 del 2001, infatti, il reato di associazione per delinquere costituisce fattispecie presupposto per l’applicazione della responsabilità degli enti, con

---

d) ovvero sia commesso in uno Stato ma abbia effetti sostanziali in un altro Stato.

<sup>15</sup> Cassazione, Sez. III del 24.2.2011 n. 11970 Mokbel; Cass. Sez. III 24.2.2011 n. 11969 Rossetti, secondo cui “il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente previsto dall’art. 11 della L. 146/06 per i reati transnazionali è applicabile anche al profitto dei reati di frode fiscale rientranti nel programma associativo di una organizzazione criminale transnazionale, essendo il reato-fine di frode fiscale reato transnazionale in base all’art 3 comma 1 lett. c)”.

conseguente operatività della confisca – nei confronti di questi ultimi – del profitto maturato derivante dagli illeciti fiscali. Nei casi di specie, tuttavia, si potrebbe presentare il problema relativo alla quantificazione del profitto: sul punto, si è recentemente espressa la giurisprudenza, evidenziando che<sup>16</sup> *“nel reato di cui all’art. 416 c.p. il profitto, inteso come l’insieme dei benefici tratti dall’illecito ed a questo intimamente attinenti, può consistere (come nella fattispecie) nel complesso dei vantaggi direttamente conseguenti dall’insieme dei reati fine, dai quali è del tutto autonomo e la cui esecuzione è agevolata proprio dall’esistenza di una stabile struttura organizzata e da un comune progetto”*.

Concludo il mio intervento, evidenziando che – come emerge dall’esperienza operativa – le frodi fiscali più insidiose, da un lato, non sono frutto dell’azione di singoli, ma di vere e proprie associazioni a delinquere, strutturate al loro interno e ramificate territorialmente e, dall’altro, sono spesso supportate dalla regia di consulenti iperspecializzati.

Spesso società e imprenditori, responsabili di delitti fiscali, truffe o di altri reati finanziari, sono risultati essersi avvalsi, per la realizzazione dei loro scopi criminali, delle prestazioni di professionisti o esperti che, attraverso la predisposizione di ingegnosi “pacchetti” fiscali o societari, hanno consentito loro di mascherare il trasferimento all’estero di somme provento di evasione o di realizzare complesse forme di elusione.

Ebbene, se *“societas delinquere non potest”*, il commercialista può invece essere chiamato a rispondere a titolo di concorso con il cliente per uno dei reati del D.Lgs. 74 del 2000 e pertanto il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, ben può colpire anche i beni riconducibili al professionista, che si sospetta abbia avuto un ruolo di primo piano nella

---

<sup>16</sup> Sentenza, sez. 3, 27.1.2011 n. 5869, Scaglia.

frode fiscale<sup>17</sup>. Pertanto in sede penale, le conoscenze economico-giuridiche proprie dei commercialisti e dei consulenti d'impresa in genere possono essere utilizzate dalla pubblica accusa per dimostrare la partecipazione "consapevole" di questi alla commissione di reati fiscali nonché – ove se ne integrino i presupposti – anche fallimentari, quale la bancarotta fraudolenta per distrazione.

---

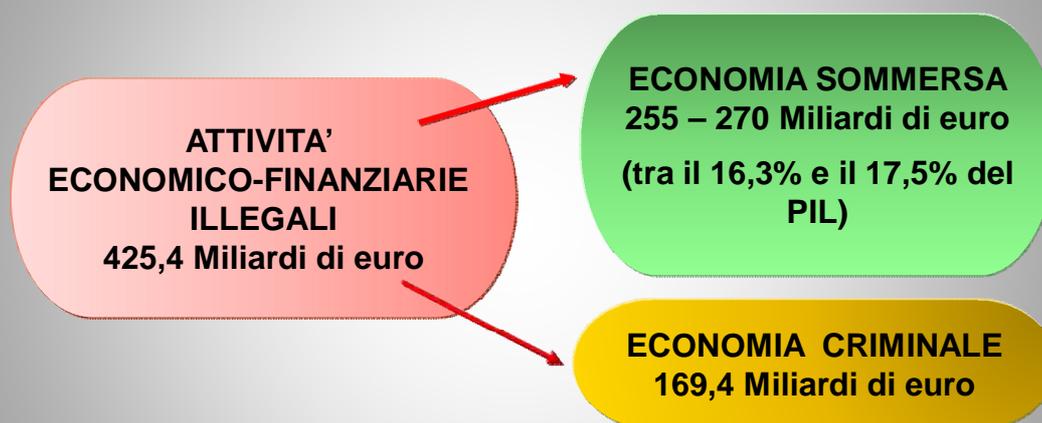
<sup>17</sup> *Cft.* sentenza n. 36734, pubblicata il 3 settembre 2014 dalla Sezione Terza Penale della Corte di Cassazione.

**“Il punto sulle alle frodi in materia di Imposta sul Valore Aggiunto. Fenomenologia ed azione di contrasto. Rapporti tra procedimento penale e tributario”**

**Villa Fenaroli Rezzato – Brescia, 28 novembre 2014**

Col. t.ST Giuseppe Arbore

1



\* Fonte dati: ISTAT, La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali, 2008.

\*\*Fonte dati: elaborazione de "Il Sole 24 ore" su dati Eurispes, Istat, Legambiente, Confesercenti, SOS Impresa, ABI

2

## ECONOMIA SOMMERSA E ILLEGALE

### LA SCOMPOSIZIONE DEL MACRO FENOMENO “EVASIONE FISCALE”

EVASIONE  
DIFFUSA O DI  
MASSA



FORME  
SOFISTICATE O  
FRAUDOLENTE

3

EVASIONE  
DIFFUSA O  
DI MASSA



Realizzata dall'ampia platea  
 di piccole imprese e  
 professionisti che,  
 operando a diretto contatto  
 con i consumatori finali,  
 possono evadere  
 attraverso comportamenti  
 elementari.

Svolgimento in nero dell'intera attività (c.d. «evasori totali»)

Evasione fiscale e contributiva su redditi di lavoro dipendente (c.d. «lavoro in nero»)

Mancata fatturazione di corrispettivi (c.d. «evasione parziale») o indebita detrazione di oneri

Adozione abusiva veste ente non commerciale

Evasione immobiliare («affitti in nero» e «case fantasma»)

Strumentale utilizzo di schermi giuridici (società «di comodo» di fatto)

Detenzione capitali all'estero in violazione norme su monitoraggio fiscale

4

## FORME SOFISTICATE O FRAUDOLENTE

Realizzate da strutture imprenditoriali complesse, che ricorrono a pratiche particolarmente insidiose, basate su una artificiosa rappresentazione della realtà dei fatti gestionali.

Evasione da riscossione (indebite compensazioni – art. 10-quater D.Lgs. n. 74/2000)

Evasione e frodi di IVA, diritti di confine («contrabbando» o fenomeni di c.d. «sottofatturazione» nei rapporti con Paesi extraUE)

Frodi organizzate, basate sul sistematico ricorso alle fatture false

Utilizzo fatture per operazioni inesistenti o sovrappatturate

Frodi IVA carosello

Trasferimento di imponibili tra Stati mediante tecniche di *transfer pricing* (trasferimento di quote di reddito tra società estere appartenenti al medesimo gruppo, mediante l'effettuazione di cessioni di beni o prestazioni di servizi ad un valore diverso da quello che sarebbe stato pattuito tra soggetti indipendenti)

Pratiche di «*aggressive tax planning*» (esterovestizione fittizie, operazioni straordinarie con finalità elusive)

5

## MODALITÀ DI EVASIONE

Produzione/alterazione della documentazione contabile

- istituzione di contabilità parallele
- emissione di fatture con importi diversi nella copia destinata al cliente e quella annotata in contabilità
- emissione di più fatture con la medesima numerazione
- predisposizione di contratti e strumenti derivati o strutturazione di operazioni societarie finalizzate esclusivamente ad ottenere indebiti benefici fiscali
- utilizzo per acquisto o utilizzo di fatture relative a cessioni di beni o prestazioni di servizio mai realizzate o sovrappatturate

6

## EVASIONE SOFISTICATA e approccio di polizia

- globalizzazione dei mercati
- ricorso a sofisticate metodologie di evasione (triangolazioni, utilizzo di prodotti derivati e artifici contabili)
- perdurante uso di tecniche basate su contabilità parallele



Necessità di un approccio di polizia nel contrasto all'evasione fiscale

7

## EVASIONE SOFISTICATA e approccio di polizia



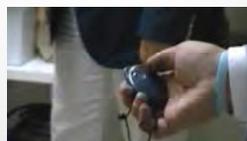
- globalizzazione dei mercati
- ricorso a sofisticate metodologie di evasione (triangolazioni, utilizzo di prodotti derivati e artifici contabili)
- perdurante uso di tecniche basate su contabilità parallele



Necessità di un approccio di polizia nel contrasto all'evasione fiscale



Porta d'accesso celata da attaccapanni a muro con specchiera.



L'apertura della porta di accesso al locale occulto è comandata da un telecomando a distanza.



Una volta azionato il telecomando, si apre una porta che consente l'accesso ad un vano retrostante di circa 10 mq.

8

## COMPETENZE GUARDIA DI FINANZA

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 51554 del 31 marzo 2011

Opportunità che gli Uffici delle Entrate, in caso di frodi particolarmente complesse, valutino l'interessamento della Guardia di Finanza, al fine di proseguire l'attività investigativa con i poteri di polizia giudiziaria.

Necessità che l'Autorità Giudiziaria penale deleghi alla Guardia di Finanza, in virtù delle funzioni di polizia giudiziaria rivestite, l'approfondimento:

delle fattispecie oggetto di denuncia da parte degli Uffici delle Entrate

di tutti gli altri casi (reati tributari, finanziari, societari, ecc.) riguardanti reati a sfondo economico, finanziario e patrimoniale

9



### Un esempio di frode transnazionale:

con una sola fattura falsa si può evadere l'IVA come se, per due mesi, nessun bar rilasciasse lo scontrino fiscale per tutti i 70 milioni di espressi consumati quotidianamente dagli italiani.

Srl  
47900 - Rimini (RN)  
P.IVA:

Spett.le Società  
L.L.C.

Wyoming 82001, USA  
Rappresentante fiscale  
Per l'Italia

20123 - Milano (MI)

Fattura n. 01/bis del 28/02/2002

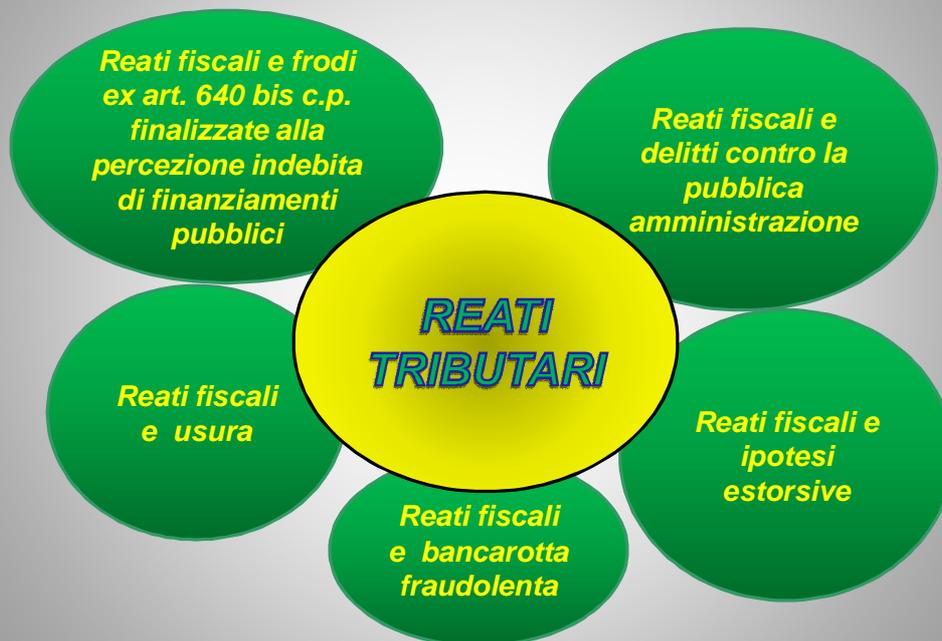
Nostre obbligazioni come da contratto del 31/12/01

Imponibile	Euro	1.174.942.454,00
I.V.A. 20%	Euro	234.988.490,80
Totale fattura	Euro	1.409.930.944,80

R. 2660  
F. 28/02/02

10

## REATI FISCALI STRUMENTALMENTE CONNESSI AD ULTERIORI IPOTESI DI REATI



11

## REATI TRIBUTARI E FRODE NELLE EROGAZIONI PUBBLICHE



Bando per sviluppo  
informatico (44 mln €)



Le erogazioni pubbliche  
confluiscono su c/c esteri

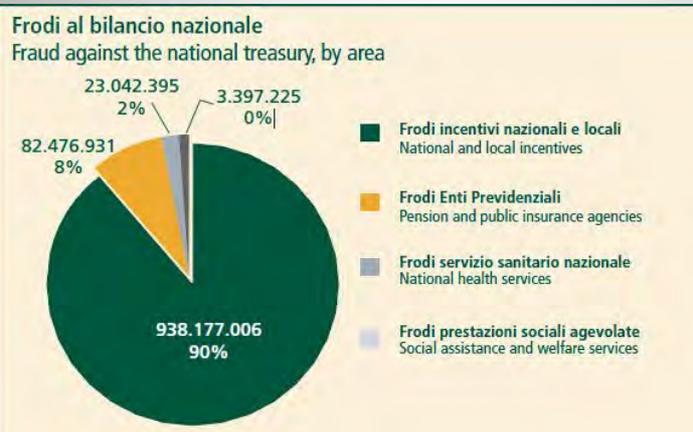


Società indiana  
predisporre software  
(non funzionante) a  
prezzi contenuti ma  
«gonfia» le fatture



12

## FRODI AI BILANCI PUBBLICI: DATI DEL FENOMENO



FONTE: Elaborazioni del "Corriere della Sera" su dati forniti dal Ministero dello Sviluppo Economico.

13

## CORRUZIONE: DATI DEL FENOMENO

**"La corruzione è una minaccia allo sviluppo, alla democrazia e alla stabilità, distorce i mercati, frena la crescita economica scoraggia gli investimenti esteri, erode il servizio pubblico e la fiducia nei funzionari pubblici"**

Segretario generale dell'ONU, Giornata internazionale contro la corruzione, dicembre 2010

**PESO DELLA CORRUZIONE SULL'ECONOMIA\***

**UNIONE EUROPEA: 120 Miliardi di euro**

**ITALIA: 60 Miliardi di euro**

**L'Italia si attesta al 69 posto (al pari di Ghana e Macedonia) per l'indice di corruzione percepita\***

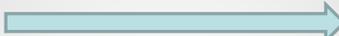


\*FONTE: Rapporto della Commissione per lo studio e l'elaborazione di misure per la prevenzione della corruzione – 22 ottobre 2012 14

## CONCUSSIONE E REATI TRIBUTARI



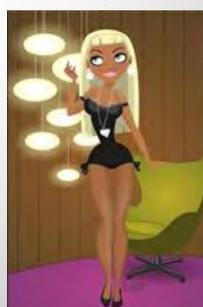
Concessione edilizia



Affidamento lavori



Pagamento tangente al responsabile del Comune, mascherata da pagamento di fatture false alla sua compagna



15

## SCHEMI DI FRODE: EMISSIONE/UTILIZZO F.O.I



Operazione «Trick Truck»

Denunciati	n. 43
Ricavi non dichiarati	112 milioni di euro
Ammontare fatture false	83,6 milioni di euro
Valore beni sequestrati	15 milioni di euro

1 Imprese di autotrasporto in crisi



Fatture per operazioni inesistenti

2 Per acquisire liquidità emettono fatture false per trasporti effettuati da altra impresa

Reali operazioni di trasporto (in nero)



3 Le imprese di autotrasporto vengono svuotate del patrimonio e fatte fallire



4 Il patrimonio viene trasferito all'estero

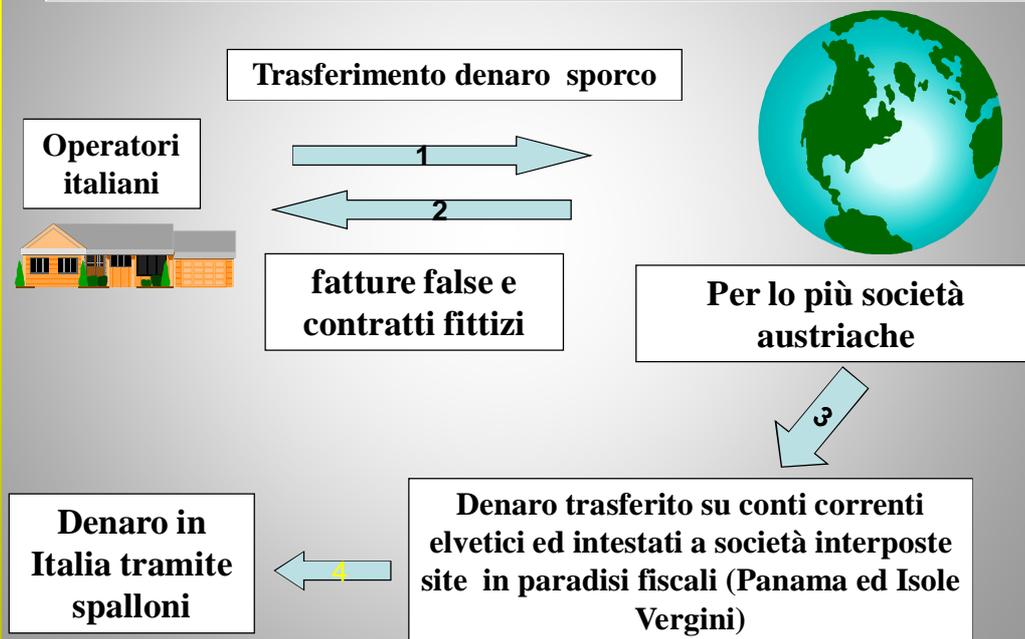


16



## REATI TRIBUTARI E RICICLAGGIO

### Triangolazioni con Paesi off-shore – Operazione «Transferre»



17

### USURA: DATI DEL FENOMENO

#### FATTURATO CRIMINALITÀ 2011

140 MLD di euro

USURA  
16 MLD. Di euro



Fittizia locazione di macchinari

Pagamento interessi usurari



18

## RICICLAGGIO: DATI DEL FENOMENO

- a livello mondiale, il FMI ha stimato che il riciclaggio rappresenti il 5% del PIL globale (pari a circa 2.800 miliardi di dollari);
- a livello interno, le stime indicano dimensioni mediamente superiori al 10% del PIL (ossia circa 150 miliardi di euro), pari a 410 milioni al giorno.



FONTE: Dati citati dal Vice Direttore della Banca d'Italia, Dott. Anna Maria Tarantola nel corso del convegno del 10 maggio 2011 presso la Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze

19

## COMPETENZE GUARDIA DI FINANZA

Approccio unitario e trasversale dell'azione di contrasto.

Il contestuale possesso delle funzioni di polizia economico-finanziaria e di polizia giudiziaria conferisce alla Guardia di Finanza un ruolo centrale nel contrasto ai reati tributari e agli illeciti economico-finanziari



Concreto recupero delle risorse illecitamente sottratte al bilancio dello Stato e contrasto patrimoniale alla criminalità economica (rinvio)

20

## REATI TRIBUTARI E RICICLAGGIO

### Riciclaggio ed evasione



**Banca d'Italia:** le istruzioni operative per la segnalazione di operazioni sospette (c.d. «Decalogo») comprendono tra i reati presupposto anche quelli tributari;



**GAFI:** reati di evasione fiscale vengono inseriti nell'aggiornamento delle 40 Raccomandazioni del 16 febbraio 2012;

21

## REATI TRIBUTARI E RICICLAGGIO

### Le comunicazioni dell'UIF

#### Comunicazioni U.I.F.:

- 15 febbraio 2010: schema di comportamenti anomali – ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 231/2007 – sull'operatività connessa con il rischio di frode all'IVA intracomunitaria;
- 23 aprile 2012: schemi di comportamenti anomali per il contrasto alle frodi fiscali internazionali e alle frodi nelle fatturazioni.

22

## Le frodi IVA

23

### LE FRODI ALL'IVA

#### Frodi IVA carosello – dimensioni del fenomeno

La Commissione UE (Libro verde sul futuro dell'IVA – dicembre 2010) stima il danno delle frodi IVA carosello in ambito europeo in circa 120 miliardi di euro, pari al 12% del gettito IVA complessivo

#### Frodi IVA carosello – Risultati G.di F. – IVA evasa 2011 / 2013

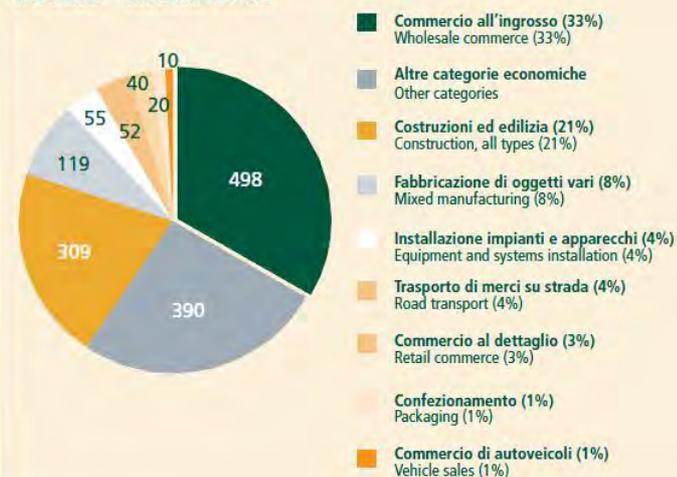
- 2011 : 1,8 miliardi di euro
- 2012 : 1,7 miliardi di euro
- 2013 : 2,0 miliardi di euro

L'IVA evasa mediante frodi carosello è pari a circa il 25% di quella complessivamente scoperta nel 2011, circa il 37% di quella del 2012 e a circa il 41% di quella del 2013 in particolare ...

24

## FOCUS FRODI IVA ANNO 2013: SETTORI

Frodi IVA\* - Principali settori economici coinvolti  
VAT fraud\* - economic sectors



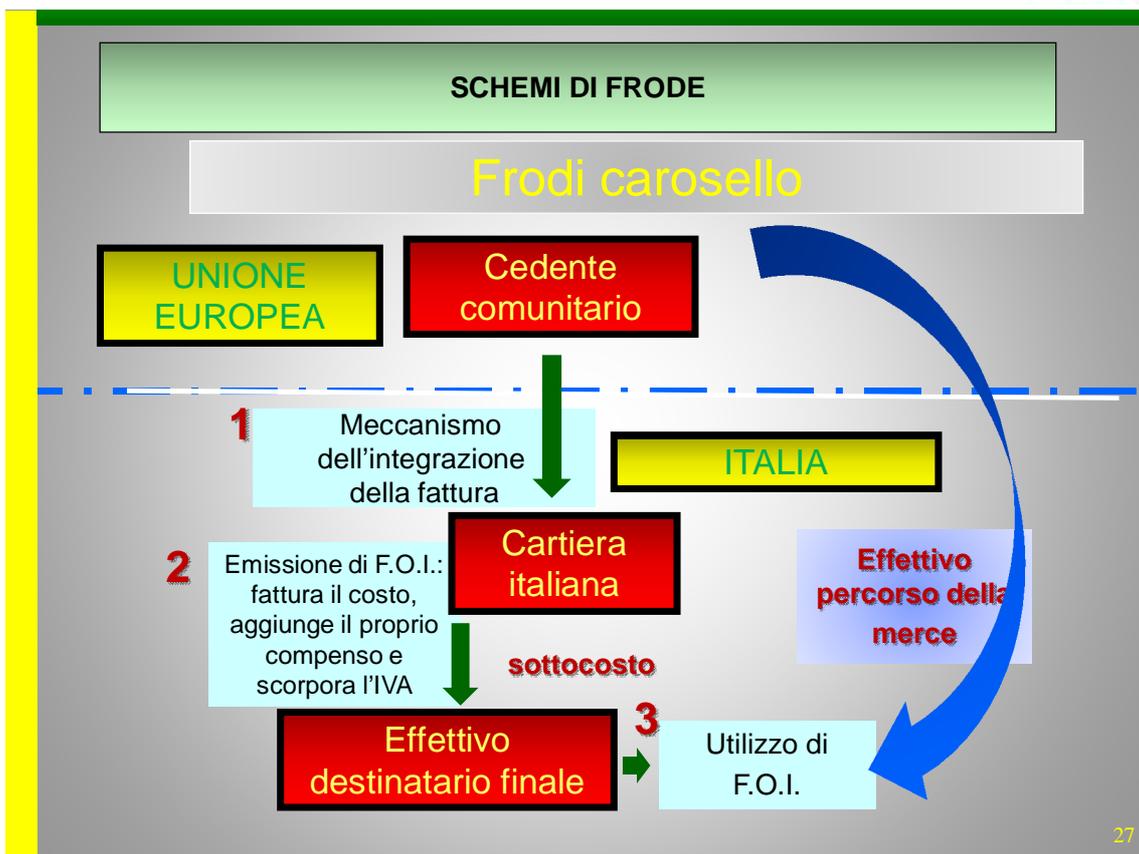
\* Frodi Carosello, IVA al margine ed altri fenomeni IVA - Importi in milioni di euro  
\* "Carousel" fraud, failure to declare VAT on margins, other VAT fraud; figures in million euro

25

### CONTRASTO AI REATI ED ALLE FRODI FISCALI COMBATTING TAX FRAUD

Soggetti denunciati	12.726
Formal investigations opened	
Totale violazioni accertate	13.401
Total charges laid	
Emissione fatture/documenti per operazioni inesistenti	2.047
Bills and documentation for inexistent activity and services	
Dichiarazione fraudolenta	3.729
Fraudulent tax declarations	
Dichiarazione infedele	1.617
Inexact tax declarations	
Omessa dichiarazione	2.903
Failure to file a tax declaration	
Occultamento/distruzione di documenti contabili	1.967
Destruction or hiding of accounting records	
Omesso versamento IVA	534
Failure to submit VAT	
Indebita compensazione	173
Undue profit-taking and compensation	
Omesso versamento di ritenute certificate	223
Failure to obtain government certifications	
Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte	208
Fraudulent withholding of taxes	

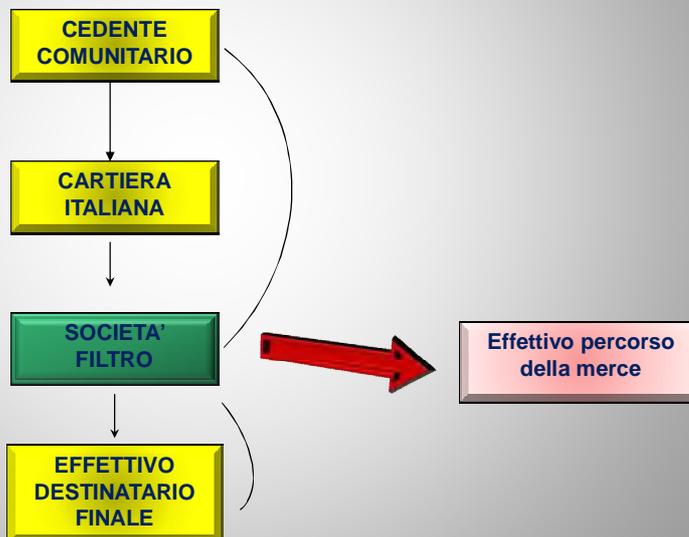
26



**L'EVOLUZIONE DELLE FRODI:  
UNA MAGGIORE SOFISTICAZIONE.**

## SCHEMI DI FRODE

### VARIANTE DEL SISTEMA CLASSICO



29

## NORME A CONTRASTO DELLE FRODI ALL'IVA

Si segnalano a livello comunitario le seguenti iniziative politiche:

1. *Direttiva n. 2013/42/UE che introduce un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA;*
2. *Direttiva n. 2013/43/UE relative all'applicazione temporanea ed opzionale del meccanismo di inversione contabile in settori a rischio di frode;*
3. *Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio, "Piano di azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale ed all'evasione fiscale" – COM (2012) 722/2*

30

## NORME A CONTRASTO DELLE FRODI ALL'IVA

- art. 60-bis del DPR 633/1972, solidarietà nel pagamento dell'IVA;
- obbligo di comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate – da parte del cedente o prestatore – dei dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute (co. 381 dell'art. 1 della l. n. 311 del 2004);
- obbligo (co. 378 dell'art. 1 della l. n. 311 del 2004) di tracciatura telematica dei veicoli oggetto di acquisto intracomunitario, condizione necessaria per l'immatricolazione;
- obbligo (art. 1, commi 9, 10 e 11 del d.l. n. 262 del 2006) a carico dell'acquirente nazionale di mezzi di trasporto, oggetto di cessione intracomunitaria, di effettuare il versamento dell'IVA relativa alla prima vendita interna, tramite un nuovo modello F24;

31

## NORME A CONTRASTO DELLE FRODI ALL'IVA

- Introduzione del meccanismo del “reverse charge” (inversione contabile) in determinati settori commerciali;
- «spesometro» (art. 21 del d.l. 78 del 2010): obbligo di comunicazione telematica all'Amministrazione finanziaria delle operazioni rilevanti ai fini IVA di importo non inferiore a 3.000 euro (modifiche apportate dal d.l. n. 16 del 2012);
- art. 1 del D.L. n. 40 del 2010: obbligo di comunicare telematicamente all'Agenzia delle Entrate tutte le cessioni di beni / prestazioni di servizi effettuate o ricevute, di importo superiore a euro 500, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi *black list*, nonché con altri Paesi o per determinati settori economici o tipologie di soggetti individuati con decreto ministeriale per particolari rischi di frode fiscale;

32

## NORME A CONTRASTO DELLE FRODI ALL'IVA

- contrasto al fenomeno delle imprese «apri e chiudi» (art. 23 del d.l. 78 del 2010);
- art. 27 del d.l. 78 del 2010: Banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie. il contribuente, all'atto della dichiarazione di inizio attività deve specificare se intende effettuare operazioni intracomunitarie. L'Agenzia delle Entrate può negare l'autorizzazione;
- art. 7 del d.l. n. 70 del 2011: l'introduzione di merci nei depositi IVA è subordinata alla prestazione di idonea e commisurata garanzia;
- art. 23, co. 22, del D.L. n. 98 del 2011: cancellazione d'ufficio delle partite iva inattive;
- art. 2, co. 36 vices quater, del d.l. n. 138 del 2011: individuazione di specifici e stringenti requisiti che devono possedere i soggetti passivi IVA che intendono effettuare estrazione di beni dai depositi IVA.

33

## NORME A CONTRASTO DELLE FRODI ALL'IVA

### COLLABORAZIONE NEL CONTRASTO ALLE FRODI IVA

#### COOPERAZIONE INTERNA

(Art. 83, commi da 5 a 7, D.L. 112/2008)

“CABINA DI REGIA OPERATIVA” TRA GUARDIA DI FINANZA,  
AGENZIA ENTRATE E AGENZIA DOGANE



ANALISI DI RISCHIO CONGIUNTE



PIANI DI VERIFICHE CONGIUNTI

34

## NORME A CONTRASTO DELLE FRODI ALL'IVA

Strumenti di collaborazione per il contrasto alle frodi carousel

### Eurofisc - Regolamento (UE) n. 904/210 del Consiglio del 7 ottobre 2010

Network di scambio mirato di informazioni tra i Paesi membri dell'U.E.

La Guardia di Finanza partecipa a:

**Working field 1**

Missing Trader Intra-Community

(scoperta di frodi IVA carousel attraverso individuazione di *conduit company* e *missing traders*, mediante lo scambi di informazioni con altri Paesi e analisi dei dati)

**Working field 4**

Observatory  
(Osservatorio sui nuovi fenomeni di frode)

35

## NORME A CONTRASTO DELLE FRODI ALL'IVA

Strumenti di collaborazione per il contrasto alle frodi carousel

### Processo di lavoro

Scambio di informazione con Stati membri → Comando Generale

Progetto di analisi permanente → Nucleo Speciale Entrate



### Coinvolgimento reparti operativi della Guardia di Finanza

**Alimentazione del network**



Tutte le partite IVA che risultino solo potenzialmente coinvolte in frodi carousel

**Utilizzo operativo dei dati**



Finalizzato a mirata attività operativa in caso di proficuità di intervento emersa da attività di analisi del N.S.E.

36

## TUTELA DELLA PRETESA ERARIALE

37

### TUTELA DELLA PRETESA ERARIALE OBIETTIVI DELL'AZIONE DELLA GUARDIA DI FINANZA

Ulteriore incremento della qualità e dell'efficienza degli interventi



Contrasto dei fenomeni di evasione più gravi e pericolosi (economia sommersa, frodi, evasione internazionale)



Costante e diffusa aggressione dei patrimoni dei responsabili di reati tributari

Violazioni di natura amministrativa → D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471

Violazioni di natura penale → D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74

38

## MISURE CAUTELARI AMMINISTRATIVE

Scarsa efficacia delle misure cautelari ex art. 22 D. Lgs. 472/1997

39

## MISURE CAUTELARI PENALI

Gli strumenti di aggressione patrimoniale previsti dal legislatore

La confisca

CONFISCA EX  
ART. 240 CP

CONFISCA PER  
EQUIVALENTE (COME  
ESTENSIONE DELLE  
IPOTESI SPECIFICHE DI  
CONFISCA)

IPOTESI  
SPECIALI DI  
CONFISCA  
OBBLIGATORIA

40

## MISURE CAUTELARI PENALI

Gli strumenti di aggressione patrimoniale previsti dal legislatore

### LA CONFISCA

CONFISCA PER  
RESPONSABILITÀ  
DELL'ENTE DA  
REATO EX D.L. VO  
231/01 ANCHE PER  
EQUIVALENTE

CONFISCA DI  
PREVENZIONE

CONFISCA  
OBBLIGATORIA  
EX ART. 12  
SEXIES L. 356/92

41

## TUTELA DELLA PRETESA ERARIALE OBIETTIVI DELL'AZIONE DELLA GUARDIA DI FINANZA

I proventi dei reati fiscali oggi sono  
aggredivibili attraverso:

CONFISCA EX  
ART. 240 CP

CONFISCA DI  
PREVENZIONE

CONFISCA PER  
EQUIVALENTE (COME  
ESTENSIONE DELLE  
IPOTESI SPECIFICHE DI  
CONFISCA)

42

## MISURE CAUTELARI PENALI

### Aggressione dei patrimoni illecitamente accumulati mediante commissione di reati tributari



Monitoraggio delle problematiche connesse ai reati tributari:

- generale sistematicità nelle proposte di sequestro per equivalente delle unità operative alle Procure della Repubblica;
- significativo aumento dell'attenzione dell'A.G.;
- generale disponibilità della magistratura ad avallare le richieste formulate.

Segnalate anche lievi criticità, circoscritte ad alcune specifiche realtà territoriali.

43

## ....ANCORA NELLA PROSPETTIVA DELLA CONFISCA PER EQUIVALENTE ....PRESUPPOSTI

### STEP OPERATIVI PER L'APPLICAZIONE DEL SEQUESTRO PREVENTIVO PER EQUIVALENTE FINALIZZATO ALLA CONFISCA



- indagini per un reato per il quale è possibile operare la confisca per equivalente;
- i reati tributari devono essere stati commessi successivamente all'1.1.2008;
- quantificazione del profitto;
- individuazione dei beni da aggredire, in grado di soddisfare la pretesa.



44

## MISURE CAUTELARI PENALI

**Aggressione dei patrimoni illecitamente accumulati  
mediante commissione di reati tributari**

### L'APPLICABILITÀ DELLA CONFISCA AL PROFITTO DEI REATI FISCALI:



Giurisprudenza: è possibile, in virtù del richiamo all'art. 322-ter c.p. (estensione, riferibilità diretta) operato dall'art. 1, comma 143 della L. 244 del 2007 (legge finanziaria 2008).

45

## MISURE CAUTELARI PENALI

**Aggressione dei patrimoni illecitamente accumulati  
mediante commissione di reati tributari**

### LA DEFINIZIONE DEL PROFITTO NEI REATI FISCALI

Cassazione, SS.UU., sentenza n. 26654 del 2008:  
“vantaggio economico ricavato in via immediata e diretta  
dal reato ... si contrappone al ‘prodotto’ e al ‘prezzo’ “.

Il profitto è un “beneficio aggiunto di tipo patrimoniale” che  
“presuppone l'accertamento della sua diretta derivazione  
causale dalla condotta dell'agente”.

46

## TUTELA DELLA PRETESA ERARIALE

### Il concorso di persone nel contesto dei rapporti (accordi) tra emittente e utilizzatore di FOI

Due ipotesi:



- emissione di fatture non inserite (ancora) in dichiarazione: ammesso il concorso per il reato di emissione;
- il «doppio ruolo» di emittente ed utilizzatore: sussiste il concorso.

47

## TUTELA DELLA PRETESA ERARIALE

### Il concorso del professionista.



48

TUTELA DELLA PRETESA ERARIALE

**Reati tributari e aggressione patrimoniale delle società di capitali**



49

....ANCORA NELLA PROSPETTIVA DELLA  
CONFISCA PER EQUIVALENTE ....PROBLEMATICHE



**Contrasto in giurisprudenza:**

- **Intervento delle Sezioni Unite Penali della Corte di Cassazione: sentenza n. 10561 del 5 marzo 2014**

50

**LA PRASSI OPERATIVA FA EMERGERE L'ESISTENZA DI VERE E PROPRIE ORGANIZZAZIONI STRUTTURATE FINALIZZATE ALLA REALIZZAZIONE DELLA FRODE FISCALE.**

51

#### TUTELA DELLA PRETESA ERARIALE

**Associazione a delinquere finalizzata alla frode fiscale.**

**La frode IVA come reato transnazionale (L. n. 146 del 2006)**

52

## TUTELA DELLA PRETESA ERARIALE

### Frode IVA e reato transnazionale

L. n. 146 del 2006

**Art. 10. Responsabilità amministrativa degli enti.**

**Art. 11. Ipotesi speciali di confisca obbligatoria e confisca per equivalente**

53

## TUTELA DELLA PRETESA ERARIALE

### Associazione a delinquere e frode fiscale.

D.L.gs. 231/2001

24-ter. Delitti di criminalità organizzata.

1. In relazione alla commissione di taluno dei delitti di cui agli articoli 416, sesto comma, 416-*bis*, 416-*ter* e 630 del codice penale, ai delitti commessi avvalendosi delle condizioni previste dal predetto articolo 416-*bis* ovvero al fine di agevolare l'attività delle associazioni previste dallo stesso articolo, nonché ai delitti previsti dall'articolo 74 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 9 ottobre 1990, n. 309, si applica la sanzione pecuniaria da quattrocento a mille quote.

2. In relazione alla **commissione di taluno dei delitti di cui all'articolo 416 del codice penale**, ad esclusione del sesto comma, ovvero di cui all'articolo 407, comma 2, lettera a), numero 5), del codice di procedura penale, si applica la sanzione pecuniaria da trecento a ottocento quote.

54

## REATI TRIBUTARI E MISURE DI PREVENZIONE

### Ulteriori misure di aggressione dei patrimoni illeciti

L'art. 16 del D.Lgs. 6 settembre 2011, n. 159 prevede la possibilità di **applicare le misure di prevenzione antimafia** a coloro che per la condotta ed il tenore di vita debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che **vivono abitualmente**, anche in parte, con i **proventi di attività delittuose**.

Tribunale di Cremona e di Chieti.

55

## TUTELA DELLA PRETESA ERARIALE

I proventi dei reati fiscali oggi **NON** sono aggredibili attraverso:



CONFISCA PER  
RESPONSABILITÀ  
DELL'ENTE DA  
REATO EX D.L.VO  
231/01 ANCHE PER  
EQUIVALENTE



CONFISCA  
OBBLIGATORIA  
EX ART. 12  
SEXIES L. 356/92

56

## TUTELA DELLA PRETESA ERARIALE

### Proposte di modifica normativa



Inserimento reati tributari tra i delitti per cui è prevista la responsabilità amministrativa degli enti

57

## RAPPORTI TRA PROCEDIMENTO PENALE E TRIBUTARIO

Tendenziale completa autonomia tra i due procedimenti

- **Art. 20 D. Lgv. 74/2000:** il proc. amm. di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del proc. pen.
- **Art. 3 e 479 c.p.p.:** individuano i casi di sospensione del proc. pen., tra cui non rientra la pendenza del processo tributario

58

## RAPPORTI TRA PROCEDIMENTO PENALE E TRIBUTARIO

### Effetti del giudicato penale sul proc. di accertamento

**Corte Cost. (sent. 264 del 23.07.1997): in base ad un principio generale dell'ordinamento, l'Amministrazione ha il dovere di adeguarsi al giudicato penale. Ma....**

**la giurisprudenza (di merito e di legittimità) spesso non ha seguito tale indicazione**

59

## RAPPORTI TRA PROCEDIMENTO PENALE E TRIBUTARIO

### Effetti del giudicato penale sul proc. tributario

#### **Art. 654 c.p.p.**

Nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa

60

## RAPPORTI TRA PROCEDIMENTO PENALE E TRIBUTARIO

### Conclusioni

**Il procedimento penale produce effetti nel procedimento tributario nei limiti del 654 c.p.p. e comunque secondo le regole proprie dell'accertamento tributario**

61

## RAPPORTI TRA PROCEDIMENTO PENALE E TRIBUTARIO

### Utilizzo a fini fiscali di dati ed elementi acquisiti nel corso di attività di PG

**Art. 33, comma 3, DPR 600/73 e art. 63, comma 1, DPR 633/72**

La Guardia di Finanza «previa autorizzazione dell'A.G., che può essere concessa anche in deroga all'art. 329 c.p.p., utilizza e trasmette agli uffici documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria».

62

## RAPPORTI TRA PROCEDIMENTO PENALE E TRIBUTARIO

### L'autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria

- E' prevista a salvaguardia del segreto delle indagini penali
- Le valutazioni dell'A.G. non possono riguardare la rilevanza degli elementi ai fini dell'accertamento tributario
- La sua assenza non determina l'inutilizzabilità degli elementi probatori nel procedimento tributario

63

## RAPPORTI TRA PROCEDIMENTO PENALE E TRIBUTARIO

### L'utilizzabilità di specifici elementi acquisiti in attività di PG

- I documenti
- Le dichiarazioni e le testimonianze
- I dati bancari e finanziari
- Le intercettazioni

64

***Grazie per l'attenzione!***



***L'abuso nel diritto tributario e le  
esperienze operative della Guardia  
di Finanza.***

***Il contraddittorio e la ripartizione  
dell'onere della prova.***

***Profili sanzionatori.***

***Prospettive ed auspici di codifica.***

**(BRESCIA, 28 NOVEMBRE 2014)**

**INTERVENTO DEL COL. T. ST GIUSEPPE ARBORE**

**COMANDANTE PROVINCIALE GUARDIA DI FINANZA BRESCIA**

1. Premessa
2. L'esperienza operativa della Guardia di Finanza
3. Il contraddittorio e la ripartizione dell'onere della prova
4. Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive
5. Prospettive e auspici di un intervento legislativo
6. Conclusioni

## 1. Premessa

Per cominciare non posso esimermi dal tentare di definire cosa si debba intendere con la locuzione “abuso del diritto”.

Ebbene, in estrema sintesi possiamo affermare che con essa si individua un limite esterno all’esercizio, potenzialmente pieno ed assoluto, di un diritto soggettivo. La necessità di tale limite risiede nel rischio che un soggetto possa porsi in contrasto con le finalità etico-sociali per cui il diritto stesso è riconosciuto e ritenuto meritevole di tutela da parte dell’ordinamento giuridico positivo.

Nel nostro codice civile non esiste una norma che sanzioni in via generale l’abuso del diritto.

Non che il legislatore dell’epoca non lo avesse previsto. Infatti, la disposizione dell’articolo 7 del progetto preliminare di Codice Civile recitava: *“nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo è stato riconosciuto”*. Accadde però che ragioni di salvaguardia del principio di certezza del diritto, in relazione ai timori di possibili derive in sede giurisdizionale, suggerirono di espungere la specifica disposizione.

Ma la giurisprudenza non vide nell’assenza di codificazione un limite invalicabile e cominciò a riempire di contenuto il concetto di abuso nei vari rami del diritto: dal diritto penale, nella diffamazione a mezzo stampa con abuso del diritto di critica, si è esteso al campo processuale, con riguardo all’abuso del diritto di difesa, fino al diritto civile, in materia di obbligazioni in generale. Ma anche in materia di rapporto di lavoro subordinato, con riferimento ai comportamenti del datore di lavoro e del lavoratore, e nel diritto societario.

**In ambito tributario**, il concetto di *“abuso del diritto”*, frutto di una costruzione interpretativa sempre di matrice giurisprudenziale, è sostanzialmente assimilabile a quello di elusione fiscale, espressione quest’ultima che qualifica comportamenti formalmente conformi alle norme, ma non aderenti alla loro *“ratio”*.

Una vera e propria definizione di “*pratica abusiva*” è stata offerta dai giudici di legittimità, ricalcando un *leit motiv* giurisprudenziale pressoché univoco dal 2006 in avanti, nella Sentenza n. 2193 del 16 febbraio di quest’anno, ripresa nella Sentenza n. 12622 del 20 luglio, secondo cui essa consisterebbe nel “*trarre indebiti vantaggi fiscali dall’utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale*”.

La condotta “*abusiva*” si sostanzia, quindi, nell’impiego di una norma giuridica **allo scopo di conseguire finalità diverse da quelle sue proprie, piegando a fini distorsivi** schemi contrattuali ed istituti dell’ordinamento e facendo assumere ad un negozio o comportamento **l’effetto di aggirare la regola tributaria**.

In questo senso, possono essere definite “*abusive*” le operazioni che “*seppure realmente volute e quand’anche immuni da invalidità, risultino, alla stregua di un insieme di elementi obiettivi, compiute essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale*” (così Cass. n. 5583 del 9 marzo 2011).

Il concetto di elusione/abuso differisce da quello di evasione fiscale, in quanto quest’ultimo appartiene, per definizione, all’area dell’illecito e consiste in comportamenti che sono volti a nascondere all’Erario l’esistenza del presupposto d’imposta ovvero ad occultare, in tutto o in parte, la base imponibile.

Taluni ordinamenti hanno scelto di contrastare le condotte elusive/abusive prevedendo una clausola generale capace di incidere sulla struttura delle fattispecie impositive o di affiancare alle stesse un generale principio in funzione antielusiva.

Il caso comunemente più citato nell’Unione europea è certamente quello della Germania, che ha introdotto, al paragrafo 42 della propria legge generale fiscale (“*Abgabenordnung*”), il principio in base al quale la legge tributaria non può essere aggirata mediante l’abuso di forme giuridicamente ammesse, pena la riqualificazione della pretesa tributaria sulla base della reale situazione economica.

La formula antiabuso introdotta per la prima volta nel 1919 e modificata nel 1934, è stata riformulata nel 1977. Nella relazione illustrativa alla legge, **il legislatore tedesco definì la**

**clausola antiabuso come irrinunciabile**, in quanto, se da una parte è compito del legislatore contrastare mediante la legiferazione l'elusione, dall'altra parte questo è un compito che il legislatore non è in grado di risolvere da solo e soprattutto con la mera emanazione di norme, in quanto non sarà mai in grado di anticipare tutte le forme elusive possibili.

Successivamente, la norma fu sottoposta ad un rinnovo in due tappe, nel 2001 con l'aggiunta di un secondo comma, e nel 2007, con una revisione generale del testo.

Tale norma antielusiva riconosce e **ammette la liceità dell'ottimizzazione del carico fiscale e la libertà del contribuente di attuare le proprie scelte economiche nel limite in cui**, tuttavia, il comportamento **non si sostanzia in un abuso** delle forme giuridiche tale da impedire il sorgere del presupposto d'imposta.

Nell'ordinamento italiano, il legislatore ha adottato una strada differente, prevedendo, all'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, la cosiddetta norma antielusiva "*generale*", (*rectius*, comunemente definita "*semi-generale*", in quanto non suscettibile di applicazione generalizzata, ma, per espressa previsione normativa, contraddistinta da un ambito di operatività limitato ai soli atti e negozi tipizzati nel terzo comma della disposizione medesima) che consente all'Amministrazione finanziaria di disconoscere l'indebito risparmio fiscale connesso alla realizzazione di fattispecie elusive specificamente individuate.

Non solo: la collocazione nell'ambito del DPR 600/1973 in materia di accertamento dell'imposta sui redditi ne circoscrive naturalmente l'operatività nell'ambito di tale imposta.

Ad essa sono state affiancate una serie di disposizioni antielusive specifiche che prevedono limitazioni di deduzioni, detrazioni nonché presunzioni relative, che possono essere rese inapplicabili in caso di dimostrazione, da parte del contribuente, dell'assenza nel caso concreto di finalità elusive (ad esempio, in materia di operazioni internazionali infragruppo, di *controlled foreign companies*, di costi *black list*, etc).

La formulazione giurisprudenziale nazionale del principio di abuso del diritto prende le mosse dalle pronunce della Corte di Giustizia Europea: su tutte, in tema di IVA, la nota sentenza "Halifax" del febbraio 2006.

Il Giudice comunitario ha affermato, nell'occasione, che presupposto della valutazione del carattere abusivo dell'operazione sindacata è duplice, ossia un **elemento oggettivo** – lo sviamento della normativa comunitaria dalla sua voluta finalità, nonostante l'applicazione formale, in campo IVA, della VI Direttiva e della legislazione nazionale – ed un **elemento soggettivo**, cioè il perseguimento dello scopo essenziale del risparmio di imposta.

La Corte di Cassazione, seguendo le “linee-guida” tracciate dal giudice comunitario, ha affermato il principio secondo cui la possibilità di disconoscere o di riqualificare sul piano fiscale i comportamenti elusivi dei contribuenti sussiste a prescindere dall'esistenza di norme antielusive che espressamente lo consentano, e anche con riferimento a tributi diversi da quelli armonizzati a livello europeo (in tema di imposta di registro, ad esempio, la Sezione V si è pronunciata con la Sentenza n. 10807 del 28 giugno scorso).

Come accennato, tra il 2005 ed il 2008, la Suprema Corte ha sostenuto, in numerose decisioni, l'esistenza di questo principio facendo principalmente rinvio alla menzionata giurisprudenza comunitaria.

Nel dicembre 2008, la Corte di Cassazione ha poi emanato, a Sezioni Unite, un trittico di sentenze (nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008), in cui ha affermato che **nel nostro ordinamento tributario è immanente un generale principio antiabuso** la cui fonte, per i tributi non armonizzati, è costituita dai **principi di capacità contributiva e di progressività sanciti nell'art. 53 della Costituzione**.

Sempre secondo i giudici di legittimità, esso non contrasta né con le successive norme antielusive sopravvenute, considerate meri sintomi o indizi dell'esistenza della regola generale, né con la riserva di legge sancita nell'art. 23 della Carta Costituzionale, in quanto il suo riconoscimento **non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge**, ma solo nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi elusivi.

In definitiva, il principio dell'abuso del diritto “nasce” dalla giurisprudenza, ossia dall'applicazione della regola in casi concreti.

Ed è proprio la concreta applicazione dell'istituto che ora mi accingo ad illustrare, in qualità non solo di studioso, ma anche di “operatore” del diritto.

## 2. L'esperienza operativa della Guardia di Finanza

L'esperienza operativa maturata dal Corpo nel contrasto ai fenomeni “*elusivi*” ed “*abusivi*” evidenzia che la maggior parte delle proposte di recupero a tassazione trovano fondamento nell'applicazione del richiamato art. 37-*bis*.

Nel periodo 2010-2013 i Reparti del Corpo hanno effettuato circa 200 verifiche in cui è stata applicata la disposizione antielusiva semi-generale, con la segnalazione ai competenti Uffici finanziari di basi imponibili sottratte a tassazione per oltre 6,1 miliardi di euro.

Nondimeno, nello stesso periodo sono state concluse alcune verifiche con la formulazione di rilievi fondati sul principio dell’“*abuso del diritto*”.

Si tratta di attività condotte dai Nuclei di Polizia Tributaria più grandi e strutturati, in cui il principio del divieto di abuso del diritto è stato applicato a sequenze di atti, negozi e operazioni da cui sono emerse forme di pianificazione fiscale molto aggressive, (ad esempio attraverso uno strumentale ed antiggiuridico utilizzo o di strutture societarie residenti all'estero o di specifici regimi fiscali, al fine di poter sfruttare le asimmetrie vigenti fra i diversi ordinamenti tributari dei vari Stati).

Ad esempio, un Reparto della Guardia di Finanza, nell'ambito di un complesso ed articolato servizio di polizia tributaria, ha constatato la realizzazione, da parte di numerose società italiane di primaria importanza, di operazioni finanziarie aventi natura abusiva: sfruttando il disallineamento tra i due ordinamenti tributari interessati, quello italiano e quello estero, si è ottenuto, a fronte del sostenimento di una sola ritenuta, il godimento di due distinti crediti d'imposta (fenomeno c.d. di *double dip*), con la conseguente emersione di un beneficio fiscale, disapprovato dagli ordinamenti stessi, che viene, poi, ripartito tra le parti negoziali.

Nel caso di specie, l'indebito vantaggio fiscale è ammontato complessivamente a circa 450 milioni di euro, a danno peraltro del solo Fisco italiano.

In ogni caso, evidenzio che sebbene il ricorso al principio dell'abuso del diritto nell'ambito delle verifiche fiscali sia stato sempre ispirato a canoni di prudenza e concretezza, in

ossequio alle direttive impartite a livello centrale, ed in aderenza agli indirizzi giurisprudenziali succedutisi nel tempo, è innegabile che si operi in un contesto di grande incertezza, anche interpretativa.

**L'attività dei verificatori è ad ogni modo rivolta principalmente verso fenomeni di evasione effettiva**, più che di applicazione strumentale (ovvero essa stessa "abusiva", tanto per restare nella medesima area semantica) della normativa tributaria.

**La constatazione delle violazioni è sempre frutto di un approccio pragmatico**, teso ad individuare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di un effettivo interesse economico e finalizzata ad ottenere un indebito risparmio di imposta.

In un'ottica prudenziale ed allo scopo di migliorare ulteriormente la qualità degli interventi ispettivi del Corpo, fin dal 2008 sono state emanate direttive volte ad instaurare, in presenza di interpretazioni normative dubbie o non consolidate ovvero in ogni caso di possibile disconoscimento di effetti fiscali di operazioni ritenute elusive o abusive, un confronto tecnico-operativo con le competenti articolazioni territoriali dell'Agenzia delle Entrate prima della formulazione dei rilievi, in modo da individuare soluzioni operative condivise e funzionali in vista del successivo accertamento.

Peraltro, qualora i rilievi di obiettiva e particolare complessità e quelli interpretativi e/o antielusivi di maggior consistenza riguardino più soggetti aventi sede in diversi contesti regionali o soggetti esteri ovvero nei casi di verbalizzazioni per importi di particolare entità, il coordinamento tecnico-operativo viene effettuato direttamente con la Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate.

Tale procedura consente di conferire maggiore credibilità e vigore all'attività di controllo e, conseguentemente, di incrementare la qualità, concretezza ed efficacia all'azione ispettiva dell'Amministrazione finanziaria nel suo complesso, che, in tal modo, si manifesta al contribuente in maniera compatta.

Nel 2013, all'esito di 14 confronti tecnico-operativi a livello centrale, si è addivenuti a posizioni condivise per un ammontare complessivo di:

- 3,2 miliardi di euro di base imponibile netta ai fini delle imposte sui redditi;

- oltre 1 miliardo di euro di base imponibile in materia di ritenute su dividendi;
- 1,5 miliardi di euro in tema di IRAP;
- oltre 380 milioni di euro di imposta sostitutiva relativa a contratti di finanziamento fraudolentemente siglati all'estero, per un valore complessivo di circa 160 miliardi di euro.

Tale collaborazione, in definitiva, contribuisce a fornire un'immagine dell'Amministrazione finanziaria coesa e credibile, fondamentale per la tax compliance.

**Nella pratica dei controlli fiscali, quindi, sono recepiti gli inviti che derivano dal giudice di legittimità a non applicare meccanicamente la regola del divieto di abuso di diritto.**

Tale "*modus operandi*", ispirato ad estrema prudenza, si pone anche in linea rispetto alle conclusioni cui la giurisprudenza della Cassazione è recentemente giunta, secondo cui "*il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza non marginale di ragioni extra fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa e consistenti in un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa*" (così sentenza n. 1372 del 21 gennaio 2011).

Queste stesse indicazioni della Cassazione sono peraltro confluite nella legge delega sulla riforma fiscale, che all'articolo 5 formula i principi ed i criteri direttivi cui dovranno ispirarsi i decreti delegati nella (tanto auspicata) definizione normativa del principio dell'abuso del diritto.

Tra i criteri dettati, particolare rilevanza per quanto si discute in questo contesto riveste quello di garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale, **escludendo la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali**. Rispondono alle caratteristiche del "*business purpose*" anche quelle ragioni che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e consistono in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente.

Su tale percorso di massima cautela è già indirizzato l'approccio dei verificatori, in particolare quando non vengono sottoposte a controllo operazioni di natura esclusivamente finanziaria, ma ristrutturazioni societarie, che investano grandi gruppi di imprese, i quali operano con criteri di forte specificità rispetto a contribuenti di minori dimensioni.

### **3. Il contraddittorio e la ripartizione dell'onere della prova**

Nella prospettiva della codificazione dell'abuso del diritto, attribuisco particolare rilievo alla previsione volta ad assicurare l'obbligo di effettuare il contraddittorio preventivo, soprattutto nei casi in cui venga contestata l'abusività di un'operazione, cui viene affidato, come autorevolmente affermato, il ruolo di contrappeso rispetto all'ampliamento delle fattispecie ritenute elusive o abusive.

L'istituto, oltre a garantire la doverosa tutela del contribuente, consente maggiore rapidità ed efficacia dell'operato della stessa Amministrazione finanziaria.

Proprio in quest'ottica, pur in assenza di uno specifico obbligo normativo, **i Reparti hanno sinora sempre instaurato un sostanziale contraddittorio con i soggetti sottoposti a verifica, nello spirito di riempire di un contenuto concreto il principio dell'affidamento e della buona fede sancito dallo Statuto dei diritti del contribuente.**

Sul punto ritengo utile accennare alla posizione della Commissione Tributaria Regionale Lombardia che, in una decisione dello scorso marzo, ha sostenuto che *"l'operatività delle garanzie prescritte dall'art. 37-bis, comma 4 del D.P.R. n. 600/1973 va riconosciuta a ogni tipologia di accertamento antielusivo, compreso l'abuso del diritto"*.

In attesa dell'emanazione dei decreti delegati derivanti dalla legge sulla riforma fiscale (Legge 11 marzo 2014, n. 23), anche la dottrina sostiene che vadano applicati ai casi di contestazione per abuso gli istituti della richiesta di informazioni e della cd "motivazione rafforzata", previsti normativamente nei commi 4 e 5 dell'art. 37 bis.

Sul punto, tuttavia, non si può non menzionare quella che appare una parziale inversione di rotta da parte della Corte di Cassazione.

Mi riferisco all'ordinanza n. 24739 del 5 novembre 2013, della V Sezione Civile, con cui viene rimesso al vaglio della Corte Costituzionale l'esame della sanzione di nullità dell'accertamento prevista dal comma 4 dell'art. 37 bis DPR 600/73 (c.d. contraddittorio preventivo obbligatorio).

Si legge nel testo dell'ordinanza, infatti, che nonostante l'art. 37-bis sia disciplina speciale rispetto al generale divieto di abuso del diritto, appare irrazionale che, a fronte di due casistiche ove il fondamento della ripresa è costituito da un vantaggio fiscale che diventa indebito per mancanza di causa economica, solo per l'art. 37-bis per legge le forme del preventivo contraddittorio debbano esser seguite *sub poena nullitatis*.

Occorre tuttavia evidenziare che la Corte stessa afferma che nell'ordinanza non è in discussione l'utilità, in qualche modo anche la necessità, di un contraddittorio preventivo tra Amministrazione e contribuente. E' invece in discussione che il mero difetto di forma del contraddittorio debba comportare l'invalidità dell'atto fiscale.

Restiamo in attesa della pronuncia della Corte Costituzionale.

Quanto alla delicata questione della ripartizione dell'onere probatorio, secondo le oramai consolidate indicazioni della Suprema Corte, l'Amministrazione Finanziaria deve provare gli elementi costitutivi della fattispecie abusiva per fondare la propria pretesa impositiva, mentre spetta al contribuente provare che le operazioni censurate corrispondano ad un interesse economico non marginale.

La Suprema Corte ha precisato sul tema in più sentenze (ad esempio la n. 1465 del 2009 e la n. 20030 del 2010) che l'Amministrazione finanziaria deve prospettare il disegno elusivo a sostegno delle rettifiche operate, ma deve anche dimostrare le supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici rinvenute come irragionevoli in una normale logica di mercato se non per pervenire a quel risultato di vantaggio fiscale, così come il contribuente ha l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni così strutturate.

Con la sentenza n. 16428/2011, la Cassazione ha stabilito, inoltre, che l'Amministrazione finanziaria, nella motivazione della pretesa, non può formulare generici rilievi, ma è tenuta ad indicare gli elementi a sostegno dell'assunto dell'esistenza di un comportamento

abusivo, evidenziando nell'atto impositivo perché la forma giuridica (o il complesso di forme giuridiche) impiegata abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa, quali obblighi e quali divieti sarebbero stati aggirati e l'assenza di effettività economica a fronte dell'obiettivo esclusivo o essenziale rappresentato dal(l'indebito) risparmio d'imposta.

Va sottolineato che, come affermato dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione nella sentenza n. 25374 del 17 ottobre 2008, l'impiego di forme contrattuali che consentono un minore carico fiscale *"...costituisce esercizio della libertà di impresa e di iniziativa economica..."*.

**Tuttavia, l'esercizio di tale libertà, come garantito dalla carta costituzionale al comma 1 dell'art. 41, non è assoluto, ma viene limitato dal comma 2 del medesimo articolo, secondo il quale *"la libertà economica non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale..."*.**

Con la sentenza n. 8487 dell'8 aprile 2009, la medesima Sezione Tributaria della Cassazione ha peraltro puntualizzato che *"...una operazione economica realizzata al solo fine di ottenere un risparmio fiscale ... è operazione che contrasta con l'utilità sociale"*, in quanto lesiva del principio di solidarietà e generatrice di una indebita riduzione del gettito fiscale.

Sintetizzando, dottrina e giurisprudenza sono ormai pacificamente concordi nel ritenere che l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare:

- che esiste una modalità "normale" nel soddisfacimento degli interessi alla base dell'atto abusivo, e che invece l'atto contestato realizza interessi difformi da quelli normali;
- che il contribuente ha ottenuto un risparmio di imposta illegittimo (da indicare con precisione anche nella sua entità quantitativa);
- che siano assenti finalità negoziali diverse rispetto al vantaggio fiscale ottenuto.

Il contribuente, invece, è tenuto, come detto, a fornire la prova che esistono ragioni economiche alternative o concorrenti, e non marginali o puramente teoriche, senza

limitarsi ad affermazioni difensive generiche, astratte o non collegate al reale contesto di riferimento.

In definitiva, ritengo che la ripartizione dell'onere probatorio, così come delineata, sia idonea a contemperare gli interessi del sistema giuridico italiano alla tutela dei principi di pretesa erariale, libertà d'impresa e di iniziativa economica con quelli della piena tutela giurisdizionale del contribuente.

Evidenzio, infine, che la ripartizione in parola è stata recepita anche tra i principi e criteri direttivi della richiamata legge delega sulla riforma fiscale, cui dovranno informarsi i decreti delegati nel disciplinare l'abuso del diritto.

La lettera d) del comma 1 dell'articolo 5 della legge n. 23/2014 impone al Governo, infatti, di *“disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'A.F. l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti”*.

#### **4. Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive**

Venendo al tema della rilevanza sanzionatoria delle condotte elusive e abusive, ritengo che l'esame delle stesse possa essere condotto in maniera unitaria, tenendo naturalmente distinto l'ambito amministrativo da quello penale; ciò in quanto i contenuti di fondo dei fenomeni elusivi e abusivi in campo fiscale sono i medesimi, ancorché i primi (elusivi) siano analiticamente e tassativamente individuati a livello normativo, mentre i secondi (abusivi) debbano invece essere, volta per volta, costruiti e valutati in relazione al caso concreto.

Preliminarmente occorre evidenziare la posizione espressa dalla Corte di Giustizia nella richiamata sentenza Halifax. In tale circostanza, infatti, al punto 93 della sentenza è stato affermato il principio secondo il quale un comportamento abusivo può dar luogo solo ad un

obbligo di rimborso delle imposte non versate, ma mai all'irrogazione di sanzioni, per le quali è necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco.

La Corte di Cassazione, con le citate sentenze “*gemelle*” del 2008 ha integralmente confermato gli avvisi di accertamento emessi dagli Uffici finanziari e le sanzioni amministrative con gli stessi comminate.

Inoltre, nella sentenza della V Sezione Civile del 30 novembre 2011, n. 25537 (richiamata dall'ordinanza n. 2234 del 30 gennaio 2013, Sez. VI), la Cassazione si pronuncia a favore delle sanzioni amministrative, argomentando che *“...la legge non considera per la applicazione delle sanzioni quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che le voci di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o siano "indebite", aggettivo espressamente menzionato nell'art. 37 bis, comma 1...”*.

Appare peraltro interessante e condivisibile anche quanto sostenuto di recente dalla Commissione Tributaria Regionale di Trieste nella Sentenza 13-2-2014, n. 88/01/14, nella parte in cui afferma che *“...il tentativo di elusione, scoperto e accertato dal Fisco, se non sanzionato avrebbe comportato, in capo al contribuente, gli stessi oneri tributari che gli sarebbero derivati da una condotta corretta.*

*...La deduzione indebita di crediti...ha comportato...un indebito risparmio d'imposta, la cui sanzione non è la ripresa a tassazione operata dall'Ufficio...ma la sanzione amministrativa irrogabile”*.

In altre decisioni, sia giudici di merito che i giudici di legittimità, pur confermando che il ricorso all'abuso del diritto per il disconoscimento di vantaggi tributari non è incompatibile con l'applicazione delle sanzioni, hanno posto l'attenzione sulla necessità di verificare, in relazione alle peculiarità del caso concreto, la ricorrenza delle condizioni per poter beneficiare dell'esimente relativa alle condizioni d'incertezza sulla portata applicativa della norma, previsto dall'art. 6, comma 2 del D.Lgs. n. 472/1997.

La verifica della ricorrenza delle obiettive condizioni di incertezza costituisce una soluzione per il giudice, una soluzione con la quale, come è stato peraltro osservato da autorevole

dottrina, **“viene offerta al giudice la possibilità di sanzionare comportamenti elusivi particolarmente sfacciati”**, e quindi meritevoli di essere comunque sanzionati.

**Anche in ordine ai rimedi sanzionatori di natura penale ammessi dall’ordinamento giuridico** per contrastare le pratiche elusive e, più in generale, le operazioni censurabili per effetto del principio di divieto dell’abuso del diritto tributario, **si è sviluppato** nel corso degli anni **un notevole dibattito dottrinale ed una giurisprudenza altalenante**.

Sia la dottrina che la giurisprudenza, infatti, oscillano tra due opposti orientamenti: da un lato, quello secondo cui le condotte elusive o che integrano gli estremi dell’abuso del diritto tributario sono sanzionate anche penalmente, dall’altro lato, l’orientamento di chi ritiene che nessuna sanzione, né amministrativa né vieppiù penale, possa essere comminata al soggetto che realizza una di tali condotte.

La nota sentenza della Corte di cassazione n. 7739 del 28 febbraio 2012 affronta il problema della compatibilità con i principi di tassatività (o determinatezza) e offensività del reato, del riconoscimento di una responsabilità penale in capo ai soggetti che abbiano posto in essere condotte elusive, e distingue nettamente tra condotte riconducibili alla previsione di cui all’articolo 37-*bis* del DPR 600/1973 e condotte che sono in contrasto con il generale principio anti-abuso privo di una definizione normativa positivizzata (tale posizione è stata successivamente ripresa dalla medesima Corte anche nelle sentenze n. 19100 del 3 maggio 2013 e n. 33187 del 13 luglio 2013).

Ad ogni buon conto, l’argomento più forte a sostegno della rilevanza penale della elusione, è costituito dall’articolo 16 del D.lgs. 74/2000 che di tale rilevanza costituirebbe, sebbene implicitamente, il fondamento normativo espresso.

Come noto, ai sensi del citato articolo 16, non è responsabile penalmente chi, prima di realizzare una delle condotte per le quali può essere chiesto, tramite la procedura d’interpello prevista dall’articolo 21 della legge 413/1991, un parere preventivo dell’Amministrazione finanziaria sulla natura elusiva o meno dell’operazione descritta, si sia adeguato alla risposta ricevuta o abbia compiuto le operazioni esposte nell’istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso.

Tale argomento è stato recepito dalla richiamata sentenza n. 7739 del 28 febbraio 2012 della Corte di Cassazione. In tale sede, la Corte ritiene innanzitutto compatibile con il principio della riserva di legge l'incriminazione delle condotte qualificabili quali elusive per effetto della clausola semi-generale dell'articolo 37-*bis*.

Nella sentenza in esame, il giudice di legittimità, infatti, analizza e risolve il problema della rilevanza penale dell'elusione, partendo proprio dalla disposizione dell'articolo 16 del D.lgs. 74/2000, disposizione in cui la Corte, come accennato, espressamente individua il riconoscimento normativo espresso della rilevanza penale dell'elusione.

Quanto affermato risulterebbe evidente non solo dal testo di tale articolo e dalla sua collocazione sistematica (ossia nel Titolo III del provvedimento rubricato "Disposizioni comuni" e subito dopo l'articolo 15 che concerne le "violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie"), ma soprattutto dal principio di conservazione delle norme giuridiche. Ad avviso della Corte, infatti, se l'elusione non avesse rilevanza penale, l'articolo 16 citato non avrebbe alcuna ragion d'essere: *"non vi sarebbe necessità di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento se l'elusione fosse irrilevante dal punto di vista penale"*.

Inoltre, proprio dall'ambito di applicazione dell'esimente in parola, il giudice di legittimità trae dirimenti conclusioni sull'ampiezza del divieto penale di realizzare condotte elusive: come è noto, infatti, per mezzo dell'interpello antielusivo, il contribuente può ottenere un parere qualificato non su qualsiasi operazione egli intenda porre in essere, ma solo su quelle cui fa rinvio il secondo comma dell'articolo 21 della legge 413/1991. In particolare, il contribuente può chiedere un parere preventivo all'Amministrazione finanziaria sulle operazioni previste nel terzo comma dell'articolo 37-*bis* Dpr 600/1973 o riconducibili alla disposizione di cui all'articolo 37, comma terzo, del medesimo decreto ("interposizione fittizia"). Tale circostanza segnerebbe il limite della rilevanza penale delle pratiche elusive con riferimento al principio di determinatezza della fattispecie legale, posto che, ad avviso del giudice di legittimità, *"non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge"*.

Una responsabilità penale può sussistere, dunque, solo con riferimento alla realizzazione di una delle condotte elencate nelle richiamate disposizioni, in relazione alle quali può essere chiesto il parere preventivo dell'Amministrazione finanziaria.

L'altro principio cui sembra giungere la Corte è l'esclusione dal perimetro della rilevanza penale delle condotte realizzate in violazione del generale principio anti-abuso di matrice giurisprudenziale.

La Corte, nella consapevolezza di come tale principio possa trovare applicazione generalizzata, evidenzia la atipicità di natura ontologica che contraddistingue il concetto di abuso.

L'individuazione, tramite il rinvio all'articolo 37-bis, di una serie tassativa di operazioni potenzialmente elusive, viene ritenuto invece adeguato a soddisfare il principio di determinatezza. Principio che, nell'imporre al legislatore di individuare precisamente la fattispecie legale la cui realizzazione viene sanzionata penalmente, risponde all'esigenza di permettere ai destinatari del precetto penale di conoscere in via preventiva il disvalore di una determinata condotta che si intende censurare.

La Corte, infatti, precisa che la rilevanza penale dell'elusione non confligge con il principio della riserva di legge, in quanto *“si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive”*.

**In definitiva, la Corte ritiene che nella definizione di imposta “evasa”, ai sensi dell'articolo 1, lettera f), del D.lgs. 74/2000, debba essere ricompresa anche “l'imposta elusa, che è, appunto, il risultato della differenza tra un imposta effettivamente dovuta, cioè quella della operazione che è stata elusa, e l'imposta dichiarata, cioè quella autoliquidata sull'operazione elusiva”, affermando che le condotte elusive, in quanto “idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile”, ledono il bene giuridico salvaguardato dai delitti in materia di dichiarazione, ossia l'interesse dello Stato alla corretta percezione dei tributi, al pari di quelle che integrano una evasione in senso stretto.**

Precisa inoltre la Cassazione che *“nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive... mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva...”*

*...Pertanto, se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e si concretizzano nell'infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato tout court penalmente irrilevante...*

*...Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile”.*

**Pertanto, ad avviso della Corte, avviso che ritengo condivisibile, in particolare *de iure condendo*, il riconoscimento della rilevanza penale delle condotte elusive, rappresenta una forma di presidio coerente con l'effettivo disvalore della condotta realizzata, in grado di scongiurare il rischio di garantire l'impunità per operazioni che ledono il bene giuridico tutelato dai reati fiscali.**

## **5. Prospettive e auspici di un intervento legislativo**

Come accennato poc'anzi, in ragione dei profili di incertezza determinati dall'ampio margine di discrezionalità accordato all'Amministrazione finanziaria nel procedere ad accertamenti fondati su un principio di matrice giurisprudenziale, quale quello del divieto di abuso del diritto, il Parlamento ha dato incarico al Governo, nell'ambito della legge delega, di procedere con la puntuale codificazione dell'istituto, anche nell'ottica di favorire gli investimenti da parte di soggetti esteri, in particolare le grandi società multinazionali, che potrebbero avere riserve ad investire in Italia per mancanza di certezze nel sistema tributario nazionale e manifestano l'aspettativa di operare in un quadro più stabile e certo.

Secondo quanto riportato nella relazione illustrativa, infatti, occorre distinguere tra fisiologico rischio economico e patologica incertezza di contesto: *“l'incertezza in campo fiscale, come l'incertezza in altri campi, è deleteria per le decisioni di investimento e quindi*

*per la crescita...Stabilità e certezza nell'ordinamento fiscale...sono fattori importanti nella competizione fiscale tra stati, almeno quanto il livello effettivo di tassazione.”*

Le esperienze maturate in altri ordinamenti europei hanno dimostrato che la soluzione migliore è quella di ampliare la portata della normativa antielusiva, temperando gli interessi dell'Erario con quelli dei contribuenti, attraverso la previsione di rafforzate garanzie procedurali.

Come accennato, la legge n. 23/2014 prevede, all'art. 5, l'introduzione di una definizione generale di abuso del diritto, unificandola con quella dell'elusione e rendendola applicabile a tutti i tributi.

Tra i principi e criteri direttivi viene individuata anche la necessità di introdurre specifiche regole procedurali destinate a garantire un efficace confronto con l'Amministrazione fiscale e a salvaguardare il diritto di difesa del contribuente: il testo di legge, infatti, garantisce il riconoscimento generalizzato dell'obbligo di instaurazione del contraddittorio e dell'onere di motivazione da parte dell'Ufficio, già previsti e proceduralizzati nei commi 4 e 5 dell'articolo 37-*bis*.

Scopo dell'intervento è quello di temperare l'aspettativa delle imprese di operare in un quadro più stabile e certo con la necessità per il fisco di uno strumento di contrasto più efficace nella lotta ai fenomeni elusivi.

In chiusura, ritengo utile rimarcare l'ineludibilità di una regolamentazione che, ponendo fine alla innaturale funzione di supplenza sinora svolta dalla giurisprudenza, dia coerenza e sistematicità all'abuso del diritto, sul modello delle esperienze maturate in Germania, Francia e Spagna.

Una previsione normativa che definisca puntualmente il confine tra lecito risparmio d'imposta e vantaggio fiscale indebito costituisce infatti, a mio avviso, una misura indispensabile per tutelare l'affidamento del contribuente e, nel contempo, ridare sviluppo e competitività al nostro Paese.

Credo sia un principio di grande civiltà giuridica prevedere, da un lato, che l'inosservanza da parte dell'Amministrazione finanziaria delle regole procedurali per la contestazione

dell'abuso del diritto debba determinare l'invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, e dall'altro, che la consapevole adozione da parte del contribuente di comportamenti volti a conseguire indebiti vantaggi fiscali debba comportare l'applicazione di una sanzione.

## 6. Conclusioni

L'evoluzione giurisprudenziale in tema di abuso del diritto ha sancito in definitiva che sia nell'elusione che nell'abuso, al negozio posto in essere dal contribuente – o ai più negozi connessi tra loro – viene riconosciuto un **disvalore** che non è conseguenza della violazione diretta di un precetto, ma del fatto che la realizzazione del negozio giuridico è in palese contrasto con la funzione tipica per la quale lo stesso è ammesso dall'ordinamento.

La contrarietà all'ordinamento della condotta deriva non dallo strumento giuridico adottato ma dall'**uso "distorto"** che dello stesso viene fatto, in quanto "piegato" per ottenere un risultato disapprovato dal sistema. Il contribuente "abusa", dunque, di uno strumento giuridico lecito al fine di ottenere un risparmio d'imposta in assenza del quale o non avrebbe realizzato alcun negozio o ne avrebbe realizzato uno diverso.

Inoltre, le pratiche elusive\abusive sono caratterizzate dalla "veridicità" dell'operazione posta in essere: non v'è divergenza tra realizzato e voluto, anzi, è proprio attraverso la realizzazione degli effetti tipici del negozio posto in essere che il contribuente persegue l'indebito risparmio fiscale.

A mio parere, tale veridicità, con tutte le riserve necessarie a formulare le dovute distinzioni, rende forse ancora più perniciose le condotte poste in essere. Per questo motivo l'Amministrazione finanziaria, che sempre più spesso si trova ad operare su terreni così magmatici, non può che guardare con favore ad ogni iniziativa che contribuisca a rendere più stabile il contesto di riferimento.

L'abuso del diritto è un istituto entrato a pieno regime nel nostro ordinamento, per effetto di una costante ed univoca giurisprudenza comunitaria e nazionale.

**È innegabile l'assoluta necessità di sancire in modo chiaro ed inequivoco l'ambito di operatività di tale principio**, anche nella prospettiva di garantire un maggiore affidamento agli investitori nazionali ed esteri.

Per questi motivi, **sono completamente favorevole alla codificazione dell'istituto**, nel convincimento che questa sia la strada giusta anche per migliorare il clima di reciproco rispetto tra Amministrazione e cittadino.

D'altra parte l'abuso del diritto, nell'ottica di un corretto rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, costruito auspicabilmente su principi di trasparenza e leale collaborazione, si pone in evidente contrasto con gli stessi canoni enunciati dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente poiché viola il patto del reciproco e corretto affidamento.

**Nella prospettiva di un maggiore affidamento del contribuente, potrebbe essere utile prevedere una specifica tipologia di interpello preventivo facoltativo, secondo la procedura ordinaria disciplinata dall'art. 11 della Legge n. 212 del 2000, finalizzata ad ottenere la disapplicazione della norma antiabuso per casi concreti e personali.**

Il contribuente, in tal modo, potrebbe conoscere preventivamente il parere dell'Amministrazione finanziaria, descrivendo l'operazione potenzialmente "abusiva" ed indicando le valide ragioni economiche a fondamento della stessa.

L'ampliamento dell'operatività dell'interpello si porrebbe in continuità con lo spirito del disegno di legge delega, che ha tra gli obiettivi la costruzione di un migliore rapporto tra Fisco e contribuenti, basato sul dialogo, sulla fiducia reciproca e sulla collaborazione, piuttosto che sul confronto conflittuale.

Ovviamente i tempi di risposta devono essere **coniugati con le esigenze degli operatori economici di definire i contesti con la dovuta tempestività.**

La stessa Corte di Cassazione, come dianzi ricordato, ha avuto modo di affermare che le condotte elusive (e quindi anche quelle abusive), in quanto idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile, ledono il bene giuridico tutelato in sede

penale tributaria, ossia l'interesse dello Stato alla corretta percezione dei tributi, al pari di quelle che integrano una evasione in senso stretto.

Pertanto, **ritengo assolutamente coerente sul piano sistematico che le condotte elusive ed abusive assumano rilievo penale con riguardo alle ipotesi connotate da maggiore insidiosità e rilevanza delle imposte sottratte a tassazione**, nel convincimento che ciò rappresenti un presidio necessario a fronte dell'effettivo disvalore della condotta realizzata.

**Le numerose attività investigative svolte negli ultimi anni dalla Guardia di Finanza**, anche di polizia giudiziaria, **hanno permesso di riscontrare che**, per realizzare queste condotte, **spesso viene fatto ricorso alle prestazioni di consulenti o esperti** i quali predispongono ingegnosi "pacchetti" fiscali o societari, finalizzati esclusivamente a mascherare il trasferimento all'estero di somme provento di evasione o a realizzare complesse forme di elusione.

Anzi, in alcuni casi, i consulenti hanno assunto la veste di veri e propri ideatori delle operazioni elusive o abusive, ad esempio predisponendo le strutture societarie necessarie, dandole formalmente veste estera ovvero fornendo indicazioni di dettaglio in merito alle procedure fiscali da seguire.

In questi casi, qualora venga accertato che il ruolo dei professionisti sia stato determinante ai fini dell'attuazione degli schemi elusivi, sarebbe auspicabile un intervento normativo che preveda la possibilità di un concorso nelle violazioni, cui dovrebbe accompagnarsi, nel caso di condanna del contribuente, la sanzione accessoria della sospensione, anche a garanzia e tutela degli altri operatori che lavorano in buona fede per far realizzare ai propri clienti effettivi, concreti e, soprattutto, leciti vantaggi economici.

Forse aveva ragione Leopardi quando, al solito amaramente, annotava nello "Zibaldone" dei suoi pensieri che *"l'abuso e la disubbidienza alla legge, non può essere impedita da nessuna legge"*.

Uno Stato di diritto moderno, tuttavia, se non può impedire l'abuso, lo può e lo deve regolare, definendone i confini, e sanzionare.



## ***L'abuso nel diritto tributario e le esperienze operative della Guardia di Finanza.***

### ***Il contraddittorio e la ripartizione dell'onere della prova.***

#### ***Profili sanzionatori.***

#### ***Prospettive ed auspici di codifica.***

Col. t.ST Giuseppe ARBORE  
Comandante Provinciale Guardia di Finanza Brescia

Villa Fenaroli Rezzato – Brescia, 28 novembre 2014

1



## ***Abuso del diritto ed elusione fiscale***

- 1. Premessa***
- 2. L'esperienza operativa della Guardia di Finanza***
- 3. Il contraddittorio e la ripartizione dell'onere della prova***
- 4. Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive***
- 5. Prospettive e auspici di un intervento legislativo***
- 6. Conclusioni***

2

## Abuso del diritto ed elusione fiscale



### “abuso del diritto” nel diritto comune

un **limite esterno** all'esercizio, potenzialmente pieno ed assoluto, di un diritto soggettivo



necessità di un limite: scongiurare che un soggetto si ponga in contrasto con le **finalità etico-sociali** per cui il diritto stesso è riconosciuto e ritenuto meritevole di tutela

3

## “abuso del diritto” nel diritto tributario



frutto di costruzione interpretativa di matrice giurisprudenziale



sostanzialmente assimilabile all'elusione fiscale, che qualifica comportamenti formalmente conformi alle norme ma non aderenti alla loro *“ratio”*

4



## Definizione di “pratica abusiva”

Cass., sentenza n. 2193 del 16 febbraio 2012



trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale

5



## “abuso del diritto” nel diritto tributario

elusione/abuso diversi da evasione fiscale

l'evasione appartiene all'area dell'illecito:



comportamenti volti a nascondere all'Erario l'esistenza del presupposto d'imposta ovvero ad occultare, in tutto o in parte, la base imponibile

6

## contrasto condotte elusive/abusive



### Differenti scelte ordinamenti



Clausola Generale

Es. Germania

paragrafo 42  
("Abgabenordnung")



Clausola semi-generale

Es. Italia

Articolo 37 bis DPR  
600/1972



7

## Pronunce Corte Giustizia Europea



### Sentenza «Halifax» (e seguenti)

Elemento oggettivo



sviamento della  
normativa  
comunitaria dalla  
sua voluta finalità



Elemento soggettivo



perseguimento  
scopo essenziale:  
risparmio imposta



8

## Sezioni Unite Corte di Cassazione



Sent. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008



nel nostro ordinamento tributario è immanente un generale principio antiabuso la cui fonte, per i tributi non armonizzati, è costituita dai principi di capacità contributiva e di progressività sanciti nell'art. 53 della Costituzione

9

## *Abuso del diritto ed elusione fiscale*



*L'esperienza operativa della  
Guardia di Finanza*

10



## Abuso del diritto ed elusione fiscale

### Dati verifiche Guardia di Finanza

*la maggior parte delle proposte di recupero a tassazione trovano fondamento nell'applicazione dell'art. 37-bis*

*Periodo 2010-2013*



- *circa 200 verifiche con applicazione art. 37 bis*
- *segnalazione basi imponibili sottratte a tassazione per oltre 6,1 miliardi di euro*

11



### Dati verifiche Guardia di Finanza

*Pochi casi con rilievi fondati sul principio dell'“abuso del diritto”*



*attività condotte dai Nuclei di Polizia Tributaria più grandi e strutturati: abuso applicato a sequenze di atti, negozi e operazioni derivanti da forme di pianificazione fiscale molto aggressive, (ad esempio attraverso l'uso strumentale ed antiggiuridico di strutture societarie residenti all'estero o di specifici regimi fiscali, per sfruttare asimmetrie vigenti fra i diversi ordinamenti tributari dei vari Stati)*

12

## Abuso del diritto

### Un caso pratico

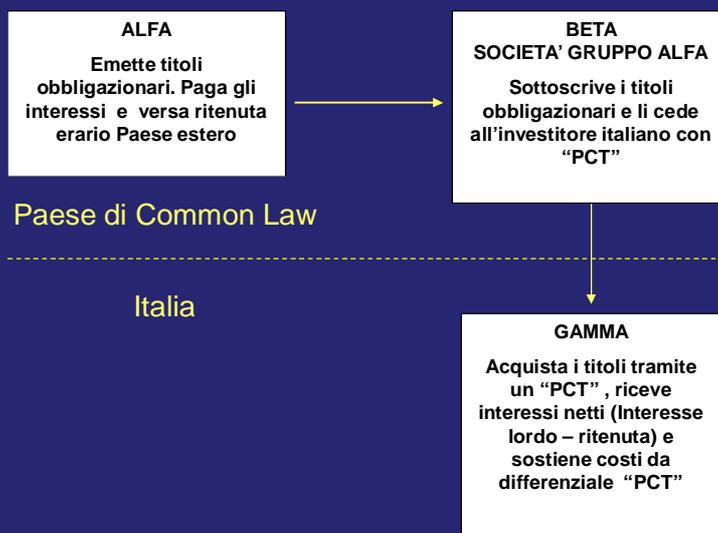
utilizzo di titoli obbligazionari emessi da un soggetto residente in un paese di Common Law, sottoscritti da altro soggetto dello stesso gruppo e residente nel medesimo Stato, e ricevuti, tramite un "pronti contro termine", da un soggetto italiano



13

## Schematizzando:

### Operazioni su titoli obbligazionari



14

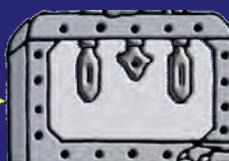
## Un caso pratico

L'abuso è consistito nello strumentale sfruttamento della disciplina del «*beneficial owner*» della legge fiscale estera, che origina un doppio rimborso (riconoscimento credito di imposta) di un'unica ritenuta da parte di due ordinamenti giuridici

Unica ritenuta



Doppio rimborso



15

## Dati verifiche Guardia di Finanza

*ricorso al principio dell'abuso del diritto*



*contenuto ed ispirato ai principi di prudenza e concretezza:*

- *come da direttive impartite a livello centrale*
- *in aderenza agli indirizzi giurisprudenziali*

16

## rilievi fondati sull'“abuso del diritto”



frutto di un approccio pragmatico teso ad individuare e precisare aspetti e particolarità per cui l'operazione è priva di reale contenuto economico



illustrazione modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici ritenute “irragionevoli” in una normale logica di mercato, se non per pervenire al vantaggio fiscale

17

## *rilievi fondati sull'“abuso del diritto”*



### *Preventivo coordinamento tecnico*



*soluzioni operative condivise e funzionali al successivo accertamento*

18

## Preventivo coordinamento tecnico



- **Circolare 1/2008** → **livello locale**



- **Dal 2011** → **livello centrale**

19

## Preventivo coordinamento tecnico



### Condivisioni con Agenzia Entrate 2013

**N. 14  
Condivisioni**

**Rilievi condivisi:**  
I.V.A.: 100 milioni  
IIDD: 3,2 mld (b. imp. netta)  
Ritenute su dividendi: 1 mld (b.i.)  
IRAP: 1,5 mld  
Registro: 380 milioni (imp. sost.)  
160 mld (b.i.)

20

## CRITERI DELL'APPROCCIO DELLA GUARDIA DI FINANZA

No → applicazione meccanica regola del divieto di abuso



Sì → attenta valutazione del «*business purpose*»



21

## valutazione del «*business purpose*»

### Ragioni extrafiscali

- non necessariamente redditività immediata dell'operazione



- ma anche di natura meramente organizzativa e consistenti in un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa" (così Cass. sentenza n. 1372 del 21 gennaio 2011)

22

## *Abuso del diritto ed elusione fiscale*



# *Il contraddittorio e la ripartizione dell'onere della prova*

23

## Profili di procedura



### Interpretazione garantista

- condivisa dalla dottrina
- adottata nella prassi operativa degli organi accertatori



24

## Profili di procedura

Commissione Tributaria Regionale Lombardia  
decisione n. 2/28/12 marzo 2012



Necessario garantire procedure ex art. 37 *bis*  
(contraddittorio e motivazione rafforzata)  
anche a contestazioni di abuso

Effettività del contraddittorio: ha ruolo di  
contrappeso rispetto all'ampliamento delle  
fattispecie ritenute elusive o abusive

25

## Profili di procedura

Ma...Cass. Civ., Sez. V, ordinanza  
n. 24739 del 5 novembre 2013

ha rimesso al vaglio della Corte Costituzionale  
l'esame della sanzione di nullità  
dell'accertamento prevista dal comma 4 dell'art.  
37 bis DPR 600/73 (contraddittorio preventivo  
obbligatorio)

Inversione di ottica pro-fisco!

26

## Profili di procedura

Cass. Civ., Sez. V, ordinanza  
n. 24739 del 5 novembre 2013

nonostante art. 37-bis speciale rispetto abuso  
del diritto...

**irrazionale** che, a fronte di due casistiche ove  
il fondamento della ripresa è costituito da un  
vantaggio fiscale che diventa indebito per  
mancanza di causa economica, solo per art.  
37-bis per legge le forme del preventivo  
contraddittorio debbano esser seguite *sub  
poena nullitatis*

27

## Profili di procedura

Cass. Civ., Sez. V, ordinanza  
n. 24739 del 5 novembre 2013

*«...non è qui in discussione l'utilità, in qualche  
modo anche la necessità, di un contraddittorio  
preventivo tra Amministrazione e contribuente.  
E' invece in discussione che...il mero difetto di  
forma del contraddittorio... debba comportare  
l'invalidità dell'atto fiscale.»*

28



## Ripartizione onere della prova

Consolidate indicazioni della Suprema Corte  
(es. sentenze n. 1465/2009 e n. 20030/2010)

- l'Amministrazione Finanziaria deve provare gli elementi costitutivi della fattispecie abusiva per fondare la propria pretesa impositiva
- il contribuente deve provare che le operazioni censurate corrispondano ad un interesse economico non marginale

29



## Ripartizione onere della prova

**Amministrazione Finanziaria**: deve provare

- la realizzazione, con l'atto abusivo, di interessi difformi da quelli normali
- l'ottenimento di un risparmio di imposta illegittimo (e a quanto ammonta)
- l'assenza di finalità negoziali diverse rispetto al vantaggio fiscale ottenuto





## Ripartizione onere della prova

Il **contribuente**: deve provare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti, e non marginali o puramente teoriche

(senza limitarsi ad affermazioni difensive generiche, astratte o non collegate al reale contesto di riferimento)



31



## Abuso del diritto ed elusione fiscale

### *Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive*

32



## Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

### Sentenza Halifax - sulle sanzioni

Corte di Giustizia, sentenza relativa alla causa C-255/02 del 21 febbraio 2006, al punto 93

*“Occorre altresì ricordare che la constatazione dell’esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell’IVA assolta a monte...”*

33



## Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

**Sanzioni amministrative:** Cass. sentenze «gemelle» del dicembre 2008.

Confermati integralmente gli avvisi di accertamento e le sanzioni amministrative comminate

34



## Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

**Sanzioni amministrative:** Cass. civ. Sez. V,  
Sent., 30-11-2011, n. 25537 (richiamata  
dall'ordinanza n. 2234 del 30-01-2013, Sez. VI)

*«...la legge non considera per la applicazione delle sanzioni quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che le voci di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o siano "indebite", aggettivo espressamente menzionato nell'art. 37 bis, comma 1...»*

35



## Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

**Sanzioni amministrative:** CTR Trieste  
Sentenza 13-2-2014, n. 88/01/14

*«...il tentativo di elusione, scoperto e accertato dal Fisco, se non sanzionato avrebbe comportato, in capo al contribuente, gli stessi oneri tributari che gli sarebbero derivati da una condotta corretta....»*

36



## Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

**Sanzioni amministrative:** CTR Trieste  
Sentenza 13-2-2014, n. 88/01/14

*«...la deduzione indebita di crediti ... ha comportato ... un indebito risparmio d'imposta, la cui sanzione non è la ripresa a tassazione operata dall'Ufficio ... ma la sanzione amministrativa irrogabile...»*

37



## Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

**Sanzioni penali:** Cass. Sent. n. 7739 del 28 febbraio 2012. L'incriminazione delle condotte qualificabili quali elusive per effetto dell'art. 37-bis viene ritenuta compatibile con il principio della riserva di legge

(ripresa in Cass. n. 19100 del 3 maggio 2013 e n. 33187 del 13 luglio 2013)

38



## Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

**Sanzioni penali:** Cass. Sent. n. 7739 del 28 febbraio 2012. Analizza (e risolve?) il problema della rilevanza penale dell'elusione

**Motivazione: articolo 16 del D.lgs. 74/2000,** individuato quale riconoscimento normativo espresso della rilevanza penale dell'elusione

39



## Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

**Sanzioni penali:** Cass. Sent. n. 7739 del 28 febr. 2012. Motivazione: art. 16 D.Lgs. 74/2000

*“...non vi sarebbe necessità di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento se l'elusione fosse irrilevante dal punto di vista penale”*

40



## Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

**Sanzioni penali**: Cass. Sent. n. 7739 del 28 febr. 2012.

*“...non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge.”*

41



## Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

**Sanzioni penali**: Cass. Sent. n. 7739 del 28 febr. 2012.

*“In tal caso, infatti, si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive.”*

42



## Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

**Sanzioni penali**: Cass. Sent. n. 7739 del 28 febr. 2012.

*“...nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive... mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva”*

43



## Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

**Sanzioni penali**: Cass. Sent. n. 7739 del 28 febr. 2012.

*“Pertanto, se le fattispecie criminali sono incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e si concretizzano nell'infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato tout court penalmente irrilevante.”*

44



## Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

**Sanzioni penali**: Cass. Sent. n. 7739 del 28 febr. 2012.

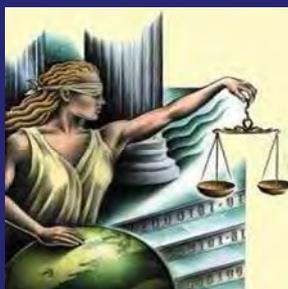
*“Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile.”*

45



## Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

**Condivisibile** il riconoscimento della rilevanza penale delle condotte elusive



Forma di presidio coerente con l'effettivo **disvalore** della condotta realizzata, per scongiurare il rischio di garantire l'impunità per operazioni che ledono il bene giuridico tutelato dai reati fiscali

46

## *Abuso del diritto ed elusione fiscale*



### *Prospettive e auspici di un intervento legislativo*

47

#### **Necessità codificazione abuso del diritto**



Finalità: favorire gli investimenti da parte di soggetti esteri, in particolare le multinazionali, che potrebbero avere riserve ad investire in Italia per mancanza di certezze nel sistema tributario nazionale e necessitano di operare in un quadro più stabile e certo



48



## Necessità codificazione abuso del diritto

Legge 11 marzo 2014, N. 23

«Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita»

Entrata in vigore il 27 marzo 2014

Art. 5: «Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale»

49



## Necessità codificazione abuso del diritto

Art. 5: «Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale»

Il Governo è delegato ad attuare...la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi

(coordinandoli con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012)

50

## Necessità codificazione abuso del diritto



### Art. 5: principi e criteri direttivi

- a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione

51

## Necessità codificazione abuso del diritto



### Art. 5 : principi e criteri direttivi

- b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine:
  - 1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva

segue

52

## Necessità codificazione abuso del diritto



### Art. 5 : principi e criteri direttivi

2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali;

stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente (cfr. Cass. sentenza n. 1372 del 21 gennaio 2011)

53

## Necessità codificazione abuso del diritto



### Art. 5: principi e criteri direttivi

c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta;



54

## Necessità codificazione abuso del diritto



### Art. 5: principi e criteri direttivi

d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'A.F. l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti;

55

## Necessità codificazione abuso del diritto



### Art. 5: principi e criteri direttivi

e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;

56

## Necessità codificazione abuso del diritto



### Art. 5: principi e criteri direttivi

- f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario

57

## Necessità codificazione abuso del diritto



Una previsione normativa che definisca puntualmente il confine tra lecito risparmio d'imposta e vantaggio fiscale indebito



misura indispensabile per tutelare l'affidamento del contribuente e, nel contempo, accrescere l'attrattività del nostro sistema Paese



58



## Necessità codificazione abuso del diritto

Principio di grande civiltà giuridica: prevedere



Per l'A.F.

che l'inosservanza delle regole procedurali per la contestazione dell'abuso del diritto determini l'invalidità dell'atto conclusivo del procedimento



Per il contribuente

che la consapevole adozione di comportamenti volti a conseguire indebiti vantaggi fiscali comporti l'applicazione di una sanzione

59



## *Abuso del diritto ed elusione fiscale*

*Per concludere...*

60



## Evoluzione giurisprudenziale

Ha sancito che nel negozio elusivo o abusivo viene riconosciuto un disvalore



non in conseguenza della violazione diretta di un precetto, ma perché in palese contrasto con la funzione tipica per la quale viene ammesso dall'ordinamento

61



## Prassi seguita dalla Guardia di Finanza

approccio su tematiche di natura elusiva e abusiva: improntato alla massima cautela, come imposto da una materia non definita e frutto dell'attività giurisprudenziale



62



## Ruolo svolto dai professionisti

Esperienza operativa (anche di polizia giudiziaria), ha fatto emergere che in alcuni casi sono stati gli «ideatori» delle operazioni elusive o abusive



(ad es. predisponendo le strutture societarie necessarie, dandole formalmente veste estera o fornendo indicazioni di dettaglio in merito alle procedure fiscali da seguire)

63



## Ruolo svolto dai professionisti

Casi in cui il ruolo dei professionisti è così preminente, a garanzia e tutela degli altri operatori che lavorano in buona fede per far realizzare ai propri clienti effettivi e concreti interessi economici

auspicabile modifica normativa che preveda concorso nelle violazioni

Es. intervento su art. 5 D.Lgs. 472/1997



64



PENSIERI

***“l'abuso e la disubbidienza alla legge, non può essere impedita da nessuna legge”***

GIACOMO BERTHOLDI



**Zibaldone**

**Dott. Giovanni Maccarrone**

***Capo Ufficio Controlli Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate di Brescia***

***IVA, emissione di false lettere d'intento.***

***Inversione contabile nelle cessioni di rottami - art.74 DPR N.633/72 (effetti delle false fatturazioni)***



**ESEMPIO 1**

## ATTIVITA' DI CONTROLLO ESEGUITA

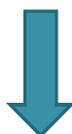


- L'attività ispettiva eseguita dall'Ufficio ha rilevato un complesso meccanismo di frode dell'IVA, congegnato attraverso l'emissione di fatture di vendita non imponibili, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera c), D.P.R. n. 633/1972, sulla base di **FALSE LETTERE DI INTENTO.**

2

## ESITO DELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO

Al termine dell'attività d'indagine, è emerso che



la **SOCIETÀ BETA (ACCERTATA)** ha emesso fatture di vendita non imponibili, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), D.P.R. 633/1972, nei confronti di **SOCIETÀ FITTIZIE** prive dei requisiti che la suddetta norma impone per accedere al regime degli acquisti in sospensione d'imposta.

3

## ESITO DELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO

- La **SOCIETÀ BETA** si è avvalsa di



- DICHIARAZIONI D'INTENTO FALSE emesse da società "cartiere" che non risultavano essere soggetti "esportatori abituali".

4

## ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO

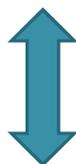


- Dall'attività di accertamento è emerso che la maggior parte dei soggetti ai quali la società cedente **BETA** ha fatturato le cessioni di beni in regime di esenzione d'imposta, sono risultati soggetti non aventi lo status di ESPORTATORE ABITUALE.

5

## SULLA MANCANZA DI STATUS DI ESPORTATORE ABITUALE

◦ Sono stati individuati i seguenti elementi:



- I) Mancanza di struttura imprenditoriale;
- II) Omessa presentazione delle dichiarazioni annuali e mancanza di versamenti di imposta;
- III) Visure camerali dalle quali non risulta che i suddetti soggetti operano con l'estero;
- IV) Dichiarazioni dei vettori dalle quali emerge che la merce non lascia il territorio della Stato.

6

## CONTROLLO PREVENTIVO DA PARTE DEL CEDENTE

◦ In merito ai **controlli preventivi sulla natura e tipologia dei clienti e sull'attività effettivamente svolta**, la **SOCIETA' CEDENTE BETA** ha dichiarato che



*«non aveva effettuato nessun tipo di controllo, salvo rari casi».*

7

## AVVISO DI ACCERTAMENTO



L'ufficio, pertanto, ha ritenuto che le **SOCIETÀ CEDENTE BETA** fosse responsabile, con i cessionari (**che hanno rilasciato lettere di intento ideologicamente false**) per il mancato incasso dell'IVA, da parte dell'erario.

Secondo l'Ufficio gli elementi presuntivi rispondenti ai requisiti di precisione, concordanza e gravità inducono ad affermare che la società cedente fosse **consapevole** che i clienti non erano regolari esportatori abituali e quindi non potevano emettere lettere d'intento.

8

## AVVISO DI ACCERTAMENTO

L'Ufficio, pertanto, con atto impositivo, ha contestato alla **SOCIETÀ' CEDENTE BETA**

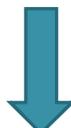


**L'EMISSIONE DI FATTURE CON IVA EX ART. 8, COMMA 1, LETTERA C), D.P.R. 633/72, PER OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI,**

**ACCERTANDO, ai sensi dell'art. 54, COMMA V, D.P.R. 633/1972, una maggiore IVA a debito.**

9

## AVVISO DI ACCERTAMENTO



L'Ufficio, inoltre, ha accertato le seguenti violazioni applicando le relative sanzioni amministrative:

1. **INFEDELE FATTURAZIONE DI OPERAZIONI IMPONIBILI IN FATTURE** - ART. 6, COMMA I-IV-V, D.LGS. 18/12/97 N. 471;
2. **IVA-DICHIARAZIONE CON IMPOSTA INFERIORE A QUELLA DOVUTA** - ART. 5, COMMA IV, D.LGS. 18/12/97 N. 471;
3. **MANCATA O IRREGOLARE TENUTA, CONSERVAZIONE, RIFIUTO DI ESIBIRE, DEI REGISTRI DI CUI AGLI ARTT. 23 E/O 24 E/O 25 E/O 39 D.P.R. 633/1972** - ART. 9, COMMA I E III, D.LGS. 18/12/97 N. 471.

10

## RICORSO

LA SOCIETA' CEDENTE BETA, ha impugnato l'avviso di accertamento, proponendo ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale.

La ricorrente ha contestato la legittimità dell'atto, affermando che:

- a) L'Ufficio **non ha sufficientemente provato** la consapevolezza da parte della società cedente di partecipare ad un'operazione fraudolenta;
- b) **La società cedente ha rispettato tutte le condizioni previste dall'art. 8, comma 1 lett. c), D.P.R. 633/1772.**
  - La società cedente sostiene, inoltre, di non avere alcun potere/dovere di eseguire controlli al fine di accertare la correttezza della dichiarazione d'intento dei suoi cessionari.
  - Compete solo ed unicamente all'Amministrazione Finanziaria accertare la validità e veridicità della dichiarazione d'intento.

11

## DIFESA DELL'UFFICIO



- L'Ufficio difende la legittimità dell'atto impositivo ribadendo che la rettifica operata si fonda su precisi riscontri. Dai controlli eseguiti, infatti, risultava che le società cessionarie fossero prive di qualsiasi struttura aziendale ed inoltre presentavano delle anomalie tali da far fondatamente ritenere che esse non rivestissero la qualifica di esportatori abituali.

12

## DIFESA DELL'UFFICIO

### DILIGENZA E BUONA FEDE



1.1.) L'operatore, economico, che fatturi con il titolo della non imponibilità, deve eseguire, secondo i principi di comune diligenza e buona fede un controllo preventivo, in ordine all'esistenza, alla natura e all'operato del proprio cliente.

13

## DIFESA DELL'UFFICIO CONSAPEVOLEZZA DEL CEDENTE



- 1.2.) La **consapevolezza** da parte del **cedente** della **falsità delle dichiarazioni d'intento** presentate dai cessionari, in base alle quali l'operazione non viene assoggettata ad IVA, comporta la non assimilazione di quest'ultima alla fattispecie legale delineata dall'art. 8, D.P.R. 633/1972 per mancanza originaria dell'elemento che caratterizza quel modello legale (Sentenza Cass. 23610/2011).
- Il **CEDENTE, pertanto**, è tenuto a **versare l'imposta**.

14

## DIFESA DELL'UFFICIO CONSAPEVOLEZZA DEL CEDENTE



1.3.) Non rileva, come prova del mancato coinvolgimento nella frode, la rispondenza delle operazioni accertate, ai **requisiti prettamente formali di legge** (Corte Giustizia, cause riunite c-354/03, c-355/03 e c-484/03).

15

## SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

- La Commissione ha respinto il ricorso rilevando che *«nel caso all'esame, l'Ufficio ha correttamente provato che i soggetti acquirenti non rivestono la qualifica di esportatori abituali, avendo invece assunto la figura di cartiera»*.

16

## SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

La Commissione, in particolare, osserva:

a) *«per quanto riguarda alcune società acquirenti, le stesse non potevano essere considerate esportatori abituali, atteso che l'attribuzione della partita IVA aveva preceduto di poco gli acquisti effettuati, per cui all'atto del rilascio della dichiarazione il c.d. Plafond non era costituito.*

*Tale circostanza poteva essere rilevata dalla cedente con una semplice visura camerale. Risulta, comunque, provata la consapevolezza della totale inaffidabilità delle informazioni contenute nella dichiarazione di intento»*.

17

## ORIENTAMENTO DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE

La sentenza trova conferma nell'orientamento consolidato della Suprema Corte di Cassazione, secondo il quale «*la non imponibilità, in questi casi, è vincolata alla dichiarazione d'intento ed al possesso dei requisiti oggettivi e soggettivi previsti dalla normativa di riferimento. Il regime non imponibilità viene meno qualora le dichiarazioni d'intento si rivelino ideologicamente false o se viene accertato che i beni non sono stati effettivamente esportati. **Il cedente, tuttavia, può evitare l'obbligo di assolvimento dell'Iva se dimostra di aver adottato tutte le cautele possibili al fine di assicurarsi che le cessioni non lo inducessero a partecipare ad una frode.***».

18

## ORIENTAMENTO DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE

- Secondo i Giudici di legittimità, al fine di escludere la responsabilità del cedente per l'IVA, questi deve porre in essere ogni attenzione ed accortezza, propria dell'operatore commerciale professionale, controllando l'affidabilità della controparte, secondo un comportamento in "buona fede", la cui valutazione spetta comunque al giudice del merito.
- (Cass. Sent. n. 14072 del 20 giugno 2014, n. 1670 del 24 gennaio 2013, n. 13457 del 27 luglio 2012, n. 7389 dell'11 maggio 2012, n. 12774 del 10 giugno 2011)

19

## ESEMPIO II

1

### ATTIVITA' DI CONTROLLO ESEGUITA



- L'attività di controllo svolta dall'Ufficio, ha fatto emergere che la società **ALFA (accertata)** ha emesso, nei confronti del **cliente BETA**, fatture con titolo di non imponibilità IVA, ai sensi dell'art. 8 comma 1 lettera C), D.P.R. 633/1972, sulla base di una **dichiarazione di intento** ritenuta **«falsa»**.

2

## ESITO DELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO



Dall' attività istruttoria espletata, in particolare, è emerso che:

- a) il **CLIENTE BETA** non ha mai presentato alcuna dichiarazione ai fini delle II.DD. e dell'IVA, nè ha effettuato alcun versamento di imposta;
- b) l'indirizzo di consegna della merce indicato nelle fatture e nei documenti di trasporto corrisponde ad un immobile residenziale privo delle strutture idonee allo stoccaggio dell'ingente quantità di merci acquistate.

3

## ESITO DELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO



- c) in tutti i documenti di trasporto relativi alle cessioni effettuate al CLIENTE BETA, il trasportatore viene sempre indicato manualmente e con sigle incomprensibili;
- d) dalla visura camerale il cliente Beta risulta iscritto nella sezione speciale del Registro delle Imprese con la qualifica di "piccolo imprenditore".

4

## ESITO DELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO

- Secondo l'Ufficio, gli elementi di «anormalità economica e commerciale» riscontrati nel caso in esame, sono di rilevanza tale da non poter essere ignorati da parte di un accorto operatore commerciale.

Pertanto non sussistendo le condizioni previste dall'art. 8, D.P.R. 633/1972, **l'Ufficio ha accertato che la società cedente era responsabile del pagamento dell'IVA non addebitata in fattura.**

5

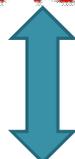
## CONTROLLO PREVENTIVO DA PARTE DEL CEDENTE



- Gli elementi probatori rilevati dall'Ufficio evidenziano, in maniera chiara, l'assenza di "controlli minimi" da parte del cedente circa l'affidabilità della controparte commerciale.
- Tenuto conto dell'ingente quantità di merce ceduta con titolo di non imponibilità IVA ex art. 8, comma 1, lettera c), DPR 633/1972, alla cedente ALFA sarebbe bastata una visura della CC.I.AA. per rendersi conto che il cliente BETA non poteva possedere i requisiti soggettivi ed oggettivi per essere qualificato come esportatore abituale.

6

## AVVISO DI ACCERTAMENTO



L'Ufficio, pertanto, sulla base di tali elementi, ha ritenuto che la dichiarazione d'intento resa dal cessionario BETA fosse falsa, in quanto proveniente da un soggetto privo dei requisiti per essere qualificato quale "esportatore abituale" .

7

## AVVISO DI ACCERTAMENTO



- Di conseguenza, l'Ufficio, ai sensi degli articoli 17, 19, 54 comma 5 e 57 commi 3 e 4, D.P.R. 633/72, ha accertato una maggiore IVA a debito.

8

## AVVISO DI ACCERTAMENTO



L'Ufficio, inoltre, ha accertato le seguenti violazioni applicando le relative sanzioni amministrative:

1. **ILLEGITTIMA DETRAZIONE DELL'IMPOSTA** - ART. 6, COMMA VI, D.LGS. 18/12/97 N. 471;
2. **OMESSA INDICAZIONE O INDICAZIONE DI UN'IMPOSTA INFERIORE IN NUMERO FATTURE E CONSEGUENTE REGISTRAZIONE** - ART. 6, COMMA I-IV-V, D.LGS. 18/12/97 N. 471;
3. **DICHIARAZIONE CON IMPOSTA INFERIORE A QUELLA DOVUTA** - ART. 5, COMMA IV, D.LGS. 18/12/97 N. 471.

9

## RICORSO



**LA SOCIETA' CEDENTE BETA** ha impugnato l'avviso di accertamento, proponendo ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale.

La ricorrente ha contestato la legittimità dell'atto, deducendo:

- a) la carenza di prova della pretesa, **in ordine alla consapevolezza della partecipazione** al meccanismo fraudolento, non essendo nemmeno ipotizzato il vantaggio che la società avrebbe conseguito;
- b) il cedente **è tenuto soltanto al tempestivo invio telematico delle dichiarazioni d'intento**, al fine di porre in condizione l'Agenzia delle Entrate di verificare la posizione fiscale del cessionario.

10

## DIFESA DELL'UFFICIO



- L'Ufficio difende la legittimità dell'atto ribadendo di aver fornito **elementi probatori gravi e precisi**, ovvero caratterizzati da un sufficiente grado di affidabilità e determinatezza fattuale nonché tutti univoci.
- Tali elementi inducono a ritenere che la società ALFA fosse consapevole che il cessionario non era un regolare esportatore abituale.

11

## DIFESA DELL'UFFICIO



## CONSAPEVOLEZZA DEL CEDENTE

- Non rileva, come prova del mancato coinvolgimento nella frode, la **rispondenza delle operazioni accertate, ai requisiti prettamente formali di legge** (Corte Giustizia, cause riunite c-354/03, c-355/03 e c-484/03).

12

## SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

- La Commissione ha accolto il ricorso affermando che:
  - a) «Non possono essere tenute in considerazione a favore dell'Agenzia le circostanze, pure dalla stessa invocate, secondo cui il cessionario Beta non avrebbe presentato dichiarazioni reddituali né avrebbe effettuato versamenti d'imposta. **Ciò che emerge è la colpevole inerzia dell'Amministrazione Finanziaria, per non aver verificato con tempestività lo stesso cessionario E'** del resto pacifico in causa che la ricorrente ha tempestivamente e ritualmente inviato la dichiarazione di intento, ed è altrettanto pacifico che la disposizione normativa che tale adempimento presiede, peraltro assistita da pesanti sanzioni in caso di omissione, ha proprio il fine di evitare frodi fiscali».

13

## SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

- b) «Non si comprende come l'Agenzia possa sostenere la consapevolezza della cedente rispetto alla falsità ideologica della dichiarazione d'intento, in presenza della comunicazione della cedente all'Agenzia delle Entrate di detta dichiarazione. **Inoltre, non sono stati dimostrati, né allegati, i benefici di qualsiasi natura in capo alla cedente per essersi ipoteticamente prestato all'illecito fiscale».**

14

## ORIENTAMENTO DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE



La sentenza trova conferma in un orientamento minoritario e meno recente della Suprema Corte di Cassazione, secondo il quale *«per quanto riguarda la vendita in sospensione d'imposta ai sensi del D.P.R. 663 DEL 1972, art. 8, la società cedente, una volta riscontrata la conformità alle disposizioni di legge delle dichiarazioni di intento presentate dalle società acquirenti, null'altro è tenuta ad eseguire, rimanendo la responsabilità, anche penale, derivante da un'eventuale falsità di tali attestazioni totalmente a carico di chi emette detta dichiarazione»* (Cass. Sent. n. 28948, Sent. n. 28951 del 10/12/2008).

## ESEMPIO III

1

### ATTIVITA' DI CONTROLLO ESEGUITA



- L'attività di verifica svolta nei confronti società ALFA esercente l'attività di recupero per riciclaggio cascami, e racchiusa in un processo verbale di constatazione, ha fatto emergere, attraverso intercettazioni telefoniche e pedinamenti dei soggetti coinvolti, l'esistenza di un collaudato sistema di frode finalizzato all'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

2

## ESITO DELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO



- Al termine dell'attività d'indagine, è emerso che la merce coperta dalla fattura fittizia fosse già presente nella disponibilità della società ALFA (accertata).
- E' stato appurato, come la cartiera che curava anche il trasporto, prelevasse la merce direttamente presso la società Alfa.
- E' stato accertato, altresì, che la ditta Beta, per mezzo del titolare, creava il documento di copertura dell'acquisto in nero.

3

## ESITO DELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO



- L'Ufficio, dunque, ha rilevato che la società ALFA ha intrattenuto fittizie relazioni economiche di acquisto con la ditta individuale BETA, contabilizzando **fatture per operazioni soggettivamente inesistenti**.
- Tali fatture sono state emesse a fronte di operazioni di cessione di rottami rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 74, comma 7 e 8, D.P.R. 633/1972 che sancisce, in materia di IVA, il regime cosiddetto dell' "**inversione contabile**" o "**reverse charge**".

4

## ESITO DELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO



- La società Alfa, sotto il profilo strettamente contabile, ha correttamente applicato il regime del «reverse charge» sulle fatture emesse dalla ditta Beta.
- La società ALFA accertata, infatti, ha proceduto all'integrazione dei suddetti documenti fiscali con indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, effettuando la doppia annotazione nel registro delle fatture emesse e, ai fini della detrazione, in quello degli acquisti.

5

## ESITO DELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO



- L'ufficio, ha ritenuto legittimo il recupero, dell'imposta detratta sugli acquisti, ai sensi dell'art. 19, D.P.R. 633/1972 e la debenza dell'IVA dovuta sulle vendite, ai sensi dell'art. 21, comma 7, anche se il meccanismo del "reverse charge" assicura, in linea generale, la neutralità dell'imposta in capo all' acquirente .

6

## AVVISO DI ACCERTAMENTO



- L'Ufficio, pertanto, con atto impositivo, ai sensi del combinato disposto degli artt. 19, 21, 25, D.P.R. 633/1972 ha recuperato l'IVA indebitamente detratta.

7

## AVVISO DI ACCERTAMENTO

L'Ufficio, inoltre, ha accertato le seguenti violazioni applicando le relative sanzioni amministrative:

1. **ILLEGITTIMA DETRAZIONE DELL'IMPOSTA**  
- ART. 6, COMMA VI, D.LGS. 18/12/97 N. 471;
2. **DICHIARAZIONE CON IMPOSTA  
INFERIORE A QUELLA  
DOVUTA** - ART. 5, COMMA IV, D.LGS.  
18/12/97 N. 471.

8

## RICORSO



LA **SOCIETA'ALFA** ha impugnato l'avviso di accertamento, proponendo ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale.

La ricorrente ha contestato la legittimità dell'atto, eccependo che:

- a) non vi sono prove in merito alla falsità delle fatture, in violazione dell'art. 2697 c.c.;
- b) le fatture contestate si riferiscono a cessioni non imponibili, ai sensi dell'art. 74 D.P.R. 633/1972, per le quali opera il regime del «*reverse charge*»;
- c) l'Ufficio ritenendo applicabile l'art. 21, comma 7 D.P.R. 633/1972 ha violato il principio di neutralità.

In ogni caso, la ricorrente, sostiene la propria buona fede, quale requisito che comunque garantisce il diritto alla detrazione.

9

## DIFESA DELL'UFFICIO



L'Ufficio difende la legittimità dell'atto ribadendo di aver fornito numerosi elementi a sostegno del ruolo di cartiera della ditta Beta.

- a) In ordine all'eccepita violazione e falsa applicazione dell'art. 21, comma 7, DPR 633/72, l'Ufficio ha dedotto che l'eccezione della ricorrente si basa su una lettura assolutamente errata del regime del «*reverse charge*».
- b) Gli elementi probatori evidenziati inducono a ritenere che **la società ALFA fosse consapevole della falsità delle fatture contestate.**

10

## SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

- La Commissione ha respinto il ricorso motivando che *«esaminata la documentazione prodotta risulta accertata l'integrale fittizietà delle relazioni economiche di acquisto intrattenute dalla ricorrente società Alfa con la ditta individuale Beta In proposito, si richiama in particolare il compendio intercettativo, per cui la lagnanza della ricorrente in merito alla mancanza di prova non può essere accolta. Di conseguenza anche le eccezioni relative all'imposta sul valore aggiunto non possono essere accolte»*.

11

## APPELLO DELLA SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

- Avverso la predetta decisione della Commissione Tributaria Provinciale ha proposto tempestivo gravame la società Alfa, chiedendo la riforma integrale della sentenza.
- L'Ufficio, nel giudizio d'appello, ha ribadito sostanzialmente le difese ed argomentazioni già sviluppate in primo grado.

12

## SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

- La Commissione Tributaria Regionale ha respinto l'appello di parte, affermando che: *“L’Agenzia delle Entrate, ha prodotto molteplici elementi probatori volti a dimostrare la falsità soggettiva delle fatture in contestazione, che non risultano vinti dalle argomentazioni proposte dalla parte».*

13

## SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

- La Commissione Tributaria Regionale ha evidenziato che dalle intercettazioni telefoniche risultano *«...Accordi in forza dei quali il materiale veniva prelevato presso la società Alfa e non scaricato in loco, come invece sarebbe potuto accadere se questa ne fosse stata l'effettiva acquirente”»*
- *Alla luce delle prove in atti deve ritenersi altresì pacifico che la società Alfa fosse consapevole della falsità soggettiva delle fatture in contestazione, essendo la stessa società partecipe e decisamente attiva nella realizzazione della condotta illecita».*

14

## SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

- La Commissione, inoltre, ha confermato il recupero fiscale, ai fini IVA, osservando *«In base all'art. 74 DPR 633/1972, per le cessioni di "rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi..." al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, cui compete l'adempimento di integrare la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e l'annotazione del documento nei registri contabili. Si tratta pertanto di operazioni divenute imponibili, per le quali la società doveva provvedere agli adempimenti di legge e a corrispondere la relativa imposta».*

15

## ORIENTAMENTO DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE



- Le citate sentenze di merito sono confermate dalla Suprema Corte di Cassazione.
- I Giudici di legittimità, nell'ambito di operazioni soggette al regime dell'inversione contabile, hanno osservato che *«è l'acquirente che deve integrare la fattura ricevuta dal fornitore e assolvere il suo obbligo di eseguire il versamento d'imposta, quale reale debitore, registrandola a credito e a debito, ai fini di stornare l'imposta. Tale procedura, tuttavia, presuppone l'effettività dell'operazione, non potendosi applicare nel caso di inesistenza della stessa, con la conseguenza che il destinatario della fattura medesima non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta in totale carenza del suo presupposto».*

16

## ORIENTAMENTO DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE

La Corte di Cassazione, inoltre, osserva che «Il D.P.R. n. 633 del 1972, art.21, comma 7, prevede che "se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura». Tale disposizione si basa su un principio sanzionatorio che mira a colpire il comportamento fraudolento, indipendentemente dal ruolo dei soggetti partecipanti all'operazione e anche a prescindere dalla effettività dell'eventuale credito d'imposta usufruito»

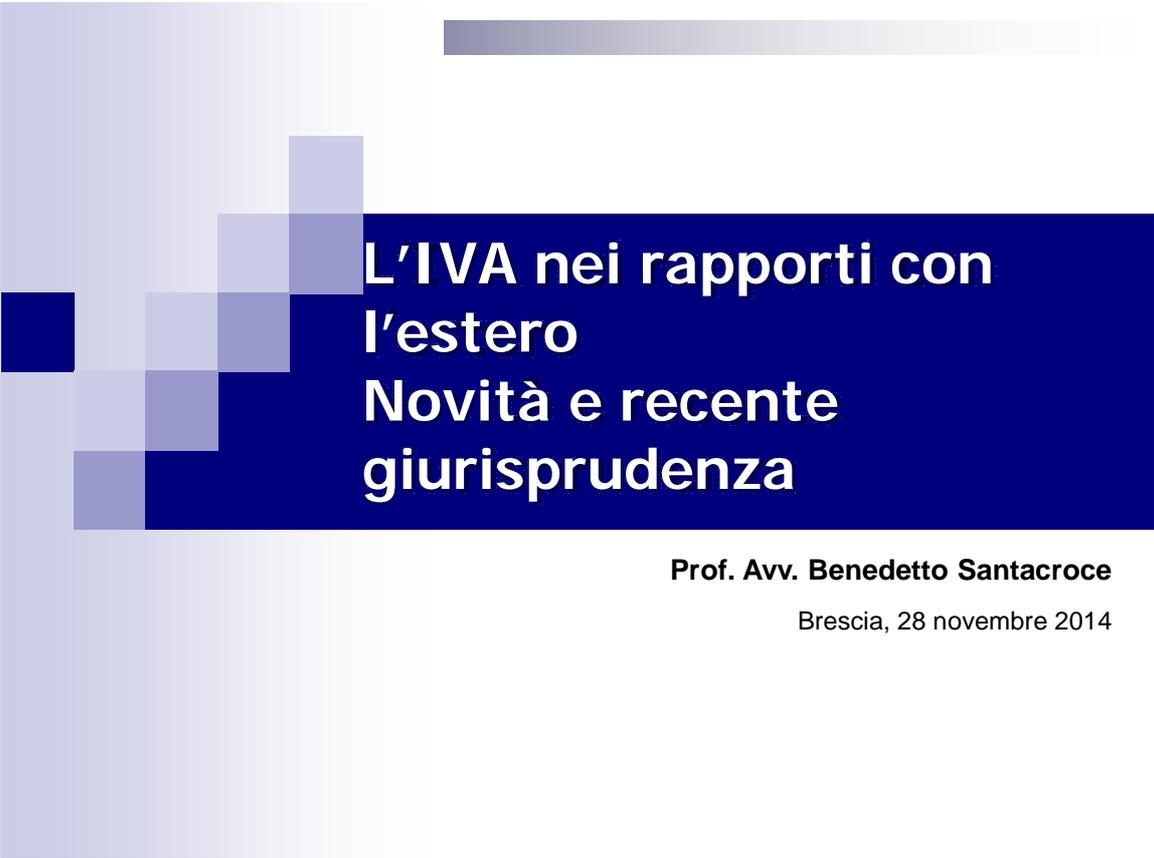
(Ord.n. 22532 dell'11/12/2012, n.12995 del 9/6/20142014).

**Prof. Avv. Benedetto Santacroce**

*Professore Università degli Studi Niccolò Cusano di Roma - Avvocato e Pubblicista*

*Iva nei rapporti con l'estero, novità e approfondimenti.*

*Analisi della recente giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea*



## **L'IVA nei rapporti con l'estero Novità e recente giurisprudenza**

**Prof. Avv. Benedetto Santacroce**

Brescia, 28 novembre 2014

## I 'TBE', il MOSS e i futuri scenari comunitari

### TBE

Telecommunications, Broadcasting and Electronic services

Servizi di telecomunicazione + teleradiodiffusione + prestati tramite mezzi elettronici

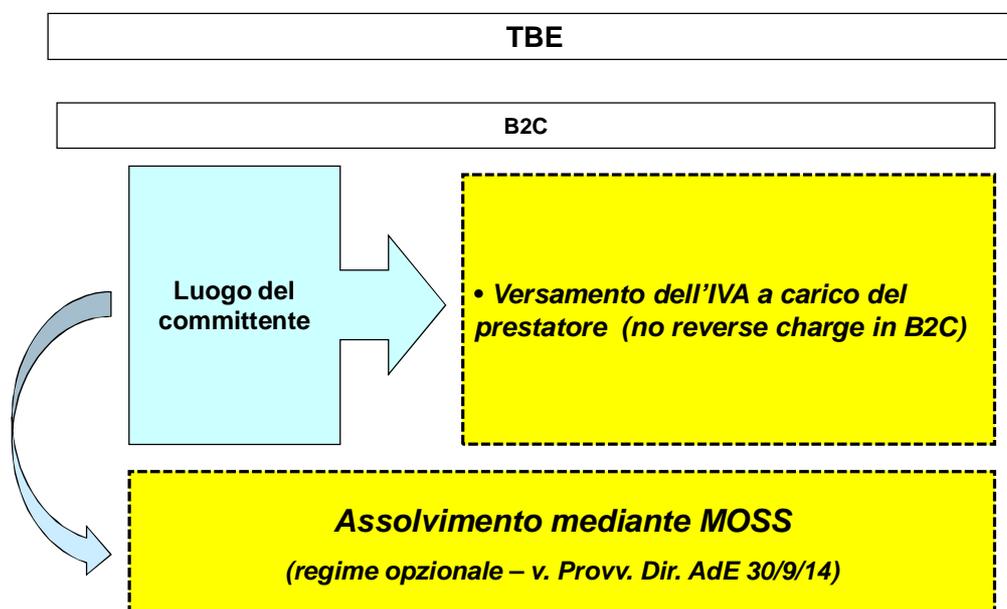
Dal 1 /1/2015

Regime unico

Resi a soggetti  
passivi B2B

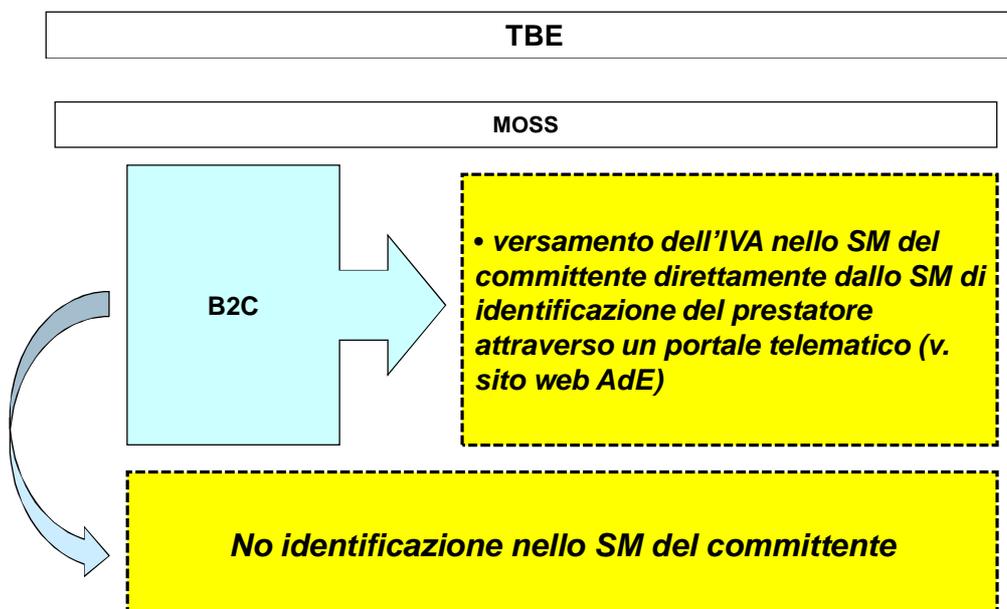
Resi a non soggetti  
passivi B2C

Luogo del committente



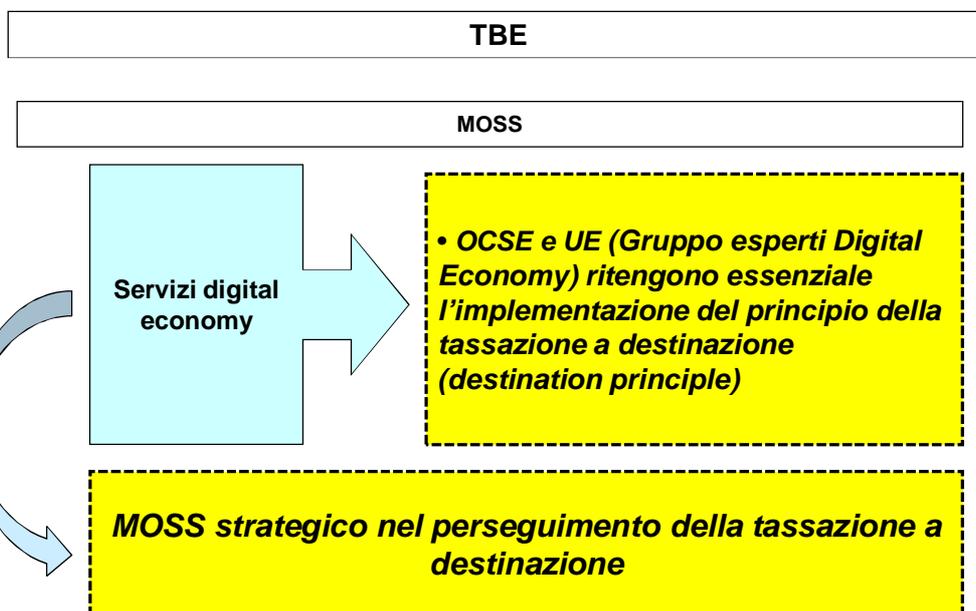
Studio Legale Tributario  
Santacroce-Procida-Fruscione

4



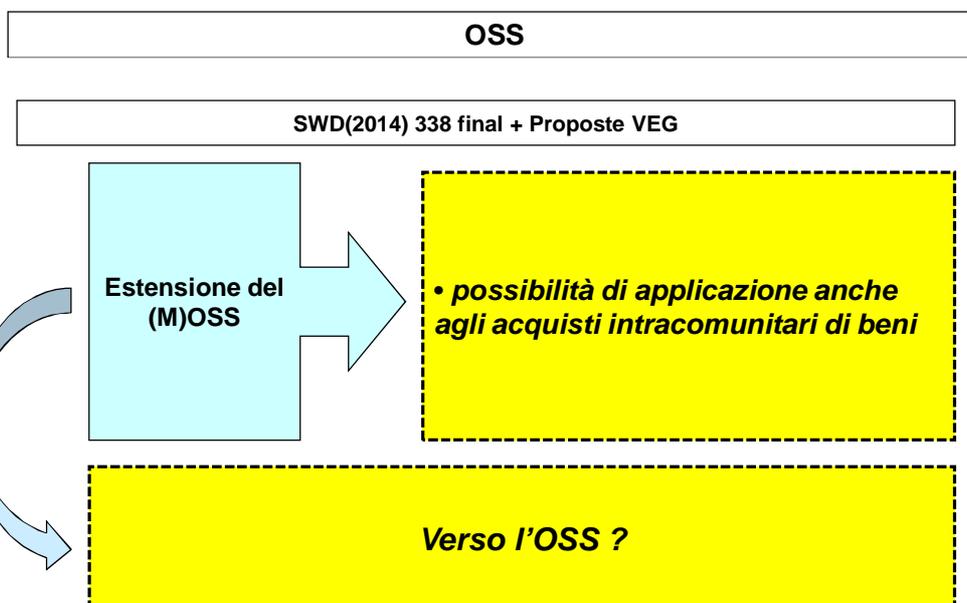
Studio Legale Tributario  
Santacroce-Procida-Fruscione

5



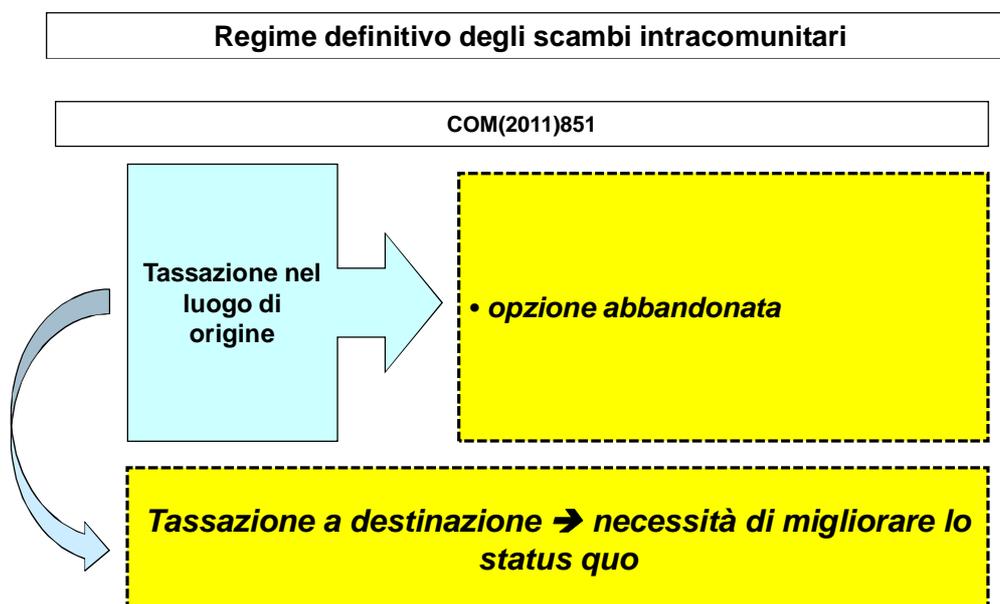
Studio Legale Tributario  
Santacroce-Procida-Fruscione

6



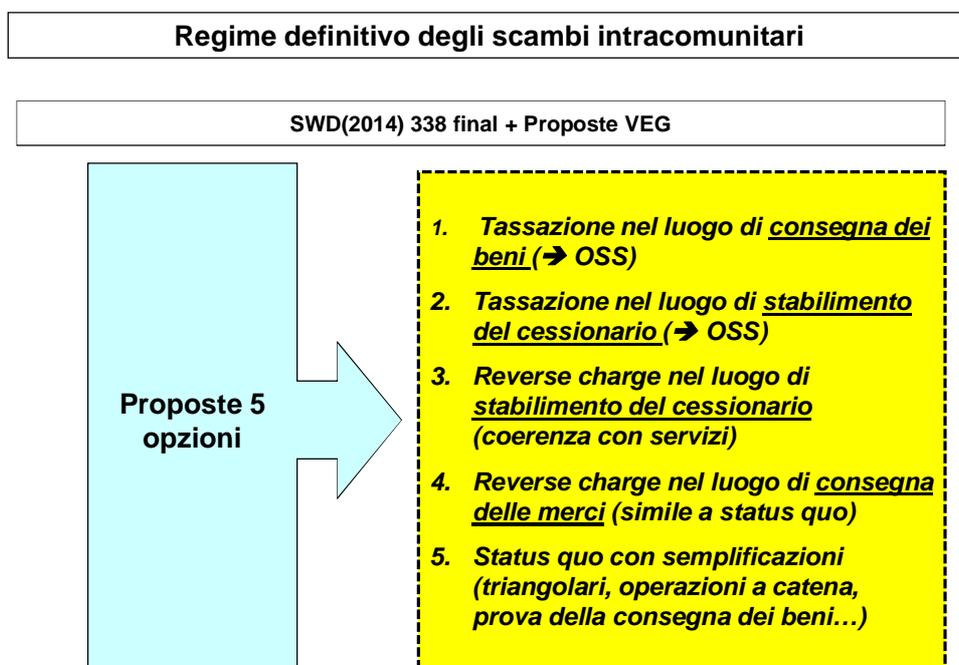
Studio Legale Tributario  
Santacroce-Procida-Fruscione

7



Studio Legale Tributario  
Santacroce-Procida-Fruscione

8



Studio Legale Tributario  
Santacroce-Procida-Fruscione

9

## Recente giurisprudenza CGUE

CGUE

*Esportazioni indirette*

## ESPORTAZIONI A CURA DEL NON RESIDENTE

**CGUE C-563/12**

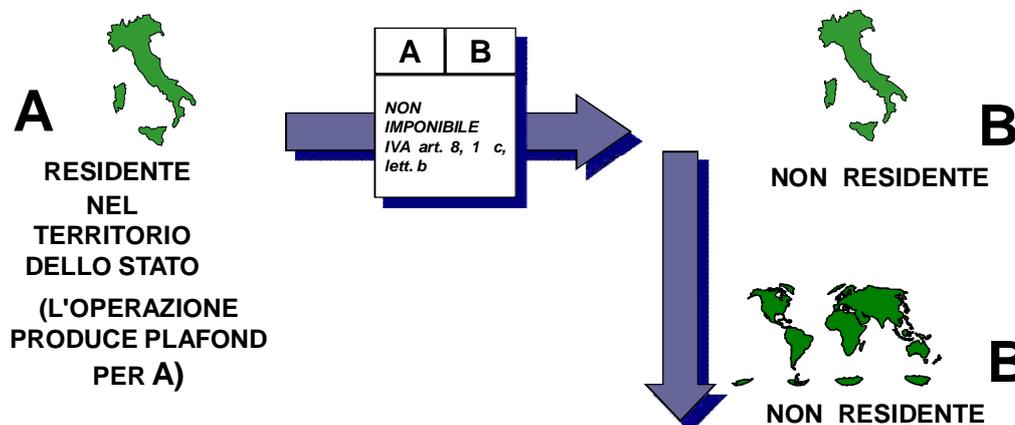
*“una normativa nazionale (...) che assoggetta l'esenzione all'esportazione a un termine di uscita, con l'obiettivo, in particolare, di lottare contro l'elusione e l'evasione fiscale, senza per questo consentire al soggetto passivo di dimostrare, al fine di beneficiare di tale esenzione, che la condizione è stata soddisfatta dopo lo scadere di tale termine, e senza prevedere un diritto del soggetto passivo al rimborso dell'IVA già corrisposta in ragione del non rispetto del termine, qualora fornisca la prova che la merce ha lasciato il territorio doganale dell'Unione, eccede quanto necessario per il conseguimento di detto obiettivo”*

- **L'imposizione di un termine (ragionevole) per l'uscita dei beni dal territorio dello Stato quale presupposto per il perfezionamento di una cessione all'esportazione è una misura legittima**
- **Tuttavia, è necessario consentire al soggetto passivo di fornire la prova dell'avvenuta esportazione anche trascorso il termine previsto dalla legge nazionale e provvedere al rimborso dell'IVA eventualmente versata nel frattempo**

Studio Legale Tributario  
Santacroce-Procida-Fruscione

12

## ESPORTAZIONI A CURA DEL NON RESIDENTE



**NB:** → PER L'AGEVOLAZIONE E' RICHiesto CHE

- I BENI OGGETTO DELL'OPERAZIONE VENGANO ESPORTATI SENZA SUBIRE LAVORAZIONI
- **NON E' PIU' NECESSARIO** (SEBBENE RICHiesto DALLA NORMA) CHE
- LE CESSIONI (PASSAGGIO FUORI DAL TERRITORIO DELLA COMUNITA) AVVENGANO (CON TRASPORTO O SPEDIZIONE A CURA DEL CESSIONARIO NON RESIDENTE O PER SUO CONTO) **ENTRO 90 GIORNI DALLA CONSEGNA**

## ESPORTAZIONI A CURA DEL NON RESIDENTE

### RISOLUZIONE 98/E/2014

#### Recepimento sentenza CGUE C-563/12

- **Non è in linea con la decisione della Corte** la soluzione di negare il beneficio della non imponibilità, nonostante sia possibile dimostrare l'uscita dei beni dal territorio doganale dell'UE, seppure dopo lo scadere del termine di 90 giorni, e di non consentire il recupero dell'IVA corrisposta in sede di regolarizzazione
- **È in linea con la decisione della Corte** il termine di 90 giorni entro il quale la merce deve essere esportata affinché la cessione sia considerata un'operazione non imponibile ai fini dell'IVA
- **È in linea con la decisione della Corte** la procedura di regolarizzazione prevista dall'articolo 7, c. 1, del D.Lgs. 471/97, da attuare, da parte del cedente nazionale, allo spirare del termine di 90 giorni, laddove non abbia la prova che il bene è uscito dal territorio nazionale

## ESPORTAZIONI A CURA DEL NON RESIDENTE

### RISOLUZIONE 98/E/2014

#### Il regime di non imponibilità si applica:

- quando il bene è stato esportato **entro** i 90 giorni ma il cedente ne acquisisce la prova oltre il termine dei 30 giorni previsto per eseguire la regolarizzazione ex art. 7, c. 1°, D.Lgs. 471/97
- quando il bene esce dal territorio comunitario **dopo** il decorso del termine di 90 giorni purché sia acquisita la prova dell'avvenuta esportazione

## ESPORTAZIONI A CURA DEL NON RESIDENTE

### **RISOLUZIONE 98/E/2014**

#### **Regime sanzionatorio:**

- la regolarizzazione ex art. 7, c. 1°, D.Lgs. 471/97 (i.e. il versamento dell'IVA) va sempre effettuata se decorso il termine di 90 giorni non è acquisita la prova dell'avvenuta esportazione
- se la merce è esportata oltre i 90 giorni ma entro i 30 giorni previsti ai fini della regolarizzazione e si dispone della prova dell'avvenuta esportazione il cedente è esonerato dal versamento dell'IVA senza incorrere in alcuna sanzione
- se la merce è esportata trascorsi 120 giorni (90+30) e non è stata effettuata la regolarizzazione si applica la sanzione dal 50 al 100% del tributo ex art. 7, c. 1°, D.Lgs. 471/97

16

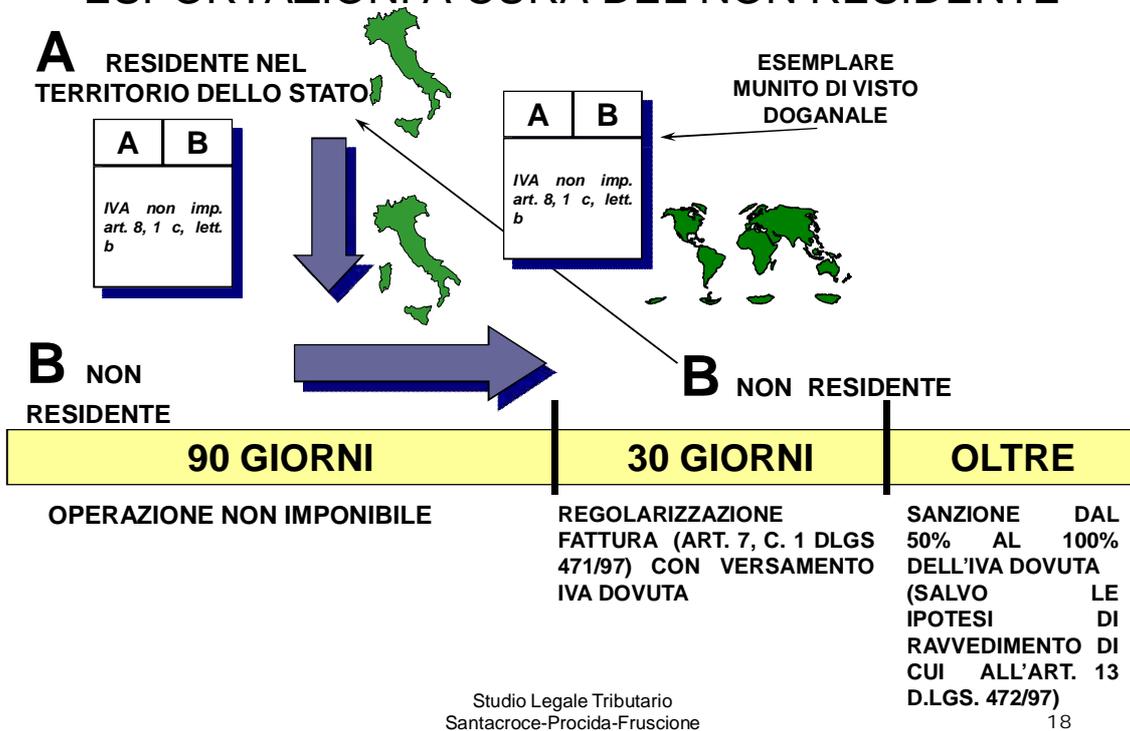
## ESPORTAZIONI A CURA DEL NON RESIDENTE

### **RISOLUZIONE 98/E/2014**

Una volta acquisita la prova dell'esportazione è possibile recuperare l'IVA versata ex art. 7, c. 1, D.Lgs. 471/97 mediante:

- nota di variazione ex art. 26, c.2, DPR 633/72 entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è avvenuta l'esportazione
- rimborso ex art. 21, c. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 entro il termine di due anni dal versamento o dal verificarsi del presupposto del rimborso

## ESPORTAZIONI A CURA DEL NON RESIDENTE



CGUE

*Lavorazioni intracomunitarie*

## Lavorazioni intracomunitarie

CGUE C-606/12 e C-607/12

- Affinché l'invio di un bene a destinazione di un altro Stato membro per lavorazione non sia qualificato come cessione intracomunitaria assimilata è necessario che tale bene, dopo l'esecuzione dei lavori che lo riguardano nello Stato membro d'arrivo della spedizione o del trasporto del bene stesso, venga **rispedito al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale esso era stato inizialmente spedito o trasportato**.

### 1 Scenario - Lavorazione

- Committente IT
- Lavorazione FR

Beni ----->



IT – FR → 1 Trasferimento per esecuzione lavorazione → in sospensione IVA

FR – IT → 2 Trasferimento al termine lavorazione → in sospensione IVA

20

## Lavorazioni intracomunitarie

CGUE C-606/12 e C-607/12

- Affinché l'invio di un bene a destinazione di un altro Stato membro per lavorazione non sia qualificato come cessione intracomunitaria assimilata è necessario che tale bene, dopo l'esecuzione dei lavori che lo riguardano nello Stato membro d'arrivo della spedizione o del trasporto del bene stesso, venga **rispedito al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale esso era stato inizialmente spedito o trasportato**.

### 2 Scenario - Cessione intracomunitaria

- Committente/cedente IT
- Lavorazione FR
- Cessionario UK

Beni ----->



IT – FR → 1 Trasferimento per esecuzione lavorazione → Cessione intracom assimilata

FR – UK → 2 Trasferimento per cessione → Cessione intracom

21

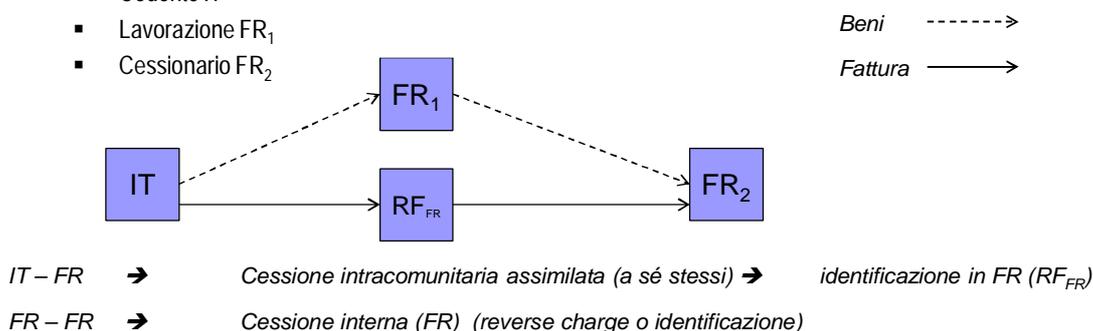
## Lavorazioni intracomunitarie

### CGUE C-446/13

- Le cessioni di beni effettuate previa lavorazione all'estero (UE, extra-UE) **per conto del cedente** e spediti/trasportati a destinazione del cedente dal luogo della lavorazione rilevano sul piano territoriale nel luogo stesso della lavorazione, i.e. luogo di trasporto/spedizione dei "beni finiti" a destinazione del cessionario

#### 1 scenario

- Cedente IT
- Lavorazione FR<sub>1</sub>
- Cessionario FR<sub>2</sub>



22

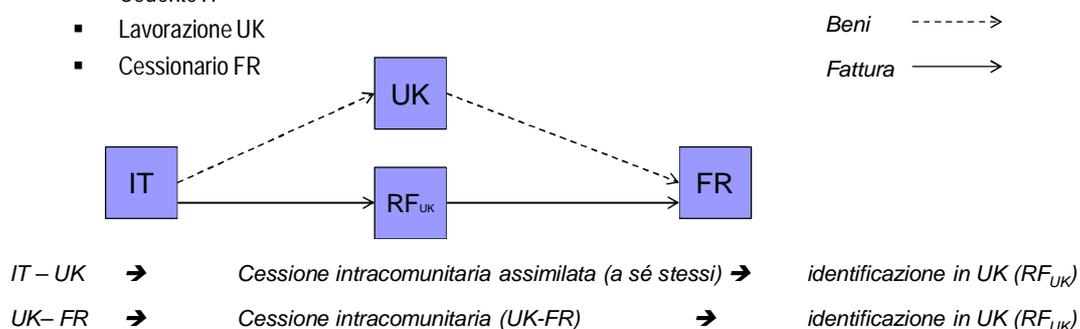
## Lavorazioni intracomunitarie

### CGUE C-446/13

- Le cessioni di beni effettuate previa lavorazione all'estero (UE, extra-UE) **per conto del cedente** e spediti/trasportati a destinazione del cedente dal luogo della lavorazione rilevano sul piano territoriale nel luogo stesso della lavorazione, i.e. luogo di trasporto/spedizione dei "beni finiti" a destinazione del cessionario

#### 2 scenario

- Cedente IT
- Lavorazione UK
- Cessionario FR



23

## Lavorazioni intracomunitarie

CGUE C-446/13

- Le cessioni di beni effettuate previa lavorazione all'estero (UE, extra-UE) **per conto del cedente** e spediti/trasportati a destinazione del cedente dal luogo della lavorazione rilevano sul piano territoriale nel luogo stesso della lavorazione, i.e. luogo di trasporto/spedizione dei "beni finiti" a destinazione del cessionario
  
- **NB La sentenza influenza anche le cessioni all'esportazione art. 8 del DPR 633/72.**
  - La **risoluzione 94/E/2013** ha specificato che la fattispecie art. 8 è integrata (e il plafond spetta) anche quando la cessione dei beni è successiva all'esportazione doganale.
  - Tuttavia, se non c'è identità fra i beni esportati e quelli venduti, perché i medesimi sono sottoposti a lavorazione all'estero, la successiva cessione del prodotto finito è fuori campo IVA siccome territorialmente rilevante nel luogo di esecuzione della prestazione e di spedizione.

24

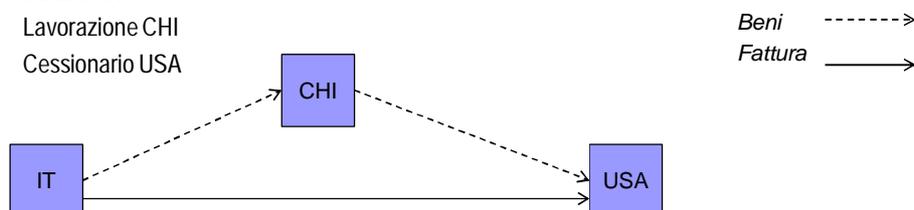
## Lavorazioni intracomunitarie

CGUE C-446/13

- Le cessioni di beni effettuate previa lavorazione all'estero (UE, extra-UE) **per conto del cedente** e spediti/trasportati a destinazione del cedente dal luogo della lavorazione rilevano sul piano territoriale nel luogo stesso della lavorazione, i.e. luogo di trasporto/spedizione dei "beni finiti" a destinazione del cessionario

### 3 scenario - Esportazione

- Cedente IT
- Lavorazione CHI
- Cessionario USA



IT – CHI → Esportazione doganale

CHI – USA → Cessione FC IVA → NO plafond

25

CGUE

## ***Stabile organizzazione IVA***

**Stabile organizzazione IVA**

**CGUE C-605/13 *Welmory***

- Nella causa è stata posta la problematica se una società situata in uno stato membro (Polonia) diverso da quello in cui aveva sede la controllante (Cipro), formalmente il committente del servizio, potesse essere vista come la SO di quest'ultima in forza del fatto che la controllata polacca metteva a disposizione della controllante cipriota le proprie strutture e il proprio personale.
  - **Può una *legal entity* (i.e. soggetto dotato di propria personalità giuridica) essere considerata la SO IVA all'estero della casa madre?**

## Stabile organizzazione IVA

CGUE C-605/13

### ▪ Affinità con causa DSDF (C-260/95)

- AG: *'nella sentenza DFDS la Corte si è ... limitata a interpretare il regime particolare [delle agenzie di viaggio], che individua lo Stato membro nel quale deve essere tassata la prestazione di servizio unica in base al regime particolare per le agenzie di viaggi. Benché la Corte si sia riferita nella motivazione anche alla disciplina generale in materia di determinazione del luogo delle prestazioni di servizi, la sentenza DFDS non può tuttavia essere generalizzata, come ha affermato di recente la Corte nella sentenza Daimler [cause riunite C-318/11 e C-319/11]. Giova inoltre alla certezza del diritto, per quanto attiene al debitore dell'imposta, il fatto che una persona giuridica autonoma non possa essere contemporaneamente la stabile organizzazione di un'altra persona giuridica'*

- ❑ **AG: eccezionalità della sentenza DSDF → necessità di far prevalere (tranne casi eccezionali) il principio per cui persone giuridiche distinte vanno considerate distinte anche sul piano della soggettività IVA**

28

## Stabile organizzazione IVA

CGUE C-605/13

### ▪ Affinità con causa DSDF (C-260/95)

- CGUE: la Corte ha rinviato al giudice domestico la verifica della sussistenza di quegli elementi umani e tecnici che caratterizzano una SO IVA
  - Nel momento in cui ha rinviato ha implicitamente ammesso che la situazione affrontata nella causa *Welmory* (in cui due entità giuridiche distinte sono coinvolte) potrebbe caratterizzarsi per la presenza di una SO
  - se il giudice nazionale dovesse accertare che la *Welmory* Cipro disponeva di uomini e mezzi messi a disposizione dalla propria controllata in Polonia, quest'ultima potrebbe essere vista come una SO della prima, nonostante la distinta personalità giuridica e nonostante nel caso di specie (a differenza del caso DSDF) nessuna struttura elusiva fosse in discussione.

- ❖ **Poste le basi per una applicazione più estesa del principio DSDF?**

29