

# L'ELUSIONE FISCALE INTERNAZIONALE ED I RIFLESSI CON LE NORME ANTIRICICLAGGIO

di SILVESTRO SPECCHIA

## RIFERIMENTI NORMATIVI

D.P.R. 27 dicembre 1986 n. 917 e succ. modificazioni; Circ. 4 agosto 2006, n. 28/E; Decreto 21 novembre 2001 (individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato); Direttiva n. 90/435/CEE; Direttiva n. 2005/60/CE; Direttiva 2006/70/CE; D.M. 23 gennaio 2002; Normativa *Controlled Foreign Companies*; Cassazione, SS.UU. n. 27/2000; Cassazione, SS.UU. nn. 30055, 30056, 30057, 23 dicembre 2008; Legge 9 agosto 1993 n. 328; D. Lgs. 10 marzo 2000 n. 74; D. Lgs. 8 giugno 2001 n. 231; D. Lgs. 21 novembre 2007 n. 231; D. Lgs. 25 settembre 2009 n. 151.

**Bibliografia:** M. ARENA – R. RAZZANTE, *Normativa antiriciclaggio e responsabilità da Reato delle società*; F. CARRIOLO, *Utilizzo di holding di diritto estero - Metodologie e rischio di elusione fiscale*, in “La Settimana Fiscale”; G. CORASSANITI – P. DE’ CAPITANI, *La nuova presunzione di residenza fiscale dei soggetti Ires*, in “Dir. e Prat. Trib.”; C. GARBARINI, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano; C. DI GREGORIO- G. MAINOLFI – G. SCAZZERI, *L'imposta sulle società nell'Unione Europea*, Milano; A. FANTOZZI, *Il Diritto Tributario*, Torino; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino; L. MARIOTTI, “*Dividend washing*” e norme antielusive, *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*; D. PESOLE, *Redditi in fuga oltre confine*, in “Il Sole 24 Ore”; M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano; R. RAZZANTE, *Commentario alle nuove norme contro il riciclaggio*; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino; M. TRIVELLIN, *Profili procedurali di diritto interno conseguenti alla nuova presunzione di residenza in Italia delle società (art. 73, comma 5-bis, TUIR)*, in “Riv. Dir. Trib.”; V. UCKMAR, a cura di, *Diritto Tributario Internazionale*, Padova; VALENTE, *Elusione fiscale internazionale*, Milano, 2003; E. VIAL, *Trasferimento di residenza in Italia di società estera ed esercizio sociale*, in “Fiscalità internazionale”;

**Sommario:** 1. Premessa – 2. Concetto di evasione ed elusione tributaria – 3. L'indirizzo all'interno dell'Unione Europea - 4. La rilevanza penale delle condotte evasive - 5. Esterovestizione ed elusione fiscale internazionale: la posizione dello Stato Italiano – 6. Implicazioni fiscali e riflessi delle norme antiriciclaggio.

## 1. Premessa

Nelle legislazioni nazionali, la distinzione tra elusione ed evasione fiscale rappresenta un aspetto rilevante sia sotto il profilo sostanziale che sotto il profilo sanzionatorio.

## 2. Concetto di evasione ed elusione tributaria

### 2.1 Caratteristiche dell'evasione e dell'elusione tributaria

Molti Stati, in ambito tributario, distinguono fra evasione ed elusione fiscale dove l'evasione è riconosciuta essere fraudolenta e al di fuori dei limiti posti dalla legge, mentre l'elusione rientra nell'ambito di tali limiti anche se l'utilizzo della norma è stata prevista, dal legislatore, con differente ambito applicativo.

L'elusione è caratterizzata dall'“aggiramento” della norma tributaria, allo scopo di conseguire un vantaggio fiscale e dalla ostensione di fatti veri, l'evasione è invece connotata dalla diretta violazione di una norma tributaria, dal fine di sottrarre materia imponibile all'accertamento o al pagamento della imposta dovuta e dalla fraudolenza del comportamento nell'occultare fatti veri o nel far apparire ( ad esempio mediante atti giuridici simulati) una situazione diversa da quella reale.

L'evasione può verificarsi quando il contribuente non rispetta le norme fiscali e, per esempio, non corrisponde quanto effettivamente accertato e dovuto o non si riescono a stabilire i fatti o gli elementi che comportino una tassazione oppure quando vengono deliberatamente presentati dichiarazioni e documenti falsi, o siano documentate operazioni inesistenti (tali per cui si crea l'apparenza della effettività di un'operazione, quando invece quest'ultima non è mai stata posta in essere). Secondo l'OCSE semplicemente rientrano nell'ambito dell'evasione fiscale tutte quelle azioni intraprese dal contribuente che non rispettano la legge e sono svolte con l'intenzione di evitare il pagamento delle imposte. Nell'ambito dell'evasione fiscale poi occorre effettuare una graduazione tra le omissioni meno gravi quali l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali e le più gravi quali la frode fiscale secondo cui vengono presentate false dichiarazioni, falsi documenti o si simulano operazioni.

L'elusione fiscale non è una esplicita contravvenzione alle regole; si tratta di una riduzione dell'obbligo fiscale mediante il ricorso a mezzi legali. In genere si concretizzano situazioni poste in essere per mezzo di alterazioni artificiali relativamente ai redditi personali o agli affari di un contribuente al fine di trarre vantaggio dalle anomalie o mancanze nella norma fiscale.

In assenza di regolamentazione è possibile trarre vantaggio da certe operazioni, benefici fiscali o incentivi, conseguendo effetti non previsti dal legislatore.

E' difficile distinguere l'elusione fiscale da una riduzione della tassazione, poiché anche la pianificazione fiscale, allo stesso modo, persegue il fine di una riduzione dell'obbligazione fiscale di un contribuente. Tuttavia mentre la pianificazione può rimanere coerente con il fine perseguito dalla norma fiscale, l'elusione è sempre contraria alle intenzioni e allo spirito della legge.

## **2.2. La Giurisprudenza Italiana in tema di elusione fiscale**

Il 23 dicembre 2008 la Corte Suprema di Cassazione a sezioni unite ha depositato due decisioni, la 30055 e la 30057, che parzialmente ridefiniscono precedenti orientamenti della Corte, estendendoli.

In particolare le Sezioni Unite hanno riformato le conclusioni raggiunte nelle precedenti decisioni del 2008, stabilendo l'esistenza di un generale principio di antielusione (cioè del principio di abuso di diritto). Comunque le due decisioni del 23.12.2008 hanno affermato che, in materia di tassazione diretta, la fonte del predetto principio deve essere trovata nelle norme costituzionali che sottendono la legislazione italiana, piuttosto che nelle leggi (e giurisprudenza) Europea. Specificatamente, il principio di capacità contributiva (art. 53 par 1 Cost.) e la capacità contributiva progressiva (ibidem, par 2) sono le basi sia delle leggi che impongono tasse che di quelle che prevedono sgravi.

Quindi l'abuso di diritto è incorporato nelle fondamentali regole fiscali, laddove al contribuente non è permesso ottenere un illegittimo risparmio fiscale attraverso un uso artificiale delle formule legali, qualora non vi sia altro motivo sostanziale che evitare le tasse.

Le conclusioni della Suprema Corte ut supra rafforzano la posizione delle autorità fiscali italiane nei casi pendenti. Affermando un generale principio di non elusione inerente nel sistema legale fiscale italiano, le autorità fiscali dispongono di uno strumento extra per calcolare gli schemi elusivi.

Il generale principio antielusivo trova la propria ragione giustificativa nelle norme costituzionali.

I principi costituzionali della capacità contributiva e della progressività dell'imposizione, che informano l'ordinamento tributario, ostano al conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti attraverso strumenti giuridici, l'adozione ovvero l'utilizzo dei quali sia unicamente rivolto, in assenza di ragioni economicamente apprezzabili, al risparmio d'imposta, anche laddove non ricorra alcuna violazione o contrasto puntuale ad alcuna specifica disposizione. L'indagine del giudice tributario può rivolgersi a differenti temi (nella specie, esistenza, validità e opponibilità dell'attività negoziale del privato nei confronti dell'Erario) rispetto all'iniziale assunto formulato dall'Amministrazione finanziaria (nella specie, disconoscimento di un componente negativo di reddito) all'esito delle deduzioni e allegazioni della difesa del contribuente.

A tali conclusioni è pervenuta la Cassazione, a sezioni unite, con la sentenza n. 30055 del 23 dicembre 2008.

I giudici hanno accolto un ricorso dell'Amministrazione, riconoscendo la legittimità dell'avviso d'accertamento, con argomentazioni, riprese anche nelle sentenze 30056 e 30057, sempre del 23 dicembre 2008, che hanno presentato spunti innovativi sull'annosa questione dell'abuso del diritto. Giova a tal proposito evidenziare che nella giurisprudenza di legittimità, dopo un'iniziale orientamento restrittivo (cfr sentenze 3979/2000, 11351/2001 e 3345/2002), circa l'inesistenza nel nostro ordinamento tributario di una norma generale antielusiva, si è andato consolidando il principio (cfr sentenze 21221/2006 e 25374/2008), mutuato dalla giurisprudenza comunitaria, dell'inopponibilità alla Amministrazione finanziaria degli atti che costituiscano "abuso di diritto", ossia di tutte quelle operazioni poste in essere essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale.

Ad avviso della Cassazione, peraltro, sebbene i principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria riguardino un settore impositivo di competenza comunitaria (l'Iva), anche nell'ambito dell'imposizione diretta, riservato agli Stati membri, occorre rispettare i principi e le libertà fondamentali, contenuti nel Trattato Ce. La sentenza 8772 del 4 aprile 2008 ha ulteriormente confermato il predetto indirizzo interpretativo, che prevede l'estensione a tutta la materia tributaria della clausola antiabuso. L'abuso del diritto, che rappresenta, pertanto, un importante mezzo di contrasto a ogni strumento giuridico utilizzato dagli operatori al precipuo scopo dell'ottenimento di un risparmio fiscale, anche laddove siano coinvolte finalità di contenuto economico, secondo la giurisprudenza *"prescinde da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione. Né comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso"* (Cassazione, sentenza 10257/2008). La stessa Suprema Corte ha, tuttavia, evidenziato che l'onere della prova della pratica abusiva grava sull'Amministrazione finanziaria la quale, nell'assolvere l'obbligo di motivazione degli atti di rettifica e accertamento, non può limitarsi alla formulazione di generici rilievi, dovendo bensì indicare gli elementi a sostegno dell'assunto circa lo scopo elusivo e la carenza di effettività economica dell'operazione contestata (sentenza 25374/2008).

Le sezioni unite, con la sentenza in commento, pur aderendo a quest'ultimo indirizzo giurisprudenziale, fondato, quindi, sul riconoscimento dell'esistenza di

un generale principio antielusivo, hanno affermato che la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, non risiede nella giurisprudenza comunitaria ma negli stessi principi costituzionali su cui si basa l'ordinamento tributario italiano. Secondo la Cassazione, infatti, "*i principi di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e di progressività dell'imposizione (art. 53, secondo comma, Cost.) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi*". Conseguenza di tale corollario è l'affermazione dell'esistenza del principio, che rinviene la propria ragione giustificativa nelle norme costituzionali, in virtù del quale il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera finalità di ottenere un risparmio fiscale.

Le sezioni unite, hanno ricordato, peraltro, che già con la sentenza 25374/2008 era stata evidenziata l'esistenza di un principio generale non scritto, volto a contrastare le pratiche consistenti in un abuso del diritto anche in materie diverse dal diritto tributario; basti pensare alla sentenza delle sezioni unite 23726/2007, nella quale era stata definita come abusiva la pratica di frazionamento di un credito, nella fase giudiziale dell'adempimento, al fine di scelta del giudice competente.

Il principio del divieto dell'abuso di diritto, in virtù del suo fondamento costituzionale, diventa, conseguentemente, come evidenziato da autorevole dottrina, il riferimento normativo da rispettare, scalzando l'articolo 37-bis del Dpr 600/1973, che da norma antielusiva generale diviene solo una norma figlia di tale principio, con l'ulteriore conseguenza che non sarà più possibile sostenere che una determinata operazione non presenti caratteristiche di elusività perché non rientrante nell'alveo della norma.

Secondo la Cassazione, peraltro, tale principio è sempre esistito e non contrasta con esso la constatazione del sopravvenire di specifiche norme antielusive, che appaiono anzi "*mero sintomo dell'esistenza di una regola generale*" (Cassazione, sentenza 8772/2008), per cui l'inapplicabilità a una determinata fattispecie, *ratione temporis*, di una norma che sanziona come elusiva una determinata condotta non preclude la possibilità di rilevarne l'abusività, in considerazione della circostanza che il principio antielusivo coinvolge anche tutte quelle operazioni passate, che all'epoca dei fatti non erano sanzionate come elusive.

L'esistenza del principio antielusivo, inoltre, secondo i giudici di legittimità, non determina alcun contrasto con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'articolo 23 della Costituzione, in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi giuridici posti in essere con l'unica finalità di eludere l'applicazione di norme fiscali. Con la sentenza 30055/2008, le sezioni unite hanno affrontato, infine, la questione relativa alla natura del giudizio tributario e ai poteri d'indagine del giudice tributario, limitati al riscontro della consistenza della pretesa fatta

valere dall'Amministrazione finanziaria con l'atto impositivo, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso enunciati (da ultimo, Cassazione, sentenza 20516/2006).

Secondo i giudici, se l'oggetto della domanda è la pretesa impositiva e non l'accertamento dell'invalidità o dell'inefficacia di un atto negoziale, e se, invece, l'esistenza e l'efficacia del contratto sono dedotti dal contribuente al fine di paralizzare la pretesa dell'Amministrazione, sussiste, in conformità al consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità (sentenze 89/2007, 11550/2007 e 12398/2007) la sicura rilevabilità d'ufficio delle eventuali cause di invalidità o d'inopponibilità all'Amministrazione del contratto stesso, sempre che, ovviamente, ciò non sia precluso, nella fase d'impugnazione, dal giudicato interno eventualmente già formatosi sul punto o (nel giudizio di legittimità) dalla necessità di indagini di fatto.

Nel corso del vasto e profondo dibattito dottrinario e giurisprudenziale sul concetto fiscale di abuso del diritto, a seguito di due ordinanze della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (n. 12301 e n. 12302 del 24 maggio 2006), si è ritenuto opportuno devolvere alle Sezioni Unite le seguenti, ulteriori questioni:

1) se l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, sia legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente o la loro nullità per "abuso del diritto", cioè per l'abusiva utilizzazione di norme comunitarie a scopi impropri;

2) se il giudice tributario, di fronte ad un atto di accertamento in cui si deduca un procedimento negoziale indiretto, possa ritenere comprese nel thema decidendi e rilevare d'ufficio eventuali cause di nullità dei contratti, la cui validità ed opponibilità all'Amministrazione abbia costituito oggetto dell'attività osservatoria delle parti.

Ai suddetti quesiti, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con le tre citate sentenze n. 30055/08, n. 30056/08 e n. 30057/08, ha risposto nel modo seguente:

1) "Ritengono le Sezioni Unite di questa Corte di dover aderire all'indirizzo di recente affermatosi nella giurisprudenza della Sezione tributaria (si veda, da ultimo, Cass. 10257/08 e 25374/08), fondato sul riconoscimento dell'esistenza di un generale principio antielusivo; con la precisazione che la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano. Ed in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e di progressività dell'imposizione (art. 53, secondo comma, Cost.) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi". (Questo aspetto è certamente rivoluzionario perché la Corte di Cassazione sta affermando che è sempre stato così, quindi questo principio coinvolge tutte le operazioni del passato – *ex tunc*).

2) "Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può 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”.

3) “Non contrasta con l'individuazione nell'ordinamento di un generale principio antielusione la constatazione del sopravvenire di specifiche norme antielusive, che appaiono, anzi, come questa Corte ha osservato, mero sintomo dell'esistenza di una regola generale (Cass. 8772/08)”.

4) “Né siffatto principio può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali”.

5) “Nessun dubbio può d'altro canto sussistere riguardo alla concreta rilevabilità d'ufficio, in questa sede di legittimità, delle inopponibilità del negozio abusivo all'erario. Infatti, per costante giurisprudenza di questa Corte, sono rilevabili d'ufficio le eccezioni poste a vantaggio dell'amministrazione in una materia, come è quella tributaria, da essa non disponibile (da ultimo, Cass. sent. n. 1605/08)”.

Resta doveroso osservare che la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, con la sentenza 1465 del 21 gennaio 2009, ha posto paletti più precisi in tema di abuso di diritto (contraddicendo, in parte, le sentenze delle Sezioni Unite) stabilendo che non è sufficiente evidenziare l'assenza di motivi economicamente convincenti a fissare l'elusività di una operazione.

La Suprema Corte sostiene che occorre, invece, guardare agli schemi contrattuali messi in atto ed all'evoluzione del quadro giuridico ed alle ragioni di convenienza che non si fermano al perimetro della singola impresa.

Oggetto della controversia è stata una joint-venture internazionale mediante associazione tra la “Piaggio” e la “Daihatsu Motor Company”.

La prudenza usata, questa volta, dalla Suprema Corte comprende un esplicito invito all'amministrazione a tener conto che *“il sindacato antielusivo di fronte a tali strategie non può poi non tener conto dell'evoluzione degli strumenti giuridici necessariamente collegata alle rapide mutazioni della realtà economica nella quale possono trovare spazio forme nuove, non necessariamente collegate a normali logiche di profitto della singola impresa”*.

La sentenza, poi, pone un vincolo preciso all'Amministrazione, chiamata ad indicare quale sarebbe stato l'utilizzo corretto delle forme giuridiche assunte e in che modo il comportamento del contribuente ne costituisca aggiramento.

### **3. L'indirizzo all'interno dell'Unione Europea**

#### **3.1 Norme anti elusive generali e speciali**

In ambito internazionale la pianificazione, l'elusione e l'evasione fiscale si verificano ricorrendo a società holding e altre società veicolo utilizzate ai fini della pianificazione fiscale internazionale per ottenere vantaggi fiscali. Tipici esempi sono le società di assicurazione captives utilizzate per svolgere servizi di assicurazione, trasporto e commercio a favore di società correlate che si trovano in paesi ad alta tassazione, società conduit o veicolo utilizzate per convogliare

flussi di reddito da Stati ad alta tassazione verso Stati a bassa tassazione ed infine le società sham ovvero le così dette “scatole vuote” senza una effettiva attività quali le società domiciliate presso caselle postali per evitare i sistemi anti elusivi internazionali.

Queste holding vengono in genere ubicate in Stati con regimi fiscali privilegiati o in Stati a bassa o nulla tassazione.

Lo strumento privilegiato non è solo il ricorso a quei Paesi classificati come “paradisi fiscali” (che, anzi, proprio in quanto espressamente individuati come tali, incontrano crescenti difficoltà nell'assumere un ruolo realmente attivo nelle transazioni internazionali), ma è, anche, assai diffuso il domicilio, soprattutto negli ultimi anni, in tutti quei Paesi a regime tributario normale che nascondono all'interno della propria legislazione regimi fiscali speciali atti, il più delle volte, unicamente ad attrarre nuovi investitori stranieri.

La principale risposta a questa nuova tendenza internazionale è stata fornita dall'Unione Europea con l'applicazione di norme anti-elusive generali e speciali tali da poter individuare le operazioni di natura elusiva per prevenirle o limitarle; dove per norme generali, ampiamente adottate nei sistemi di civil law, si intendono le norme che stabiliscono ampi principi di natura generale. Il principio generale è quello per cui un contribuente può strutturare i propri affari in modo tale da riuscire a minimizzare il proprio obbligo fiscale (principio riconosciuto in Belgio e in Germania), con il postulato che le amministrazioni fiscali possono disconoscere la forma legale attribuita a una operazione se lo scopo principale è quello di eludere l'imposizione, sostituendo ad essa una costruzione che rifletta l'effettiva situazione che la norma intende assoggettare a tassazione.

In Germania, nell'art. 42 del Codice fiscale, si precisa che: le norme fiscali non possono essere rese inefficaci mediante l'abuso di forme giuridiche. Nel caso di un intenzionale abuso, si configura un obbligo fiscale come si potrebbe, invece, verificare qualora fosse utilizzata una forma legale appropriata. Tale norma verifica che la forma scelta ai fini di perseguire i risultati economici sia quella corretta e, in caso negativo, analizza le ragioni che hanno portato a seguire quel percorso.

Nel Regno Unito per determinare il trattamento fiscale di una particolare transazione si procede tenendo conto di alcuni elementi ossia l'identificazione dei fatti, la corretta classificazione dei fatti legali, l'interpretazione della norma di legge alla luce di una serie predeterminata di operazioni e dell'esistenza di attività senza alcuna rilevanza se non quella di perseguire una riduzione dell'obbligo fiscale.

Accanto alle norme generali molti Stati (tra questi l'Italia – cfr. art. 167 TUIR) hanno anche adottato nella propria normativa interna norme anti-elusive specifiche quali ad esempio la normativa sulle “*Controlled foreign Companies*” adottata proprio in Germania che si propone di prevenire l'accumulo di utili in società residenti in Stati a bassa fiscalità perché, come si è già più volte sottolineato, combattere l'elusione e l'evasione fiscale significa principalmente, per gli Stati, adottare norme contro i paesi a fiscalità privilegiata.

Così il Belgio non permette di dedurre gli interessi, i canoni per l'utilizzo di licenze e gli onorari per prestazioni di servizi pagati a uno stato estero qualora tale reddito non sia tassato in tale Stato.

In Francia, se la società francese non riesce a provare che gli interessi e le royalties pagate a un soggetto con sede in paradisi fiscali sia stato compiuto nel pieno rispetto del principio dell'arm's length, l'importo corrisposto non è deducibile.

In Germania vengono disconosciuti i benefici contenuti in normative e trattati internazionali quando comportano una riduzione ingiustificata delle ritenute tedesche.

L'OCSE, per arginare il problema della elusione ed evasione fiscale, ha raccomandato l'assunzione di particolari misure di politica fiscale nell'ambito della negoziazione delle convenzioni al fine di prevenire l'uso o meglio l'abuso di società base companies e conduit companies che operano al fine di ottenere l'applicazione dei benefici convenzionali qualora tale riconoscimento non sia intenzionale da parte degli Stati contraenti; ha disposto che non vengano conclusi trattati con determinati Stati, che specifiche entità con regimi fiscali privilegiati vengano escluse dall'applicazione di trattati; che si guardi alla trasparenza delle partecipazioni estere e che venga applicata una aliquota minima e il tutto sia guidato dall'idea di buona fede.

Per quanto riguarda l'abuso all'utilizzo dei paradisi fiscali la clausola più conosciuta è quella della limitation on benefits (LOB) . Con l'accettazione di questa clausola gli Stati contraenti sono concordi sul fatto che determinati soggetti, residenti in uno degli Stati contraenti, non potranno usufruire dei benefici convenzionali.

In Italia la necessità di porre un freno all'uso indiscriminato dei rapporti con Stati a bassa fiscalità al solo scopo di ridurre l'imponibile domestico, ha indotto il legislatore a introdurre anche nel nostro Paese una limitazione all'utilizzo dei paradisi fiscali con il D.M. 24 aprile 1992 attuativo dell'art. 11 comma 12 della L. 30 dicembre 1991 n. 413 per cui, all'art. 110 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con D.P.R. 22.12.1986 n. 917, sono aggiunti, in fine, i commi 10 e 11 dove si precisa che non sono ammesse deduzioni di spese e altri componenti negativi derivanti dalle operazioni intercorse tra imprese residenti e società domiciliate fiscalmente in Stati non appartenenti alla CEE e a fiscalità privilegiata ivi compresi gli enti che direttamente o indirettamente controllano l'impresa.

Tali disposizioni non si applicano quando le imprese residenti in Italia, sostanzialmente come in altri paesi europei, forniscono la prova che le società estere svolgono prevalentemente una attività commerciale effettiva ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che hanno avuto un'adeguata preparazione.

Nel 2000 con la legge n. 342 la norma anti elusiva ha subito una prima e sostanziale modifica prevedendo un regime restrittivo per le imprese residenti in Italia per cui non è ammessa la deducibilità delle spese e dei costi connessi ad operazioni intercorse con Stati o territori a regime fiscale privilegiato a prescindere dalla circostanza che fra l'impresa residente in Italia ed il soggetto estero intercorra un rapporto di controllo; ha altresì reso indeducibili spese e altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e tutte le imprese domiciliate fiscalmente in Stati e territori non appartenenti alla UE con regime fiscale privilegiato; ha introdotto e ritenuto

prevalente la normativa delle *Controlled Foreign Companies* per i soggetti che controllano società estere residenti in Stati a fiscalità ridotta<sup>1</sup>.

Per riuscire a disapplicare tutte queste misure anti-elusive a valenza particolare il contribuente deve offrire alla Amministrazione Finanziaria la prova che le ragioni che indussero il legislatore ad ostacolare, limitare o negare la fruizione dei benefici ( deduzioni, detrazioni, crediti di imposta) non sussistono nel caso specifico. Come si legge nella relazione intitolata “ International Tax Avoidance and Evasion” redatta dall’OCSE, in alcuni paesi, quando le transazioni sono condotte con paesi a fiscalità agevolata, subentra il così detto “*shifting the burden of proof*” ovvero l’inversione dell’onere della prova che, solitamente posto a carico dell’Autorità Finanziaria, viene a gravare sul contribuente. In Belgio e Francia, ad esempio, non viene concesso ai propri residenti un trattamento di tassazione preferenziale ovvero la deducibilità dei costi su pagamenti per proprietà di marchi o per altri fattori indirizzati a soggetti residenti al di fuori del territorio dello Stato se il “*debitore non prova che le spese corrispondono a vere transazioni e non sono eccessive*”. In Francia questa regola è applicata anche ai pagamenti provenienti da conti mantenuti presso istituti finanziari situati in paesi a fiscalità agevolata indipendentemente dalla residenza o sede del ricevente il pagamento.

In Italia l’art. 37 bis del decreto n. 600/1973 ha costituito una novità assoluta per il diritto tributario. Esso consiste nella facoltà, accordata all’Amministrazione, di “disapplicare” le specifiche norme anti-elusive (8° comma) in presenza di presupposti e con effetti quanto mai incerti.

I caratteri essenziali dell’istituto della disapplicazione sono tre : il presupposto per l’ottenimento, l’effetto, la procedura. Per ottenere il beneficio della licenza di disapplicazione della legge limitatamente alla propria persona il contribuente deve offrire all’Amministrazione Finanziaria la prova che dimostri che le ragioni empiriche che indussero il legislatore ad ostacolare, limitare o negare la fruizione di uno dei benefici non sussistono nella particolare fattispecie che lo concerne. Nel caso di esito positivo della prova ne deriva la pronuncia favorevole della Amministrazione Finanziaria o, in sua vece, il silenzio assenso (come nell’interpello) che rende non applicabile la norma, che di volta in volta viene in rilievo, nei riguardi del richiedente. La legge non precisa però se l’ovvia efficacia inter partes della pronuncia espliciti efficacia a tempo indeterminato o solo limitatamente ad uno o più periodi di imposta o ad una o più operazioni aventi stessa natura. Nel caso di rifiuto dell’Amministrazione non è chiaro quali rimedi spettino al contribuente; probabilmente valgono gli stessi principi

---

<sup>1</sup> Una breve parentesi sulla definizione di *Controlled Foreign Companies*, termine generalmente utilizzato per identificare un regime volto a prevenire l’accumulo di utili in società residenti in Stati a bassa fiscalità.

Una caratteristica essenziale di tale regime è che esso attribuisce una parte del reddito ritenuto in tale società in capo al socio residente nello Stato che ha adottato il regime CFC. L’utile guadagnato dalla CFC viene, in genere, attribuito ai soci su base proporzionale. Il regime CFC opera qualora vi sia una forma di controllo esercitato dal socio residente nello Stato che applica il regime CFC.

Rientrano in questo regime solo alcuni tipi di redditi, in particolare i redditi da investimento quali i dividendi, gli interessi, e le royalties, i redditi derivanti dagli affitti e le plusvalenze e gli elementi principali sono l’identificazione della società controllata, i soci tassabili, la natura del reddito tassabile e le aliquote applicabili nello Stato di residenza CFC

elaborati da dottrina e giurisprudenza in tema di rifiuto all'esercizio dell'autotutela.

Tutto ciò per individuare ed evitare agevolazioni fiscalmente "distorsive" non penalmente rilevanti ma significative dal punto di vista tributario.

### **3.2 La Giurisprudenza Comunitaria in tema di elusione fiscale**

Premesso che la VI Direttiva europea del 17/05/1977 n. 77/388/CEE non impone ad un soggetto passivo di scegliere tra due operazioni quella che implica un maggior pagamento di IVA, sull'argomento è intervenuta la famosa sentenza HALIFAX della Corte di Giustizia C-255/02 del 21 febbraio 2006.

In tale sentenza, la Corte di Lussemburgo ha elaborato una nozione di abuso in modo del tutto autonoma dalle ipotesi di frode, richiedendo che le operazioni, pur realmente volute ed immuni da rilievi di validità, devono avere "essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale". Tale espressione, riprodotta con non significative varianti nelle diverse versioni linguistiche della decisione, era apparsa, da subito, diversa da quella comunemente ricorrente nella precedente giurisprudenza comunitaria ed in altri testi normativi comunitari, nei quali si è sempre parlato di vantaggio fiscale come scopo esclusivo, o di operazioni compiute al solo scopo di ottenere un risparmio fiscale, ovvero, come nell'art. 11 della direttiva 23 luglio 1990 n. 90/434/CEE, in materia di regime fiscale sulle fusioni, scissioni societarie e conferimento di attivo, il quale autorizza gli Stati membri a considerare il compimento di tali operazioni, ove non effettuate "per valide ragioni economiche", quale presunzione di frode o di evasione.

Questo il dispositivo della citata sentenza, in cui si condensa la predetta definizione di abuso: operazioni come quelle oggetto del procedimento principale costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi e un'attività economica ai sensi della sesta direttiva Cee, poiché *"soddisfano i criteri oggettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, per quanto siano effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico"*; *"la sesta direttiva deve essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo"*; *"perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale"*; *"ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato"*.

La suddetta interpretazione giurisprudenziale comunitaria, proprio per la sua novità e genericità, ha indotto, però, la Corte di Cassazione a riformulare e rimettere alla Corte di Giustizia i seguenti quesiti:

- se la nozione di abuso del diritto, definita dalla succitata sentenza HALIFAX, come operazione essenzialmente compiuta ai fini di conseguire un vantaggio

fiscale sia coincidente, più ampia o più restrittiva di quella non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale;

- se possa essere considerato abuso del diritto (o di forme giuridiche) una separata conclusione di contratti di locazione finanziaria (leasing), di finanziamento, di assicurazione e di intermediazione, avente come risultato la soggezione ad IVA del solo corrispettivo della concessione in uso del bene.

A tal proposito, la Corte di Giustizia, con l'importante sentenza C-425/06 del 21 febbraio 2008, ha dato le seguenti risposte.

a) La sesta direttiva deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale (non esclusivo) dell'operazione o delle operazioni controverse.

Nella motivazione, la Corte spiega che l'abuso può ricorrere anche quando lo scopo di conseguire un vantaggio fiscale sia essenziale, e cioè non esclusivo, il che non esclude l'esistenza dell'abuso quando concorrono altre ragioni economiche;

b) E' sempre compito del giudice di rinvio determinare se, ai fini dell'applicazione dell'IVA, operazioni come quelle in contestazione possano considerarsi rientranti in una pratica abusiva. In sostanza, è sempre compito del giudice nazionale valutare se sussista un'operazione unica, al di là della struttura contrattuale di essa. Infine, è opportuno segnalare che, secondo una pluriennale e consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia (sentenze del 14 febbraio 1995, C-279/93; 13 luglio 1993; C-330/91; 12 aprile 1994, C-1/9; 15 maggio 1997, C-250/95), pur essendo la materia dell'imposizione diretta attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi sono, comunque, vincolati al rispetto dei diritti e principi fondamentali dell'ordinamento comunitario. In conclusione, secondo la giurisprudenza comunitaria succitata, l'abuso del diritto sussiste:

- anche quanto lo scopo di conseguire un vantaggio fiscale sia essenziale, e cioè non esclusivo; il che non esclude l'esistenza dell'abuso quando concorrano altre ragioni economiche;

- sia nel campo delle imposte "armonizzate o comunitarie" (come l'IVA, le accise ed i diritti doganali) sia nel campo delle imposte "non armonizzate o non comunitarie" (come le imposte dirette)

A seguito delle succitate sentenze della Corte di Giustizia di Lussemburgo, si ritiene che, anche nell'imposizione fiscale diretta, pur essendo questa attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi devono esercitare tale competenza nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE.

Non meno importante è la sentenza del 5 luglio 2007, procedimento C-321/05, caso Kofoed, della Corte di Giustizia; la Corte si pone la fondamentale questione, consistente nello stabilire se, in mancanza di una specifica disposizione nazionale che trasponga l'art. 11, n. 1, lett. a) della direttiva n. 90/434/CEE nell'ordinamento nazionale, quest'ultima disposizione possa comunque trovare applicazione nella causa principale. Ebbene, considerata l'interpretazione adeguatrice al diritto comunitario cui sono obbligati i giudici nazionali, la risposta è che spetta al giudice del rinvio nazionale esaminare se esista, nel diritto interno, una disposizione o un principio generale in base al quale l'abuso del diritto sia vietato ovvero se esistano altre disposizioni sull'elusione fiscale che possano essere interpretate conformemente all'articolo

11, n. 1, lett. a) della direttiva n. 90/434/CEE. Insomma, *"spetta al giudice del rinvio verificare se, nella causa principale, ricorrano le condizioni per l'applicazione di tali disposizioni nazionali"*. In secondo luogo, per contrastare comportamenti abusivi posti in essere dai contribuenti, la Corte stabilisce che non potranno comunque disconoscersi in toto gli atti e i negozi giuridici posti in essere soltanto perché gli stessi sono effettuati per esclusive ragioni fiscali. Infatti, il punto 30 della sentenza C-321/05 così si esprime: *"Analogamente, la Corte ha già avuto occasione di precisare che risulta dall'art. 2, lett. d), nonché dalla struttura generale della direttiva 90/434 che il regime tributario comune che essa istituisce, il quale comprende diverse agevolazioni fiscali, si applica indistintamente a tutte le operazioni di fusione, scissione, conferimento di attivo e scambio di azioni, prescindere dai loro motivi, siano essi finanziari, economici o puramente fiscali"* (v. sentenza 17 luglio 1997, causa C-28/95, Leur-Bloem, punto 36). Ancora più netta è l'affermazione per quanto riguarda il comparto dell'imposta sul valore aggiunto; così si legge, infatti, nel punto 60 della sentenza C-255/02: *"Operazioni come quelle oggetto del procedimento principale costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi e un'attività economica ai sensi degli artt. 2, punto 1, 4, nn. 1 e 2, 5, n. 1, e 6, n. 1, della sesta direttiva, poiché soddisfano i criteri oggettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, per quanto siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico"*.

#### **4. La rilevanza penale delle condotte evasive.**

##### **4.1 Le condotte evasive**

Diverse dalle condotte elusive, le condotte evasive, invece, possono ricoprire ipotesi penalmente rilevanti e sono classificate con il nome di reati tributari.

In Italia, quando si parla di condotte poste in essere al fine di evadere le imposte, rileva, quale principale norma di riferimento, il D.L.vo n. 74 del 2000 rappresentante la nuova disciplina in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto emanata a norma dell'art. 9 L. 25.06.1999 n. 205.

Tale previsione normativa è strutturata in cinque titoli di cui uno dedicato alle definizioni generali di fatture, elementi attivi e passivi, dichiarazioni ivi compresa la nozione di evasione di imposta e imposta evasa; due capitoli risultano dedicati ai delitti veri e propri in materia di dichiarazione e in materia di documenti e pagamento di imposte; da ultimo vengono previste disposizioni comuni, indicazioni sui rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e disposizioni di coordinamento.

##### **4.2 I delitti in materia di dichiarazione (disciplinati nel titolo II capo I)**

I delitti in materia di dichiarazione sono suddivisi in quattro fattispecie di tre di natura commissiva, rispettivamente previsti agli artt. 2, 3 e 4, ed uno di natura omissiva, descritto all'art. 5.

I delitti di natura commissiva, essenzialmente, si estrinsecano in un falso ideologico in scrittura privata, mentre il delitto di natura omissiva è caratterizzato dalla mancata presentazione di una delle dichiarazioni ritenute rilevanti dove le dichiarazioni ritenute rilevanti non sono tutte quelle tributarie ma unicamente quelle annuali previste ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Non sono, pertanto, ritenuti importanti, ai fini penali, le dichiarazioni aventi ad oggetto tributi di natura diversa o le dichiarazioni relative all'Irap (imposta regionale sulle attività produttive), quelle presentate una tantum di inizio, di variazione o cessazione di attività relative all'IVA (che il contribuente attua per portare a conoscenza dell'Ufficio finanziario accadimenti e dati identificativi ad essi relativi), le dichiarazioni periodiche di IVA (mensile o trimestrale) nonché quelle straordinarie che debbono essere presentate a seguito di eventi anomali nella vita del contribuente quali liquidazione, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, trasformazione, fusione, scissione, perché non annuali o legate ad eventi imprevedibili (Cass. SS.UU. n. 27/2000).

Da ultimo, non potrà costituire responsabilità penale per il contribuente una dichiarazione non sottoscritta dal contribuente medesimo o da chi ne ha la rappresentanza legale redatta su stampati non conformi ai modelli approvati.

Contrastanti le opinioni sulla rilevanza penale della dichiarazione annuale presentata dal sostituto di imposta (autorevoli commentatori ritengono che manchi il fine evasivo in quanto nel non dichiarare compensi soggetti a ritenuta di imposta, pur sottraendosi ad un preciso adempimento fiscale, non è rinvenibile il fine evasivo) e delle dichiarazioni delle società di persone, fungendo la dichiarazione annuale presentata dalle stesse come unico riferimento per l'accertamento e la determinazione dei redditi da imputare direttamente ai soci ed agli associati in capo ai quali ha luogo l'imposizione diretta.

I reati in materia di dichiarazione, pur indicando "*chiunque*" come soggetto attivo del reato, sono reati propri e quindi possono essere commessi solo dai contribuenti tenuti alla presentazione di una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi e all'imposta sul valore aggiunto.

Per l'individuazione di tali soggetti si dovrà ricorrere alle norme tributarie in quanto la norma penale "*in bianco*", individuata la condotta e la sanzione, lascia alla norma tributaria il compito di indicare coloro che rivestono tale qualifica alla luce anche del D. Lgs. 8 giugno 2001 n. 231. Nel caso in cui ricorra una delega di funzioni delle obbligazioni fiscali a persona competente, che può aversi limitatamente agli obblighi di documentazione e di versamento e non anche per l'adempimento di quelli in materia di dichiarazione (in quanto l'obbligo di fedeltà della dichiarazione grava personalmente sul contribuente) deve ritenersi sussistere la penale responsabilità del legale rappresentante di una persona giuridica laddove, nonostante l'avvenuto trasferimento, le incombenze fiscali non siano adempiute.

Il bene giuridico protetto dal legislatore non è la trasparenza fiscale ma la tutela degli interessi patrimoniali dello Stato la cui diretta lesione è elemento costitutivo del reato.

La lesione si verifica quando l'imposta viene evasa ovvero quando "*ricorre una differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione, ovvero tra l'intera imposta dovuta, nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine*"; questa definizione contenuta nell'art. 1 del decreto, invece di chiarire la portata della fattispecie, tocca la spinosa questione dell'imposta evasa calcolata sulla imposta dovuta.

Il Giudice penale deve quindi procedere per verificare l'eventuale superamento delle soglie di punibilità e per determinare l'ammontare dell'imposta evasa attraverso una verifica che può venirsi anche a sovrapporre con quella che si effettua avanti al Giudice tributario; infatti (come si legge nell'art. 20 del D. Lgs 74/2000) i due processi non possono essere sospesi anche quando sono pendenti contemporaneamente sugli stessi fatti.

Tale indipendenza dei giudizi deriva anche da diverse definizioni di imposta evasa: il giudice penale nella quantificazione, pur dovendosi basare sui principi fissati in materia dalla normativa tributaria, deve disapplicare quelle disposizioni che contengono elementi presuntivi sul piano sostanziale e su quello della prova. L'imposta evasa, penalisticamente rilevante, è data dalla differenza fra l'imposta indicata dal contribuente nella dichiarazione ed il tributo effettivamente dovuto in relazione al risultato economico conseguito e determinato - sulla base delle risultanze probatorie emerse nel processo - dalla contrapposizione dei ricavi e dei costi d'esercizio fiscalmente ed astrattamente detraibili.

Fondamentale è stabilire il momento consumativo dei reati previsti agli articoli 2, 3 e 4.

I reati "di dichiarazione", pur essendo costituiti da una necessaria fase preparatoria e pur attuandosi con una condotta bifasica, hanno una natura istantanea e si perfezionano necessariamente con la presentazione all'Amministrazione finanziaria della dichiarazione annuale fraudolenta.

Tutto ciò che precede questo momento, anche laddove presenti i requisiti richiesti dall'art. 56 c.p., non è punibile.

Diverso il discorso per il reato previsto e punito dall'art. 5 del decreto, questo, essendo un reato omissivo (omessa dichiarazione), porta il momento consumativo a coincidere con lo spirare del termine di tolleranza di novanta giorni successivi alla scadenza dei termini di presentazione delle dichiarazioni annuali previsti dal D.P.R. 322/1998 e differenziati a seconda del tipo di dichiarazione della categoria di appartenenza del soggetto obbligato e delle modalità di presentazione.

#### **4.3 I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte (disciplinati nel titolo I capo II).**

La ratio dell'incriminazione è quella di reprimere il grave fenomeno della emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, utilizzabili dai destinatari per evadere le imposte sui redditi o l'IVA.

La fattispecie in esame, costruita come una figura autonoma di reato prescinde dalla successiva effettiva utilizzazione delle fatture o degli altri documenti falsi da parte del terzo ed è, a maggior ragione, del tutto svincolata dal conseguimento o meno di evasione d'imposta da parte di questi. Da ciò emerge che l'ipotesi delittuosa in oggetto è qualificabile come reato di mero pericolo avente la funzione di assicurare la tutela anticipata dell'interesse dell'erario nei confronti di comportamenti non di per sé evasivi, ma certamente propedeutici all'evasione stessa e, comunque, intrinsecamente insidiosi e connotati da una spiccata potenziale lesività per gli interessi dell'erario.

Il soggetto attivo del reato può essere chiunque e, quindi, non soltanto il soggetto passivo dell'IVA tenuto in quanto tale alla emissione di fattura o altro

documento equipollente, ma anche chi, pur non rivestendo tale qualifica, emetta documenti fiscalmente utilizzabili da altri per fini di evasione.

Si tratta necessariamente di un reato commissivo poiché la condotta si sviluppa con il rilascio o l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Nel linguaggio giuridico penalistico i termini “*emissione*” e “*rilascio*”, riferiti a documenti falsi, sono generalmente utilizzati per indicare l'azione di chi consegna o spedisce a terzi un documento falso.

Nel diritto tributario, i suddetti termini hanno un significato più pregnante. Si parla infatti di “*emissione*” con specifico riguardo alle fatture e di “*rilascio*” con riferimento, invece, ad altri documenti quali ricevute fiscali e scontrini fiscali. Ration per cui è da ritenersi che il legislatore abbia fatto uso della suddetta locuzione proprio nell'intento di far sì che potesse rientrare nell'ambito di applicazione della norma non solo l'emissione di fatture false, ma anche la cessione a terzi di ogni altro genere di documenti fiscali ideologicamente falsi.

Per realizzare la condotta del reato de quo, è indispensabile che il documento esca dalla sfera di fatto e di diritto del cedente mediante consegna o spedizione a un terzo potenziale utilizzatore che non abbia partecipato alla perpetrazione del falso.

#### **4.4 La competenza territoriale**

L'autorità competente per territorio è, per entrambe le tipologie di reato e quando non possa essere stabilita ai sensi dell'art. 8 c.p.p., il giudice del luogo di accertamento del reato, ovvero il giudice del luogo dove è stata presentata la dichiarazione fraudolenta come stabilito dall'art. 18 del decreto.

Il luogo di presentazione della dichiarazione dei redditi si determina una volta risolto il problema della individuazione dello Stato legittimato al prelievo fiscale.

E' facile l'individuazione del Giudice competente quando le transazioni rimangono a livello nazionale, ma quando queste sono a livello internazionale sorge il problema della individuazione dello Stato legittimato al prelievo fiscale relativo ai redditi. Il fenomeno infatti ripropone una “*querelle*” tra lo Stato di residenza del percettore della rendita e il paese da cui promana il reddito: spesso infatti entrambi gli Stati rivendicano il diritto di esigere l'obbligazione tributaria con la conseguenza che i redditi di portata ultraterritoriale vengano sottoposti a doppio gravame con un grave pregiudizio a carico del contribuente. Tale inconveniente viene superato con l'applicazione dei trattati contro la doppia imposizione stipulati fra i vari Stati, conformate al modello di convenzione elaborato dall'OCSE. A tale fine diventa fondamentale la definizione del concetto di residenza fiscale.

L'art. 4 del modello della convenzione OCSE si limita a rinviare alla normativa interna a ciascuno Stato contraente, con l'ovvia conseguenza che non formula una definizione transnazionale di immediata ed intuitiva applicazione.

Secondo la norma convenzionale: “*for the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, undertake laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof*”.

#### 4.5 L'effettiva residenza per le società di capitali

Nell'ordinamento tributario italiano il concetto di residenza delle persone giuridiche è esplicitato nell'art. 73 del TUIR (commi 3, 5-bis, 5-ter e 5-quater) per cui si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. L'oggetto principale è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata”.

Per le società di capitali e gli altri enti soggetti ad imposta sul reddito delle società, l'art. 73 nuovo TUIR stabilisce: *“ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato (comma 3). L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo Statuto”*(comma 4).

Il legislatore fiscale, dunque, ha individuato tre criteri di collegamento fra i soggetti diversi dalle persone fisiche e il territorio: sede legale, sede dell'amministrazione e l'oggetto principale; questi ultimi, come accade per le persone fisiche, per avere rilevanza devono essere mantenuti nel territorio dello Stato per 183 giorni ( 184 in caso di anno bisestile).

Si tratta di condizioni alternative e, pertanto, è sufficiente che una sola di esse si manifestati perché la società o l'ente possano considerarsi fiscalmente residenti in Italia e, conseguentemente, soggetti ad imposizione diretta per i redditi prodotti nel mondo.

*La sede legale*, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto della società, trova la sua definizione nel Codice Civile agli artt. 16 e 46. Dalla combinazione di questi due articoli emerge chiaramente che la sede legale stabilita nell'atto costitutivo o nello Statuto produce effetti giuridici mentre la sede effettiva ha peso solo in via eventuale dal momento che la norma riconosce la facoltà ai terzi di prendere in considerazione anche questa.

Per quanto riguarda la definizione di *sede dell'amministrazione*, espressione contenuta nel D.P.R. 917/1986 (art. 73, comma 5-bis per le società ed art. 5, comma 3 lettera d per gli enti), indica il luogo dal quale provengono gli impulsi volitivi inerenti all'attività amministrativa delle società ed enti. Autorevole dottrina ha individuato una serie di indicatori per l'attribuzione della residenza, riconducibili, essenzialmente, alla residenza degli amministratori (e, se la maggior parte degli amministratori avranno residenza in Italia, la società potrà vedere attratta la sua sede dell'amministrazione in Italia).

Altrettanta autorevole dottrina ha sostenuto che, qualora sussistessero prove dello spostamento effettivo di tutti gli amministratori nella sede estera – biglietti aerei, taxi, *et similia* - nel giorno fissato per l'adunanza dell'organo, non potrebbe negarsi la sede dell'amministrazione e quindi la residenza fiscale all'estero.

Una valutazione a parte va eseguita per la figura professionale di chi riveste la suddetta carica, evidenziando in questo un chiaro riferimento alle trust

companies (società generalmente residenti in paradisi fiscali che offrono domiciliamento a società ed enti). Quando l'amministrazione di una società è affidata ad una trust company, la sede degli impulsi volitivi in cui si sostanzia l'amministrazione ha ufficialmente sede all'estero. Affermazione che andrà verificata caso per caso in relazione al trust agreement stipulato tra la società che "esternalizza" la sua amministrazione e la trust company. Quando infatti gli amministratori sono limitati nel loro potere decisionale dai soci e dipendono dalle direttive impartite loro da questi ultimi sarà difficile riconoscere la residenza fiscale della società all'estero. Stesso discorso vale quando la trust company e la società stipulano gli "indemnity agreements" con cui i professionisti della trust company sono sollevati da ogni responsabilità di tipo giudiziale e patrimoniale che potrebbe scaturire dagli atti compiuti nell'esercizio delle funzioni amministrative. La valutazione diventa invece meno agevole in caso di deleghe del consiglio ad alcuni dei suoi membri, poiché, in questo caso, il giudizio potrà essere espresso solo a posteriori e dopo una attenta valutazione sia qualitativa che quantitativa degli atti amministrativi posti in essere dal consiglio e dai suoi delegati (un elemento valutato negli ultimi scritti dottrinali risiede nel potere di movimentare i conti correnti bancari intestati alle società, nel caso in cui i membri del consiglio di amministrazione siano residenti in località diverse; per stabilire la sede dell'amministrazione della società si guarda all'amministratore che può, avendone ampia delega, movimentare i conti bancari intestati alla società).

*L'oggetto principale*, richiamato dall'art. 73 del TUIR ed anche ripreso dall'art. 5, è il terzo incerto principio per stabilire la residenza di una società.

Tale criterio infatti sembra, ad una prima lettura, utile punto di riferimento ma, in pratica, la valutazione non presenta pronta soluzione. Ad esempio sorge un problema di non semplice soluzione nel caso in cui si debba determinare la residenza di società estere che hanno un atto costitutivo rispondente ai requisiti richiesti nel nostro ordinamento, da cui si deduce che l'oggetto principale è localizzato all'estero, ma di fatto la reale attività viene svolta in Italia.

Su questo criterio la dottrina e la giurisprudenza forniscono soluzioni non univoche.

La dottrina, convalidando una applicazione pedissequa della norma, ritiene prevalente il contenuto dell'atto costitutivo. La giurisprudenza, d'altro canto, riconosce la prevalenza del criterio sostanziale (dove è svolta l'attività reale) su quello formale (luogo dove ha sede l'attività relativa all'oggetto principale indicato nell'atto costitutivo).

Alla luce della contraddittorietà delle soluzioni fornite, in conclusione, la determinazione della residenza fiscale di una società resta per il diritto tributario un nodo irrisolto di non sempre facile soluzione.

Altro problema è la doppia residenza fiscale, fenomeno che si verifica sia nel caso in cui un contribuente risulti risiedere in due Stati, in forza della normativa interna di entrambi, sia quando il reddito di provenienza estera di un contribuente residente in uno Stato è assoggettato a tassazione in entrambi i paesi, quello di residenza del percettore e quello di provenienza della rendita.

Indipendentemente dalla ricorrenza di una delle due ipotesi, con la doppia residenza sorge un conflitto di potestà impositiva risolvibile solo con l'individuazione del luogo della direzione effettiva dell'ente.

Questo criterio, adottato in linea di massima da quasi tutti gli Stati aderenti all'OCSE, risulta spesso inadeguato alla risoluzione delle controversie. La definizione della *“direzione effettiva dell'ente”* come *“the place of the effective management will ordinarily be the place where the most senior person or group of persons makes its decisions”* (paragrafo 24 del commentario all'art. 4 dell'OCSE) lascia spazio a numerosi dubbi cagionati dalla sua incompletezza nel riportare esempi pratici o nel richiamare ipotesi ricorrenti nella prassi.

Di dubbia soluzione infatti appaiono le ipotesi, frequentissime nella prassi, in cui le decisioni fondamentali sono assunte in video conferenza, oppure in cui le società svolgono attività di mero godimento (per esempio hanno come unica attività il possesso di un bene immobile), oppure le ipotesi in cui le società hanno *“l'alta direzione”* costantemente in movimento; in tutti questi casi infatti la sede della direzione effettiva, secondo la definizione dell'OCSE, può essere localizzata in uno o più paesi contemporaneamente.

Nella maggior parte dei casi, comunque, la sede di direzione effettiva si identifica con il luogo in cui le persone più importanti prendono le decisioni, oppure con il luogo in cui sono determinate le strategie dell'azienda nel suo complesso ma, ad oggi, non è ancora possibile convenire su una regola definitiva per stabilire la sede effettiva di direzione di un ente ed occorre esaminare ogni singola fattispecie.

Vista l'incompletezza di questo criterio, l'Italia è uno dei paesi aderenti all'OCSE che si è dissociata dall'applicazione dello stesso preferendo una nozione di *“sede di direzione effettiva”* dell'ente in linea con la definizione di sede della amministrazione (art. 73 TUIR).

Come provare dunque che una società abbia la residenza in Italia affinché questa sia assoggettabile alla tassazione italiana e in caso di mancato versamento si configuri l'evasione fiscale?

La sede di una società viene indicata nell'atto costitutivo della stessa.

La prova che una società non abbia la residenza all'estero, come dichiarato nell'atto costitutivo, ma in Italia grava sulla Amministrazione finanziaria che baserà una prima verifica sulla sussistenza nello stato estero di una stabile organizzazione.

Il concetto di stabile organizzazione trova una sua definizione nel modello OCSE che viene recepito nei trattati stipulati con l'Italia, in particolare all'art 5 del Modello di convenzione fiscale sui redditi e sul patrimonio.

In particolare l'art. 5 definisce la stabile organizzazione come *“una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività”*, caratterizzata dalla permanenza degli affari, dallo svolgimento di una attività economica nel suo complesso o in via parziale nonché dallo svolgimento di affari.

Tutti questi elementi sono provati dalla presenza costante in loco di una sede di direzione, di uffici, di laboratori o officine e di personale di cui la società ha il diritto di utilizzo legalmente riconosciuto dalla legge o da un contratto.

La sporadica presenza presso una sede di affari estera o la mera disponibilità della medesima senza l'utilizzo non potranno configurare una stabile organizzazione.

Si deve sottolineare, inoltre, che le norme specifiche che determinano la definizione di stabile organizzazione variano da Stato a Stato. Per esempio in Belgio è considerato stabile organizzazione anche un magazzino adibito al

deposito merci; in Francia si identifica con il compimento di un ciclo completo di attività economiche.

Negli Stati Uniti, invece, tutto ciò che costituisce commercio e attività economica all'interno dello Stato è tassabile con l'unica deroga riguardante la stipula di un trattato per cui possono essere tassati i redditi derivati da una stabile organizzazione, così come definita nello stesso trattato.

In Italia la definizione di stabile organizzazione nasce nel gennaio del 2004 con la riforma IRES ed è basata sui criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni.

L'Italia ha riconosciuto la rilevanza del modello OCSE con riferimento alla definizione di stabile organizzazione e ha trasfuso il concetto nell'art. 162 TUIR che recita: *“fermo restando quanto previsto dall'art. 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446 l'espressione “stabile organizzazione” designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato”*.

Facendo propria la definizione dell'OCSE, l'Italia ritiene sussista una stabile organizzazione quando ci sia una sede di affari fissa per mezzo della quale viene esercitata l'attività dell'impresa in modo autonomo grazie ad una organizzazione strumentale amministrativa e contabile.

E' irrilevante, ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione, la dimensione o l'assetto di tale organizzazione o il tipo di attività svolta.

Qualora l'Amministrazione Finanziaria, gravata dell'onere della prova, riscontri che la sede della società all'estero, così come indicata nell'atto costitutivo, risulta sede effettiva di affari, non potrà ritenere assoggettabile alla tassazione italiana la società in oggetto, a meno che sulla base di una nuova verifica avente ad oggetto gli organi sociali (l'assemblea, gli amministratori e il collegio sindacale) e in particolare modo il luogo dove questi materialmente si trovano, non riesca a dimostrare che la residenza fiscale effettiva, è in Italia.

Ovviamente per società si intendono le società di capitali ovvero la società per azioni, la società in accomandita per azioni e la società a responsabilità limitata innovate dal decreto legislativo n. 6 del 17 gennaio 2003.

L'assemblea è un organo sovrano della società le cui decisioni hanno una triplice funzione: funzione di impulso e controllo degli organi sociali, funzione normativa e funzione dispositiva degli interessi dei soci rientranti nell'ambito del rapporto sociale.

I soli limiti ai suoi poteri sono quelli dettati dalla legge e dallo statuto e, perciò, al di fuori di questi limiti, essa è libera di osservare le formalità prescritte, di assumere tutte le deliberazioni che siano utili nell'interesse sociale.

A nostro sommo giudizio, l'indirizzo assunto dall'Amministrazione Finanziaria (in applicazione della previsione di cui all'art. 73, comma 5-bis TUIR) di attrarre alla tassazione italiana i redditi prodotti da società domiciliate all'estero sull'unico presupposto della residenza nel Paese degli amministratori o del fatto che le adunanze del consiglio o delle assemblee siano tenute in Italia, appare quanto mai labile e, sotto altro profilo, contrario alla norma interna e comunitaria. Infatti, la Direttiva Comunitaria – dalla quale è stata recepita la novella del D. lgs n. 6 del 17 gennaio 2003 – consente la facoltà - per i soci o azionisti costituenti la società – di prevedere, nello statuto, lo svolgimento delle assemblee ovunque, purché nell'Unione Europea; su questo presupposto una

società estero residente, per il solo fatto di aver indetto le riunioni assembleari in Italia, non può vedersi chiamata a rispondere dell'obbligazione fiscale nel nostro Paese.

Pur avendo ad oggetto la disputa su altro requisito, per analogia, la Causa C-212-97, *Centros Ltd. V. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*, sentenza del 9 marzo 1999 della Corte di Giustizia delle Comunità Europee ("CGCE")<sup>2</sup>, può confortare l'orientamento anzi dedotto.

Il diritto societario comunitario, la cui fonte principale è il Trattato CE, promuove il reciproco riconoscimento di società e persone giuridiche ed assicura alle società la stessa libertà di circolazione garantita dal Trattato di Roma alle persone fisiche.

Il riconoscimento della "libertà di stabilimento delle società", ai sensi dell'articolo 43 del Trattato CE, comporta, da una parte, il diritto per i cittadini dell'Unione Europea (nonché per le persone giuridiche ad essi equiparate ai sensi dell'articolo 48) di costituire e gestire imprese, e in particolare società, alle condizioni definite dalla legislazione del Paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini (c.d. "diritto di stabilimento primario") e, dall'altra, il diritto di aprire agenzie, succursali o filiali sul territorio di uno Stato membro (c.d. "diritto di stabilimento secondario").

Come è stato correttamente evidenziato dalla dottrina prevalente, peraltro, il Trattato CE non affronta il problema della legge regolatrice delle società; esso viene dato per risolto e, dunque, lasciato alla disciplina prevista dalle varie norme nazionali di diritto internazionale privato, che aderiscono alla "teoria del luogo della sede" o alla "teoria del luogo di costituzione". Analogamente, non è stato disciplinato il reciproco riconoscimento delle società, tanto è vero che l'articolo 293 (già articolo 220) del Trattato CE prevede che a tal fine gli Stati membri avvieranno appositi negoziati.

Ora, fra i postulati della libertà di stabilimento delle società v'è, fra le altre cose, la libertà di trasferimento della sede sociale. Proprio su quest'ultimo aspetto, la sentenza *Centros* della Corte di Giustizia appare segnare un passo significativo, superando una precedente giurisprudenza della stessa CGCE.

Nel dettaglio, i coniugi Bryde, cittadini danesi residenti in Danimarca, costituivano in Inghilterra, ai sensi della legge inglese, una società di capitali (*Centros*), indicando quale sede principale della società l'abitazione inglese di alcuni amici. La loro intenzione non era di svolgere la propria attività d'impresa in Inghilterra (un'attività di *import-export* di vini), bensì esclusivamente in Danimarca, e il motivo della costituzione della società in Inghilterra era solo di evitare l'applicazione delle leggi danesi in materia di società, che prevedono una misura minima del capitale della società molto più elevata di quella prevista dalle leggi inglesi. Costituita dunque la società, i coniugi Bryde facevano richiesta alle competenti autorità danesi di poter registrare in Danimarca una succursale di *Centros* per il tramite della quale svolgere l'attività di impresa in Danimarca. L'Ufficio del Commercio e delle Società danese si rifiutava di registrare la succursale, poiché a suo giudizio non di vera e propria succursale si trattava, bensì di sede principale, con il malcelato scopo di eludere l'applicazione delle norme nazionali inderogabili in tema di capitale minimo. I coniugi Bryde facevano ricorso contro la decisione di diniego dell'Ufficio del

---

<sup>2</sup> in *Dir. com. sc. int.*, 1999, 488

Commercio e delle Società, ma il tribunale di primo grado (*Oestre Landsret*) rigettava il loro ricorso. Il giudice dell'appello (*Hoejesteret*) sollevava la seguente questione pregiudiziale dinanzi alla CGCE: “è compatibile con l’art. 43 del Trattato CE, anche in considerazione degli articoli 46 e 48, rifiutare la registrazione della succursale di una società che ha la sede legale in un altro Stato membro, è stata legalmente costituita con un capitale minimo di 100 sterline inglesi (circa 1000 corone danesi) ed esiste conformemente alla legislazione di detto Stato membro, qualora la società non svolga alcuna attività d’impresa ma è sua intenzione costituire la succursale così da poter svolgere integralmente la sua attività d’impresa nella nazione dove è costituita la succursale e dove [...] tale procedura può essere considerata come un mezzo impiegato per evitare di versare un capitale sociale minimo di almeno 200.000 Corone danesi (oggi 125.000 Corone danesi)?”

Ritenuto che il rifiuto di registrare la succursale deve essere considerato come un ostacolo ingiustificato alla libertà di stabilimento riconosciuta dal Trattato CE, la CGCE ha dunque esaminato se tale rifiuto possa essere giustificato dall’obiettivo di evitare che in tal modo si eludano abusivamente le norme nazionali sulla capitalizzazione minima delle società dei singoli Stati membri.

Premesso che le quattro libertà fondamentali non giustificano comportamenti abusivi o fraudolenti rispetto alla legislazione dei singoli Stati membri e considerato che il carattere “abusivo” o “fraudolento” di una condotta deve essere valutato alla luce degli obiettivi perseguiti dalle rilevanti disposizioni comunitarie (poiché l’art. 48 del Trattato CE lascia ai soci fondatori la libertà di scegliere l’ordinamento giuridico societario meno restrittivo e si riferisce al luogo dove si trova la sede legale, senza richiedere altri elementi - quale, appunto, lo svolgimento dell’attività economica in quello Stato), la CGCE ha ritenuto che la libertà di stabilimento deve essere garantita anche alle società che non svolgono alcuna attività nello Stato in cui hanno sede legale, ma operano solo nello Stato dove hanno installato una propria succursale.

Dunque non costituisce utilizzazione abusiva del diritto di stabilimento riconosciuto dal Trattato CE costituire una società nello Stato membro le cui norme di diritto societario appaiono meno rigorose e di installare succursali di detta società negli altri Stati membri.

Come detto, per analogia, la pronuncia ben si può valutare anche sotto l’aspetto tributario: purché in assenza di atteggiamenti “fraudolenti” da parte del costituente, l’Amministrazione Finanziaria italiana non può ledere la libertà di stabilimento in altro Paese Comunitario, anche quando in tale territorio viene posta unicamente la sede legale.

Infatti, il funzionamento della assemblea è stabilito dalla legge e, in Italia, può anche essere oggetto di regolamento deliberato dall’assemblea stessa ai sensi dell’art. 2364 comma 1 n. 6.

L’art. 2363 cod. civ. specifica che “l’assemblea è convocata nel comune dove ha sede la società, se lo statuto non dispone altrimenti .. omissis ...”. La convocazione spetta, di regola, agli amministratori o al consiglio di gestione; eccezionalmente spetta al collegio sindacale o al consiglio di sorveglianza o al comitato per il controllo; al presidente del Tribunale in caso di omissione sia degli amministratori e dei sindaci (art. 2367 comma 2); al Tribunale, come organo collegiale, in caso di accertate gravi irregolarità degli amministratori (art. 2409 comma 4).

A norma dell'art. 2371, comma 1, "l'assemblea è presieduta dalla persona indicata nello statuto o, in mancanza, da quella eletta con il voto della maggioranza dei presenti".

Il presidente gode di un minimum di poteri, ossia quello di dichiarare aperta la seduta, di porre in discussione le materie all'ordine del giorno, di dare la parola, di moderare la discussione e, in generale di assicurare l'ordinato svolgimento dei lavori assembleari, oltre che di proclamare il risultato delle votazioni e, infine, di dichiarare chiusa la seduta. A questi poteri la riforma del 2003, nel nuovo testo dell'art. 2371 comma 1, precisa che "*il presidente verifica la regolarità della costituzione, accerta l'identità e la legittimazione dei presenti, regola il suo svolgimento ed accerta il risultato delle votazioni*".

Le deliberazioni sono prese a maggioranza secondo le indicazioni degli articoli 2368-2369 codice civile e vengono espresse tramite la votazione dei soci.

L'art. 2468, comma 4, chiarisce inoltre che il modello legislativo non prevede assemblee speciali al fine di incidere sui diritti individuali dei soci di società a responsabilità limitata. Non vigendo più il principio di uguaglianza fra i soci in tale tipologia di società, l'autonomia contrattuale dei soci può utilizzare i meccanismi più consoni per incidere sul diritto individuale di uno o più di essi.

Questi brevi premesse sul funzionamento degli organi sociali delle società di capitali assumono rilevanza per inquadrare la funzione della prova della localizzazione materiale del centro di affari al fine di stabilire la sede e quindi la residenza di una società.

Le società, costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro dell'attività principale all'interno della Comunità, sono quindi equiparate alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati membri e sono beneficiarie delle disposizioni relative allo stabilimento ed ai servizi.

L'utilizzazione del mutuo riconoscimento nella materia in esame comporta che il legislatore nazionale e l'interprete non possano prescindere dal fatto che un determinato ente esista, sia dotato di una autonoma capacità e svolga talune attività all'interno dell'ordinamento di un altro Stato membro.

Ai fini dell'applicazione del diritto di stabilimento sono irrilevanti le ragioni per cui si decide di costituire una società in uno Stato membro; la Corte, come sottolineato, ha stabilito che non è abuso la costituzione di una società in uno Stato membro al fine di usufruire di una legislazione comunitaria più vantaggiosa, bensì esercizio del diritto di stabilimento, anche se la società svolga la sua attività esclusivamente o quasi in un altro Stato.

Come valutare il fatto che una società con sede all'estero, ma all'interno della Comunità Europea, convochi l'assemblea dei soci in Italia?

L'assemblea dei soci è infatti l'organo sovrano della società che approva il bilancio, nomina e revoca gli amministratori, delibera sulla loro responsabilità e sul loro compenso, se non è stabilito dallo statuto, delibera su altri oggetti stabiliti dalla legge alla sua competenza e approva l'eventuale regolamento dei lavori assembleari.

Come già osservato, l'art. 2363 codice civile, prevede che l'assemblea dei soci sia regolarmente convocata dove ha sede la società o in altro posto previsto dallo statuto.

Dobbiamo ribadire, pertanto ed alla luce del diritto comunitario, che le parole "*in altro posto previsto dallo statuto*" vanno lette riconoscendo la possibilità di

convocare l'assemblea all'estero, ovvero all'interno della Comunità europea senza che ciò comporti dei vizi per la regolarità della convocazione o per la validità della stessa.

La convocazione dell'assemblea dei soci in un paese diverso da quello in cui ha sede la società è quindi un diritto riconosciuto in ambito comunitario e anche dalla normativa italiana (art. 2363 c.c.) e non può essere assunto a prova – come, talvolta, invocato dalla prassi accertativa - utile del fatto che la sede dell'amministrazione della società sia nello Stato membro dove si riunisce l'assemblea.

Il fatto, quindi, che l'assemblea dei soci di una società con sede legale e amministrativa situata all'estero, magari in uno dei paesi CE che garantiscono privilegi fiscali, sia convocata anche per più volte in Italia, non può costituire da sola prova della residenza fiscale della società in Italia.

Ben difficile, pertanto ed in tale prospettiva, la prova circa il presupposto per contestare una evasione o elusione fiscale.

## **5. Esterovestizione ed elusione fiscale internazionale: la posizione dello Stato Italiano.**

### **5.1 Ambiti territoriali e sviluppo di condotte elusive**

Come abbiamo detto, il fenomeno dell'elusione nell'ordinamento tributario può, come è noto, trovare attuazione ogni qualvolta la legge sia strutturata in forme tali da permettere al contribuente il conseguimento degli obiettivi, dalla stessa individuati e delineati in modo diretto, mediante l'artificioso ricorso a strumenti giuridici differenti. Questi ultimi, ove utilizzati in configurazioni integrate e consequenziali ed in assenza di ulteriori e valide ragioni economiche, inibiscono la realizzazione del presupposto di imposta, inteso quale fatto della realtà cui la legge connette una forma di imposizione, destinato, al contrario, a perfezionarsi in condizioni ordinarie, ovvero determinano l'insorgenza delle condizioni per la fruizione di un beneficio fiscale, altrimenti non previsto.

E' di tutta evidenza, pertanto, come la principale caratteristica dell'elusione sia, in un certo qual modo, la "forma libera", ossia la possibilità di trovare attuazione al di fuori di schemi predeterminati ed in contesti predefiniti. Questo, del resto, è l'aspetto forse più insidioso, dal momento che costringe il legislatore a scelte strategiche di non poco momento, il fallimento delle quali può portare alla legittima sottrazione alla tassazione di ingenti quantità di materia imponibile con gli intuibili danni per l'erario in termini di gettito.

Limitando, per comprensibili motivi di economia, l'analisi alle sole imposte sui redditi<sup>3</sup>, si osserva che una generale ripartizione del fenomeno può essere effettuata prendendo a riferimento gli ambiti territoriali nei quali si sviluppano le condotte elusive. Si avrà, pertanto, una elusione interna laddove sia realizzata una serie di atti, fatti o negozi, che manifestano i relativi effetti nell'ambito del territorio dello Stato. Al contrario, si potrà parlare di elusione fiscale internazionale qualora sia fatto ricorso a condotte che coinvolgono, ancorché

---

<sup>3</sup> L'importanza del fenomeno è testimoniata dall'attenzione che le autorità preposte gli dedicano. Sul punto si veda D. Pesole, *Redditi in fuga oltre confine*, in "Il Sole 24 Ore" del 18 agosto 2007, pag. 21.

sotto il mero profilo formale, anche ordinamenti esteri, siano essi comunitari o meno.

E' in questo secondo ambito che si colloca la cosiddetta "esterovestizione", che si sostanzia nell'acquisizione di una formale residenza estera, ai fini tributari, da parte di un soggetto, al contrario, fiscalmente residente nello Stato, allo scopo di sottrarsi all'ordinamento impositivo nazionale<sup>4</sup>. E' intuitivo, come risulterà evidente più oltre, che l'indebito risparmio d'imposta si realizza, di norma, mediante la scelta di uno Stato la cui pressione fiscale, in generale, sia inferiore a quella italiana<sup>5</sup>. Altrettanto frequentemente, tuttavia, si assiste a specifiche operazioni realizzate con l'intervento di soggetti esteri, al fine di sfruttare particolari previsioni contemplate in convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione, che, pertanto, vengono a integrare quel percorso giuridico indiretto attraverso cui si attua l'aggiramento delle norme impositive ordinariamente applicabili al caso concreto<sup>6</sup>.

Le oggettive, maggiori difficoltà in sede di accertamento derivano chiaramente dal coinvolgimento di entità relative ad ordinamenti di altri Stati, circostanza che sovente implica il ricorso a strumenti di cooperazione internazionale evidentemente più complessi rispetto agli ordinari poteri a disposizione dell'Amministrazione finanziaria. Nella consapevolezza di ciò, il legislatore ha predisposto, nello specifico comparto della fiscalità internazionale, una serie assai articolata di disposizioni antielusive speciali che, in quanto tali, dovrebbero agevolare l'attività accertativa in misura maggiore rispetto ad ulteriori disposizioni della specie, di valenza più generale.

Un'adeguata comprensione delle implicazioni elusive del fenomeno dell'esterovestizione non può, tuttavia, prescindere da una pur sintetica disamina dei principali strumenti normativi di contrasto presenti nel comparto della fiscalità internazionale.

## **5.2 Gli strumenti di contrasto all'elusione fiscale internazionale.**

Gli ordinamenti tributari più avanzati sono generalmente dotati di norme volte al contrasto del fenomeno in esame, le quali, tuttavia, si differenziano per ciò che attiene l'ampiezza del relativo ambito di applicazione<sup>7</sup>. La fondamentale

---

<sup>4</sup> In relazione alla cause che rendono possibili fenomeni di elusione fiscale internazionale si veda F. Carriolo, *Utilizzo di holding di diritto estero - Metodologie e rischio di elusione fiscale*, in "La Settimana Fiscale" n. 5/2007, pag. 27, il quale utilizza la sintetica locuzione di "asimmetrie fiscali" tra gli ordinamenti di paesi ad alta incidenza fiscale, paesi a fiscalità privilegiata e paesi intermedi; questi ultimi sono utilizzati al fine di evitare la realizzazione di fatti di gestione che, coinvolgendo direttamente soggetti residenti nei primi due, risultano normalmente destinatari di norme antielusive specifiche o, comunque, sono più frequentemente oggetto di approfondimenti nella fase di accertamento

<sup>5</sup> Il peculiare aspetto è evidenziato da C. Di Gregorio - G. Mainolfi - G. Scazzari, *L'imposta sulle società nell'Unione Europea*, Milano, 2006, pagg. 332 e segg.

<sup>6</sup> L'abuso delle convenzioni fiscali è generalmente conosciuto con il termine anglosassone "treaty shopping". Sull'argomento si veda P. Valente, *Fiscalità sovranazionale*, Milano, 2006, pag. 703, il quale identifica il fenomeno con il particolare e preordinato utilizzo delle asimmetrie esistenti tra gli Stati nella ripartizione delle pretese impositive attuate mediante lo strumento convenzionale, ovvero la scelta del regime più favorevole ove veicolare i flussi reddituali transnazionali; C. Garbarino, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2006, pag. 753, che mette in risalto la necessità di riferirsi ad una dimensione convenzionale e comunitaria di abuso.

<sup>7</sup> C. Di Gregorio - G. Mainolfi - G. Scazzari, op. cit.

ripartizione che è possibile osservare è tra una normativa di tipo generale ed una serie, invece, di disposizioni specifiche. Con riguardo alla prima categoria, una norma di tipo generale ha la caratteristica di poter trovare applicazione in tutte le situazioni in cui siano ravvisati gli estremi di una condotta elusiva. Gli aspetti positivi di una simile tecnica normativa sono chiaramente connessi ad una estrema versatilità e flessibilità, caratteristiche che ne permettono un utilizzo assai ampio e, quindi, efficace. Di contro, è proprio la notevole portata a costituire uno dei principali aspetti negativi. In primo luogo, una disposizione il cui ambito applicativo sia eccessivamente indeterminato potrebbe risultare in contrasto con l'art. 23 della Costituzione, ove è tracciato il fondamentale principio della riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte. Inoltre, anche volendo ammettere che la norma in questione sia stata emanata in ossequio al dettato costituzionale, potrebbe, in ogni caso, essere pesantemente messa in discussione la certezza del diritto, laddove l'Amministrazione finanziaria avesse la possibilità di sindacare, a posteriori, comportamenti formalmente leciti tenuti in qualsivoglia circostanza e contesto dal contribuente.

Anche al fine di ovviare a tali limiti, spesso è fatto ricorso a norme antielusive specifiche, la cui operatività, cioè, è strettamente circoscritta alle fattispecie in relazione alle quali le stesse sono state create. Gli aspetti positivi e, al contrario, le criticità di una simile tipologia di norme sono simmetrici a quelli analizzati per le disposizioni a carattere generale. In particolare, sono superate le potenziali problematiche in ordine alla tassatività della legge che, nel comparto in esame, ha senza dubbio carattere sostanziale, posto che è destinata ad incidere sull'ammontare della base imponibile e, di conseguenza, sull'entità dell'imposta dovuta. Le norme antielusive specifiche, come visto, sono rigorosamente circoscritte alle situazioni in esse analiticamente contemplate, al punto che è legittimamente messa in discussione la possibilità di estenderne la portata mediante un'interpretazione analogica<sup>8</sup>. Tale precisione e completezza, tuttavia, implicano l'importante limite dell'impossibilità di ricorrere alla tipologia di norme in esame per fronteggiare l'inevitabile evoluzione delle condotte elusive, costantemente perfezionate al mutare della legislazione di contrasto, allo scopo di valorizzare gli eventuali spazi che quest'ultima non è in grado di coprire. Tale scenario costringe il legislatore ad un continuo aggiornamento delle fattispecie attratte nell'alveo operativo della norma, che rischia di assumere confini eccessivamente articolati, con inevitabili difficoltà di applicazione. L'esempio più evidente a riguardo è rappresentato proprio dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 che, sebbene dotato di una parte iniziale di portata sicuramente generale, è comunque specificatamente limitato alle fattispecie elencate in corrispondenza del terzo comma, il quale è stato progressivamente integrato nel tempo mediante la previsione di ulteriori casistiche, le cui potenzialità elusive discendono dalla stessa evoluzione della normativa sostanziale delle imposte sui redditi o, più semplicemente, dalla pratica attuazione dell'attività repressiva dell'Amministrazione finanziaria.

---

<sup>8</sup> La problematica dell'interpretazione delle clausole antielusive dell'art. 37-bis è analizzata da S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, pag. 19 e segg., il quale sottolinea che le stesse configurano una "disciplina eccezionale, specificamente riferita ad un'area ben definita di operazioni".

L'ordinamento tributario italiano, pertanto, è dotato esclusivamente di disposizioni antielusive specifiche, il cui ambito di applicazione può variare da una molteplicità di situazioni, sempre, tuttavia, preventivamente individuate, come nel caso dello stesso art. 37-bis, ad una singola fattispecie, per quanto ampia possa risultare. Un esempio di questa seconda tipologia di disposizioni è rappresentato dall'art. 110, settimo comma, del D.P.R. n. 917/1986 in materia di *transfer pricing*, che, al fine di contrastare l'attribuzione di materia imponibile a soggetti passivi al di fuori della competenza dell'ordinamento nazionale mediante l'artificiosa attribuzione di prezzi *intercompany* differenti da quelli riscontrabili in situazioni di libera concorrenza, impone la quantificazione al valore normale dei corrispettivi delle transazioni tra soggetti controllati o collegati, dei quali uno abbia la residenza all'estero<sup>9</sup>.

Il ricorso a norme antielusive specifiche, come anticipato in premessa, risulta particolarmente evidente proprio nel settore della fiscalità internazionale, ove sono presenti disposizioni, afferenti fattispecie di notevole rilevanza, finalizzate ad operare relativamente ad aspetti al di fuori della portata dell'art. 37-bis che, pur se specifico, costituisce il più ampio strumento di cui è dotato l'ordinamento tributario nazionale.

Oltre alla richiamata disciplina dei prezzi di trasferimento, particolarmente significativo è il regime di deducibilità dei costi provenienti da soggetti aventi sedi in territori a fiscalità privilegiata di cui all'art. 110, comma 10, del T.U.I.R.<sup>10</sup>. Le potenzialità elusive di tali tipologie di elementi negativi di reddito scaturiscono dal combinato effetto, da un lato, della notevole difficoltà di esperire le ordinarie attività di accertamento mediante la cooperazione internazionale e, dall'altro, del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello nazionale e, più in generale, alla media dei paesi più evoluti. Per contrastare eventuali condotte illegittime, quindi, la norma inverte l'onere della prova in ordine alla circostanza per cui le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. E' soprattutto il riferimento all'interesse economico che svela la reale *ratio* delle norme, volta ed evitare che le operazioni addebitate al soggetto residente, ancorché abbiano avuto effettiva esecuzione, siano state realizzate con l'intervento (reale) del soggetto domiciliato nel paradiso fiscale all'esclusivo scopo di imputare allo stesso larga parte del margine maturato sulla transazione.

Motivazioni di analogo tenore valgono per la disciplina delle *Controlled Foreign Companies* di cui agli articoli 167 e 168 del D.P.R. n. 917/1986, nell'ambito delle

---

<sup>9</sup> In ordine alle disposizioni in materia di prezzi di trasferimento, la dottrina è generalmente concorde nell'attribuire alle stesse una natura definitiva. E' innegabile, tuttavia, come l'attribuzione *ope legis* del valore normale alle operazioni transnazionali infragruppo abbia tutti gli elementi tipici di una presunzione assoluta. Il richiamo della funzione di qualificazione, quindi, appare un percorso obbligato per ovviare al netto divieto di presunzioni *iuris et de iure* che la Corte Costituzionale ha sancito nel diritto tributario, a salvaguardia del principio di capacità contributiva, sebbene quest'ultimo risulti palesemente violato allorché si imputino elementi positivi di reddito, scaturenti dal valore normale, mai effettivamente realizzati.

<sup>10</sup> La tipologia di soggetti esteri, residenti nei paesi appartenenti alla *black list*, cui si applica la disposizione è stata recentemente integrata con la previsione di cui al comma 12-bis, relativa ai professionisti, inserita dall'art. 1 della L. n. 262/2006, ad ulteriore testimonianza del significativo livello di attenzione riservato dal legislatore al comparto in esame.

quali l'attenzione del legislatore si sposta dalla singola operazione all'intera operatività delle società estera in relazione alla quale, laddove abbia residenza in un paese appartenente alla *black list*, è stabilita l'attribuzione dei relativi redditi alla controllante (o collegata) residente. Anche in questa circostanza, sempre nella salvaguardia del divieto di presunzioni assolute, la legge contempla la possibilità di inibire il descritto automatismo, prevedendo la possibilità di fornire la prova che la società estera non assolve un ruolo elusivo di indebita delocalizzazione delle componenti reddituali positive a favore del soggetto residente. Quest'ultimo, pertanto, mediante interpello preventivo, può dimostrare che la società o altro ente non residente svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nello Stato o nel territorio nel quale ha sede, ovvero, alternativamente, che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati.

La più importante norma antielusiva in materia di fiscalità internazionale, tuttavia, è rappresentata dall'art. 73, terzo comma del T.U.I.R., ove sono delineati i criteri di attribuzione della residenza ai soggetti passivi di imposta. Le molteplici, ed agevoli, possibilità di eludere una definizione di residenza fiscale ancorata alla sola sede legale, ha indotto il legislatore ad integrarla con ulteriori due fondamentali criteri, operanti in modo alternativo al primo e relativi, rispettivamente, alla sede amministrativa ed al luogo di svolgimento dell'oggetto principale. Come risulterà evidente nel paragrafo che segue, la condotta elusiva dell'esterovestizione consiste proprio nell'aggiramento di tali criteri, mediante fatti di gestione privi di alcuna ragione economica se non quella di sottrarre l'intera capacità contributiva di un soggetto passivo, ovvero determinate operazioni rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo, alla potestà impositiva dell'ordinamento italiano.

Talune brevi considerazioni, infine, si rendono opportune in merito all'interposizione fittizia soggettiva nel comparto della fiscalità internazionale. La disposizione di riferimento<sup>11</sup>, in particolare, sancisce l'importante principio in base al quale, in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio, sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona. In ordine alla natura dell'interposizione oggetto della norma la giurisprudenza di legittimità ha oramai raggiunto uno stabile orientamento, volto a circoscriverne la portata alla sola interposizione fittizia<sup>12</sup>. L'art. 37, terzo comma, in esame, pertanto, viene ad assumere una mera valenza rafforzativa della generale previsione dell'art. 1 del T.U.I.R., che individua il presupposto dell'imposta nel possesso del reddito, valenza che permane anche laddove l'interposizione sia effettuata mediante il ricorso ad un soggetto estero. In definitiva, pertanto, qualora sia provata, anche in via presuntiva, l'effettiva titolarità del reddito da parte di un soggetto residente, lo stesso è inevitabilmente attratto ad imposizione sulla base

---

<sup>11</sup> Art. 37, terzo comma, D.P.R. n. 600/1973.

<sup>12</sup> Cass., Sez. Trib., 27 marzo 2002, n. 3345, banca dati "I Quattro Codici BIG", IPSOA; *id.*, 21 ottobre 2005, n. 20398, in "GT, Rivista di Giurisprudenza Tributaria" n. 1/2006, pag. 26, con commento di L. Mariotti, "*Dividend washing*" e norme antielusive. Una chiara distinzione tra interposizione fittizia e reale è contenuta anche in Cass. Civ., Sez. I, 7 ottobre 1992, n. 10937, banca dati "I Quattro Codici BIG", IPSOA.

dell'ordinamento nazionale. Più che di esterovestizione, quindi, nel caso di interposizione fittizia appare più corretto parlare di fraudolento occultamento di materia imponibile, ossia di forme, più o meno sofisticate, di vera e propria evasione d'imposta. Questa affermazione, peraltro, appare avvalorata dalla previsione di sanzioni di natura penale nel caso di emissione ed utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti, circostanza che ricorre, come è noto, qualora, con fine di evasione, l'operazione sia riferita a soggetti differenti da quelli reali e, quindi, nel caso in cui si verifichi un'interposizione fittizia volta ad occultare una delle parti effettivamente intervenute.

### **5.3 Profili elusivi dell'esterovestizione.**

Come si è avuto modo di anticipare, la forma più largamente diffusa di elusione nel comparto della fiscalità internazionale è rappresentata dalla cosiddetta esterovestizione, identificabile quale condotta finalizzata ad occultare la reale residenza nel territorio dello Stato, per beneficiare di regimi impositivi più favorevoli, con riguardo a singole fattispecie ovvero, più in generale, alle conseguenze dell'applicazione del principio della tassazione sulla base del reddito ovunque prodotto, *ex art. 3, primo comma, del T.U.I.R.*<sup>13</sup>

Come è agevolmente possibile ritrarre dalla stessa etimologia del termine, la condotta in esame si sostanzia nell'indebita assunzione di una "veste" estera, tale da implicare l'assoggettamento del soggetto ad ordinamenti tributari più vantaggiosi rispetto a quello nazionale.

Un simile risultato può essere raggiunto mediante una serie di atti, fiscalmente rilevanti, volti ad eludere le disposizioni in materia di residenza che, ovviamente, assumono una valenza centrale<sup>14</sup> ai fini della corretta individuazione del regime impositivo di riferimento<sup>15</sup>.

L'effetto di aggiramento, in particolare, discende dalla formale apparenza di una residenza differente da quella effettiva, raggiunta mediante la realizzazione di talune fasi iniziali dell'esistenza del soggetto passivo come, ad esempio, nel caso di persone giuridiche, la costituzione, ovvero la fissazione della sede legale. Tali circostanze, pur se anch'esse prese in considerazione, almeno parzialmente,

---

<sup>13</sup> I profili elusivi dell'esterovestizione sono messi in evidenza da G. Marino *La residenza in AA.VV., "Diritto tributario internazionale"*, coordinato da V. Uckmar, Padova, 2005, pag. 347, il quale sottolinea il duplice effetto di sottrazione del soggetto passivo al principio della tassazione del reddito ovunque prodotto e, per il reddito realizzato nel territorio dello Stato, dell'indebita applicazione della imposizione proporzionale, riservata ai non residenti, in luogo di quelle progressiva, relativa ai soggetti residenti.

<sup>14</sup> Tale valutazione è coerente con quanto evidenziato dal Commentario al Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, ove è precisato che l'art. 1 dello stesso documento lega l'applicazione della convenzione ai soggetti residenti in uno od in entrambi gli Stati contraenti. Sul punto si veda M. Piazza, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004, pag. 127.

<sup>15</sup> Il particolare aspetto connesso alla fase del trasferimento della residenza da o per l'Italia è oggetto di analisi da parte di E. Vial, *Trasferimento di residenza in Italia di società estera ed esercizio sociale*, in "Fiscalità internazionale" n. 1/2007, pag. 45, il quale richiama le indicazioni contenute nella Ris. n. 9/E del 17 gennaio 2006 in ordine alla circostanza per cui l'efficacia del trasferimento della sede statutaria "è subordinata al duplice rispetto sia delle norme del paese di provenienza sia di quelle del paese di destinazione, nel senso che la continuità giuridica della società è condizionata alla ammissibilità del trasferimento nei due ordinamenti". Sul medesimo aspetto si veda anche R. Baggio, *Perdita ed acquisto della residenza fiscale; quadro d'insieme e aspetti controversi*, in "Riv. Dir. Trib.", 2006, parte I, pag. 537.

dalla legge, hanno, in ogni caso, una valenza meramente formale e si pongono, di norma, in chiaro contrasto con ulteriori elementi di fatto afferenti l'operatività dello stesso soggetto passivo, connotati, al contrario, da caratteristiche sicuramente sostanziali e, per questo, maggiormente indicative degli elementi di collegamento con l'ordinamento nazionale, necessari ai fini del conseguente assoggettamento a tassazione nel territorio dello Stato<sup>16</sup>.

E' proprio su questi ultimi che si concentra il dato normativo, ove la nozione di residenza fiscale è ricondotta a tre situazioni di fatto, tra di loro alternative, indicatrici della effettiva situazione di collegamento del soggetto passivo con l'ordinamento italiano. L'ampiezza di una simile previsione ha chiari connotati antielusivi, avendo quale fine ultimo quello di inibire gli effetti di condotte prive di valenza sostanziale e volte, come anticipato, esclusivamente ad evitare l'assoggettamento ad imposizione sulla base della legge nazionale.

Si considera residente nel territorio dello Stato, in particolare, la persona fisica che per la maggior parte del periodo d'imposta è iscritta nelle anagrafi della popolazione residente o ha nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile, così come, per ciò che attiene le società od enti, si considerano residenti quelle che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

In relazione alle persone fisiche, la definizione degli ulteriori due elementi sostanziali, che integrano, in modo tra loro alternativo<sup>17</sup>, il dato formale della residenza anagrafica, è da ricercare nel codice civile ove, in corrispondenza dell'art. 43, è precisato che il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi, mentre la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale. La previsione, di per sé, come visto, già caratterizzata da una chiara *ratio* antielusiva, è resa di ancor più agevole applicabilità in sede di accertamento per effetto dell'art. 2, comma 2-bis, del T.U.I.R., ove è posta una presunzione di residenza fiscale, salvo prova contraria, dei cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato.

Il contestuale riferimento al domicilio ed alla residenza permette una copertura sufficientemente ampia delle varie situazioni che possono trovare luogo nella realtà. Mentre, infatti, la residenza di fatto coincide con la presenza fisica abituale, ossia prevalente, del soggetto nel territorio dello Stato, ed è, quindi, basata su un parametro tendenzialmente oggettivo, il domicilio ha un carattere

---

<sup>16</sup> In ordine alla valenza dei criteri di collegamento ai fini dell'attrazione di una manifestazione di reddito all'imposizione di un ordinamento tributario nazionale si veda A. Fantozzi, *Il Diritto Tributario*, Torino, 2003, pag. 213, ove gli stessi sono identificati come limite alla facoltà del legislatore nella scelta del presupposto di imposta, che deve presentare legami con il territorio dello Stato, tali da permettere il rispetto del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. Per ciò che attiene i criteri di collegamento adottati ai fini della tassazione di soggetti non residenti, si veda F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 166, ove è evidenziato che per ciascuna categoria di reddito sono previsti i criteri che meglio esprimono il legame con il territorio dello Stato.

<sup>17</sup> La circostanza per cui è sufficiente che sia riscontrata la sussistenza di almeno uno dei tre requisiti descritti è messa in adeguato risalto dalla giurisprudenza. Per tutte si veda la C.T.P. Perugia, 23 novembre 2000, n. 628, banca dati "Codice Tributario", Il Sole 24 Ore, ove sono compendiate copiose pronunce di legittimità in ordine alla valenza dei due concetti di domicilio e residenza.

maggiormente soggettivo, atteso che identifica il complesso di relazioni della persona, siano esse sociali, che affettive che, ancora, economiche o professionali. Il principio è stato oggetto di approfondimento anche ad opera dei giudici europei<sup>18</sup>, i quali, nel caso di una persona con legami personali e professionali in due Stati membri, hanno stabilito come, ai fini dell'individuazione della relativa "normale residenza", debba essere operata, in prima analisi, una valutazione globale dell'insieme di elementi, sia personali che patrimoniali, a disposizione, per poi, qualora permangano aspetti di incertezza, privilegiare il complesso delle relazioni personali<sup>19</sup>, più idonee a rappresentare l'obiettivo dell'indagine, ossia il centro permanente degli interessi. Tale analisi appare significativa in quanto mette in luce, da un lato, la necessità che siano rilevati legami con il territorio dello Stato che invoca la residenza fiscale del soggetto passivo e, dall'altro, che questi legami sussistano in modo permanente, ossia con carattere di stabilità tale da fugare dubbi circa l'esistenza di elementi di collegamento idonei a legittimare l'imposizione.

Una impostazione di analogo tenore si osserva in relazione alle società ed enti, per le quali è conferita rilevanza, in alternativa<sup>20</sup>, alla sede legale, alla sede amministrativa ovvero al luogo di svolgimento dell'oggetto principale dell'attività sociale. Anche in questo caso, in particolare, è evidente la contrapposizione tra la localizzazione della sede legale, contraddistinta da connotati spesso meramente formali, e la valenza accordata agli ulteriori due criteri alternativi, di natura sostanziale. La sede amministrativa, infatti, coincide con il luogo ove sono in concreto adottate le scelte gestionali riguardanti la società. Questo ben può risultare diverso dal luogo ove sono tenute le assemblee dell'organo amministrativo, laddove sia provato che le decisioni adottate in quest'ultima sede costituiscono null'altro che la ratifica di scelte già perfezionate altrove.

Di particolare rilievo, infine, il criterio di collegamento rappresentato dall'oggetto principale svolto dalla società od ente, il cui connotato sostanziale è messo in ulteriore risalto dalle indicazioni contenute nell'art. 73, quinto comma, del T.U.I.R., ove è precisato che per gli enti non residenti lo stesso è individuato sulla base dell'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

In ordine alla valenza dei parametri adottati dalla legislazione italiana, è da evidenziarne la sostanziale coerenza con le conclusioni raggiunte in sede

---

<sup>18</sup> Corte Giustizia CE, 12 luglio 2001, C – 262/99, *Louloudakis*, in banca dati *Juris Data*, Giuffrè.

<sup>19</sup> La richiamata pronuncia fornisce anche un'importante esemplificazione della nozione di relazioni personali, rappresentate, ad esempio, dalla presenza fisica della persona e dei suoi familiari, dalla disponibilità di un'abitazione, e del luogo in cui esse si sviluppano, ossia il luogo in cui i figli frequentano effettivamente la scuola, il luogo dell'esercizio delle attività professionali, quello dei legami amministrativi con le autorità pubbliche e gli organismi sociali "nei limiti in cui i detti elementi traducono la volontà di tale persona di conferire una determinata stabilità al luogo di collegamento, a motivo di una continuità che risulti da un'abitudine di vita e dallo svolgimento di rapporti sociali e professionali normali".

<sup>20</sup> L'importante principio per il quale i tre criteri di collegamento devono essere presi in considerazione in modo tra loro alternativo è ribadito, a più riprese, anche dalla giurisprudenza di legittimità. Per tutte cfr. Cass., Sez. Trib., 26 febbraio 2007, n. 4303; *id.*, 7 novembre 2001, n. 13803, entrambe nella banca dati "*Codice Tributario*", Il Sole 24 Ore.

internazionale<sup>21</sup>. Il riferimento più significativo a riguardo è, ovviamente, rappresentato dal Modello di convenzione contro le doppie imposizioni realizzato dall'OCSE ove, in corrispondenza dell'art. 4, è espressamente richiamato il *place of effective management*, il quale identifica il luogo ove sono effettivamente (e, quindi, non solo formalmente) adottate le decisioni più significative ai fini della vita dell'impresa<sup>22</sup>.

L'evidente impostazione in senso antielusivo delle disposizioni nazionali in tema di residenza di cui al richiamato art. 73 del T.U.I.R., sebbene apparentemente idonea ad inibire ogni tipologia di condotta volta ad occultare l'effettiva residenza nel territorio dello Stato, è stata recentemente (D.L. 223/2006, art. 35 comma 13) interessata da ulteriori modifiche, finalizzate a rendere ancora più intensa l'azione di contrasto a fenomeni di esteroinvestizione<sup>23</sup>. Con l'introduzione, in particolare, dei commi 5-*bis* e 5-*ter* è stata formalizzata la presunzione relativa per effetto della quale, salva prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359 primo comma, cod. civ., nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso art. 73 se, in alternativa, sono controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato, ovvero sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato<sup>24</sup>.

Analogamente, per ciò che attiene i *trust*, è stabilita una presunzione di residenza allorché negli stessi, e negli istituti aventi analogo contenuto, istituiti in Paesi diversi da quelli per i quali è possibile attuare lo scambio di informazioni, almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato, ovvero nel momento in cui, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del *trust* un'attribuzione che importi il trasferimento di

---

<sup>21</sup> Il rapporto tra le previsioni antielusive interne e quelle previste in sede convenzionale è affrontato da A. Fantozzi, *op. cit.*, pag. 222, il quale mette in evidenza come la possibilità di applicare le prime sia subordinata ad una previa verifica della relativa coerenza con le seconde.

<sup>22</sup> In ordine alla tipologia di decisioni rilevanti ai fini della determinazione della sede della direzione effettiva si veda G. Marino, *op. cit.*, pag. 370, il quale, richiamando il paragrafo 24 del Commentario al Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, evidenzia la necessità che si tratti di decisioni relative alla persona, o gruppo di persone, di livello più elevato all'interno dell'ente, con ciò presupponendo, ovviamente, che la natura di simili scelte gestionali risulti particolarmente qualificata dalla posizione apicale del soggetto, o dell'organo collegiale, dal quale le stesse provengono. Pur se condivisibile, il criterio lascia in ogni caso trasparire aree di incertezza, soprattutto ove si consideri la possibilità che alle decisioni di vertice, di natura generale, facciano seguito ulteriori e più specifiche direttive che traducono in concreto le prime e che, quindi, ben possono anch'esse rappresentare un momento significativo nell'ambito delle procedure gestionali dell'ente.

<sup>23</sup> Sull'argomento si vedano G. Corasaniti – P. Dé Capitani, *La nuova presunzione di residenza fiscale dei soggetti Ires*, in "Dir. e Prat. Trib.", 2007, parte I, pagg. 97 e segg., i quali mettono in luce che l'oggetto della nuova normativa è prevalentemente da identificarsi nei redditi "passivi", quali dividendi, canoni, interessi, e plusvalenze finanziarie.

<sup>24</sup> L'importanza della cooperazione internazionale anche per questa tipologia di accertamenti è messa in luce, da ultimo, da M. Trivellin, *Profili procedurali di diritto interno conseguenti alla nuova presunzione di residenza in Italia delle società (art. 73, comma 5-bis, TUIR)*, in "Riv. Dir. Trib.", 2007, parte I, pag. 639.

proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

L'intera configurazione della disciplina in materia di residenza, in generale, e la recente presunzione di residenza delle *holding*, in particolare, tuttavia, mette in luce le principali criticità degli interventi normativi antielusivi nel comparto della fiscalità internazionale, rappresentate da inevitabili problematiche di doppia imposizione, nonché da possibili contrasti con il principio della libertà di stabilimento di cui all'art. 43 del Trattato CE.

In relazione al primo aspetto, la doppia imposizione si manifesta in conseguenza della sovrapposizione dei criteri di collegamento prescelti, alternativamente tra loro, da ordinamenti tributari di Stati differenti. Il rimedio generalmente adottato, di natura pattizia, si realizza mediante la stipula di convenzioni bilaterali, modellate sullo schema OCSE. In questa sede, pertanto, ove sia dubbia la residenza di un soggetto passivo, sono normalmente utilizzati i criteri di collegamento sopra descritti, con la previsione, in caso di fallimento, di una procedura amichevole mediante la quale i paesi contraenti risolvono la controversia di comune accordo.

Per quanto attiene, invece, la potenziale violazione del principio di libertà di stabilimento, evidenziata con particolare riferimento alla novella in materia di residenza delle *holding*, le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate<sup>25</sup> prevengono opportunamente eventuali eccezioni, mettendo in risalto come i criteri di nuova introduzione non rappresentano altro che una esplicitazione del concetto di *effective place of management* ampiamente accolto, come visto, anche in sede internazionale. In merito, peraltro, appare opportuno osservare che anche numerose pronunce della Corte di Giustizia CE confermano la legittimità di più vincolanti disposizioni nazionali, purché giustificate da reali esigenze di prevenire abusi nell'applicazione della stessa produzione legislativa europea<sup>26</sup>, circostanza, peraltro, contemplata anche nel contesto di Direttive<sup>27</sup>.

Sul tema, pare opportuno evidenziare la denuncia redatta dall'Associazione Italiana Dottori Commercialisti di Milano e depositata alla Commissione Europea, Direzione Generale Fiscalità ed Unione Doganale il 9 luglio 2009; con tale atto, l'Associazione richiamata ha lamentato che *“la legislazione italiana, quale risultante dai commi 5-bis, 5-ter e 5-quater dell'art. 73 del TUIR, relativa*

---

<sup>25</sup> Circ. 4 agosto 2006, n. 28/E, paragrafo 8. Le condivisibili affermazioni ivi contenute, in base alle quali *“...gli elementi di collegamento con il territorio dello Stato individuati dalla norma sono astrattamente idonei a sorreggere la presunzione di esistenza nel territorio dello Stato della sede dell'amministrazione delle società in esame. Si tratta, infatti, di elementi già valorizzati nella esperienza interpretativa e applicativa, sia a livello internazionale che nazionale...”*, sono sostenute anche in dottrina da autori tra cui, per tutti, S. Capolupo, *D.L. n. 223/2006: la presunzione di residenza in Italia, “il fisco”* n. 33/ 2006, pag. 1-5069.

<sup>26</sup> Tra le molteplici in tal senso si veda la Corte di Giustizia CE, 12 maggio 1998, procedimento C-367/96, *Athinaiki Chartopoia*, in banca dati *Juris Data*, Giuffrè.

<sup>27</sup> A titolo esemplificativo si veda la Direttiva n. 90/434/CEE, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi e al trasferimento della sede sociale ove, tra i *“considerando”*, è specificato *“...che occorre prevedere la facoltà per gli Stati membri di rifiutare il beneficio dell'applicazione della presente direttiva allorché l'operazione di fusione, di scissione, di conferimento di attivo o di scambio di azioni ha come obiettivo la frode o l'evasione fiscale o ha come conseguenza che una società, a prescindere dalla partecipazione della medesima all'operazione, non soddisfa più le condizioni richieste per la rappresentanza dei lavoratori negli organi delle società...”*.

*alla determinazione della residenza fiscale in Italia di società ed enti, costituirebbe una violazione al diritto comunitario e, in particolare, alla libertà di stabilimento (art. 49 e ss. TFUE), nella misura in cui stabilisce, in presenza di determinati presupposti, una presunzione (sia pur relativa) di residenza in Italia di società ed enti aventi sede in altri Stati membri della UE*”; la questione è in corso di dibattito, come da risposta del 19 gennaio 2010, avendo la Commissione Europea trattenuta in riserva la valutazione nelle more dell’acquisizione di elementi di informazione da parte delle Autorità Italiane.

Le problematiche connesse a fattispecie di esteroinvestizione, comunque, non sono chiaramente collegate ai soli profili di diritto internazionale sopra delineati. Il principale fattore di criticità in sede di accertamento, infatti, attiene alla natura ed alla valenza delle fonti di prova necessarie per forzare il dato formale proposto dal soggetto passivo e far emergere taluno dei criteri di collegamento indicati dalla norma, in misura sufficientemente intensa da determinare la riconfigurazione della residenza fiscale.

In tale ottica, le informazioni dichiarate dal soggetto passivo sono generalmente vagliate sotto il duplice profilo degli elementi indiziari ritraibili nel territorio dello Stato e di quelli, invece, afferenti la situazione esistente nel paese di formale residenza.

Per quanto riguarda quest’ultimo aspetto, vengono in rilievo le considerazioni formulate in premessa circa l’importanza della cooperazione internazionale finalizzata allo scambio di informazioni.

In relazione al contesto interno, invece, la valutazione della posizione del soggetto passivo implica una approfondita analisi della operatività che quest’ultimo sviluppa nel territorio dello Stato, volta ad appurare se la stessa sia idonea a configurare l’oggetto principale dell’attività commerciale. Quest’ultimo ben può integrare una autonoma fase della più complessa attività generale svolta dall’ente, come nel frequente caso di società di produzione che, a fronte di opifici effettivamente localizzati all’estero, realizzano occultamente nel territorio dello Stato la successiva fase di commercializzazione, dissimulando la presenza di una entità autonoma sotto ogni profilo ovvero, più semplicemente, di una stabile organizzazione. In un simile scenario è di tutta evidenza come risultino sottratti ad imposizione in Italia i redditi ivi realizzati, generalmente riconducibili ai margini di profitto maturati dall’entità operante nel territorio dello Stato.

Situazioni di analogo tenore, peraltro, possono trovare luogo anche per ciò che attiene le attività professionali, come nel caso in cui uno studio associato, avente sede all’estero, svolga una prestazione di consulenza a favore di soggetti residenti con carattere di continuità, ed avvalendosi, per periodi di tempo apprezzabili, di strutture materiali, quali locali idonei ad assolvere le, pur se minime, esigenze logistiche connesse alle attività realizzate.

Importanza determinante, ai fini probatori, è intuitivamente rivestita dagli strumenti presuntivi messi a disposizione dalla legge. In tale ottica appare opportuno sottolineare come l’individuazione di un soggetto esteroinvestito implichi generalmente il ricorso all’accertamento induttivo, risultando integrate le fattispecie *ex art. 39*, secondo comma, lett. a), ovvero *ex art. 41* del D.P.R. n. 600/1973, con le note conseguenze in ordine alla natura delle presunzioni utilizzabili in sede di motivazione.

#### **5.4 Sintesi dell'argomento.**

La sintetica disamina sopra tratteggiata consente di rilevare agevolmente le problematiche sottese al fenomeno elusivo nel comparto della fiscalità internazionale. La elevata specificità delle tematiche ad esso connesse rende spesso inutilizzabile l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 che, come anticipato, rappresenta la norma elusiva più ampia presente nell'ordinamento nazionale, circostanza che ha indotto il legislatore a prevedere una molteplicità di disposizioni antielusive specifiche.

Tra queste, i criteri di attribuzione della residenza fiscale costituiscono uno tra gli aspetti più rilevanti, attesa la stretta connessione che intercorre con l'applicazione del fondamentale principio della *worldwide taxation*, da cui discende, come è noto, l'attrazione ad imposizione del reddito ovunque prodotto da parte del soggetto passivo di imposta.

In ordine a quest'ultimo, inoltre, l'eventuale attribuzione della residenza fiscale in applicazione di taluni dei criteri previsti dalla legge assume una importanza ancora maggiore ove si considerino le potenziali implicazioni di natura penale che discendono dall'integrazione della fattispecie di omessa dichiarazione del reddito cui all'art. 5 del D. Lgs. n. 74/2000<sup>28</sup>.

E' per un simile ordine di considerazioni che la valutazione dei profili elusivi connessi alla attribuzione della residenza ai fini fiscali non può prescindere da una compiuta analisi, oltre che degli elementi in punto di fatto, anche della componente normativa sovranazionale, sia essa di natura convenzionale che, direttamente, comunitaria.

## **6. Implicazioni fiscali e riflessi delle norme antiriciclaggio**

### **6.1 Il quadro di riferimento nazionale ed il riferimento alla normativa comunitaria**

Se è l'impresa stessa ad originare l'attività di riciclaggio è frequente che la tecnica illecita utilizzata sia diretta, ad esempio, ad ottenere un "illecito vantaggio economico" tramite negozi simulati atti ad occultare o ridurre l'utile di esercizio.

La chiave di lettura che si sta seguendo implica che alla base dei proventi illeciti vengano commessi reati tributari idonei o a creare fittizi componenti negativi di reddito o ad occultare poste positive, allo scopo di comprimere la base imponibile e dunque ad ottenere un risparmio di imposta.

Si impongono a questo punto delle precisazioni che minano la posizione dottrinale e giurisprudenziale atta a considerare il reato tributario (o almeno alcuni di essi) idoneo a poter a propria volta costituire il (reato) presupposto del riciclaggio.

Gli argomenti oggetto di discussione riguardano la circostanza che l'evasione fiscale, riconducibile alla disciplina del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*) genererebbe solo un "risparmio di imposta" e non "direttamente" quel "*denaro, beni o altre utilità*"

---

<sup>28</sup> In relazione ai risvolti penali connessi alle nuove disposizioni in materia di residenza fiscale del trust si veda I. Caraccioli, *Chi risponde del trust made in Italy*, in "Il Sole 24 Ore" del 23 luglio 2007, pag. 28, il quale mette in luce le problematiche connesse alla rilevanza penale tributaria delle presunzioni fiscali.

che scientemente il soggetto attivo del reato di riciclaggio, *rectius*, il riciclatore, tende ad occultare in modo da ostacolare l'identificazione e la provenienza delittuosa.

L'oggetto del contendere concerne, inoltre, il preciso momento e le precise circostanze in cui il delitto tributario si perfeziona; ciò in quanto la vigente normativa penale tributaria non punisce il mero tentativo (ex art. 6 D. Lgs. 74/2000).

Il citato D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 ha rivoluzionato i caratteri della ormai superata legge di settore, la L. 7 agosto 1982, n. 516, di conversione del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, la quale anticipava la soglia di punibilità in relazione alla qualificazione di reati di pericolo a dolo specifico in essa previsti.

Durante la sua vigenza, di massima, era predominante la tendenza finalizzata ad escludere che i reati in essa contemplati potessero essere idonei a costituire il presupposto del riciclaggio. L'assunto trovava forza nella posizione secondo cui l'ambito di operatività della legge tendeva a colpire non l'effettiva evasione fiscale, ma il rischio che determinati comportamenti dei contribuenti potessero agevolare oppure ostacolare l'azione accertatrice del Fisco: il solo rischio di evasione, dunque, non avrebbe potuto (con certezza) originare ricchezza da riciclare.

I reati enunciati dalla normativa rientravano nel novero dei reati definibili come "di pericolo presunto".

Ferma la convinzione secondo cui non necessariamente un comportamento del contribuente, astrattamente in linea con il precetto normativo del D.L. 10 luglio 1982 n. 429, convertito nella Legge n. 516/1982 (quali, ad esempio, la non corretta tenuta della contabilità, oppure la formale presentazione della stessa), avrebbe determinato un'evasione di imposta e quindi un (eventuale) provento illecito idoneo ad essere riciclato, la dottrina maggioritaria, in relazione, in particolare, al dolo specifico inerente le condotte enunciate dall'art. 4, distingueva tra il generico scopo di evasione, da una parte, e quello di ottenere un indebito rimborso di imposta, dall'altra.

Soltanto nel secondo caso, in cui attraverso la commissione di un reato di frode fiscale il contribuente otteneva concretamente un indebito rimborso, sarebbe stato possibile ipotizzare "qualcosa di ben individuato" da riciclare e sempre che, naturalmente, il riciclatore fosse stato soggetto diverso dall'autore del reato tributario ed a conoscenza che a monte della ricchezza prodotta vi fosse un illecito.

Se invece l'evasione sortiva l'effetto di un "semplice" risparmio d'imposta, sarebbe mancato il diretto legame tra il reato tributario e l'eventuale provento. In questo caso la dottrina non accettava che il reato tributario potesse essere incluso nell'ambito dei reati idonei a generare ricchezze da riciclare in quanto, l'eventuale utilità derivata, si sarebbe inevitabilmente confusa con il patrimonio del contribuente e avrebbe precluso all'astratto riciclatore l'opportunità di identificare, nello specifico, quella precisa ricchezza riconducibile al reato tributario che l'aveva generata. In altre parole, non era accettato il rischio che il riciclatore, pur a conoscenza che parte del *denaro, dei beni o altre utilità* potevano ricondursi all'illecito tributario, potesse sostituire o trasferire in assenza della certezza di "utilizzare", tra la ricchezza evasa, proprio quella di derivazione illecita.

Tuttavia tale teoria era osteggiata da coloro che intravedevano argomenti contrari di discussione ancorati, prevalentemente, a posizioni assunte da fonti internazionali e che ragionevolmente avrebbero potuto costituire significativa fonte interpretativa delle disposizioni in materia penale-tributaria in argomento.

In particolare, è stato fatto riferimento alla *Convenzione di Strasburgo* dell'8 novembre 1990, art. 1, lettera a), in cui si dà una definizione di provento, riconducendolo ad "*ogni vantaggio economico derivato da reati (...)*"; inoltre la successiva lettera e, precisa che "*reato presupposto significa qualsiasi reato in conseguenza del quale si formano dei proventi che possono diventare oggetto di uno dei reati definiti all'articolo 6 di questa Convenzione*".

Ne sarebbe emerso che anche un generico vincolo di derivazione tra il risparmio di imposta ed il reato tributario a monte, sarebbe stato idoneo a costituire una "*ricchezza riciclabile*", anche in assenza, dunque, di un più stretto e diretto legame.

Preso quale modello il reato di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti (art. 4, lett. d., D.L. 429/82 convertito in legge n. 516/1982), si cercarono elementi ancora più significativi a supporto della posizione per ultimo argomentata.

I relativi sostenitori indussero a riflettere su alcuni aspetti pratici che tipizzavano il delitto de quo: l'utilizzatore del falso documento fiscale, tramite l'operazione fraudolenta, incideva contemporaneamente sia sulla componente numeraria sia su quella economica della realtà imprenditoriale. L'imprenditore simulava nel contempo sia un'uscita di banca o di cassa, sotto il profilo numerario, acquisendo disponibilità di denaro, sia il sostenimento di un costo, sotto il profilo economico, avvantaggiandosi attraverso un illegittimo abbattimento della base imponibile ai fini delle imposte dirette, documentando in fattura, oltre tutto, un credito IVA fittizio.

E' evidente che tali vantaggi erano tutti inevitabilmente legati alla fattispecie criminale a monte (appunto l'utilizzo della fattura falsa) e nessuna preclusione di sorta avrebbe poi impedito l'utilizzo, da parte di terzi, della disponibilità monetaria ottenuta in attività di riciclaggio.

Le posizioni or ora schematizzate, riguardanti il previgente panorama normativo in materia penale-tributaria, sono di ausilio per fare il punto sull'attuale quadro, novellato, si è detto, dal D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Anzitutto, come è stato fatto cenno, la nuova normativa non colpisce i comportamenti prodromici di evasione fiscale ma quelli che determinano sostanzialmente un danno erariale.

Da ciò consegue l'impunità di tutti quei contesti (solo) potenzialmente idonei a determinare un illecito vantaggio fiscale: il legislatore pone l'attenzione solo su quelli realmente in grado di incidere sulle casse dello Stato.

La riduzione delle ipotesi rilevanti induce a far riflettere su un dato: se con la superata normativa il rischio era che la disposizione incriminatrice potesse colpire fattispecie solo potenzialmente idonee a creare un danno per l'Erario ed un vantaggio per l'evasore, il D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 limita il proprio raggio d'azione ai contesti in cui di fatto si realizza il vantaggio fiscale ed il danno dello Stato.

Pertanto, ad una limitazione delle fattispecie rilevanti ne è conseguita una maggiore probabilità che queste, sebbene ridotte, siano più idonee a generare quella ricchezza potenzialmente riciclabile.

Tuttavia il D. Lgs. 74/2000 evidenzia una significativa novità che accomuna tutti i delitti in materia di dichiarazione: questi si perfezionano solo al momento di presentazione delle dichiarazioni annuali (ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi), ovvero sia quando le stesse avrebbero dovuto essere presentate: tutte le fasi commissive del reato sono teleologicamente orientate al momento dichiarativo, mai prima.

Solo in quel preciso contesto temporale e mai antecedentemente il reato si realizza in tutti i suoi elementi, nonostante le movimentazioni finanziarie correlate ai comportamenti prodromici (ai delitti in tema di dichiarazione) e quindi la necessità di occultare eventuali ricchezze prodotte "in nero", di solito anticipino il perfezionamento del reato stesso.

Ciò implica, evidentemente, che l'eventuale sostituzione o il trasferimento di quella ricchezza (che ancora non è un provento di reato), allo scopo di ostacolarne l'identificazione della provenienza (non ancora delittuosa), non integra (ancora) la fattispecie del riciclaggio. Ipotesi che prenderà piede (in relazione a quella stessa ricchezza sostituita o trasferita per il fine di ostacolarne la provenienza) giustappunto dopo l'effettivo perfezionamento del reato tributario presupposto.

In argomento appare significativo un cenno all'art 2 del D. Lgs. 74/2000 (*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*).

Il reato de quo accorpa sistematicamente fattispecie prodromiche che con il pregresso regime, si è detto, costituivano ipotesi autonome di reato.

Ritornando alla fattispecie enunciata dall' art. 4, lett. d., del D.L. 429/82 convertito in L. n. 516/1982 (utilizzo di fatture per operazioni inesistenti), nonostante il vigente regime subordini il perfezionamento della frode alla presentazione della dichiarazione con l'indicazione di elementi passivi inesistenti o appositamente modificati (non essendo idonea la mera annotazione della fattura falsa in contabilità), tuttavia, quando ciò avviene, si perfeziona il reato e tornano in auge tutte le considerazioni fatte in relazione all'ipotesi di frode fiscale prevista dall'abrogata legge 516/82, riguardanti la disponibilità di denaro a seguito della simulazione dell'uscita di banca o di cassa, l'illegittimo abbattimento della base imponibile ai fini delle imposte dirette attraverso il sostenimento del falso costo, il falso credito IVA, quindi la fattibilità, da parte di terzi consapevoli della frode, di impiegare il provento in attività di riciclaggio.

In particolare, la disponibilità di denaro così ottenuta può costituire oggetto di riciclaggio sia in caso di una sua restituzione occulta, ad opera di un terzo consapevole del reato presupposto, come contropartita di un corrispettivo riguardante ufficialmente sì un documento fiscale, ma falso (di fatto viene stornata l'operazione falsa), sia nel caso venga pattuito un compenso, *rectius* una sorta di provvigione, che di prassi viene destinata all'emittente della fattura che si è prestato a favorire l'utilizzatore della stessa; in quest'ultimo caso, perfezionandosi il reato di *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, di cui all'art. 8 del D. Lgs. 74/2000, nel momento stesso in cui viene emessa la fattura ed in assenza della preclusione legata alla presentazione della dichiarazione, nulla osta a che tale somma di denaro sin da subito sia idonea a costituire oggetto di riciclaggio, sempre a condizione che sussistano, naturalmente, gli altri presupposti pretesi dall'art. 648 bis c.p..

E' intuitivo, tuttavia, che tutte le operazioni destinate ad occultare i flussi di denaro, allo scopo di simulare la regolarizzazione antecedentemente alla presentazione della dichiarazione e quindi prima che si concretizzi il reato tributario, vengono usualmente effettuate nell'imminenza della ricezione della fattura falsa da parte dell'utilizzatore. Da qui l'ovvia maggiore difficoltà in cui incorrono, ora, gli organi investigatori, che si trovano a dover ricostruire operazioni fraudolente artatamente realizzate, magari, a distanza di un notevole lasso di tempo antecedente alla presentazione della dichiarazione medesima.

Il delitto delineato dall'art. 3 del D. Lgs. 74/2000 (*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*) è integrato, invece, dalla condotta attiva di colui che, "sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento", presenta una dichiarazione mendace, sempre che vengano superate delle precise soglie di punibilità che rappresentano ormai univocamente, in dottrina e giurisprudenza, elementi costitutivi del reato.

Anche qui, se il soggetto attivo del reato tributario costituisce dei fondi neri ed incarica un terzo affinché questi ne faccia perdere le poco invidiabili tracce, in relazione alla provenienza, il terzo incorrerà nel riciclaggio ove si dimostri, naturalmente, la sua conoscenza della provenienza delittuosa di tali somme. In particolare, dovrà dimostrarsi che egli era conscio non solo della dichiarazione mendace presentata, ma anche del superamento delle somme limite di punibilità. Tale ricostruzione non è affatto agevole in relazione alla necessità di ricostruire iter psicologici interni del presunto riciclatore, non percepibili dalla realtà esterna. Si dovrebbe ricorrere a canoni comuni di esperienza, alla realtà fattuale esterna, per quanto percepibile, nonché agli aspetti che tipizzano la personalità del soggetto.

Le problematiche non sono di poco conto se si pensa che l'autore della frode fiscale, allo scopo di non far sorgere dubbi circa l'illecita provenienza della ricchezza, potrebbe pensare di suddividere detta somma in varie "micro-partite" ed assegnare ciascuna di esse, per fini di riciclaggio, a diversi soggetti, ognuno dei quali inconsapevole dell'esistenza degli altri.

Le medesime considerazioni valgono in relazione alla fattispecie narrata dall'art. 4 (*Dichiarazione infedele*).

Quanto alla fattispecie citata dall'art. 5 del D. Lgs. 74/2000 (*Omessa Dichiarazione*), la dottrina è unanime nell'escludere la fattispecie come potenziale presupposto della previsione di cui agli artt. 648 bis e 648 ter c.p.

In merito ai rapporti tra reato tributario e riciclaggio è intervenuto l'Ufficio Italiano Cambi - Chiarimenti 18 maggio 2006, integrato in data 21 giugno 2006 e relativi al provvedimento 24 febbraio 2006 per i professionisti (aggiornamento del 20 novembre 2006) - che si è posizionato sull'assunto a motivazione del quale il risparmio di imposta realizzato mediante la mera evasione fiscale non concretizzerebbe denaro da riciclare ma solo una maggiore disponibilità di risorse per l'evasore contribuente che però rimangono confuse nell'integralità della sua massa patrimoniale.

L'Ufficio ha avuto modo di precisare come in materia di presupposti applicativi degli artt. 648 bis e 648 ter., c.p., non ritenga di poter fornire interpretazione alcuna, in quanto la materia esula dalle proprie competenze. In relazione al richiamo agli artt. 2, 3 e 4 del D. Lgs. 74/2000, conferma quanto precedentemente già evidenziato nei propri chiarimenti interpretativi,

precisando che l'art. 3 è in linea con l'art. 648 bis in relazione ai delitti dolosi e che la fattispecie dell'art. 4, invece, è riconducibile al dettame dell'art. 648 ter.

Si ritiene di aver dimostrato che sotto il profilo anche ontologico non sussistano particolari preclusioni a considerare di massima il reato tributario come idoneo a generare il provento illecito oggetto di riciclaggio.

Tutt'al più il problema concerne la fase probatoria, nel dimostrare, cioè, che il presunto riciclatore fosse a conoscenza dell'illecita provenienza della ricchezza.

Tra l'altro, mentre nella piccola impresa individuale normalmente il privato che realizza una frode fiscale si preoccupa egli stesso di mascherare i fondi in assenza dell'ausilio di terzi - non realizzando così la fattispecie del riciclaggio -, nel caso delle grandi società, al contrario, il meccanismo tramite il quale l'eventuale provento derivante da frode fiscale viene "celato" è più complesso: qui di solito la (o le) persone che architettano la frode non coincidono con coloro che riciclano il medesimo provento illecito: il Presidente del Consiglio di amministrazione (magari anche maggiore azionista) potrebbe delegare l'Amministratore delegato anche per le incombenze, tra le altre, finalizzate al riciclo o al reimpiego del denaro sporco. Tale duplicazione di incarichi, naturalmente, è idonea a realizzare riciclaggio.

Il vigente panorama legislativo, inoltre, dà margini di manovrabilità all'imprenditore che, autore del reato tributario ed intento a far sostituire o trasferire il denaro così ottenuto, si prefigga di evitare di far incorrere terzi nel reato di riciclaggio.

Si prenda il caso dell'imprenditore che versi il contante derivante dall'illecito tributario su un conto corrente extracontabile intestato e/o nella disponibilità di lui stesso, destinando i bonifici e gli assegni afferenti alle corrette operazioni regolarmente sul conto aziendale.

Egli, in relazione al provento da reato fiscale, non rischierà di incorrere nell'ipotesi di riciclaggio - "*Fuori dei casi di concorso nel reato (...)*", rammenta il 648 bis c.p.-; ma se le risorse sottratte all'Erario sono accantonate su un altro conto extracontabile intestato ad altri, una "persona di fiducia", in genere, quest'ultima potrebbe rispondere, sussistendone i presupposti, di riciclaggio da evasione fiscale.

Situazioni abnormi del genere, in cui stridono normative tecniche di settore, portano a riflettere circa l'opportunità di qualche "ritocco normativo" sul punto.

Si è discusso e si discute di "autoriciclaggio": probabilmente se sussistesse tale fattispecie la "persona di fiducia" dell'imprenditore risulterebbe, rispetto a questo, meno discriminata sotto l'aspetto sanzionatorio.

Non può tuttavia sottacersi, in queste sede, che un'astratta ipotesi del genere implicherebbe problematiche di tecnica legislativa; tra l'altro con l'ammettere l'autoriciclaggio, nascerebbe il rischio che il soggetto attivo potrebbe essere punito due volte a seguito di un unico attuato disegno criminoso.

### **6.3 Riciclaggio ed indagini fiscali: i punti di contatto delle normative e l'utilizzo dei dati acquisiti.**

Nella premessa del presente lavoro è stato fatto cenno che la direttiva del Consiglio delle Comunità europee n. 88/361/CEE del 24 giugno 1988, emanata in ossequio all'art. 67 del Trattato di Roma, ha dato un notevole impulso al processo di liberalizzazione attraverso la costante eliminazione della restrizione dei movimenti dei capitali e del monopolio dei cambi.

La “rivoluzione giuridica” che è andata delineandosi, ha ribaltato il precedente criterio di base, caratterizzato da limitazioni e controlli, finalizzata, ora, ad un regime tendente a realizzare una generalizzata autorizzazione alle relazioni economiche con l'estero, circoscritta, tuttavia, da limitate deroghe.

In linea con lo spirito comunitario, il legislatore nazionale aveva novellato la normativa valutaria attraverso la L. 26 settembre 1986, n. 599 (che aveva portato delle evidenti novità, in tema sanzionatorio, in relazione alla precedente legge di settore, la L. 30 aprile 1976, n. 159), con la quale delegava il Governo ad emanare disposizioni in tal senso.

Il D.P.R. 29 settembre 1987, n. 454, nel frattempo emanato, attuava le direttive previste dalla legge delega; il suo contenuto dispositivo veniva fatto affluire nel D.P.R. 31 marzo 1988, n. 148, che sistematicamente univa a sè le frammentate disposizioni valutarie di indole legislativa, oltre che le disposizioni di carattere penale: nasceva, in un clima in cui predominava il principio della libertà delle relazioni economiche e finanziarie con l'estero, il Testo Unico delle norme di legge in materia valutaria.

Le violazioni valutarie vennero, poi, depenalizzate con la L. 21 ottobre 1988, n. 455 ed il processo di liberalizzazione venne definito tramite l'entrata in vigore del D.M. 27 aprile 1990, il quale, unitamente al D.P.R. 31 marzo 1988, n. 148, recepiva pienamente la direttiva del Consiglio delle Comunità europee n. 88/361/CEE del 24 giugno 1988.

In questo nuovo clima, in cui lo spostamento dei capitali in ambito transfrontaliero era sempre più facile e dove veniva meno lo strumento di verifica con cui, in base alla precedente legislazione, erano minuziosamente sottoposte a controllo le operazioni con l'estero, fu avvertita da più parti l'esigenza di emanare disposizioni idonee a “monitorare”, controllare i movimenti di capitale in relazione al rischio che il loro “agile spostamento” oltre frontiera, in assenza dei precedenti controlli, potesse sia inquinare i mercati finanziari a seguito della circolazione di capitali di matrice illecita, sia facilitare l'occultamento di redditi finalizzato all'evasione fiscale.

Sotto il primo profilo, le menzionate esigenze, in quegli anni, trovarono ben presto una concreta risposta nelle varie misure adottate a livello comunitario (tra le più note: la *Convenzione di Vienna sul traffico degli stupefacenti* e la *Dichiarazione dei principi di Basilea*, del dicembre 1988; la nascita del *FAFT - Financial Action Task Force* - presso il “G/7” e relative “*Raccomandazioni*” del febbraio 1990, la *Convenzione del Consiglio d'Europa sul riciclaggio* del novembre del 1990, l'importante *Direttiva n. 308/91/CEE del 10 giugno 1991 in tema di prevenzione del riciclaggio*) e nazionale (in specie il *D.L. 3 maggio 1991, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla L. 5 luglio 1991, n. 197 che ha buttato le fondamenta della disciplina amministrativa di base antiriciclaggio*). Sotto il secondo profilo, l'adozione del principio a mente del quale un'efficiente lotta all'evasione fiscale non può precludere alle Autorità una minuziosa conoscenza dei capitali nella disponibilità dei singoli contribuenti, ha indotto il legislatore nazionale a stabilire un insieme di complessi controlli sui movimenti da e per l'estero di capitali, il cosiddetto “monitoraggio fiscale”, introdotto dal *D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1990, n. 227*.

La normativa *de qua*, nonostante sia stata più volta messa in discussione (prevalentemente, a dirla tutta, da coloro che si sono visti irrogare sanzioni per

la sua violazione), in quanto ritenuta in odore di illegittimità per contrasto con il principio comunitario della libera circolazione dei capitali, trova la propria legittimazione proprio nella più volte menzionata Direttiva del Consiglio n. 88/361/CEE del 24 giugno 1988 (che ha sancito, per quanto riguarda l'Unione Europea, proprio il principio della Libertà delle relazioni economiche con l'estero), la quale tra l'altro stabilisce che "(...) Le disposizioni della presente direttiva non pregiudicano il diritto degli stati membri di adottare le misure indispensabili per impedire le infrazioni alle leggi e ai regolamenti interni, specialmente in materia fiscale".

In particolare l'art. 3 (*Trasferimento al seguito di denaro, titoli e valori mobiliari*) del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, che nella sua originaria versione ha rischiato di far condannare l'Italia in sede comunitaria in quanto palesava divieti eccessivamente stringenti rispetto al dato soprannazionale, ha subito significative modifiche anche attraverso l'emanazione delle disposizioni contenute nel D. Lgs. 30 aprile 1997, n. 125 attualmente vigenti, che agli "incriminati divieti" hanno sostituito obblighi dichiarativi.

La stessa Corte di Giustizia, in linea con il dettame comunitario, si è più volte pronunciata sul punto, adducendo che la normativa domestica, subordinando il trasferimento di capitali ad una preventiva dichiarazione, non contrasta con i principi comunitari (*rectius*, con la Direttiva di settore) se lo scopo è quello di consentire all'Amministrazione il controllo della liceità delle relative operazioni nel rispetto della normativa di matrice penale e quello di usare le relative informazioni per altre finalità pubblicistiche (tra queste quelle di carattere tributario).

Il sistema di controlli previsti dalla legge si tipizza per una serie di obblighi dichiarativi nei riguardi di coloro che intendono trasferire e mantenere capitali all'estero e da obblighi di comunicazione all'Amministrazione finanziaria, di registrazione e di rilevazione gravanti in capo agli intermediari, sia che questi operino quali esecutori delle movimentazioni, sia che siano meramente i depositari di tali capitali.

In sintesi l'art. 3 prevede: - la liberalizzazione di *tutti* i trasferimenti al seguito (o mediante plico postale o equivalente) da e per l'estero di denaro, titoli e valori mobiliari; - l'introduzione di un sistema di dichiarazione obbligatoria da inoltrare prima all'Ufficio italiano cambi (per il tramite di taluni Uffici specificatamente individuati), ora all'Organo di Vigilanza per trasferimenti di importo o controvalore superiore ad un determinato limite (attualmente 10.000 euro), per scopi di statistica valutaria, antiriciclaggio e fiscali.

Inoltre i dati trasmessi sono utilizzati dall'Organo di Vigilanza per fini d'istituto e di contrasto al riciclaggio e vengono qui conservati per dieci anni, elaborati in forma nominativa e trasmessi, in deroga all'obbligo del segreto d'ufficio, all'Amministrazione finanziaria, che li utilizza per i propri fini istituzionali e, su richiesta, alle autorità richiedenti ed individuate dall'art. 11 del D.L. 3 maggio 1991, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla L. 5 luglio 1991, n. 197, per scopi preventivi e di contrasto al riciclaggio (art. 3-ter, comma 3, del D.L. n. 167/1990).

In tema di segnalazione di operazioni sospette, inoltre, ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 143/91, l'Organo di Vigilanza, ricevute le segnalazioni ed effettuata l'analisi di natura finanziaria, trasmette le stesse al Nucleo speciale di Polizia

valutaria della Guardia di Finanza ed alla Direzione investigativa antimafia per gli approfondimenti investigativi di rispettiva competenza.

Dall'art. 3 del D.L. n. 143/1991 emerge che il menzionato reparto specialistico della Guardia di Finanza ha competenza esclusiva in relazione ad attività finalizzata ad accertamenti ed approfondimenti investigativi a seguito delle segnalazioni di operazioni sospette, nonché in merito ai controlli "nei riguardi di ogni altro soggetto", ad esclusione degli intermediari abilitati (art. 5, comma 10, D.L. n. 143/1991).

Dal generale quadro normativo così delineato, si ricava che il Nucleo speciale di Polizia valutaria della Guardia di finanza riceve dall'Organo di Vigilanza dati e notizie sia ai sensi dell'art. 3-ter, comma 3, del D.L. n. 167/1990 - in tema di monitoraggio fiscale - che per effetto dell'art. 3 del D.L. n. 143/91 - in relazione alle segnalazioni di operazioni sospette in materia di antiriciclaggio.

Nell'adempimento delle incombenze legate al sinergico dettame delle menzionate normative, gli appartenenti al citato reparto godono delle stesse prerogative riconosciute dall'art. 25 del D.P.R. n. 148/1988 ai funzionari dell'Organo di Vigilanza nello svolgimento di attività ispettiva in ambito valutario (art. 26, comma 1) oltre che dei poteri attribuiti ai militari del Corpo dalla L. 7 gennaio 1929, n. 4 e dalle altre leggi tributarie (art. 26, comma 2), dunque dall'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre, 1972, n. 633 in tema di accertamento dell'Imposta sul valore aggiunto e dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Tra gli altri poteri previsti dal D.P.R. n. 148/1988 si annoverano quelli riguardanti la contestazione delle violazioni di carattere amministrativo riscontrate (art. 29, commi 1, 2 e 3), che avviene mediante: - la redazione del processo verbale dei fatti accertati, dei sequestri eseguiti e delle dichiarazioni rese dai soggetti interessati, i quali sono invitati a firmare il processo verbale ed hanno diritto di averne copia; - l'eventuale redazione di un separato atto che, oltre a contenere l'indicazione dei singoli illeciti contestati e degli adempimenti per la definizione del contesto, viene immediatamente consegnato alla parte, ovvero, quando ciò non sia possibile, deve essere notificato secondo quanto previsto dall'art. 14 della legge 24 novembre 1981, n. 689 ed entro i termini tassativamente fissati dallo stesso articolo, pena l'estinzione della violazione.

Ed ancora, i poteri concernenti la possibilità di richiedere l'esibizione di libri contabili, documenti e corrispondenza ed estrarne copia (art. 28, comma 1, *ibidem*).

Tra l'altro, in virtù della previsione dell'art. 3 del D.L. n. 143/1991, il Nucleo speciale può delegare gli incarichi attribuitigli da detta legge agli ufficiali di Polizia tributaria dei nuclei di Polizia tributaria che, per l'occasione, acquisiscono i medesimi poteri appena menzionati.

Gli elementi acquisiti possono essere utilizzati entro il termine prescrizione quinquennale dalla commissione delle violazioni valutarie di carattere amministrativo.

La Guardia di Finanza, tra l'altro, accerta infrazioni alla normativa valutaria oltre che a seguito di specifica e finalizzata attività di controllo ed ispettiva presso aziende ed istituti di credito, anche in altri contesti operativi, in particolare durante l'esecuzione di normali operazioni di indagini fiscali, in genere, oppure a seguito di apertura di una verifica fiscale. In questo caso i

militari sono tenuti a redigere l'atto di constatazione dell'infrazione valutaria, consegnandolo al soggetto interessato.

Si ritiene opportuno effettuare un distinguo, a seconda che gli elementi di interesse vengano acquisiti per finalità inerenti il controllo sui movimenti da e per l'estero di capitali di cui al D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 (il cosiddetto "monitoraggio fiscale", si è detto) oppure per scopi riguardanti il D.L. 3 maggio 1991, n.143, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, L. 5 luglio 1991, n. 197 (in materia di antiriciclaggio).

Nel primo caso, riferendoci al "monitoraggio fiscale", è da ribadire che il D.L. n. 167 del 1990 ha subito delle significative modifiche ad opera del D. Lgs. 30 aprile 1997, n. 125. Infatti, l'art. 3 ter, comma 1 del D.L. n. 167, introdotto dall'art. 1 del D. Lgs. n. 125, evidenzia che *"in deroga all'obbligo del segreto d'ufficio, i dati ricevuti dall'UIC (ora rimesso all'Organo di Vigilanza) sono trasmessi (...) all'Amministrazione finanziaria che li utilizza per i propri fini istituzionali (...)".* Pertanto non pare possano sussistere ragionevoli dubbi circa l'utilizzabilità, ai fini fiscali, dei dati relativi ai trasferimenti di valori superiori alla soglia di 10.000 euro.

Tali dati vengono utilizzati dalla Guardia di Finanza ai fini di controlli incrociati atti a verificare che i capitali movimentati risultino indicati nella dichiarazione dei redditi dei soggetti interessati.

Infatti l'art. 4, comma 1 e 2 del D.L. n. 167 del 1990 regola l'obbligo di *"Dichiarazione annuale per gli investimenti e le attività"*, con la precisazione che le persone fisiche, le società di persone ed equiparate e gli enti non commerciali sono tenuti a indicare nella dichiarazione dei redditi:

- l'ammontare dei trasferimenti da, verso e sull'estero che nel corso dell'anno hanno interessato gli investimenti all'estero e le attività di natura finanziaria, sempre che l'importo complessivo sia superiore a 10.000 euro;
- gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria, oltre i 10.000 euro.

L'attività di controlli incrociati, cui si è fatto cenno, è idonea a far scattare, limitatamente ai trasferimenti verso l'estero, il regime della tassazione presuntiva previsto dall'art. 6 della L. n. 167/1990 (novellato dall'art. 11 del D. Lg. 21 novembre 1997, n. 461).

Passando ora alla seconda ipotesi, che riguarda la fattibilità giuridica dell'utilizzo, ai fini tributari, di dati ed elementi acquisiti a seguito dell'esercizio di mansioni volte a prevenire il riciclaggio (D.L. 3 maggio 1991, n.143), valgono le seguenti considerazioni.

Negli ultimi anni la giurisprudenza della Suprema Corte si è orientata prevalentemente per una inutilizzabilità nel processo tributario di elementi probatori irrivalentemente acquisiti; la posizione è supportata non solo dal generale principio di legalità esistente nell'ordinamento, ma anche dalla violazione del diritto di difesa del contribuente, che inevitabilmente renderebbe inutilizzabile la prova assunta in modo illegittimo.

Non può tuttavia sottacersi l'avverso assunto giurisprudenziale, sia pur minoritario, a mente del quale *"in materia tributaria non vige il principio, presente invece nel codice di procedura penale, secondo cui è inutilizzabile la prova acquisita irrivalentemente"* e quindi, in assenza di una chiara sanzione

processuale in ambito tributario, volta a rendere inutilizzabile il materiale non correttamente assunto, ben può il Fisco utilizzarlo a fini accertativi.

La posizione si inserisce in un filone giurisprudenziale elaborato recentemente che ha il proprio nucleo nell'argomento secondo cui gli interessi coinvolti nell'esercizio della giurisdizione penale sono del tutto peculiari.

Detto questo, i fautori dell'orientamento favorevole all'utilizzo ai fini tributari di elementi acquisiti per motivi riconducibili al contrasto del riciclaggio intravedono la forza della propria posizione principalmente nell'art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, novellato dall'art. 19 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, nonché dall'art. 37 comma 31 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006, n. 248. L'assieme normativo sarebbe ispirato a propendere per un "travaso" di elementi probatori dall'iniziale contesto preventivo - amministrativo antiriciclaggio a quello successivo amministrativo - tributario.

In particolare l'art. 36 prevede che *"I soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza nonché gli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e, previa autorizzazione, gli organi di polizia giudiziaria che, a causa dell'esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie devono comunicarli direttamente ovvero, ove previste, secondo le modalità stabilite da leggi o norme regolamentari per l'inoltro della denuncia penale, al comando della Guardia di finanza competente in relazione al luogo di rilevazione degli stessi, fornendo l'eventuale documentazione atta a provarli"*.

Su questa linea si è posta la Guardia di Finanza che, con Circolare 176000 in data 1 agosto 2001, *Manuale operativo in materia di riciclaggio, usura e circolazione di capitali*, ha precisato che la Polizia valutaria, in quanto "soggetto pubblico incaricato istituzionalmente di svolgere attività ispettive e di vigilanza", debba comunicare al reparto della Guardia di Finanza competente, in ragione del luogo dove vengono rilevate le violazioni tributarie, le notizie e gli elementi che acquisisce durante la propria attività d'istituto.

L'ostacolo che deriva dal divieto posto dall'art. 3-bis del D.L. n. 143/1991, in merito alla riservatezza del "materiale" probatorio acquisito a seguito dell'esercizio dei poteri in ambito antiriciclaggio, sul quale hanno fatto leva coloro che non accettano l'utilizzo di tali dati ed elementi se non esclusivamente per le finalità ammesse dalla legge che ne legittima la loro acquisizione, sarebbe superato dalla considerazione che se di "riservatezza" debba parlarsi, questa vada intesa limitatamente all'identità del soggetto segnalante e non anche in relazione al contenuto della segnalazione, che ben potrà essere "elaborata" e "sfruttata" efficientemente ed efficacemente per finalità tributarie.

Pertanto, le disposizioni applicative diramate dalla Circolare in questione precisano che, se a seguito dello svolgimento di attività di approfondimento di operazioni sospette, tramite l'esercizio dei poteri di Polizia valutaria, il reparto del Corpo dovesse riscontrare spunti rilevanti sotto il profilo tributario, tale reparto è tenuto a redigere un appunto informativo, comprensivo della relativa documentazione, ed inoltrarlo, a propria volta, al reparto competente in relazione alla residenza del contribuente. Quest'ultimo, dopo aver proceduto all'analisi di quanto ricevuto, dovrà valutare se *"attivare un accertamento tributario nei confronti del soggetto sottoposto al controllo antiriciclaggio"*.

Sempre percorrendo il solco dottrinale propenso verso un utilizzo dei dati per scopi fiscali, è stato sostenuto che, “(...) se è vero, come previsto dall’art. 3, comma 10, della L. 197/1991, che tutte le informazioni in possesso degli organi di vigilanza e di controllo sono coperte dal segreto d’ufficio anche nei confronti delle pubbliche Amministrazioni, è altrettanto vero che l’art. 2, comma 1, della stessa legge prevede che i dati registrati nell’archivio unico possono essere utilizzati ai fini fiscali”.

Tuttavia, è raro che una segnalazione di operazione sospetta contenga già di suo elementi sufficientemente significativi tali da supportare, in punto di motivazione, un (eventuale) avviso di accertamento. E’ invece più frequente che dalla segnalazione emergano spunti, indizi che stimolino un’attività di indagine fiscale.

Le prospettive che scaturirebbero da una soluzione positiva, in tal senso, sarebbero foriere di scenari ad ampio spettro.

I dati ed elementi acquisiti, oltre a dare un significativo spunto per orientare la lotta all’evasione in ambito nazionale, potrebbero costituire elemento di valutazione per l’attivazione ufficiale di richieste di assistenza fiscale nell’ambito della cooperazione amministrativa internazionale.

E’ stato ritenuto che verrebbero comunicati anche i più sensibili dati di natura bancaria e, nella pratica, "l'eventuale documentazione di interesse" che la Polizia valutaria potrebbe inviare agli altri reparti delle Fiamme Gialle si sostanzierebbe proprio nella documentazione bancaria (*rectius*, finanziaria) acquisita avvalendosi dei più incisivi poteri di Polizia valutaria (laddove, evidentemente, viene superato l’articolato regime delle autorizzazioni amministrative che legittima il Fisco, per fini istituzionali, all’acquisizione di questi dati).

La posizione dottrinale appena evidenziata va tuttavia vagliata con oculatezza e posta in raffronto con ineludibili postulati della normativa tributaria.

Ci si riferisce all’impedimento tassativamente stabilito dal comma 1, punti 6-bis) e 7) dell’art. 32 del D.P.R. n. 600/73 e dal comma 2, punti 6-bis) e 7) dell’art. 51 del D.P.R. n. 633/72, rispettivamente in materia di accertamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a mente dei quali i dati bancari (finanziari) sono acquisibili da parte del Fisco unicamente a seguito della prevista autorizzazione del Direttore centrale - o regionale - dell’Agenzia delle Entrate o del Comandante regionale della Guardia di Finanza.

L’autorizzazione *de qua* ha natura amministrativa e, alla luce, tra l’altro, di quanto evidenziato dall’art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (nota come *Statuto dei diritti del contribuente* che, “*in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione*”, racchiude i principi generali dell’ordinamento tributario - art. 1, comma 1 della L. n. 212/2000 - ), “*gli atti dell’Amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall’art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’amministrazione (...omissis...)*”.

Ne emerge che se la legge del settore tributario antepone l’autorizzazione *de qua* all’utilizzo per scopi fiscali dei dati bancari (finanziari), ne consegue che un’acquisizione dei medesimi tramite l’esercizio di altri poteri (quindi in assenza dell’autorizzazione), che non siano espressamente quelli di polizia tributaria, ne preclude un loro diretto utilizzo a tale fine.

Il legislatore, infatti, attraverso l'autorizzazione rilasciata dal Direttore centrale - o regionale - dell'Agenzia delle Entrate o del Comandante regionale della Guardia di Finanza, vuole consentire al contribuente di seguire il ragionamento logico giuridico, oltre che conoscere i presupposti di fatto, che hanno indotto gli operatori del Fisco a richiedere quel provvedimento, eventualmente successivamente rilasciato.

In assenza, al contribuente verrebbe preclusa la possibilità di controllare che l'agire del Fisco sia o meno in linea con il dettame normativo.

Ma allora tutti i dati che la Guardia di Finanza ed il Fisco acquisiscono "aggirando la procedura amministrativa tributaria" (sia consentito il termine), è come se *tamquam non esset*?

No. Si ritiene che intanto possano essere utilizzati in quanto tale loro impiego non sia violativo delle specifiche procedure di settore, nel rispetto delle garanzie ora cristallizzate nello *Statuto dei diritti del contribuente*.

Il materiale di natura bancaria (finanziaria), acquisito tramite l'utilizzo dei poteri di Polizia valutaria, comunque può avere un peso e non di poco conto in ambito fiscale: verrà utilizzato quale indizio di violazioni tributarie per motivare, ad esempio, futuri atti di indagine; in tale chiave di lettura potrà esso stesso costituire supporto motivazionale dell'autorizzazione del Direttore centrale - o regionale - dell'Agenzia delle Entrate o del Comandante regionale della Guardia di Finanza, unitamente ad altri elementi che ne supportino i presupposti motivazionali in fatto ed in diritto.

Va da sé, peraltro, che l'utilizzo dei dati, acquisiti - in origine - attraverso l'esercizio dei poteri di Polizia valutaria (e non di Polizia tributaria), comunque preclude al Fisco di impiegarli applicando la presunzione legale "*iuris tantum*" ai fini dell'accertamento delle imposte dirette, prevista dal comma 1, punto 2 dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/73.

Tale incisiva tecnica di indagine, in virtù della quale è invertito l'onere probatorio che ordinariamente grava sul Fisco, potrà essere utilizzata a condizione che i dati di interesse vengano acquisiti attraverso la procedura prevista dal decreto P.R. 600/73.

Si è del parere che la medesima considerazione (inapplicabilità della citata presunzione relativa) valga anche in relazione a quanto previsto dall'art. 2, comma 14-ter, del D.L. 203/2005, convertito dalla legge 248/2005 che ha disposto, limitatamente ai periodi di imposta antecedenti il 1° gennaio 2006, che i soggetti destinatari delle richieste di accertamenti bancari dell'Amministrazione finanziaria - di cui all'art. 32, comma 1, n. 7) del D.P.R. n. 600/73 e all' art. 51, comma 2, n. 7) del D.P.R. n. 633/72 - utilizzino, ai fini delle risposte relative ai dati, notizie e documenti riguardanti operazioni non transitate in conto, le rilevazioni effettuate ai fini della normativa antiriciclaggio, di cui all'art. 2 della L. 5 luglio 1991, n. 197.

Dall'insieme delle normative menzionate si comprende come il legislatore tenda a creare punti di contatto tra le disposizioni fiscali e quelle antiriciclaggio; dimostra inoltre di non perdere l'occasione per fornire agli operatori gli strumenti atti ad interagire e dialogare sinergicamente allo scopo della repressione degli illeciti di rispettiva competenza.

Ulteriore conferma è data da interventi legislativi (art. 7, comma undicesimo, del D.P.R. n. 605 del 29 settembre 1973, come modificato dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con la L. 4 agosto 2006, n. 248 e parzialmente modificato dal

D.L. 3 ottobre 2006, n. 262) tramite i quali è stato dato “ordinario” libero accesso *all’Anagrafe dei rapporti con gli intermediari finanziari*, efficace strumento di indagine tributaria concepito giustappunto da legge di settore, anche a coloro che, pur non svolgendo mansioni investigative in ambito specificamente tributario, operano ai fini dell’espletamento sia degli accertamenti finalizzati alla ricerca e all’acquisizione delle fonti di prova (e delle prove) nel corso di un procedimento penale, sia degli accertamenti di carattere patrimoniale per le finalità di prevenzione previste da specifiche disposizioni di legge e per l’applicazione delle misure preventive.

Dal contesto normativo emerge che l’Anagrafe dei rapporti con gli intermediari finanziari, che ha la funzione di consentire l’immediata individuazione degli operatori finanziari con i quali “il soggetto posto sotto osservazione dall’Autorità investigativa” intrattiene rapporti, potrà fornire un validissimo ausilio non solo sul piano delle investigazioni tributarie ma anche in merito alle attività volte al contrasto di illeciti in ambito economico - finanziario, quali quelli riconducibili al fenomeno del riciclaggio.

In particolare sarà accessibile, oltre che da parte degli operatori del Fisco (i quali, ai fini d’istituto, operando in un contesto amministrativo, comunque dovranno munirsi della motivata autorizzazione proveniente del Direttore centrale - o regionale - dell’Agenzia delle Entrate o dal Comandante Regionale della Guardia di Finanza di cui al comma 2 dell’art. 51 del D.P.R. n. 633/1972 ed al comma 1 dell’art. 32 del D.P.R. n. 600/73) anche dall’Autorità giudiziaria, dagli Ufficiali di Polizia giudiziaria, dall’Ufficio Italiano Cambi (ora U.I.F. – Ufficio Informazione Finanziaria), dal Ministro dell’interno, dal Capo della Polizia – Direttore Generale della Pubblica Sicurezza, dai Questori, dal Direttore della Direzione Investigativa Antimafia e dal Comandante del Nucleo speciale di Polizia valutaria della Guardia di Finanza, sulla base dei rispettivi poteri istruttori.

Su questo indirizzo fu varata la normativa sulla la cosiddetta tracciabilità “delle spese e dei compensi professionali” introdotta dalle leggi finanziarie (la legge 30 dicembre 2004, n. 311 - Finanziaria 2005 - e la legge 27 dicembre 2006, n. 296 - Finanziaria 2007 -), con la quale si è voluto cristallizzare, *rectius*, fotografare in maniera inequivocabile le “mosse dei professionisti e degli artisti”, attraverso strumenti tracciabili, ossia meccanismi che lascino traccia delle riscossioni effettuate (previsione poi revocata con provvedimento legislativo).

#### **6.4 Lineamenti della responsabilità da reato degli enti collettivi**

Il Decreto Legislativo 8 giugno 2001 n. 231 ha introdotto nell’ordinamento giuridico italiano un regime di responsabilità amministrativa a carico degli enti (da intendersi come società, persone giuridiche ed enti collettivi) per alcuni reati ove commessi nell’interesse od a vantaggio dell’ente stesso da persone fisiche che rivestano funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione degli enti medesimi.

Pur non prevedendo il citato D. Lgs 231, nella sua stesura originaria né nelle integrazioni intervenute (L. 23.11.2001 n. 409, D. Lgs. 11.04.2002 n. 61, L. 14.01.2003 n. 7, L. 11.08.2003 n. 228, Legge 48/2008 in vigore dal 5 aprile 2008), un esplicito riferimento a reati tributari, la prevalente dottrina ritiene che, tra i reati dalla cui commissione è fatta derivare la responsabilità amministrativa degli enti, debbano ritenersi ricompresi anche quelli tributari

per la previsione enunciata degli art. 24 e 25 del D. Lgs. 231 laddove si indica “*quelli commessi a danno dello Stato e della Pubblica Amministrazione*” (truffa a danno dello Stato –art. 640 comma 1 n. 1 c.p.)

Il D. Lgs. n. 231 contiene una disposizione, ispirata al principio di universalità della giurisdizione, in base alla quale un ente può rispondere anche in relazione ai reati commessi all'estero nel suo interesse o a suo vantaggio (art. 4).

### **6.5 I delitti di ricettazione, riciclaggio e impiego di utilità illecite**

I reati in esame presentano la caratteristica comune di reprimere qualsiasi comportamento che possa rappresentare intralcio all'Autorità Giudiziaria nella individuazione e ricostruzione dei flussi economici di provenienza illecita.

Quanto all'oggetto materiale, presupposto comune delle tre fattispecie è la precedente commissione di un delitto che abbia generato un provento economico illecito, quindi “*il profitto (o, se si preferisce, il prezzo, il prodotto) del reato ed ogni altra cosa che è servita a commettere il fatto medesimo*”<sup>29</sup>.

L'attuale formulazione della norma si deve all'art. 4 della Legge 9 agosto 1993 n. 328, che ha notevolmente ampliato l'ambito dei delitti presupposti (ogni delitto non colposo).

Per quanto riguarda la configurabilità del delitto di riciclaggio in relazione a proventi di evasione fiscale, non v'è dubbio che i reati tributari previsti nel D. Lgs 10 marzo 2000 n. 74 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) sono tutti strutturati come delitti dolosi.

La problematica, in particolare, concerne la qualificazione del provento dell'evasione.

Parte della dottrina ritiene che il provento dell'evasione fiscale costituisca un arricchimento conseguito con il “*fraudolento*” risparmio delle imposte che si sarebbero dovute versare e che, pertanto, tale indebito arricchimento conseguito dal contribuente non può identificarsi con il “*denaro, beni o altre utilità*” direttamente provenienti dal delitto cui fanno riferimento gli artt. 648 bis e 648 ter c.p.<sup>30</sup>. La dottrina prevalente è però orientata a ritenere che i delitti tributari possano senz'altro costituire presupposto dei reati di riciclaggio e reimpiego, rilevando che non è richiesta la concreta identificazione del bene o denaro riciclabile.

Il problema si pone, piuttosto, in termini di prova, nel senso che può essere in concreto difficile collegare il denaro o il bene riciclato o reimpiegato a delitti tributari e, quindi, individuarne la specifica responsabilità in capo agli stessi autori<sup>31</sup>.

E', comunque, doveroso, sotto tale profilo, segnalare una pronuncia di merito<sup>32</sup> che ha escluso la configurabilità del reato di riciclaggio, assumendo che “*il reato – presupposto può essere costituito soltanto dai delitti che provocano un*

<sup>29</sup> Cassazione, 11 luglio 1986, Pappalardo

<sup>30</sup> M. Arena – R. Razzante, *Normativa antiriciclaggio e responsabilità da reato delle società*, Edizioni Giuridiche Simone, Napoli, 2009

<sup>31</sup> Traversi, *Nuovi profili di responsabilità amministrativa delle società per riciclaggio*, in Rivista resp. amm. soc. 4/2006

<sup>32</sup> G.I.P. Tribunale di Milano, Ord. 19 febbraio 1999

*arricchimento evidente e tangibile nella disponibilità dell'autore" e che "la frode fiscale non costituisce un presupposto valido per la successiva attività di riciclaggio a causa dell'impossibilità concreta di individuare la natura e la consistenza dei proventi illeciti".*

Invece, in caso di elusione fiscale, che ricordiamo è caratterizzata dall'"aggiramento" della norma tributaria allo scopo di conseguire un vantaggio fiscale e dalla ostensione di fatti veri, il risparmio di imposta che ne consegue non costituisce un arricchimento mediante l'utilizzo di mezzi "fraudolenti"; sotto questo profilo l'eventuale provento in contestazione non può far scaturire alcuna conseguenza sotto il profilo del riciclaggio.

Infine, pur non essendo rilevante ai fini dell'individuazione della fattispecie del reato di riciclaggio, un breve commento va riservato alle incombenze poste a carico dei soggetti destinatari degli obblighi antiriciclaggio, in base alle disposizioni del D. Lgs 231/2007 (recepimento III Direttiva Antiriciclaggio, che rappresenta il frutto di un nuovo approccio al problema del contrasto alle basi economiche della criminalità sia comune che organizzata e del terrorismo internazionale) e al successivo e recente c.d. "Correttivo al recepimento III Direttiva normato con il D. Lgs. 151/2009" in vigore dal 4 novembre 2009.

Il Legislatore ha voluto rafforzare gli obblighi e le funzioni degli operatori finanziari ed economici- legali al fine di poter individuare eventuali fattispecie delittuose dalle quali possano emergere i presupposti commissivi del reato oggetto della presente trattazione.

Il provvedimento si concentra, tra l'altro, sui comportamenti non coerenti di clienti di Istituzioni Bancarie e Creditizie, degli Intermediari Finanziari e degli operatori professionali in genere, nonché sulla necessità di segnalare eventuali acquisizioni incoerenti o conto terzi.

Relativamente all'obbligo di segnalazione di eventuale operazione sospetta, va ricordato che i presupposti che fanno sorgere l'obbligo stesso sono previsti dall'art. 41 del citato D. Lgs 231/2007 il quale dispone che i destinatari della normativa, dovranno segnalare l'operazione sospetta quando:

*"Sanno, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo"* (addirittura tale obbligo di segnalazione può sorgere anche prima dell'instaurarsi di una relazione d'affari).

Il sospetto è desunto da caratteristiche, entità, natura dell'operazione o da qualsivoglia altra circostanza conosciuta in ragione delle funzioni esercitate, tenuto conto anche della capacità economica e dell'attività svolta dal soggetto cui è riferita, in base agli elementi a disposizione dei segnalanti, acquisiti nell'ambito dell'attività svolta ovvero a seguito del conferimento di un incarico.

Con decreto del Ministero dell'Interno da emanare su proposta dell' U.I.F. (Ufficio Informazione Finanziaria) e previa sottoposizione al Comitato di Sicurezza Finanziaria di cui al comma 3, art. 41 D. Lgs. 231/2007, è prevista l'emanazione periodica di specifici indicatori di anomalia da prendere in considerazione ai fini della valutazione dell'operazione come sospetta.

Ai fini del corretto adempimento dell'obbligo di segnalazione di operazioni sospette, gli operatori dovranno avere riguardo ai principi e alle indicazioni generali contenute nella normativa e la segnalazione dovrà contenere i dati, le informazioni, la descrizione delle operazioni ed i motivi del sospetto.

A titolo puramente sintetico, l'operazione assume il connotato di "sospetto" in presenza di un comportamento non coerente e indicatore di anomalia da usare come ipotesi di analisi esclusivamente soggettiva, al fine di decidere sulla eventuale segnalazione di operazione sospette.

In generale, si renderà necessario focalizzare gli aspetti relativi a queste esemplificazioni di indicatori di anomalia relative ad ipotesi di operazioni sospette in materia di riciclaggio, indicatori per i quali comunque ci preme sottolineare che gli stessi sono volti esclusivamente a ridurre i margini di incertezza connessi con valutazioni soggettive e hanno lo scopo di contribuire al contenimento degli oneri e di assicurare il corretto e omogeneo adempimento degli obblighi di segnalazione di operazioni sospette.

Qualsiasi elencazione di indicatori di anomalia non potrà mai essere esaustiva, anche in considerazione della continua evoluzione delle modalità di svolgimento delle operazioni. I soggetti obbligati alla normativa antiriciclaggio si dovranno avvalere di tali indicatori, che attengono ad aspetti sia soggettivi che oggettivi dell'operazione, in presenza dei quali, sulla base di tutte le altre informazioni disponibili, effettueranno una valutazione complessiva sulla natura dell'operazione.

Lo scopo degli stessi indicatori è quello di permettere l'utilizzo della casistica quale strumento operativo per la valutazione della sussistenza di un'operazione possibile sospetta, selezionando gli indicatori in relazione all'attività concretamente svolta.

La semplice e possibile ricorrenza di operazioni o comportamenti descritti in uno o più indicatori di anomalia non è motivo di per sé sufficiente per l'individuazione e la segnalazione di operazioni sospette, per le quali è necessario una valutazione concreta specifica.

Gli operatori dovranno valutare con la massima attenzione ulteriori comportamenti e caratteristiche dell'operazione che, sebbene non descritti negli indicatori, siano egualmente sintomatici di profili di sospetto.

SILVESTRO SPECCHIA

DOTTORE COMMERCIALISTA IN BRESCIA

PROFESSORE A. C. di DIRITTO INTERNAZIONALE - FACOLTA' DI GIURISPRUDENZA DI BRESCIA