

Aspetti strutturali

Le cause dell'evasione: dal senso civico al «third party reporting» <i>di Raffaello Lupi, Alessandro Santoro</i>	121
Si fa presto a dire azienda: per una geografia economico tributaria degli operatori economici in Italia <i>di Tommaso Di Tanno, Giuseppe Marino, RL</i>	127
I «grandi evasori»: dov'è nascosta la ricchezza nelle organizzazioni aziendali? <i>di Leda Rita Corrado, Raffaello Lupi</i>	134
Dall'accertamento sintetico di massa a quello «mirato» sul «grande evasore» <i>di Stefania Capitani, RL</i>	138
Una combinazione di interventi per l'emersione della ricchezza non registrata <i>di Giuseppe Molinaro, Raffaello Lupi</i>	142

Elusione fiscale

«Lease back» ed elusione tributaria: un altro episodio di una vicenda «lunare» <i>di Dario Stevanato</i>	149
--	-----

Redditi d'impresa

Il «restyling» della regola di indeducibilità dei costi finalizzati ad attività criminose <i>di Benedetto Santacroce, Dario Stevanato, RL</i>	153
Il doppio regime di circolazione delle partecipazioni ai fini «pex»: regola e eccezioni <i>di Giuseppe Ingraio, Raffaello Lupi</i>	159

IVA

Agenzie di viaggio extra UE, regime speciale IVA e rimborsi <i>di Fiorella Bianchi, Raffaello Lupi, Antonello Piciocchi</i>	168
IVA intracomunitaria e doveri di diligenza del fornitore, oltre la verifica di esistenza della partita IVA dell'ipotetico cliente <i>di Ciro D'Ardia, Emiliano Covino, RL</i>	178

Imposta di registro

Il conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni incappa nella «pigriaz» dei giudici <i>di Giuseppe Ingraio, RL</i>	185
--	-----

Enti non commerciali

Consumo collettivo e titolarità degli impianti nelle associazioni sportive, tra concetti strutturali e agevolazioni <i>di Guido Astori, Andrea Valmarana, Leda Rita Corrado, Raffaello Lupi</i>	191
---	-----

Contenzioso tributario

Reclamo e mediazione: a piccoli passi verso la deprocessualizzazione <i>di Gabriele Sepio, Fiorella Bianchi, Simone Covino, RL</i>	199
Termini processuali e «sabato festivo» <i>di Claudio Lucisano, Alessia Vignoli</i>	208

Reati tributari

Evasione interpretativa, Cassazione penale e motivazione della mancanza di dolo <i>di Umberto Paura, Dario Stevanato, Raffaello Lupi, Giuseppe Gargiulo</i>	211
Il sabotaggio dei controlli fiscali: un reato verso l'Amministrazione pubblica <i>di David Terracina, RL</i>	231

Riscossione

F24 «saltati» in presenza di crediti di imposta: disparità di trattamento a seconda del risultato della liquidazione? <i>di Emiliano Covino, RL</i>	235
---	-----

Dialoghi

TRIBUTARI

Riflessioni operative e sistematiche sulla tassazione attraverso le aziende

Coordinamento editoriale

Raffaello Lupi, Dario Stevanato

Comitato di revisione:

Massimo Basilavecchia, Mauro Beghin, Luigi Arturo Bianchi (*), Cesare Cavallini (**), Daria Coppa, Francesco d'Ayala Valva, Lorenzo del Federico, Guglielmo Frasoni, Maria Cecilia Fregni, Salvatore Muleo, Luciano Pezzolo (***), Salvatore Sammartino, Giuseppe Zizzo

Comitato di redazione:

Stefania Capitani, Claudio Carpentieri, Leda Rita Corrado, Mario Damiani, Mauro Franchi, Giuseppe Ingraio, Raffaello Lupi, Andrea Manzitti, Giuseppe Molinaro, Alessandro Santoro, Dario Stevanato, David Terracina

Ufficio Studi Fondazione Studi Tributari:

Nominativi in corso di definizione

(*) Diritto commerciale

(**) Diritto processuale civile

(***) Storia della tassazione

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Assago (Mi)
<http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Valeria Ruggiero

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 68 del 29 gennaio 2008

Iscritta al R.O.C. n. 1702

Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27 febbraio 2004, n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano
Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991

Realizzazione grafica
Ipsa

Fotocomposizione
Sinergie Grafiche s.r.l. - Via Pavese, 1/3 - 20089 Rozzano (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa
GECA s.p.a.
Via Magellano, 11 - 20090 Cesano Boscone (MI)

Pubblicità


EVENTS & ADVERTISING

db Consulting srl Event & Advertising
via Leopoldo Gasparotto 168 - 21100 Varese
tel. 0332/282160 - fax 0332/282483
e-mail: info@db-consult.it
www.db-consult.it

Distribuzione
Vendita esclusiva per abbonamento

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. dalla data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare presso la sede del Produttore.
Servizio Clienti: tel. (02) 824761
e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it

Italia
abbonamento annuale: € 178,00

Estero
abbonamento annuale: € 356,00

Modalità di pagamento

Versare l'importo sul C/C/P n. 583203 intestato a WKI s.r.l. Gestione incassi - Strada 1, Palazzo F6, Milanofiori

oppure

Inviare assegno bancario/circolare non trasferibile intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Indicare nella causale del versamento il titolo della rivista e l'anno di abbonamento.

Prezzo copia: € 35,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta
Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Redazione

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

IPSOA, Redazione Dialoghi Tributari,
Casella postale 12055 - 20120 MILANO
Telefono (02) 82476.018 - Telefax (02) 82476.600

Amministrazione

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:

IPSOA, Servizio Clienti
Casella postale 12055 - 20120 Milano
Tel. (02) 82 47 61 - Fax (02) 82 47 6.799
Servizio risposta automatica Tel. (02) 82476.999

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Le cause dell'evasione: dal senso civico al «third party reporting»

di Raffaello Lupi, Alessandro Santoro

La maggior parte delle questioni di diritto, e dei formalismi, in cui si dibatte la tassazione italiana, dipende dalla drammatizzazione sociale creata dalla ricchezza che il Fisco non riesce a valutare. Le colpe di quello che è nascosto, o comunque non è determinabile, ricadono su ciò che è visibile e determinabile. Alla base di tutto ci sono clamorose mancanze di visione di insieme nell'opinione pubblica, e delle stesse classi dirigenti. Che in mancanza di meglio si avvitano nelle consuete divagazioni moralistiche, sugli onesti e i disonesti, confusionarie e socialmente laceranti, di cui spesso parliamo su *Dialoghi*. Con l'intervento di Alessandro Santoro, presentato da Raffaello Lupi, si scopre che anche gli economisti avevano sistematizzato quella che noi conosciamo come «tassazione attraverso le aziende», denominandola, forse più correttamente, «third party reporting». Ma c'è sempre qualcosa da migliorare, perché tutti riescono a riflettere sull'organizzazione sociale e «le idee non hanno copyright».

■ Le tasse si pagano quando ... qualcuno ci segnala a chi può chiedercele Raffaello Lupi

Uno dei motivi conduttori di *Dialoghi*, e delle iniziative della Fondazione Studi Tributarî, è riassunto nella formula secondo cui «le tasse si pagano quando qualcuno ce le chiede». Come tutte le formule, è un buon punto di partenza (1), ma inevitabilmente semplicistico rispetto alla complessità dei moderni fenomeni sociali (2). Non è infatti necessaria una richiesta a tappeto, verso tutti i contribuenti coinvolti, ma serve una richiesta sufficientemente estesa da indurre anche gli altri contribuenti ad adempiere, sapendo che altrimenti la richiesta sarebbe accompagnata da una qualche maggiorazione, a titolo di sanzione. Un uso eccessivo delle sanzioni, tipo «colpirne uno per educarne cento», non solo è insufficiente, ma è controproducente rispetto a una equilibrata richiesta delle imposte. Prima di tutto perché i maldestri tentativi sanzionatori confermano l'incapacità del pubblico potere di determinare in modo sistematico la ricchezza, alla quale corrispondono servizi e posti di lavoro, non attività criminali. È facile capire il pregiudizio, per la coesione e la prosperità del

Paese, di passare alla criminalizzazione saltando la fase della richiesta delle imposte; che può avvenire con la *Gazzetta Ufficiale* solo verso situazioni ad alta visibilità, dove si tratta di organizzazioni ovvero di individui consapevoli che alcuni loro redditi sono analiticamente segnalati al Fisco.

Di questa «segnalazione al Fisco», nei precedenti modelli economici indicati da Santoro, non c'era la minima traccia. Le correlazioni formali, sociomatematiche, individuate dagli economisti, per spiegare l'evasione fiscale, e basate su «aliquote, controlli e sanzioni» (3), trascuravano questo aspetto. E facevano pensare a una partita a due, tra Fisco e contribuente, trascurando gli altri *players*

Note:

(1) Soprattutto per comprendere la matrice di diritto amministrativo della tassazione.

(2) Naturalmente, capire che le tasse si pagano quando qualcuno le richiede è già un passo avanti rispetto alle divagazioni su onestà, disonestà e simili.

(3) Facendo pensare proprio a questo grande potere delle sanzioni, che si è rivelato fallace, per limiti giuridici e politici.

che trasmettono informazioni al Fisco, e da cui scaturisce quell'ampio sistema di «contrasti di interesse» che porta la maggior parte del gettito nelle casse erariali. Il fatto è che questa spiegazione soffriva dei formalismi di quella che io chiamo la «socio-matematica», cioè la tendenza a esprimere le spiegazioni dei fenomeni sociali con equazioni e grafici, forse per darsi un certo rigore esteriore, e una facciata di scientificità imitativa della fisica e del suo prestigio (4). In altri interventi, già pubblicati su *Dialoghi*, avevamo riflettuto sull'importanza secondaria della variabile rappresentata dalle aliquote (5). Più rilevante, e invece trascurata dal modello, appare l'utilità marginale decrescente del denaro, cui si collega il concetto di «evasione di sopravvivenza», di cui spesso parliamo su *Dialoghi* e sui siti internet (6), sempre alla ricerca dei «grandi evasori». Invece è verosimile che la maggioranza dell'evasione italiana, come rileverà Santoro, derivi da «tanti che evadono tanto di poco». Cioè una quota relativamente alta di una ricchezza bassa. Con la conseguenza che, se non evadessero,

subirebbero forti restrizioni del tenore di vita. Se però le loro entrate fossero segnalate al Fisco dai clienti, la percentuale di adempimento sarebbe destinata a salire, sia pure senza diventare integrale. Dobbiamo quindi inserire nelle mappe cognitive destinate alla spiegazione dei comportamenti fiscali anche la consapevolezza di essere segnalati al Fisco con precise informazioni contabili, provenienti in genere dai clienti, secondo un sistema vagamente simile alla sostituzione di imposta a titolo di acconto, delle cui fuorvianti spiegazioni civili- stiche riparleremo in un prossimo scritto su *Dialoghi*. Ma lasciamo ora la parola a Santoro.

Note:

(4) Su questa pericolosa deriva delle scienze sociali R. Lupi, *Le scienze dell'organizzazione sociale*, Roma, 2012, capitolo quinto.

(5) Fondazione Studi Tributarî, «Si può ridurre l'evasione abbassando le aliquote?», in *Dialoghi Tributarî* n. 4/2010, pag. 357; Id., «La riduzione delle aliquote fiscali incentiva davvero lo sviluppo?», *ivi* n. 1/2011, pag. 11.

(6) www.giustiziafiscale.com e www.FondazioneStudiTributarî.com.

■ Quando l'economista sperimenta (bene): il «third party reporting» come fattore di «compliance» fiscale Alessandro Santoro

Le formalizzazioni basate su «aliquote, sanzioni e controlli»

Gli economisti, si sa, sono un po' presuntuosi e cercano di capire e di prevedere il comportamento individuale pressoché in ogni campo dell'agire umano: dal consumo alla scelta matrimoniale, dalla ricerca di lavoro al partito da votare. In tutti questi casi, l'economista era abituato a procedere costruendo un modello matematico di comportamento. Al di là della definizione altisonante, nella maggior parte dei casi questi modelli si fondano su una visione piuttosto rozza delle scelte individuali. In pratica, noi tutti saremmo degli esseri perfettamente razionali e egoisti. Le scelte che compiamo, quindi, sarebbero guidate esclusivamente dalla volontà di perseguire il nostro interesse - utilità, nel gergo degli economisti - nella massima quantità possibile.

Il modello tradizionale di rappresentazione dell'evasione, sviluppato tra la fine degli anni Sessanta

e l'inizio degli anni Settanta dal futuro premio Nobel Gary Becker e dai due economisti Michael Allingham e Agnar Sandmo, è un esempio quasi perfetto di questo approccio. L'idea di fondo è che ogni contribuente cerchi di massimizzare l'utilità attesa in condizioni di rischio o, per usare l'espressione corretta, di incertezza. La decisione circa se, ed eventualmente quanto, evadere, infatti, è presa dall'individuo sotto il rischio di subire un controllo fiscale ed, eventualmente, di dover pagare una sanzione o addirittura di finire in galera. Si tratterebbe, in altri termini, di una sorta di scommessa, la cui posta in palio è la ricchezza non versata al Fisco, ma il cui rischio è quello di un controllo fiscale e di una sanzione. Così posta la questione diviene evidente che la decisione di evadere dipende principalmente da quattro fattori: la pro-

Alessandro Santoro - Professore associato di Scienza delle finanze presso l'Università di Milano-Bicocca

babilità del controllo, l'entità dell'eventuale sanzione, l'atteggiamento dell'individuo nei confronti del rischio di essere sanzionato e l'aliquota fiscale. All'aumentare della probabilità di subire un controllo fiscale o dell'entità della sanzione (quando la probabilità di subire un controllo non è nulla), ovviamente, diminuisce il guadagno che l'individuo spera di poter ottenere dall'evasione. In altri termini, incrementando la probabilità del controllo e/o aumentando la sanzione dovrebbe diminuire l'evasione. Questo effetto, tuttavia, dipende anche dall'atteggiamento individuale nei confronti del rischio. Non tutti gli individui si pongono nello stesso modo di fronte ad eventi futuri incerti. Vi sono individui che amano scommettere e correre rischi, ed altri che, invece, sono terrorizzati da simili prospettive e che vengono definiti avversi al rischio. Nel gergo degli economisti, si dice quindi che l'efficacia di un annuncio di una nuova campagna di controlli e di una certa sanzione sono tanto più forti quanto minore è la propensione al rischio di un determinato individuo o di una determinata popolazione.

L'analisi attraverso questionari

Per quanto eleganti e rassicuranti siano queste conclusioni, gli studi condotti negli ultimi decenni hanno dimostrato che si tratta, in realtà, di ricette ben meno solide di quanto appaiano. I contribuenti sembrano evadere molto meno di quanto previsto dal modello tradizionale e le ragioni non sono affatto chiare. È molto difficile verificare come influiscano la probabilità di essere controllati o il livello delle sanzioni sulla quantità di evasione scelta dal contribuente. Si tratta di uno di quei casi in cui gli economisti, anziché affidarsi all'analisi statistica, ricorrono agli esperimenti, ricostruendo, attraverso domande poste a gruppi di persone selezionate (quasi sempre studenti), quale sarebbe la scelta del contribuente al variare di una serie di fattori tra cui la probabilità del controllo e il livello delle sanzioni.

Questi esperimenti tendono a confermare le previsioni della teoria: gli individui tendono ad evadere di meno se la probabilità del controllo o il livello delle sanzioni vengono aumentati. Tuttavia, non è chiaro se, e in quale misura, gli esiti di questi esperimenti siano generalizzabili in modo da formulare suggerimenti utili alla politica fiscale. Do-

potutto, i partecipanti agli esperimenti sono consapevoli che non si tratta di decidere veramente quante imposte dovranno pagare, ma semplicemente di partecipare ad un gioco, per quanto ben congegnato. In ogni caso, gli stessi esperimenti indicano che la risposta degli individui non è lineare, ma dipende dal livello delle probabilità o delle sanzioni. Ai livelli (bassi) che si osservano nella realtà, le variazioni che possono realisticamente essere realizzate non sembrano in grado di modificare sensibilmente il comportamento dei contribuenti.

Ma il problema principale di questi esperimenti è che sono poco affidabili. Per quanto ci si sforzi di rendere il contesto più realistico possibile, uno studente di fronte ad un computer non si comporta come un individuo (per quanto informato) nella realtà.

La teoria empirico-comportamentistica dell'evasione

Le carenze indicate ai punti che precedono hanno condotto a una nuova frontiera negli studi empirici sull'evasione: si tratta degli esperimenti di campo o naturali (*field experiments*) che sono mutuati dall'epidemiologia (e non dalla fisica, come sarebbe la pretesa della teoria economica prevalente). Anziché svolgersi in laboratorio, questi esperimenti si svolgono nella realtà ed utilizzano i comportamenti osservati dagli individui reali che agiscono in un contesto reale per dedurre alcune indicazioni. Ovviamente, per poter avere una validità scientifica, gli individui che vengono osservati devono essere scelti con cura. In particolare, in questi esperimenti normalmente vengono confrontati i comportamenti di un gruppo di contribuenti selezionato a caso e «trattato» con i comportamenti di un gruppo di controllo sempre selezionato a caso e «non trattato». Il termine trattato è appunto di origine epidemiologica: come per testare le medicine si confrontano le condizioni di salute di chi le prende con quelle di chi non le prende (a parità di malattia o di rischio di prenderla), qui il gruppo trattato viene sottoposto ad un trattamento tributario, ad esempio una campagna di controlli fiscali o l'invio di una lettera che preannuncia un controllo, e confrontato con chi non subisce questo trattamento, ad esempio non viene controllato. In questo modo è possibile verificare se il trattamento ha

avuto effetto, e quindi valutare l'impatto della singola variabile a parità di altre condizioni. È proprio per garantire questa parità che i due campioni devono essere casualmente selezionati, posto che non siamo in grado di sapere quali variabili determinano l'evasione. L'ulteriore aspetto interessante di questi esperimenti naturali è che essi avvengono necessariamente in collaborazione con le Autorità fiscali, che devono acconsentire all'idea di testare le proprie politiche attraverso questa metodologia.

L'esempio danese

Dei numerosi esperimenti naturali che si stanno conducendo in questi ultimi anni, vogliamo qui soffermarci su quello danese (7), che ha dato risultati di straordinario interesse ed è stato pubblicato sulla più prestigiosa rivista scientifica, *Econometrica*, pur essendo (sia consentita l'ironia) straordinariamente semplice nelle modellizzazioni e lineari nei risultati.

L'esperimento consta di due parti. Nella prima, un certo numero di contribuenti viene diviso in due gruppi: un gruppo che subisce un accertamento (non preavvisato) per i redditi dichiarati nel periodo t (2006) e un gruppo che non viene accertato. Nella seconda, i lavoratori dipendenti appartenenti ad entrambi questi gruppi sono ulteriormente suddivisi in 3 gruppi: ad un gruppo viene inviata una lettera che annuncia che verranno sicuramente accertati i redditi dichiarati per il periodo $t+1$ ('lettera-100%'), al secondo gruppo ne viene inviata una che annuncia che la metà di loro verrà accertata ('lettera-50%') infine al terzo gruppo non viene inviata alcuna comunicazione. La scelta dei lavoratori dipendenti è dovuta a non meglio precisati vincoli amministrativi.

L'obiettivo dell'esperimento è triplice:

- i) stimare l'evasione scoperta (*detected evasion*) differenziandola tra quella dei redditi soggetti e non soggetti al *third-party reporting*; l'evasione scoperta è pari alla differenza positiva tra redditi accertati e dichiarati (questa differenza può essere negativa in caso di accertamento di errori);
- ii) testare l'impatto delle variabili relative al contesto informativo, sociale ed economico sull'evasione scoperta;
- iii) verificare l'effetto di politiche di accertamento sull'ammontare dei redditi dichiarati e delle relative imposte.

I dati utilizzati sono:

- 1 campione stratificato di circa 42mila contribuenti che hanno presentato la dichiarazione per il periodo t (campione-base), stratificato in base alla zona di residenza, alla condizione di lavoratore dipendente o autonomo e, per i lavoratori dipendenti, in base al grado di complessità della dichiarazione, estratto da una popolazione con determinate caratteristiche;
- due campioni di circa 21 mila contribuenti ciascuno estratti casualmente dal campione-base: ogni membro del primo campione viene sottoposto ad accertamento per il reddito riportato nel periodo t (acc-100%) e funge quindi da gruppo trattato per l'esperimento sugli accertamenti, mentre nessun membro del secondo campione viene sottoposto ad accertamento (acc-0%) e funge quindi da gruppo di controllo per l'esperimento sugli accertamenti;
- ulteriori 3 campioni di circa 14mila contribuenti ciascuno estratti casualmente dal campione-base: ogni membro del primo campione riceve la lettera-100%, ogni membro del secondo campione riceve la lettera-50%, mentre i membri del terzo campione non ricevono alcuna lettera;
- le dichiarazioni dei redditi per l'intero campione base per il periodo $t+1$.

La metodologia di analisi consiste essenzialmente:

- nel calcolo del valore medio dell'evasione scoperta per il solo gruppo acc-100% differenziato per componente di reddito (personale, di capitale, da lavoro autonomo) e ulteriormente differenziato per reddito soggetto o meno a *third-party reporting*;
- nella regressione del valore medio dell'evasione scoperta su variabili di tipo sociale (genere, stato civile, appartenenza ad una chiesa, età) economico (possesso di abitazione; dimensioni e settore dell'attività) e informativo (presenza e quantità di reddito autodichiarato);
- nel confronto tra la variazione nei due anni delle medie e delle mediane di redditi, imposte, detrazioni (a valori reali) riportati dal gruppo acc-100%

Nota:

(7) Cfr. «Unwilling or unable to cheat? evidence from a tax audit experiment in denmark by henrik jacobson kleven, martin b. knudsen, claus thustrup kreiner, søren pedersen, and emmanuel saez», in *Econometrica*, Vol. 79, No. 3 (May, 2011), pagg. 651-692.

per il periodo t+1 rispetto a quelli riportati dal gruppo acc-0% per il periodo t+1 differenziato per componente e per presenza di *third-party reporting*;

– nel confronto tra la variazione nei due anni delle medie e delle mediane di redditi, imposte, detrazioni (a valori reali) riportati dai gruppi lettera-100% e lettera-50% rispetto a quelli riportati dal gruppo di controllo differenziato per componente e per presenza di *third-party reporting*.

I principali risultati ottenuti sono:

- i) la presenza di evasione scoperta statisticamente significativa e fortemente differenziata tra reddito autodichiarato e soggetto a *third-party reporting*;
- ii) il rilievo nettamente maggiore delle variabili di contesto informativo rispetto a quelle socio-economiche (che pur risultano in qualche caso statisticamente significative) nella spiegazione della varianza dell'evasione scoperta;
- iii) l'impatto statisticamente significativo degli accertamenti solo sul reddito autodichiarato riportato nell'anno successivo;
- iv) l'impatto positivo e statisticamente significativo delle lettere preannuncianti l'accertamento, ma maggiore per coloro che non hanno subito il precedente accertamento (acc-0%).

Di questi risultati vale la pena qui sottolineare soprattutto l'importanza del *third-party reporting*, ovvero, come definito dagli autori, la presenza di «istituzioni come datori di lavoro, banche, fondi di investimento e fondi pensione che riportano i redditi guadagnati dagli individui (propri lavoratori o clienti) direttamente al governo». Si tratta, né più né meno, del concetto di «tassazione attraverso le aziende» spesso sviluppato su *Dialoghi*. È interessante notare che il *third party reporting* serve anche a spiegare e risolvere agevolmente le difficoltà del modello tradizionale: il fatto che gli individui evadano meno di quanto questo modello prevede non dipende da una sovra-percezione nella probabilità di essere controllati, quanto invece dal fatto che, in tutti i casi in cui esiste *third-party reporting*, la probabilità che l'evasione venga rilevata è molto elevata.

Dove sta la morale?

Ma gli elementi di interesse non finiscono qui, soprattutto per noi. È noto che nel dibattito italiano sull'evasione domina la questione morale. Si scrivono libri sui fondamenti morali dell'evasione, si

dice che in Italia (e negli altri Paesi mediterranei) l'evasione è alta perché c'è una bassa moralità fiscale (*tax morale*) e uno scarso o nullo senso dello Stato. Tutte cose plausibili, e anche in parte vere, laddove la verità è un fenomeno complesso, ricco di sfumature tra spiegazioni diverse. Ma anche tutte cose parzialmente false o comunque controversibili. Perché ci si dimentica di dire che nei Paesi mediterranei non c'è solo scarso senso dello Stato, ma anche una struttura economica polverizzata dove, appunto, la tassazione passa poco attraverso le aziende (o comunque meno che in altri casi). E perché ci si dimentica anche di osservare che in alcuni casi (e l'Italia è proprio uno di questi!) la moralità fiscale come risulta dalle diverse indagini (ad esempio, dalla *World Value Survey*) risulta essere molto più elevata di quanto ci si aspetterebbe sulla base dell'economia sommersa.

Anche da questo punto di vista i risultati dell'esperimento danese sono particolarmente interessanti. Stiamo parlando di un Paese con alto senso civico, di cultura protestante, lontano mille miglia dal lassismo familista mediterraneo. Ebbene, secondo l'esperimento, l'evasione stimata dei lavoratori autonomi danesi, non soggetti al *third-party reporting*, arriva al 37%. Una percentuale elevata spiegabile appunto sulla base della mancanza della tassazione attraverso le aziende, che non si traduce in evasione di massa proprio perché i lavoratori autonomi danesi sono relativamente pochi. Recentemente mi è capitato di utilizzare questo dato nel corso di una trasmissione radiofonica, per spiegare l'affermazione secondo cui è l'opportunità che fa l'evasione. Apriti cielo. Il mio interlocutore (un giornalista che spopola nelle trasmissioni sull'evasione) mi ha subito accusato di offrire giustificazioni agli evasori e di essere sostanzialmente complice. La strada per ragionare di evasione in modo obiettivo e libero da pregiudiziali ideologiche e moralistiche è evidentemente ancora lunga.

Si fa presto a dire azienda: per una geografia economico tributaria degli operatori economici in Italia

di Tommaso Di Tanno, Giuseppe Marino, RL

Su molti concetti strutturali della tassazione in Italia occorre ripartire da zero, e come lo abbiamo fatto per l'evasione, nel numero precedente ed in questo, dobbiamo farlo per le aziende. I due concetti sono abbastanza collegati, in quanto sono le rigidità organizzative ad ostacolare l'evasione; solo raramente le dimensioni aziendali creano per essa nuove opportunità, specie nei rapporti internazionali. L'effetto della crescita dimensionale è dunque una riduzione dei margini per evadere, e tutto sommato anche del bisogno di farlo. Eppure economisti, esponenti dei media e pubblica opinione continuano a parlare genericamente di «aziende», rischiando di proporre chiavi di lettura inadeguate alla sostanza economico-tributaria dei fenomeni.

■ Operatori economici e diritto tributario: cerchiamo di capirci

Tommaso Di Tanno

Il rapporto fra attività economiche e Fisco cambia di molto in relazione alle dimensioni dell'attività stessa

Quando si vuole analizzare il concetto di azienda nei suoi rapporti col Fisco, è bene preliminarmente fare alcune notazioni terminologiche per evitare malintesi sui significati delle espressioni che si vanno, poi, concretamente ad utilizzare. Ad esempio, i termini «lavoratori autonomi» e «piccole e medie imprese» sono utilizzati nel diritto tributario con significati assai diversi rispetto a quelli propri dell'ambito economico.

Ai fini delle imposte sui redditi sono infatti «lavoratori autonomi» solo i professionisti (cioè coloro che producono un lavoro di carattere intellettuale in senso lato), gli artisti e gli sportivi. Per i lavoratori autonomi (ai fini tributari) non si fanno differenze in relazione alla dimensione degli stessi (lo studio legale con 300 avvocati e 100 milioni di volume d'affari è trattato allo stesso modo dello studio individuale del neoiscritto all'albo che non arriva a 30.000 euro alla fine dell'anno). Non sono, quindi, «lavoratori autonomi» - nell'ottica tributaria - gli artigiani ed i piccoli commercianti, per stare agli esempi più elementari. Essi sono, infatti,

«imprese», ancorché «piccole». Questa distinzione svanisce in campo IVA, ove le attività economiche sono tendenzialmente considerate tutte dello stesso genere. Benzinai, falegnami, giostrai, promotori di prodotti finanziari e banche, agenti di assicurazione e compagnie di assicurazione, giornalisti e dentisti, garagisti e produttori d'auto, gestori di telecomunicazioni e di *call center*: sono tutti messi esattamente sullo stesso piano. E così pure circoli del tennis e associazioni di volontariato se al loro interno c'è qualcuno che serve il caffè a pagamento.

Ai fini delle imposte sul reddito, come detto, dentisti, ragionieri, geometri, medici e avvocati sono tecnicamente considerati produttori di «reddito di lavoro autonomo»; hanno un certo criterio di determinazione del reddito e sono tassati in ragione di quanto effettivamente incassato (principio di cassa). Benzinai, parrucchieri, farmacisti, tassisti, artigiani, commercianti, meccanici, baristi, rappresentanti, industrie, banche e grandi magazzini sono considerati, invece, produttori di «reddito d'im-

Tommaso Di Tanno - Docente a contratto di Diritto tributario presso l'Università di Siena - Dottore commercialista in Roma

presa»; sono tassati in base a regole assai diverse ed in ragione di costi e ricavi legittimamente attesi, ancorché non sostenuti né percepiti (principio di competenza) e sono tenuti a valutare - a fine anno - quello che è rimasto invenduto nei loro locali (calce, mattoni, pomodori, prosciutti, shampoo, aspirine, pistoni, valvole, ecc.). Come non vedere che questi criteri assumono significati diversissimi in funzione delle dimensioni dell'attività in questione?

A loro volta le cosiddette «piccole e medie imprese», spesso destinatarie di provvidenze comunitarie, hanno dimensioni che partono da 7 milioni di euro di volume d'affari annuo; mentre, ai fini tributari, sono tali solo quelle con volumi d'affari fino a 300.000 euro. Tutte queste categorie di attività, cui si aggiungono sia le imprese minime (al di sotto dei 30.000 euro di fatturato) che quelle medio-grandi (intese per tali quelle con fatturati superiori a 25 milioni di euro) sono «imprese» ai fini tributari.

Questo insieme di «lavoratori autonomi» e di «imprese» viene, infine, spesso richiamato - in modo volutamente semplificatorio - con il nomignolo di «partite IVA». Sui media spesso si sente parlare dell'«esercito delle partite IVA», definizione più che giustificata dal loro numero in valori assoluti (circa 5,2 milioni), sebbene oltre il 90% di esse produca un volume d'affari inferiore a 500.000 euro l'anno (1).

Ora, mentre sulla struttura dell'IVA si può far poco (ma non nulla) rispondendo la stessa a criteri definiti in sede Comunitaria, nell'ambito delle imposte sul reddito i margini di manovra sono amplissimi, soprattutto per le attività di minori dimensioni (*de minimis*). Ora, il reddito d'impresa si determina sulla base delle risultanze del bilancio cui vengono apportate svariate correzioni (positive e negative) che consentono di passare dal risultato di bilancio al reddito imponibile. Conseguo che il reddito d'impresa è grandemente influenzato dalla documentazione contabile, dalla capacità di acquisizione e gestione di detta documentazione; naturalmente, gioca un ruolo non secondario l'esistenza di analisi terze sulla formazione dei risultati finali, inclusa quella del singolo funzionario del Fisco che deve essere in grado di orientarsi in mezzo a queste «carte». A questo punto, dovrebbe essere infatti evidente che le dimensioni ed il grado di or-

ganizzazione interna di ciascuna impresa incidono in maniera decisiva - nel bene e nel male - sulla qualità del rapporto col Fisco.

Si potrebbe in proposito classificare le imprese in quattro classi omogenee, in base al loro fatturato:

- (i) tra 30.000 e 500.000 euro;
- (ii) tra 500.000 e 5.000.000 di euro;
- (iii) tra 5.000.000 e 50.000.000 di euro;
- (iv) oltre 50.000.000 di euro.

A ciascuna classe di attività dovrebbe corrispondere un regime via via più rigoroso di contabilità. Cioè: scritture minime (solo quelle IVA) per la prima classe con tassazione, anche per le imprese, in base al principio di cassa: la tassazione per cassa permette infatti di migliorare i risultati degli accertamenti bancari consentendo un più efficace riscontro nell'incrocio dei dati. Per converso i regimi speciali (ad es.: neutralità delle operazioni intersocietarie ed oggi ACE) dovrebbero essere riservati alle classi con scritture contabili più rigorose.

Questa classificazione avrebbe effetti anche sul versante delle tecniche di accertamento. Per le classi più modeste è infatti sufficiente l'osservazione diretta ed una stima in base a criteri di logica e buon senso (ad esempio quante signore sono uscite con la testa ben fatta dal parrucchiere). Al contrario, l'accertamento ad una multinazionale o ad un intermediario finanziario richiede una certa padronanza di sofisticate tecniche contabili, giuridiche, tributarie e spesso linguistiche. Le prime possono essere svolte sul territorio in cui opera l'impresa; le seconde dovrebbero essere centralizzate presso Uffici che abbiano sviluppato un'adeguata competenza. Quest'ultima ripartizione vale, oltre che per un'efficace capacità accertativa, anche per non drammatizzare oltremisura il rapporto con i grandi gruppi industriali, per i quali il fattore tributario (anche sotto il profilo della chiarezza delle norme e dei rapporti) è talvolta un ulteriore incentivo alla delocalizzazione.

Non vi è dubbio, del resto, che il sistema Paese ha un elevato interesse a promuovere la crescita dimensionale delle imprese e che il conseguimento di questo obiettivo può richiedere un contributo

Nota:

(1) Sopra alla soglia dei 5 milioni di volume d'affari si colloca, invece, circa il 2% delle stesse.

anche del Fisco. Va in questa direzione la nuova ACE. Ma si può pensare anche ad interventi che aiutino le combinazioni fra imprese: cioè non solo fusioni ed acquisizioni, ma anche creazioni di consorzi finalizzati a integrare la filiera produttiva o all'espansione su mercati esteri. In questi casi le facilitazioni devono andare di pari passo col rigore contabile, tanto più che maggiori sono le dimensioni, maggiori sono gli interventi di terzi (finanziatori e governi) che pretendono di conoscere più in dettaglio chi sono e cosa fanno i propri interlocutori. Insomma, in questi casi il maggior rigore amministrativo si coniuga con gli interessi di trasparenza di una platea più larga di *stakeholders*.

Quanto detto in merito alle imprese vale anche per le attività che, per le imposte sui redditi, sono «professionali». La distinzione rispetto a quelle «imprenditoriali» mi pare poco significativa, ed anzi dà luogo a rilevanti differenze, non solo in tema di criteri di determinazione del reddito, ma anche per i diversi profili temporali (le imprese sono, come detto, tassate per competenza; mentre i professionisti lo sono per cassa) quando, invece, un'attività professionale con incassi fino a 1 milione di euro tendenzialmente equivale alla corrispondente categoria imprenditoriale (2). Si può discutere, quindi, sul meccanismo perequativo: ma la sostanza del discorso non mi pare cambi. In particolare un'attività professionale che consegue introiti superiori a 5 milioni di euro - e che sarebbe bene obbligare a seguire un adeguatamente rigoroso sistema contabile - trae anche un oggettivo beneficio di ordine gestionale dal dotarsi di un impianto contabile di carattere aziendale.

Troppe imprese con modesta capacità operativa

Le cifre relative alla maggior parte delle partite IVA sono peraltro molto inferiori, ed il numero di titolari di partita IVA (5,2 milioni) appare, sotto qualsiasi punto di vista lo si osservi, eccessivo e comunque squilibrato rispetto alle attività economiche del Paese. Deve essere, tuttavia, ben percepita la rilevanza della stortura, che deforma qualsiasi valutazione si voglia fare del fenomeno societario (vedi il gran numero di società in perdita) e lascia intravedere una vivacità del tessuto imprenditoriale che non trova riscontro nei grandi numeri aggregati. Inoltre, questa distorsione pesa

oltremodo sui comparti della Pubblica amministrazione che se ne devono occupare. Insomma, pur nella consapevolezza dell'impopolarità che potrebbe suscitare, un prelievo annuale significativo (ad es.: 5/10.000 euro) a carico delle società di capitale che si iscrivono nel registro delle imprese mi sembra proprio giustificato.

Questa sproporzione è infatti frutto, da un lato, di circostanze di ordine sociale (lavoratori sostanzialmente dipendenti mascherati da autonomi a partita IVA; micro comunità con microattività commerciali); dall'altro dell'abuso dello strumento societario utilizzato per celare la proprietà di beni di uso personale ovvero per rendere deducibili costi privati qualificati come costi d'impresa. Le questioni di ordine sociale meritano di essere affrontate in altri contesti e, per la parte tributaria, con una strumentazione conseguente a quanto detto sopra. Le questioni legate all'abuso dello strumento societario richiedono, invece, un'attrezzatura diversa, peraltro già in fase di costruzione.

Il vizio inveterato di intestare beni a società e, poi, goderne in privato è difatti radicato nel panorama tributario, a ragione del vero sia italiano che estero. I recenti interventi portati dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (3) hanno certo ridotto tale convenienza rendendo indeducibili - in testa all'impresa - i costi relativi a beni concessi in uso a soci e familiari degli stessi senza alcun corrispettivo ovvero con corrispettivo inferiore al relativo valore di mercato. Quest'ultima differenza è, in aggiunta, considerata reddito imponibile in testa alla persona fisica beneficiaria.

Questa, tuttavia, è solo una faccia della medaglia. L'altra è, infatti, il nascondimento della proprietà sostanziale dei beni in questione e la compatibilità fra tali ricchezze ed il reddito imponibile dichiarato. Questa compatibilità, invece, deve costituire l'elemento chiave per rendere evidente anche al contribuente l'indifendibilità della sua posizione (in caso di marcato squilibrio) e convincerlo dell'opportunità di una più veritiera dichiarazione dei redditi. L'evasione fiscale va infatti combattuta

Note:

(2) Al limite gli incassi professionali comparabili con quelli imprenditoriali potrebbero essere ridotti alla metà (nell'esempio fatto sopra, quindi, a 500.000 euro).

(3) Convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

rafforzando il contesto in cui il contribuente opera così da indurlo ad un autonomo giudizio di maggior realismo tributario (cd. *compliance*). Come raggiungere questo obiettivo?

Si potrebbe, ad esempio, per le società a ristretta base sociale (meno di 10 soci), incluse fiduciarie e trust, che si intestano un bene iscritto in pubblici registri italiani (immobile, auto, yacht, aereo, ecc.), rendere obbligatoria - già presso il pubblico registro in questione - l'indicazione del *dominus* del bene in questione. Detto *dominus* dovrebbe essere la persona fisica cui il bene è riconducibile, senza esserne anche il legittimo proprietario. La persona fisica in questione dovrebbe essere informata di tale indicazione e dovrebbe confermare la stessa indicandola nella propria dichiarazione dei redditi. Ove manchi tale conferma ovvero ove la sproporzione non potesse essere giustificata (al limite anche consentendo un'integrazione dei redditi dichiarati nei 4 anni precedenti) si farebbe luogo alla confisca del bene in questione. È ricorrente, infatti, la prassi delle intestazioni sostanzialmente fiduciarie a soggetti privi di redditi e privi, spesso, anche della capacità di reazione di fronte a sanzioni di ordine penale (ultrasettantacinquenni). La sanzione della confisca appare, in questo contesto, adeguata a significare il necessario intento deterrente della norma.

La medesima dichiarazione dovrebbe essere richiesta ai contribuenti italiani che si qualificano come *dominus* di beni della stessa tipologia di quelli visti sopra e che si trovino fisicamente all'estero e che non risultino iscritti in pubblici registri italiani (fenomeno ricorrente per immobili, barche ed auto di lusso). Si tratta di beni che, se legittimamente posseduti, devono già essere indicati nel quadro RW della attuale dichiarazione dei redditi. L'indicazione in questione va, dunque, solo meglio coordinata con le finalità di identificazione della consistenza patrimoniale del contribuente italiano. La novità consisterebbe, peraltro, nell'emersione di quelle situazioni (ricorrenti) in cui *dominus* e proprietario non coincidono. In questo caso lo strumento della confisca potrebbe essere azionato con maggiore difficoltà sul bene stesso: ma si potrebbe procedere con la confisca, cosiddetta, «per equivalente».

Con le opportune cautele si potrebbe procedere nello stesso modo con le partecipazioni in società

estere sempre a ristretta base sociale. Il contribuente residente potrebbe, cioè, essere obbligato ad indicare nella propria dichiarazione dei redditi le partecipazioni possedute in tali società. E ciò anche qualora il possesso sia intermediato da intestazioni fiduciarie o trust. Questa disposizione dovrebbe valere tanto per le partecipazioni «scudate» che per quelle che non lo richiedevano (cioè partecipazioni detenute all'estero, ma regolarmente dichiarate). Per quelle «scudate» resterebbe ferma, peraltro, la non utilizzabilità delle relative informazioni per accertamenti relativi ai periodi d'imposta pregressi. Ma, ovviamente, non per quelli successivi, perché lo scudo non può significare intangibilità permanente quantomeno delle relative posizioni patrimoniali. Se dette società possiedono, a loro volta, beni della stessa tipologia di quelli individuati sopra, il contribuente deve indicare il *dominus* degli stessi. E, qualora sia proprio esso medesimo tale *dominus*, indicare il bene in questione nella propria dichiarazione dei redditi per le finalità cui accennavo sopra. È evidente che la recente comminatoria di sanzioni penali per le dichiarazioni false rese in sede tributaria (vedi D.L. n. 98/2011) può aumentare l'auspicato grado di fedeltà delle dichiarazioni che vengono richieste al contribuente.

Potrebbe, peraltro, valutarsi, in questo contesto, la formazione di un'anagrafe tributaria speciale (chiamiamola «anagrafe riservata») dei beni posseduti attraverso intestazioni fiduciarie che il sistema potrebbe avere interesse a salvaguardare sempreché le stesse non portino alle attuali distorsioni sul piano dell'individuazione della capacità contributiva dei residenti.

■ E se l'evasione non fosse un problema fiscale?

Giuseppe Marino

L'idraulico, simbolo di tutti i padroncini nazionali, è da tempo al centro dell'attenzione mediatica come archetipo dell'evasore. La stampa quotidiana si è più volte interrogata sul perché il professor Monti non pensasse ad introdurre un po' di contrasto di interessi, tipo: se chiamo l'idraulico posso scaricarmi la fattura? Anche i professori Giavazzi ed Alesina hanno avanzato la stessa proposta. Alberto Brambilla ha offerto una rimodulazione delle aliquote IVA, accompagnata da una parziale deduzione delle spese dal proprio reddito imponibile. Lorenzo Salvia ha analizzato tutti i numeri dell'evasione, lasciando intendere che essa si annida tra i lavoratori autonomi e gli imprenditori. Infine, Attilio Befera ha promesso di battere i furbi potendo ora leggere (in realtà poteva già da qualche anno) i loro conti e patrimoni.

Quando, nel 2013, si tireranno le somme su questa rinforzata lotta all'evasione, per scoprire (credo che sia una facile previsione) che è rimasta ancora lì dov'è ora, se non addirittura cresciuta, che succederà? L'Agenzia delle entrate rinoverà le accuse agli italiani sulla loro scarsa onestà fiscale mentre gli italiani se la prenderanno con un'Amministrazione inefficiente ed incapace di fare il proprio dovere nonostante una batteria di strumenti di contrasto che non ha pari al mondo.

Ma se l'evasione non fosse un problema fiscale? Se cioè invece di discutere sempre intorno alle stesse categorie (onestà/disonestà, deducibilità per contrasto di interessi, redditometro, spesometro, anagrafe bancaria, condoni, ecc.) si provasse a cercare altrove la causa di questo cancro tutto italiano? Difficile dimostrarlo senza rischiare di passare per uno scaricabarile e politicamente scomodo tanto a destra che a sinistra.

Vorrei partire affermando che non mi sento di crocifiggere il cliente che, dopo avere pagato tutte le sue imposte personali, di fronte all'opzione che gli offre l'idraulico di pagare 750 euro in contanti oppure 907,50 euro in fattura, decide di risparmiare 157,50 euro. Dovrei essere in buona compagnia al riguardo, se è vero che già Cesare Beccaria nel suo «Dei delitti e delle pene», a proposito del delitto di contrabbando (di natura analoga all'evasione fiscale), interrogandosi sul perché mai esso non ca-

giona infamia al di lui autore, essendo un furto fatto al principe e per conseguenza alla nazione medesima, risponde affermando «che ogni essere sensibile non s'interessa che per i mali che conosce». Tornando al caso dell'idraulico, intanto c'è un risparmio istantaneo almeno di 157,50 euro (che potrebbe essere anche maggiore se l'idraulico accettasse di condividere con il suo cliente il risparmio sulla sua imposta sul reddito non pagata), mentre restano sullo sfondo i vari messaggi «pagare tutti per pagare meno», «chi vive alle spese degli altri danneggia tutti», l'«evasore offre pane avvelenato ai propri figli» e «chi evade è un peccatore». Non che non siano importanti, per la carità: ma essendo il loro valore assorbito nell'avere il cliente già pagato le proprie imposte personali, rischiano di essere percepiti piuttosto come una beffa. Insomma, l'idraulico sarà anche un peccatore, ma il suo cliente ne ha tratto un beneficio immediato.

E non ci si illuda che la cosa si possa risolvere con missioni impossibili, quali le quattro che seguono.

- 1) Creare un conflitto di interessi consentendo al cliente di scaricarsi la fattura dell'idraulico: al di là della inevitabile perdita di gettito erariale, l'idraulico offrirà sempre un euro in meno e subito rispetto al risparmio di imposta di cui il cliente beneficerà l'anno successivo;
- 2) abbassare l'aliquota IVA (perdita di gettito) e contemporaneamente abbassare ulteriormente la soglia per l'utilizzo del denaro contante come strumento di pagamento per scoraggiare il cliente dal beneficiare del risparmio IVA. Si arriverà, in questa crociata contro il contante, a togliere i bancomat dalle strade?;
- 3) introdurre imposte sul patrimonio, nell'inconfessato presupposto che esso sia costruito con redditi non dichiarati. Risultato: un'inevitabile doppia imposizione in capo a coloro che hanno invece un patrimonio costruito con redditi tassati;
- 4) *last but not least*, eliminare tutti gli idraulici e affini.

Giuseppe Marino - Professore associato di Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Milano e Avvocato - Studio Marino e Associati

In conclusione, non conviene agire sul lato del cliente e si è già fatto l'impossibile nei confronti dell'idraulico, in termini di strumenti di contrasto, senza sortire effetto alcuno in termini di grandi numeri. È antieconomico per l'Agenzia delle entrate disporre dei controlli su tutti gli idraulici: si porterebbero a casa pochi euro rispetto a quelli che costano i verificatori. Come trasformare allora l'abnorme, epidemica micro evasione in casi isolati di grande evasione?

La risposta non può che arrivare da un approfondimento della attuale struttura del tessuto economico italiano, patologicamente frammentato in tante realtà di piccole e medie dimensioni; le stime elaborate da Cambridge Econometrics per il 2010, basate sui dati relativi al periodo 2002/2007 della banca dati sulle statistiche strutturali d'impresa, indicano che su un totale di 3.765.825 di imprese, ben 3.557.818 sono micro, e non è un caso che esse tendano a concentrarsi maggiormente nei servizi, in particolare nel commercio (anche al dettaglio) e sempre più nel settore immobiliare. Una soluzione quindi che non ha nulla a che fare con il diritto tributario.

Quel fiore all'occhiello della tradizione italiana di fare impresa potrebbe essersi trasformato nel peg-

giore difetto. Perché è chiaro che, se invece di trovarsi di fronte all'idraulico padroncino, il cliente si trovasse di fronte al dipendente di una impresa di idraulica che opera su tutto il territorio nazionale e auspicabilmente anche all'estero, non potrebbe mai sentirsi dire «750 in contanti o 907,50 in fattura», poiché l'idraulico dovrebbe rendere conto al suo capo area, il capo area al direttore regionale e via dicendo, esattamente negli stessi termini in cui i verificatori devono rendere conto del loro operato all'interno dell'Agenzia.

Negli stessi termini, il ragionamento è esteso a tutte le altre categorie di padroncini. Insomma, è dalla capitalizzazione e conseguente crescita dimensionale delle imprese in ogni settore della vita quotidiana che arriva la soluzione al problema dell'evasione fiscale. Solo una tassazione attraverso tutti i possibili intermediari/informatori fiscali (aziende, banche, intermediari finanziari e assicurazioni) può rappresentare lo strategia di lungo periodo per aggredire un fenomeno in cui, fuori dal coro, tutti hanno ragione e torto allo stesso tempo. E le programmate liberalizzazioni del Governo si tradurranno in ulteriori polverizzazioni settoriali invece che in competitive concentrazioni, con buona pace della cara evasione fiscale.

■ Se l'azienda non cresce, non dipende dal Fisco

RL

Gli interventi che precedono danno pienamente atto dell'importanza, per comprendere l'attuale fiscalità italiana, di capire quella che chiamiamo «tassazione attraverso le aziende». Ma se le rigidità organizzative aziendali costituiscono il punto di forza della tassazione, non si possono far crescere per decreto-legge. Se gli «autonomi», senza organizzazione, esistono, e in un periodo di crisi economica addirittura crescono (4), non li si può far scomparire attraverso l'onnipotenza del legislatore. Anzi, finora l'attenzione legislativa, con tutto il suo apparato assurdamente burocratico, sembra fatta apposta per ostacolare la crescita delle aziende, assecondando il desiderio del titolare di non perdere il controllo. Non voglio ripetere concetti già esposti al paragrafo 6.7 del mio volume *Le scienze dell'organizzazione sociale* però

sembra di vivere davvero in un contesto dove è sempre attuale l'aforisma di Zanardelli sull'Italia come «paese dalle mille leggi temperate da una pressoché generale inosservanza». In questo contesto, alcuni provvedimenti fiscali, che agevolano la capitalizzazione delle aziende, sono destinati a restare provvedimenti di pura facciata, utili solo a risolvere una conferenza stampa «dicendo di avere fatto qualcosa»; ma avendo una idea genericissima di cosa fa nascere e crescere una azienda. Non è responsabilità di singole persone, ma di un deficit formativo, nell'opinione pubblica, sul contenuto

Nota:

(4) Vedi su Fondazionestudistributari.com/index.php?option=com_content&view=article&id=444:il-ritorno-dei-mercantini-e-le-frodi-iva-&catid=28:a02-occultamento-ricavi&Itemid072.

stesso delle aziende. Che per questo in Italia restano piccole, anche quando sono grandi, vincolate alla dimensione del «capitalismo familiare». Perché la figura di un padrone che si assuma tutte le responsabilità è indispensabile in un contesto sociale ostile e litigioso, incapace di gestire la dialettica interna alle aziende tra i vari individui che ne fanno parte a diverso titolo. In un Paese dove l'unica forma di flessibilità amministrativa è «fingere di non vedere», dove le autorità rispondono «lei lo faccia, ma se me lo chiede formalmente le devo rispondere di no», l'unica possibilità delle aziende è restare piccole.

Nella prefazione a *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, del 2008, paventavo un futuro plumbeo, in cui l'unica soluzione è nascondere, l'unica certezza è corrompere, indicando che il vero problema non sono tanto le leggi, quanto l'atteggiamento verso le leggi, elevate a feticcio rispetto alla riflessione. Creando un ambiente dove nessuno si sente più al sicuro, perché chiunque può trovare «una legge» in base alla quale piantare una grana o formulare una accusa. È uno dei fili conduttori del mio volume già citato su *Le scienze dell'organizzazione sociale*. Nell'incertezza del diritto di ritorno, dovuta alla subcultura dei materiali e del cavillo avvocatesco, nessuno è più sicuro di nulla, e gli incartamenti possono vivere di vita propria, in una degenerazione del concetto di «governo della legge». Il vero cancro, dissentendo da Marino, non è l'evasione fiscale, ma l'incapacità di chiedere le imposte, in modo valutativo, dove le aziende non arrivano o dove i loro titolari mentono. E non potranno essere nuove leggi a rimediare quello che non è un problema di legislazione, ma un problema di mentalità. Cioè un problema giuridico, non legislativo. Ed è sintomatico dell'appiattimento del diritto sulla legislazione che un volume dedicato alle aziende da un esponente di rango dell'accademia del diritto tributario non colga minimamente l'importanza dell'organizzazione aziendale ai fini della richiesta dei tributi, disperdendosi invece in comparazioni sterili col diritto civile (5).

La trascuratezza verso gli aspetti aziendali ed amministrativistici, come pure l'appiattimento del diritto sui materiali, sono aspetti di un deficit cognitivo della nostra opinione pubblica, e delle classi dirigenti, che comporta una paralisi generale della più grande organizzazione del nostro Paese, cioè

dei pubblici poteri, che troviamo, non solo nella tassazione, ma anche nella gestione dei rifiuti, nell'immigrazione, nelle opere pubbliche, nel Catasto, nella giustizia, perfino in settori in cui la pressione sociale è più forte, come la sanità e la giustizia. L'apparato pubblico, essendo fatto di stipendi e di interessi passivi, non si può ridurre, ma va solo fatto funzionare con una iniezione di flessibilità e buonsenso. Almeno se si vuole evitare la salsa greca di un apparato pubblico bloccato, deresponsabilizzato, demotivato, impossibile da governare, e le legioni di padroncini che si agitano solo per se stessi, come rileva Marino, e cui è impossibile far pagare le tasse. Un contesto in cui i padroncini-evasori vengono criticati, biasimati, a parole criminalizzati (6), ma hanno una grande forza perché sono gli unici che lavorano, mentre gli altri non sanno come fare, prelevando uno stipendio alimentato ormai dalla carità internazionale sotto forma di debito. È una destrutturazione complessiva della società, che dobbiamo fare il possibile per evitare, ma da cui non si esce coi decreti-legge, bensì con una consapevolezza che le aziende devono incentivare.

Note:

(5) Si tratta di A. Fantozzi, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982.

(6) Come fanno le più alte cariche dello Stato, senza chiedersi se sia possibile tassare un pasticcere a colpi di *Gazzetta Ufficiale*.

I «grandi evasori»: dov'è nascosta la ricchezza nelle organizzazioni aziendali?

di Leda Rita Corrado, Raffaello Lupi

L'evasione fiscale è un argomento molto sentito dall'opinione pubblica, che però subisce anche gli effetti della confusione imperante sul tema. Questo disorientamento consente di presentare ogni «maggiore imposta accertata» come un recupero di ricchezza non registrata, secondo gli equivoci indicati nel precedente numero di *Dialoghi*. Una volta esclusa quella che chiamiamo «evasione interpretativa», connessa alla reinterpreteazione di circostanze registrate, o comunque palesi, chi sono i «grandi evasori»? Perché non sono i pasticceri ad essere sopresi a Cortina.

■ Alla ricerca della grande ricchezza non registrata

Leda Rita Corrado

Questioni di diritto «versus» questioni di fatto

L'opinione pubblica, lacerata dalle polemiche tra dipendenti e autonomi, si ricompatta contro i «grandi evasori» (1), cadendo nell'equivoco, smascherato nel precedente numero (2), di confondere la ricchezza non registrata con la maggiore imposta accertata: quest'ultima scaturisce, non solo dal rinvenimento di ricchezza occultata (che, per brevità di esposizione, può essere etichettata come «evasione materiale»), ma anche dalla rilettura del regime giuridico applicato dal contribuente alla ricchezza palese (per la quale su *Dialoghi* si usa l'espressione «evasione interpretativa») (3). L'evasione interpretativa si concreta nella fedele rappresentazione degli eventi, in modo coerente con le norme che il contribuente ritiene applicabili alla fattispecie concreta posta in essere (4); esistono in realtà ampie zone grigie tra le due parti della sfera, ma ne ripareremo (5).

I «grandi evasori» (6) sono prevalentemente contribuenti che, pur generando ricchezza attraverso l'organizzazione del lavoro altrui, riescono ad appropriarsi della materia imponibile occultata per-

(2) Cfr. R. Lupi e S. Capitani, «Maggiore imposta accertata non sempre significa ricchezza non registrata», in *Dialoghi Tributarî* n. 1/2012, pag. 7.

(3) R. Lupi, «Chi diavolo sono questi grandi evasori?», post del 19 febbraio 2012 pubblicato sul sito Giustiziafiscale.com.

(4) Per meglio comprendere la distinzione tra «evasione interpretativa» ed «evasione materiale», si può fare riferimento al principio di inerenza. Se un costruttore deduce il costo sostenuto per l'acquisto di argenteria, l'evasione, pur plateale, è meramente interpretativa; al contrario, se egli annota una fattura relativa a toncini di ferro, mentre l'operazione economica sottostante è costituita dall'acquisto di argenteria, commette un'evasione in senso materiale.

L'evasione materiale si configura anche nelle «frodi carosello», poste in essere da soggetti fittizi creati *ad hoc* per realizzare scambi commerciali esclusivamente cartolari (i cosiddetti *missing traders*), diversi quindi rispetto a quelli cui queste pratiche vengono contestate da parte dell'Amministrazione finanziaria.

(5) L'evasione interpretativa può anche attuarsi attraverso l'omissione di fatturazione e dichiarazioni: ciò avviene, ad esempio, quando il contribuente ritenga gli adempimenti formali non dovuti a seguito dell'applicazione di un certo inquadramento giuridico dei fatti economici sottostanti.

(6) Il comportamento di questi soggetti non cambia al mutare della nazionalità: non si tratta, come i più sono portati a ritenere, di una conseguenza della pretesa disonestà di alcuni popoli.

Ad esempio, anche negli U.S.A. il fenomeno esiste, ma è meno avvertito perché le caratteristiche strutturali dell'economia fanno sì che il numero dei «grandi evasori» sia più contenuto. L'occasione fa l'uomo ladro anche in questo Paese. L'evasione non è impedita neppure dall'utilizzo della moneta elettronica: il denaro, pur tracciato, viene deviato su conti esteri o riconducibili a terzi.

Leda Rita Corrado - Dottoranda di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca, Giornalista pubblicista

Note:

(1) Cfr. R. Lupi, *Le scienze dell'organizzazione sociale*, Roma, 2012, par. 8.7.

ché hanno l'occasione di entrare direttamente in contatto con essa, impossessandosi degli incassi o registrando fatture fittizie senza subire i condizionamenti che caratterizzano l'azienda-comunità: ad esempio, una attività economica può essere esercitata attraverso la gestione di un certo numero di dipendenti, ma in modo sufficientemente flessibile da paralizzare i controlli che sono propri delle organizzazioni aziendali rigide.

Il denominatore comune è dato dalla possibilità che il *dominus* - direttamente o tramite un soggetto fiduciario - riesca ad amministrare il denaro o a manovrare in modo opportuno i rapporti (riservati) con i clienti.

L'elenco è lungo e comprende attività - anche molto strutturate - nelle quali il padrone riesce a maneggiare direttamente la cassa (gioiellerie, centri benessere, vivai, ristoranti, alberghi, piccoli supermercati, officine meccaniche specializzate *et cetera*) oppure soggetti (7) che si interfacciano con un numero esiguo di clienti, a loro volta interessati a sostenere costi in nero (grossisti di materiale da costruzione o ferramenta *et cetera*).

Tipicamente questi elementi ricorrono quando l'attività è volta alla produzione di un numero esiguo

di beni di rilevante valore unitario (beni di lusso come barche o aerei) oppure quando un servizio è fornito a committenti privati o stranieri che non segnalano la controparte contrattuale al Fisco: ad esempio, in caso di ristrutturazione edilizia a favore di grandi industriali o sceicchi, l'evasione si declina secondo modalità analoghe - *mutatis mutandis* - a quelle che si realizzano quando viene ammodernato un modesto appartamento.

Lo strumento principe della lotta a questo tipo di evasione è l'accertamento mediante il metodo sintetico, da integrare opportunamente con la valutazione dell'attività economica esercitata.

Nota:

(7) Nei confronti dei quali diventano allora essenziali altri strumenti, come l'analisi delle differenze inventariali (cfr. E. Covino, R. Lupi, «Ancora su differenze inventariali, presunzioni di cessione "ibride" e grande distribuzione», in *Dialoghi Tributarî* n. 5/2008, pag. 149; E. Covino, «Passi avanti sulle differenze inventariali: l'illogicità economica di vendite in nero nella distribuzione organizzata», *ivi* n. 1/2010, pag. 83; A. Tomassini, R. Lupi, «"Differenze inventariali" e acquisti come indizio di occultamento di ricavi», *ivi* n. 2/2010, pag. 174; Fondazione Studi Tributarî, «Ancora sulle differenze inventariali come problema aziendale», *ivi* n. 4/2010, pag. 408.

■ La tranquillità del grande evasore

Raffaello Lupi

Verosimilmente, la maggior parte della ricchezza non registrata proviene da un gran numero di contribuenti che evadono «tanto di poco». Supponendo, con una media grossolana, che ciascuno dei 3 milioni circa di piccoli commercianti e artigiani (per brevità «autonomi») riesca a sottrarre alle casse dell'Erario circa 20.000 euro, si individua un primo importo pari a circa 60 miliardi di euro. Come si vede è una stima prudente, che a contrario può essere incrociata con una diversa stima su quanti grandi contribuenti siano impossibilitati, per le proprie dimensioni strutturali o le caratteristiche proprietarie, a nascondere ricchezza al Fisco. Recenti fatti di cronaca, ed anche episodi in precedenza narrati su *Dialoghi*, confermano la possibilità di abbinare l'uso del lavoro altrui con le frodi fiscali. Se è vero che da soli si evade bene, in genere neppure si fanno molti quattrini.

Le occasioni che consentono di occultare la ricchezza prodotta sono sostanzialmente riconducibili a tre filoni, accomunati dalla costante in cui il titolare dell'attività, a un certo punto dei flussi finanziari aziendali, «resta solo coi soldi», dopo che questi sono passati attraverso i controlli interni, diretti al controllo dei dipendenti. Si ricordi infatti, che per l'operatore medio italiano è meglio pagare un po' di imposte che farsi imbrogliare dai propri collaboratori. Quindi, prima bisogna controllare i dipendenti, e poi vedersela col Fisco.

La prima situazione-tipo è quella del padrone della piccola azienda; dove prima si controllano i dipendenti, che acquisiscono il contante, ma poi si rimane soli con esso. Sono situazioni che possono ricorrere nell'attività alberghiera, nei servizi alla persona (ambulatori o centri sportivi), oppure quando un soggetto è titolare, magari in *franchi-*

sing, di due o tre supermercati: dopo che le cassiere o i portieri hanno fedelmente portato in cassaforte gli incassi raccolti, il titolare ha la possibilità di dirottare parte di quel denaro contante nelle proprie tasche.

C'è una seconda tipologia per «togliere ricchezza da sopra», cioè prima della registrazione sui conti. Mi riferisco all'imprenditore che ha la possibilità di accordarsi con i clienti della propria azienda, intercettandoli prima che essi entrino in contatto con la sua organizzazione. Le attività interessate sono solitamente molto puntuali e caratterizzate da un elevato valore unitario della prestazione: come ricordato anche nell'articolo che precede, questo è quanto avviene nella nautica, nella gioielleria o nelle officine meccaniche. Nel settore delle ristrutturazioni edilizie, il committente privato assume il medesimo comportamento indipendentemente dal valore dell'opera realizzata: il grande industriale che vuole ristrutturare la villa sul lago contratterà con l'impresario secondo le stesse modalità che potrebbe seguire chi vuole far ristrutturare il bagno di una casa economica. Lo sceicco si comporta esattamente come la Signora Marisa, mentre cambiano solo gli importi in gioco. Questo meccanismo non è ostacolato dalla presenza di numerosi dipendenti, proprio grazie al rapporto *one-to-one* tra impresario e committente.

In tutti i casi suddetti, come diciamo in gergo, si «toglie da sopra», in prededuzione rispetto a quanto transita in contabilità.

Ma ciò non sempre è possibile, e allora scatta un terzo meccanismo evasivo, che passa attraverso la manipolazione dei costi mediante l'emissione di fatture false o altri documenti per «togliere da sotto». E qui si apre un mondo, già trattato su *Dialoghi* (8), in cui la fattura fittizia di solito si riferisce a servizi che non interferiscono con l'ordinaria attività dell'azienda, di modo che non se ne possano presumere maggiori ricavi occultati. Salva però la presenza di margini di ricarico, di valore aggiunto, talmente elevato da poter utilizzare corrispettivi parzialmente gonfiati anche sulle vere e proprie materie prime, come nel caso Menarini (9), nel cui ambito la ricchezza occultata era stata stornata sull'estero agendo sui rapporti esterni, in maniera analoga a quanto avviene nelle false sponsorizzazioni (anch'esse talvolta false solo in parte).

In tutte queste fattispecie ricorre un elemento co-

mune: l'imprenditore resta solo con il denaro oppure, nel caso delle fatture false, è in condizione di scavalcare preventivamente i controlli interni all'azienda. Un contabile non avrà alcun imbarazzo a registrare fatture per servizi mai resi, in quanto di essi non ha conoscenza legale né responsabilità: non è compito suo indagare sulla veridicità dell'operazione economica sottostante, fino a che questa non interferisce con la sua operatività lavorativa. Ad esempio è ragionevole ritenere che egli si rifiuterà di contabilizzare fatture fittizie per materie prime o per merci, perché ciò determina una movimentazione del magazzino, la cui rendicontazione è posta sotto il suo controllo, oppure quando gli sia chiesto di annotare una fattura per un importo superiore a quello consentito per il pagamento in contanti, per non incorrere nella violazione delle norme antiriciclaggio e quindi in sanzioni personali. È proprio facendo leva su questo contrasto di interessi con il padrone che il Fisco riesce in parte ad utilizzare i dipendenti come propri ausiliari, come fosse una «quinta colonna» infiltrata nell'organizzazione aziendale. I controlli interni all'organizzazione aziendale funzionano *pro Fisco* solo quando i dipendenti sono responsabilizzati per le condotte poste in essere, altrimenti questi soggetti non hanno alcun interesse a contrastare le condotte evasive del padrone.

La presenza di un'organizzazione, anche quando sia strutturata su grandi dimensioni, non è di per sé sufficiente a garantire che l'imprenditore perda tutti i margini per nascondere ricchezza al Fisco. Molto spesso non si realizza una ferrea correlazione tra le quantità acquistate di materie prime e le quantità vendute di prodotti: quando questa discrasia è di dimensioni relativamente contenute (ad esempio, nell'ordine del 5-10%) può essere giustificata da sprechi nelle lavorazioni e quindi utilizzata per creare una massa di beni da vendere in nero. Questi meccanismi possono essere smascherati attraverso una valutazione economica personalizzata - ed anche molto responsabilizzante - che per

Note:

(8) Cfr. Fondazione Studi Tributarî, R. Lupi, G. Gargiulo, «Tracce finanziarie delle fatture fittizie e teoria della tassazione», in *Dialoghi Tributarî* n. 4/2010, pag. 438.

(9) Fondazione Studi Tributarî, «Capitalismo familiare e ricchezza nascosta: leggendo i giornali sul caso Menarini», in *Dialoghi Tributarî* n. 6/2010, pag. 594.

ora non sembra avvenire. In realtà, dall'analisi dei controlli fiscali, sembra che il grosso dei medesimi sia verso gli autonomi e la loro «evasione di sopravvivenza», dove si evade «tanto di poco»; il gettito è invece alimentato dall'evasione interpretativa, mentre in mezzo sembra esserci una zona di bonaccia, nella quale si annidano proprio i suddetti «grandi evasori», soggetti abbastanza organizzati per evadere una quota elevata, in assoluto, di un giro d'affari molto maggiore, e secondo tecniche personalizzate. Sono situazioni, a differenza di quelle degli autonomi, non palesemente inverosimili se viste dall'esterno, e probabilmente riguardanti un numero relativamente piccolo di attività, dove spesso l'evasione personale si confonde con

l'evasione di impresa, perché i dipendenti vogliono «fuori busta» o i pubblici poteri vogliono «dentro busta». È un curioso e misterioso universo, che - frodi carosello a parte - sembra finora al riparo dai controlli del Fisco, che richiederebbero in questi casi nervi saldi, grande spirito di iniziativa e assunzioni di responsabilità, per capire «chi si è messo in tasca i soldi». Esattamente il contrario degli atteggiamenti indotti dall'appiattimento legalistico del diritto sulla legislazione (10).

Nota:

(10) Con i suoi effetti paralizzanti su cui cfr. R. Lupi, *Le scienze dell'organizzazione sociale*, Roma, 2012, par. 5.3.

RIVISTE

Corriere Tributario

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica: Cesare Glendi

Coordinamento scientifico: Gianfranco Ferranti



Da oltre 30 anni Corriere Tributario è il più qualificato punto di riferimento per professionisti e aziende e offre settimanalmente **approfondimenti d'autore** sulle problematiche di **attualità** e **questioni controverse** in tema di **fisco**, **bilancio** e **principi contabili**.

La Rivista assicura un'informazione **tempestiva** ed **esauriente** sulle **novità legislative**, **giurisprudenziali** e di **prassi amministrativa**, approfondendo anche circolari di istituzioni di rilevanza nazionale come l'Istituto di ricerca dottori commercialisti ed esperti contabili, Assonime, Abi, Confindustria e Notariato.

Una guida sicura sull'**evoluzione** della **giurisprudenza nazionale e comunitaria** attraverso la puntuale **Rassegna** che ogni settimana anticipa le più rilevanti sentenze di legittimità e di merito, annotate dalla direzione scientifica.

L'abbonamento alla rivista comprende:

- Il **settimanale Pratica Fiscale**
- **6 tascabili di Corriere Tributario**
- **4 Monografie**
- **Speciale on-line Manovra Finanziaria**
- Consultazione dei **contenuti on-line della rivista** e **pdf in anteprima** da www.ipsoa.it/ctonline

Abbonamento annuale: € 319,00

Periodicità: settimanale

Ipsosa, pagg. 80

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
Tel. 02.82476794
E-mail: info.commerciali@wki.it
- **Agenzia Ipsosa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- www.shopwki.it/ct

Dall'accertamento sintetico di massa a quello «mirato» sul «grande evasore»

di Stefania Capitani, RL

La sistematicità necessaria ai controlli fiscali non potrà venire dall'accertamento sintetico, che però, come rilevato su *Dialoghi*, può essere un utile supporto alle presunzioni basate sull'attività produttiva. Il supporto del «sintetico» sarà spesso inutile per gli «autonomi», quando già dichiarano cifre palesemente non credibili; il pasticciare si accerta più rapidamente guardando la pasticceria, senza disperdere energie ad inseguirne i consumi personali o familiari. Quando però si tratta di organizzazioni aziendali di maggiori dimensioni, con ricavi e redditi a prima vista verosimili, spese personali elevate possono essere un indice di ricchezza non registrata. Vediamo come.

■ Dal palliativo politico allo strumento «mirato» per la grande evasione Stefania Capitani

Abbiamo già ampiamente parlato, sui precedenti numeri di *Dialoghi* della necessità di determinare la ricchezza prima di tutto dove si produce, e della sussidiarietà del tenore di vita, come strumento di sua determinazione. Nessuna pregiudiziale chiusura a queste determinazioni, ma semplicemente rilevazione della loro frequente dispersività e scarsa proficuità come valutazione costi-benefici delle risorse impiegate e dei risultati di *compliance* ottenuti (1).

L'inidoneità del sintetico come strumento generale

In questa sede non abbiamo dunque intenzione di ribadire che il sintetico di massa non è funzionale poiché, da una parte, comporta dispersione di energie e, dall'altra, la determinazione della ricchezza prodotta dagli esercizi commerciali risulta molto più semplice andando ad esaminare gli stessi in maniera diretta anziché passare al setaccio le spese di chi li gestisce. L'utilizzazione mediatica del «metodo sintetico», su cui aveva molto insistito il precedente Governo, e che ancora oggi ha una notevole forza di inerzia (si pensi allo spesometro e a SER.P.I.CO.) deriva da una sua caratteristica «comunicazionale». Si tratta, infatti, di un ottimo palliativo politico per lenire le lacerazioni sociali e le recriminazioni tra dipendenti, autonomi e varie

categorie di autonomi (2). Sul piano della determinazione della ricchezza, però, mettere in primo piano il sintetico dove le aziende non arrivano è, per le ragioni sopra indicate, antieconomico in termini di risorse assorbite e di benefici per l'Erario.

L'evasione d'impresa e l'evasione personale (la grande evasione)

In questo numero, riprendendo basi formulate in quello precedente, sul concetto stesso di evasione

Note:

(1) S. Covino, R. Lupi, «L'insufficienza dell'accertamento sintetico per un controllo di massa: una conferma tra le tante», in *Dialoghi Tributarî* n. 1/2010, pag. 36; F. Bianchi e R. Lupi, «Accertamento sintetico e una famiglia romana: epilogo e riflessi teorici», *ivi* n. 4/2010, pag. 367; intervista a Luigi Magistro, Direttore centrale accertamento, «Accertamento sintetico e studi di settore: una cooperazione possibile», *ivi* n. 1/2011, pag. 36; O. Saccone, Fondazione Studi Tributarî, «Accertamento sintetico: che fine fanno IVA, IRAP e contributi sociali?», *ivi* n. 4/2011, pag. 357.

(2) Per esempio, possiamo definire selettivo lo studio di settore in quanto a carico di determinate categorie (di solito le piccole aziende a gestione familiare o personale), mentre il meccanismo del sintetico non può dirsi tale perché non riferito a categorie produttive specifiche (farmacisti, avvocati e notai, solo per citare quelle di recente assurte agli onori delle cronache loro malgrado). Esso fa riferimento agli indici di spesa privata (cioè a quanto si spende per finalità personali) ed è legato alla platea di tutti i contribuenti, quindi come tale non discriminatorio. Ecco allora che il sintetico non crea dissenso sociale specifico perché non colpisce specifiche categorie.

fiscale (3), svolgiamo le prime riflessioni sui «grandi evasori» (4). Dove non ci interessa né l'evasione interpretativa (5), né l'evasione d'impresa, diretta cioè a ridurre i costi di acquisto di materie prime (6); può accadere che queste evasioni si estendano alle persone fisiche titolari dell'azienda, che colgono l'opportunità offerta dalle controparti, e caricano ulteriori costi per il proprio uso personale. Si racconta di quel tale cui era stato detto che, se voleva prendere un appalto, aveva bisogno di un brevetto estero dell'1%, chiaramente una tangente ad esponenti della committenza; a quel punto scatta automatica la riflessione di passare al 2%, e prendere una quota anche per sé. Sai com'è, già che siamo in ballo, allora balliamo bene. Omettere la registrazione della ricchezza serve prima di tutto a procurare risorse alle persone fisiche, perché - come rileva Lupi in questo numero - il pasticciere impegnato da solo a impastare tutto il giorno bigné di S. Giuseppe (7) non va a Cortina con la Porsche Cayenne, anche se ha la fobia per gli scontrini.

Queste mete e questi simboli «di lusso» sono prerogativa di chi, come rilevano Corrado e Lupi in questo numero (8), utilizza anche il lavoro altrui (9), e cerca di acquisirne i frutti senza dividerli col Fisco. Verosimilmente per incrementare il proprio tenore di vita. Ecco quindi il corto circuito tra «grande evasione» e accertamento sintetico.

La difficile rilevazione della grande evasione «nell'attività»

Il tenore di vita è infatti la cartina di tornasole dell'evasione riferita alle persone fisiche, ovvero l'evasione fatta per spendere, per investire. Il tenore di vita è molto importante in situazioni economiche esteriormente molto meno inverosimili di quelle dei commercianti descritti al punto che precede. Il fatturato dichiarato da un pasticciere o un tassista, che lavorano a tempo pieno nell'attività già non sono credibili di per sé, senza scomodare ricerche sul tenore di vita. Invece, altrettanta evidenza non c'è quando si tratta di industrialotti che organizzano comunque lavoro altrui, di decine di dipendenti, o altri addetti, dichiarando anche qualche decina di migliaia di euro di reddito. Qui la diagnosi non è immediata, proprio perché non ci troviamo di fronte a gente che evade tanto di poco. Esteriormente, le situazioni economiche sono mol-

to meno inverosimili. Stimare diventa molto difficile quando non siamo più in presenza del lavoro proprio ma di quello altrui. Per la mera attività di sorveglianza, dunque, probabilmente 200.000,00 euro sono sufficienti e lo sono al punto di porsi anche come cifra che permette di preservare l'integrità dell'azienda e conquistarsi, in un certo senso, persino il diritto al titolo di benefattore.

Tanto manca il lavoro personale diretto del titolare, tanto la cifra da lui dichiarata come reddito non è irrisoria, e l'argomentazione di tenere assieme l'attività, e il gruppo dei dipendenti, nonostante la crisi, è anche sensata. In questi casi risulta assai improbabile che, mettendo sotto la lente di ingrandimento solo «il capannone», sia possibile individuare a colpo sicuro la ricchezza non registrata, vuoi con omessa rilevazione di ricavi, vuoi con documenti fittizi.

La spesa personale e la grande evasione

Dato per assodato quanto appena detto, ci sembra

Note:

(3) R. Lupi e S. Capitani, «Maggiore imposta accertata non sempre significa ricchezza non registrata» in *Dialoghi Tributarî* n. 1/2012, pag. 7.

(4) L.R. Corrado, R. Lupi, «I "grandi evasori": dov'è nascosta la ricchezza nelle organizzazioni aziendali?», in questo numero della *Rivista*, pag. 134.

(5) Connessa, come noto, al regime giuridico di vicende registrate o, comunque palesi, concetto in cui rientra ovviamente anche l'elusione, e dove non ci sono alterazioni nella rappresentazione della realtà.

(6) È l'evasione per esigenze di terzi, che in cambio contribuiscono, o promettono di contribuire, alle attività aziendali. Basta pensare al pagamento di «fuori busta» ai dipendenti, o di «dentro busta» a pubblici amministratori compiacenti o prepotenti, di fatture a fornitori che non versano l'IVA, come i *missing trader* delle frodi carosello, alle cooperative tra dipendenti per esternalizzare l'evasione di ritenute e contributi, a chi rilascia false dichiarazioni di intenti, o destina falsamente le forniture ai «finti francesi», di cui parlano C. D'Ardia, E. Covino, RL, «IVA intracomunitaria e doveri di diligenza del fornitore, oltre la verifica di esistenza della partita IVA dell'ipotetico cliente», in questo numero della *Rivista*, pag. 178. Su questi concetti R. Lupi, *Le scienze dell'organizzazione sociale*, Roma, 2012, par. 8.3.

(7) Sui motivi per cui Lupi usa spesso la metafora del pasticciere www.giustiziafiscale.com «Nulla contro i pasticceri: sono solo l'esempio migliore».

(8) L.R. Corrado, R. Lupi, «I "grandi evasori": dov'è nascosta la ricchezza nelle organizzazioni aziendali?», in questo numero della *Rivista*, pag. 134.

(9) Da soli si evade bene, dice uno degli «aforismi fiscali» sul sito www.fondazionestudtributarî.com, ma i soldi veri si fanno organizzando il lavoro altrui.

arrivato il momento di fare un passo avanti e dire che se, da un lato, il sintetico non è adatto a misurare l'evasione di sopravvivenza perché questa emerge dall'analisi dell'attività e non da quella delle spese, tuttavia, dall'altro lato, potrebbe funzionare nei confronti della suddetta grande evasione. Diversamente dall'evasione ad opera del negoziante che si individua esaminando la sua attività, quella dell'industriale non si individua facilmente solo osservando la fabbrica; infatti se questi dichiara al Fisco un fatturato di due milioni, difficilmente lo si potrà accusare di incongruità del dichiarato. In base a che cosa si potrebbe procedere? Facciamo un esempio: il Sig. Rossi, industriale, produce attrezzature per l'idraulica, la sua fabbrica conta dai quindici ai venticinque dipendenti tutti dotati di regolare contratto e dichiara per la sua attività un fatturato di 2.000.000,00 di euro. In questo caso il sistema del sintetico può servire, non tanto a determinare il guadagno effettivamente realizzato, ma a stabilire in quale misura i 2.000.000,00 di euro di-

chiarati possono risultare cifra credibile. In sintesi, quando le dimensioni dell'azienda non permettono più la stima di un reddito credibile, il tenore di vita del titolare può essere un buon ausilio.

In questo modo ci veniamo a trovare in una specie di terra di mezzo di sapore Tolkieniano: ci riferiamo a quanti sono ancora abbastanza flessibili per nascondere qualcosa. In conclusione, ecco che attraverso il sintetico non si individua l'evasione del pasticciere, che invece si prende «in pasticceria», ma del piccolo industriale dolciario. Non è l'evasione del ristrutturatore, ma quella dell'impresario edile, non è l'evasione del fisioterapista, ma quella del centro estetico. Se escono fuori le barche, le ville, le Ferrari, il tenore di vita del titolare può essere uno strumento per avvalorare che qualcosa non quadra all'interno dei conti della società. Secondo il solito motivo conduttore sulla utilizzazione del tenore di vita, e della spesa personale, come elemento probatorio-presuntivo integrativo rispetto a quelli risultanti dall'attività.

■ Le opportune sinergie «sintetico-analitico-induttivo»

RL

Di norma, la ricchezza dovrebbe essere normalmente individuata là dove viene prodotta e non dove viene consumata. Per una ragione di economicità amministrativa, perché osservando l'attività si ottengono una miniera di informazioni molto più precise, rapidamente utilizzabili ed univoche rispetto a quelle desumibili disperdendosi dietro alle spese personali degli individui e delle loro famiglie. Basta ascoltare qualche funzionario dell'Agenzia delle entrate per rendersi conto delle ore/uomo che si consumano a istruire le possibili giustificazioni delle spese, con necessità di ripercorrere, spesso, le storie di numerose famiglie. Come una specie di «centovetrine fiscali», dove si cerca di capire chi aveva pagato il corredo degli sposi. Per questo, il sintetico di massa, con tutti i suoi orpelli di spesometro e SER.P.I.CO., è un'illusione. Che riproduce, in modo sfocato, una serie di altre sensate riflessioni su cui mi soffermo in questo stesso fascicolo di *Dialoghi*, e su cui non mi ripeto.

Confermiamo quindi che il sintetico di massa è

«un corpo estraneo» rispetto al criterio tipico della tassazione moderna; cioè quella che avviene alla produzione, dove le prestazioni vengono scambiate e l'attività economica esercitata. Che, ripetiamo, presenta molti più elementi per una snella determinazione della ricchezza. Il tenore di vita, le spese personali, potevano essere un indizio importante di ricchezza ai tempi del testatico e del focatico (10). Oggi però hanno una portata essenzialmente integrativa, rispetto all'individuazione della ricchezza «alla produzione». Tuttavia, nei casi individuati da Stefania Capitani, argomentazioni che partono «dalla coda», ossia dal consumo, possono essere ottimi ausili per rideterminazioni della ricchezza «alla produzione». Se il sintetico isolato inevitabilmente fallisce, come strumento di massa, può integrare la tassazione alla produzione; in pro-

Nota:

(10) Sui cui vedi D. Pulvirenti, D. Nobili, RL, «Lustralis collatio, focatico e testatico: punti fermi nella storia dei tributi», in *Dialoghi Tributarî* n. 1/2006, pag. 1.

posito è grossolano, tipico di un diritto appiattito sulla legislazione e sui «materiali», che gli artt. 38 e 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 siano stati finora trattati come compartimenti stagni. Dimenticando che il consumo personale del pasticciere, o dell'industriale dolciario, ragionevolmente derivano prima di tutto dall'impresa.

Per questo gli argomenti basati sulla spesa personale e quelli basati sull'azienda possono essere utilizzati congiuntamente e simultaneamente. Sorprende davvero, e dà la misura di quanto il diritto tributario sia rimasto «legislazione fiscale», vedere la tanto conclamata «lotta all'evasione» che si ferma davanti ad una bizzarra questione di geografia normativa, dove gli argomenti basati sulla spesa sono collocati in una disposizione diversa (art. 38) da quelli basati sull'attività.

La determinazione «a ritroso» dell'accertamento sintetico può invece funzionare se concepita come uno strumento per integrare le informazioni insufficienti sull'attività produttiva, apparentemente «non inverosimile», ma in contraddizione con le spese personali del titolare. Il sintetico non è quindi «un sostituto della determinazione della ricchezza alla produzione», quanto «un'integrazione importante» (11).

In questo senso è possibile utilizzare argomentazioni basate sul tenore di vita anche per rafforzare accertamenti dell'IVA e dell'IRAP. E per fare questo non c'è bisogno, non c'è mai stato bisogno, di arrivare a chiedere un intervento normativo.

Perché il legislatore non aiuterà mai chi non sa aiutarsi da solo. E poi come volete che interessi ai politici, con tutti i problemi mediatici che hanno, il coordinamento tra rideterminazioni della ricchezza basate sul tenore di vita e rideterminazioni basate sull'attività? Sarebbe come pensare che gliene importi qualche cosa della neutralità delle fusioni, del doppio o triplo binario IRAP, dei conferimenti bisospensivi o del *dividend washing*.

Resta solo da vedere quanto sia individuato, sottoposto a monitoraggio, il tipo del «grande evasore» descritto nell'articolo che precede. Perché resta forte il sospetto che il numero dei controlli riguardi l'evasione di sopravvivenza dei piccoli, il gettito dei controlli riguardi l'evasione interpretativa dei grandi e, nel ventre molle della «terra di mezzo», ci sia il grande inconsapevole paradiso fiscale nostrano. Dove qualche volta si fa male solo chi

cerca di farla troppo grossa, oppure è semplicemente sfortunato.

Nota:

(11) Come già affermato dal Direttore centrale accertamento Luigi Magistro nell'intervista pubblicata su *Dialoghi Tributarî* n. 1/2011, pag. 36.

Una combinazione di interventi per l'emersione della ricchezza non registrata

di Giuseppe Molinaro, Raffaello Lupi

Come oramai avranno capito i lettori di Dialoghi, per «evasione fiscale» si intende la ricchezza non registrata, con comportamenti diffusi in tutta Europa, secondo rapporti internazionali di accreditati economisti. I quali colgono alcuni aspetti comuni alle discussioni svolte anche da noi, come i limiti alla circolazione del contante e le indagini bancarie. Ma la diffusione del fenomeno in Paesi dove la circolazione del contante è limitata richiama la necessità di un sistematico intervento amministrativo. Di un tutoraggio fiscale «alla rovescia». Perché all'estero i controlli fiscali sono pochi, ma, per fortuna di quei Paesi, sono pochi anche gli autonomi. Mentre da noi gli autonomi, o i «padroncini» con pochi collaboratori, sono tanti, ma i controlli fiscali «si sprecano». Mentre la capacità progettuale, l'immaginazione, continua a mancare in un settore «appiattito sui materiali».

■ Le variabili della ricchezza non registrata

Giuseppe Molinaro

Un fenomeno non solo italiano

Nei primi giorni di marzo è stato reso noto un rapporto che il ricercatore inglese Richard Murphy - uno dei più apprezzati componenti il *think tank* progressista mondiale - ha predisposto su commissione del Gruppo dell'Alleanza Progressista al Parlamento europeo. Da tale rapporto emerge che ogni anno, nei 27 Paesi dell'Unione europea, vanno perduti circa mille miliardi di euro di gettito fiscale a causa di fenomeni di evasione fiscale (Murphy stima che circa 180 miliardi siano evasi nella sola Italia). Se si riuscisse a contrastare il fenomeno in pochi anni, si sanerebbero i bilanci statali e potrebbero aumentare gli investimenti pubblici con positivi effetti sul PIL e sull'occupazione.

Dallo studio emerge la necessità di intraprendere una forte azione a livello europeo e, al contempo, di singoli Stati per cercare di dimezzare i predetti importi entro il 2020, muovendo su diverse direttrici generali ed azioni specifiche e sull'approccio definito dello «smoking gun» (pistola fumante). È una presa d'atto che non c'è una bacchetta magica che da sola riduce il problema, come l'accerta-

mento sintetico, le indagini bancarie, il «bollino blu» di fedeltà fiscale o le manette agli evasori. Bisogna coordinare in modo flessibile e sistematico una pluralità di interventi, concentrandosi sui «punti deboli» in cui, qualitativamente e quantitativamente, la ricchezza sfugge più spesso.

Ampliamento dello spettro delle indagini bancarie

Come noto, la Manovra di fine anno ha ampliato l'ambito di operatività delle «indagini bancarie» prevedendo l'obbligo per gli intermediari finanziari di comunicare periodicamente all'Anagrafe tributaria tutte le informazioni relative ai rapporti con la clientela (1). Gli operatori finanziari devo-

Giuseppe Molinaro - Dottore commercialista e Revisore legale - Dottore di ricerca in diritto tributario e dell'impresa presso l'Università di Roma «Tor Vergata» - Professore a contratto di diritto tributario comparato presso la Facoltà di Economia della LUSPIO di Roma - Responsabile fiscale Federcasse

Nota:

(1) Art. 11, commi 2-4, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

no comunicare periodicamente al Fisco: (i) i dati delle movimentazioni che hanno interessato i rapporti di natura finanziaria effettuati dai contribuenti per conto proprio ovvero per conto o per nome di terzi; (ii) ogni informazione relativa ai predetti rapporti necessari ai fini dei controlli fiscali; (iii) infine, l'importo delle singole operazioni finanziarie realizzate.

Quest'ultima costituisce la novità più attesa. In precedenza gli operatori finanziari erano tenuti soltanto a fornire evidenza dei dati identificativi di ciascun soggetto che intratteneva con loro qualsiasi rapporto di natura finanziaria. Confluiranno quindi nei *database* dell'Anagrafe tributaria - tra cui il più noto SER.P.I.CO. - miliardi di dati che l'Agenzia delle entrate potrà utilizzare solo a seguito delle previste autorizzazioni, al fine dell'individuazione dei contribuenti a maggior rischio di evasione, da sottoporre a controllo fiscale. In altri termini, l'Amministrazione finanziaria non può automaticamente utilizzare i dati contabili per motivare gli eventuali accertamenti fiscali, ma può utilizzare i dati stessi, come input per richiedere agli operatori finanziari - previe le necessarie autorizzazioni - i dati, le notizie ed i documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché le garanzie prestate da terzi. Per i fini che si vogliono raggiungere, è apprezzabile anche questo ulteriore strumento, per quanto l'enorme quantità di dati che affluiscono all'Amministrazione finanziaria rischi di risultare non facilmente gestibile, anche per le suddette finalità «selettive». La struttura che consulta i movimenti è centralizzata e servirà a indicare agli Uffici periferici su quali contribuenti indirizzarsi per effettuare le consuete indagini bancarie più «a colpo sicuro». A tal fine occorrerebbe anche sdrammatizzare le indagini bancarie, che continuano ad essere, secondo quanto risulta dalle statistiche dell'Agenzia delle entrate 2011, ancora poco numerose (2).

L'uso fiscale dell'antiriciclaggio e la necessità di un coordinamento

Come già indicato su *Dialoghi*, la normativa finalizzata al contrasto del riciclaggio viene sempre più spesso utilizzata in chiave di «lotta all'evasione». Lo confermano gli interventi degli ultimi anni sui limiti alla circolazione del contante. L'ultimo

in ordine di tempo è stato il decreto cosiddetto «Salva Italia» che ha ridotto il limite massimo dei pagamenti effettuabili in contante al valore di mille euro, con decorrenza dal 6 dicembre 2011 (3). Le sanzioni amministrative per coloro che non rispettano la normativa sono state rese più pesanti.

I soggetti preposti (tipicamente gli operatori finanziari ancora una volta ausiliari della Pubblica amministrazione) obbligati a dare notizia delle trasgressioni alla disposizione di legge devono preliminarmente valutare con ponderazione le singole fattispecie e, una volta constatata una violazione concreta della normativa, effettuare le prescritte comunicazioni alle competenti autorità. Tra i soggetti a cui indirizzare le predette comunicazioni, dal 1° gennaio 2012, c'è anche l'Agenzia delle entrate che attiva i conseguenti controlli di natura fiscale.

Pertanto, l'Agenzia, dal 2012, in quanto destinataria di immediata comunicazione dell'infrazione, avrà a sua disposizione un prezioso patrimonio informativo utile a individuare i contribuenti a più alto rischio di evasione e, di conseguenza, attivare i relativi controlli fiscali.

Per rafforzare ulteriormente questa importante previsione, ferme restando le sanzioni antiriciclaggio, si potrebbe istituire una sanzione fiscale *ad hoc* - applicabile quindi dall'Amministrazione finanziaria e non da parte di altre Autorità - per coloro che violino la disposizione antiriciclaggio e che non siano in grado di documentare la spesa effettuata in contanti, secondo quanto previsto dalle norme fiscali (es. con una fattura o altro documento simile).

La delazione (*rectius* segnalazione) degli evasori

Sempre nell'ottica di un'utilizzazione simultanea di vari strumenti antievasione, si potrebbe pensare di mutuare un istituto presente negli Stati Uniti da diversi anni: il cd. *Whistleblowing*. In pratica, ciascun cittadino può effettuare una segnalazione alla

Note:

(2) A pagina 17 del documento «recupero dell'evasione», in cui si consuntivano i controlli fiscali 2011, gli «Accertamenti imposte dirette, iva e irap assistiti da indagini finanziarie» sono stati 10.869, numero limitato, anche se in crescita rispetto ai poco più di 5.000 del 2007.

(3) Art. 12, comma 1, del D.L. n. 201/2011.

locale Amministrazione finanziaria (precisamente al *Whistleblower Office* dell'*Internal Revenue Service*) delle situazioni di presunta evasione, supportandola con solide basi informative e documentali (insomma non si deve trattare di un mero pettegolezzo, per chiedersi quanto dichiara il vicino di casa che gira con il SUV e frequenta prezzolate località di villeggiatura).

Eseguite le verifiche e recuperato il gettito derivante dalla capacità contributiva fino ad allora occultata, il *Whistleblower* (letteralmente colui che soffia nel fischiello per segnalare un evento, come accade per l'arbitro che fischia un fallo di gioco) viene ricompensato con una somma che può arrivare al 30% del tributo recuperato e delle sanzioni. Per coloro che fossero interessati le informazioni di dettaglio sono reperibili sul sito dell'IRS (<http://www.irs.gov/compliance/article/0,,id=180171,00.html>) (4).

Nessuna ricompensa invece con il nostro «117» che è un numero telefonico gratuito di pubblica utilità, operante 24 ore su 24, istituito nel 1996 con lo scopo di instaurare un rapporto diretto tra la Guardia di Finanza e i cittadini. Con il «117» si entra in contatto con le «sale operative» della Guardia di finanza, per chiedere l'intervento di una pattuglia per segnalare una violazione amministrativa (es. mancato rilascio di scontrino o di ricevuta fiscale), senza tuttavia godere di alcuna forma di anonimato (anche se i dati anagrafici forniti vengono trattati nel rispetto della normativa sulla *privacy*). Per la cronaca, nel 2010, le segnalazioni sono state circa 29.000. L'idea è positiva, ma dopo 15 anni dall'istituzione, si potrebbe ripensarne le modalità operative per renderle più incisive, magari avvicinandole a quelle del *Whistleblower Office* americano; senza peccare di esterofilia, potremmo apprendere qualcosa dagli Stati Uniti i cui esperti tributari del Tesoro, già negli anni '30, erano molto abili nel seguire le tracce degli evasori (5).

Si potrebbe ipotizzare quindi di istituire, anche nel nostro Paese, la figura del *Whistleblower* o, se si vogliono eliminare locuzioni anglofone, della «vetta civica» che all'occorrenza segnala quello che ritiene essere un corruttore, documentando le circostanze all'Autorità competente che dovrà poi comunque valutare nel merito la fattispecie segnalata. Tuttavia si sa che l'Italia è un Paese di recriminazioni reciproche, bisticci e cattolici praticanti, do-

ve una filastrocca infantile recita «chi fa la spia non è figlio di Maria (...»); nel contesto italiano di disgregazione e sprechi dell'organizzazione pubblica della convivenza sociale (6) è difficile dare la croce addosso e considerare moralmente responsabile di «furto verso la collettività» chi si guadagna il proprio reddito, senza chiedere nulla a nessuno, ma evadendo il Fisco. È difficile far passare questo discorso fino a che è avvertito che una quota elevatissima degli stipendi pubblici sono «rubati», e una parte delle relative funzioni viene «utilizzata per rubare». Tuttavia anche la richiesta delle imposte è un aspetto importante di un'efficienza dell'apparato pubblico, e lo testimoniano le segnalazioni (anche se sia il segnalante sia il segnalato restano anonimi) effettuate sul sito <http://tassa.li/> o sul sito www.evasori.info (in entrambi i casi è disponibile un'apposita «app» gratuita per *smartphone* che, grazie alla geolocalizzazione, consente di ottenere una vera e propria mappatura degli eventi evasivi). Le segnalazioni arrivano copiose e continue.

Un contributo alla complessiva azione di contrasto al fenomeno evasivo può venire anche da queste mere fattispecie promozionali o di *moral suasion*, come i recenti controlli realizzati in modo un po' «chiassoso» in alcune blasonate località montane o marine. Non bisogna andare a Cortina a Capodanno, a Porto Rotondo a Ferragosto o nelle zone più esclusive di Roma per reperire coloro che girano con automobili dal prezzo esorbitante pur dichiarando redditi di modesto ammontare, ma ben vengano queste iniziative se possono essere utili a scovare anche pochi evasori (a Cortina su 133 controlli sono stati trovati 42 contribuenti con un reddito inferiore a 30 mila euro ma proprietari di auto di lusso ed i commercianti locali hanno aumentato la

Note:

(4) Analogo sistema premiale è stato ipotizzato negli scorsi giorni dal Ministro della Funzione Pubblica, come strumento di contrasto alla corruzione nel settore della Pubblica amministrazione.

(5) Il pensiero va ad Oscar Wallace, esperto fiscale della squadra di Elliott Ness, che riuscì a porre fine alle attività criminali di Al Capone, secondo quanto narrato nel film *The Untouchables* (anche se in quel caso l'uso strumentale dell'evasione fiscale per punire un fenomeno criminale di altro tipo era abbastanza evidente, e difficilmente un produttore di automobili, o esercente di altre attività lecite, sarebbe finito in carcere per un'evasione fiscale simile).

(6) R. Lupi, *Le scienze dell'organizzazione sociale*, Roma, 2012, par. 6.5.

documentazione dei corrispettivi incassati anche del 400% rispetto agli standard consueti) ed a fare sentire la presenza del Fisco ai molti altri che magari frequentano località meno blasonate.

L'opinione pubblica è disorientata, e i mezzi di informazione lo confermano: ad esempio sulle pagine de *la Repubblica* Curzio Maltese ha definito l'Italia come un Paese che è «per metà il più grande paradiso fiscale del mondo e per l'altra metà l'inferno del contribuente onesto» che sostanzialmente ricalca quanto evidenziato in più occasioni dal Prof. Lupi secondo il quale il nostro Paese costituisce «il paradiso del sommerso e l'inferno dell'emerso».

Non si può che essere d'accordo con entrambi.

Le misure di intervento, sopra ricordate, potrebbero servire a mutare il *trend* ed a circoscrivere il fenomeno dell'evasione, rinnovando il rapporto di fiducia e rispetto reciproci tra le istituzioni (l'Amministrazione finanziaria, *in primis*) e la Società civile, i cittadini-contribuenti che subiscono la richiesta delle imposte. Evitando tuttavia di fare

dell'evasione fiscale il capro espiatorio dell'inefficienza della spesa pubblica del nostro Paese, a causa di fenomeni che la dilatano, come gli sprechi e la corruzione.

La necessità di rendere efficiente la spesa pubblica

L'efficientamento della spesa pubblica può condurre ad una diminuzione del carico impositivo, oppure renderlo più tollerabile per la percezione dei servizi ricevuti. Un interessante studio di Confcommercio degli inizi del 2011 (7) pone a raffronto l'indice di pressione fiscale e l'indice di *performance* della spesa pubblica, per determinare empiricamente l'indice di «pressione fiscale comparabile». Quello dell'Italia risulta il più alto in assoluto (cfr. Tabella n. 1), mentre in altri Paesi -

Nota:

(7) Cfr. <http://www.confcommercio.it/home/Centro-stu/2011/Osservatorio-mercato-lavoro---web.pdf>, pag. 12.

Tabella n. 1 - Pressione fiscale (anno 2008) ponderata con l'indice di performance del settore pubblico: graduatoria decrescente su 17 Paesi

	Pressione fiscale ufficiale	Pressione fiscale comparabile (perché a parità di performance del settore pubblico)
Italia	42,8	51,0
Belgio	44,3	46,1
Francia	42,8	45,5
Portogallo	36,7	45,4
Danimarca	48,2	45,0
Svezia	47,1	44,8
Finlandia	43,1	42,2
Grecia	32,6	41,3
Regno Unito	37,3	40,5
Germania	39,3	40,5
Media	38,2	38,2
Austria	42,8	37,8
Spagna	33,1	36,8
Paesi Bassi	39,1	34,8
Lussemburgo	35,6	29,1
Irlanda	29,3	27,6
Stati Uniti	26,9	26,1
Giappone	28,3	24,5

Elaborazioni Ufficio Studi Confcommercio Afonso A., Schuknect L., Tanzi V., 2005, Public sector efficiency: An international comparison, Public Choice, per gli indici di performance del settore pubblico ed European Commission, 2010, Monitoring tax revenues and tax reforms in EU Member States per la pressione fiscale.

quali la Svezia e la Danimarca - la pressione fiscale ufficiale è più alta di quella esistente in Italia, ma l'ottima *performance* della spesa pubblica rende più sopportabile il peso dei tributi: a titolo esemplificativo se un cittadino paga le imposte e si reca in ospedale, si aspetta un servizio efficiente (come pare accada in Svezia o Danimarca); se così non è (come talvolta pare accadere in Italia), il cittadino si rivolgerà alla sanità privata dovendo sostenere ulteriori costi che si sommano a quelli dei tributi versati.

Inoltre, se i servizi pubblici migliorano ci dovrebbe essere una maggiore propensione al pagamento delle imposte. Questo emerge da una verifica empirica sul tema della «lealtà fiscale ed inefficienza della spesa pubblica», condotta nel 2009 da Barone e Mocetti, due studiosi della Banca d'Italia (8),

secondo cui la «lealtà fiscale» - definita come propensione individuale a ottemperare spontaneamente ai propri obblighi fiscali - dipende, oltre che da alcune variabili socio-demografiche, anche dal grado di efficienza con il quale lo Stato offre ai cittadini beni e servizi pubblici. I risultati dell'indagine in questione indicano, infatti, che l'inefficienza della spesa pubblica ha un effetto negativo e significativo sulla lealtà fiscale dei cittadini.

L'efficienza della spesa riveste quindi, tra le variabili rilevanti per il contenimento dell'evasione fiscale, un particolare valore simbolico.

Nota:

(8) http://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/econo/temidi/td09/td732_09.

■ Idea: invertiamo il tutoraggio fiscale!

Raffaello Lupi

La richiesta delle imposte, come tutti i fenomeni dell'organizzazione sociale, dipende dall'intreccio di una pluralità di variabili. Dove la legge è onnipotente solo se trova qualcuno che le dia retta, come le organizzazioni aziendali, da cui arriva la stragrande maggioranza del gettito su redditi, consumi e risparmio. Il problema è dove le aziende non arrivano o i loro titolari mentono, cioè dove le rigidità organizzative non sono abbastanza forti da evitare l'omessa registrazione della ricchezza, anche dietro costi fittizi.

Proprio qui, dove le aziende non arrivano, dovrebbero insistere maggiormente i controlli, o meglio le richieste delle imposte. Che sono «imposte», come dice la parola stessa, perché serve qualcuno che le imponga con sufficiente sistematicità. Altrimenti, dove la richiesta non arriva, è normale che la gente non le paghi, con buona pace degli appelli al patriottismo. Ed è del tutto normale, lo dovrebbero sapere anche i lampioni, che non esistono gli «evasori», ma l'evasione dipende dalle occasioni: magari il bancario paga tutto, ma affitta in nero la casa ereditata dalla nonna, oppure l'avvocato dichiara quello su cui gli fanno la ritenuta d'acconto e glissa sul resto. E comunque tutti, quando fanno la spesa, si riforniscono di carburante, hanno un conto in banca o ricevono le bollette di gas, luce e telefono, qual-

cosa comunque pagano. Quindi, è inverosimile che qualcuno possa sottrarsi a tutte le imposte, e vivere «a sbafo totale». Insomma, non esiste l'evasore, ma esiste l'evasione (9), che si combatte in un modo molto semplice: chiedendo le imposte dove le aziende non arrivano o dove, all'interno delle aziende, ci sono punti deboli, in cui il padrone riesce facilmente a sottrarre ricchezza al Fisco.

Invece si continuano a fornire spiegazioni ridicole, tipo «onestà e disonestà» (10), come facendo appello «al buon cuore» dei contribuenti, mentre il problema non è la «disonestà», quanto l'illusione di tassare anche gli autonomi con la *Gazzetta Ufficiale*. Anche se queste tipologie di contribuenti si comportano, del resto, negli altri Paesi europei esattamente come da noi, come insegnano ricerche economiche empiriche (11).

Note:

(9) Mi sembra sempre gradevole, sul populismo superficiale che circonda questo tema, il mio vecchio articolino «Evasori con la coda?», in *Dialoghi Tributarî* n. 5/2009, pag. 489.

(10) Cioè lo scontro degli opposti populismi, tipo «chi evade è un ladro», «no è lo Stato che è un ladro se chiede troppo», «sommerso per sopravvivere», ed altre amenità del genere.

(11) Mi riferisco ai papers comparativa di Giulio Zanella, cui ci riferiamo anche su questo numero di *Dialoghi* assieme ad Alessandro Santoro (per gli scritti di Zanella <http://noisefromamerika.org/articolo/fatto-semplince-semplince-sullevasione-fiscale>).

Quindi il problema è chiedere le imposte e a tal fine i dipendenti delle nostre Amministrazioni finanziarie non sono meno numerosi di quelle estere, in rapporto alla popolazione. La dimensione relativamente piccola del nostro capitalismo familiare, e delle nostre aziende strutturate, è compensata dal loro numero, relativamente più elevato che all'estero; in quanto per essere «fiscalmente rigidi», almeno sui redditi altrui e sui consumi, non bisogna arrivare ad essere l'Unilever, ma basta avere qualche decina di milioni di fatturato. Bisognerebbe svolgere una analisi economica per capire in quale misura in altri Paesi gli «autonomi» sono più numerosi dei nostri. Non basta infatti confrontare le partite IVA, in quanto da noi consideriamo imprenditori anche i piccolissimi artigiani e commercianti, nonché tutte le società commerciali, che in parte sono «fuori IVA» in altri Paesi comunitari.

Una chiave di lettura, da aggiungere a quelle di Molinaro, è che in Italia i controlli fiscali «si sprecano», cioè si fanno dove non si dovrebbero fare. Perché si fanno, con sistematicità, solo dove non hanno portata deterrente, cioè sui grandi contribuenti, dove non c'è ricchezza nascosta, o se c'è non la si trova certo in questo modo. Al limite c'è solo ricchezza registrata secondo criteri più convenienti, e questo porta i controlli a sbilanciarsi sulle questioni di diritto, sul regime giuridico della ricchezza registrata, cioè sull'evasione interpretativa. Non è colpa dell'Agenzia, anche se l'Agenzia è ben contenta dei suoi comodi rilievi «in punto di diritto»; è piuttosto colpa del disorientamento dell'opinione pubblica, della spiegazione dell'evasione basata sulla disonestà, perché se tutto si spiega con la disonestà, mica mi dirai che le aziende, quelle grandi aziende il cui bilancio, guarda caso, torna sempre pari, sono oneste? Evidentemente imbrogliono, pensa l'opinione pubblica, che non ha mai chiarito il proprio rapporto con le aziende, comunque poche e che «non votano». Questo atteggiamento mediatico sui pretesi «grandi evasori» confonde la «maggiore imposta accertata» con la «ricchezza non registrata», come rilevavamo sul precedente numero 1/2012 (12). Si sguarniscono così ancora di più i controlli che servono davvero, cioè il controllo del territorio per ordine di grandezza, alla ricerca della ricchezza non registrata. Che resta nascosta anche guardan-

do le statistiche degli accertamenti fiscali 2011, che commenteremo su *Dialoghi*, ma abbiamo già esaminato su www.giustiziafiscale.com.

Abolire il tutoraggio, che obbliga alla verifica biennale delle grandi aziende sembra una proposta choc. Ma non vuol dire smettere di visitare le grandi aziende, anzi vuol dire concentrarsi sulla ricchezza eventualmente non registrata, anche presso di loro, o sui casi macroscopici di elusione, peraltro ormai sempre più rari. La massa della ricchezza nascosta sta negli autonomi, e nel piccolo capitalismo familiare, e non c'è bisogno di statistiche, se ci si rende conto che il fattore decisivo è la rigidità aziendale, e i controlli devono intervenire dove questa manca. Col tutoraggio dei grandi contribuenti, i controlli si impantanano su una serie di questioni di diritto, in cui si fa solo accademia, a proposito di imputazione a periodo, abusi veri o presunti e prezzi di trasferimento. Non a caso il gettito di questo vecchio tutoraggio sta crollando, stando alle già menzionate statistiche dell'Agenzia. I grandi contribuenti hanno versato in adesione da 1.470 milioni a 1.710, cioè 250 milioni in più, e solo poche banche, definendo le posizioni elusive pregresse, ne hanno versati quasi mille (rateazioni a parte). Al netto di questi incassi straordinari, il tutoraggio dei grandi contribuenti vedrebbe scendere gli introiti di parecchie centinaia di milioni, perché ormai gli accertamenti riguardano annualità in cui le aziende diffidavano di qualsiasi sistema per «risparmiare legalmente le imposte». In prospettiva, il tutoraggio sui grandi contribuenti non riesce neppure a rimpinguare le statistiche dell'Agenzia, e fa venire in mente il pastore che sorveglia il cane mentre le pecore scappano. È un lavoro inutile per gli Uffici dell'Agenzia, per le aziende, per i giudici e persino per i consulenti. Che, certo, ne traggono un guadagno, ma non possono sottrarsi, se sono anche studiosi dell'organizzazione sociale, alla frustrazione di sentirsi parte di una sceneggiata. Per questo, almeno dagli studiosi indipendenti dal *business*, deve partire l'ap-

Nota:

(12) R. Lupi e S. Capitani, «Maggiore imposta accertata non sempre significa ricchezza non registrata», in *Dialoghi Tributarî* n. 1/2012, pag. 7. Il ruolo delle aziende nella determinazione della ricchezza viene totalmente trascurato, commentando il tutoraggio fiscale, da M. Basilavecchia, «L'attenzione del Fisco per imprese di più rilevante dimensione», in *Corr. Trib.* n. 2/2009, pag. 98.

pello a «rovesciare il tutoraggio», spostandolo dove le aziende non arrivano, e riabituando gli Uffici a stimare per ordine di grandezza la ricchezza non registrata.

Nella sostanziale apatia progettuale dell'accademia tributaristica, va segnalato l'attivismo di altri osservatori della convivenza sociale. Costretti inevitabilmente a girare a vuoto in assenza di una comunità scientifica in grado di rispondere in modo soddisfacente agli interrogativi che la società si pone (13). Ne ripareremo nel prossimo numero a proposito della puntata di Report in cui Milena

Gabanelli, di cui avevamo ospitato un intervento sul tema nel precedente numero di *Dialoghi* (14), torna sul tema dei limiti alla circolazione del contante.

Note:

(13) Bortolussi, Roberto Ippolito, Nunzia Penelope, Giuseppe Pignataro, Leonardo Facco, Luca Ricolfi, Bruno Tinti, Alfredo Faieta e altri che cercano quantomeno di riflettere sulla questione.

(14) M. Gabanelli, G. Molinaro, R. Lupi, D. Stevanato, «Pericolosità sociale del contante e sua tassazione in chiave preventiva», in *Dialoghi Tributarî* n. 1/2012, pag. 11.

RIVISTE

GT – Rivista di giurisprudenza tributaria

La più completa raccolta di giurisprudenza tributaria commentata dai maggiori esperti

Direzione scientifica: Cesare Glendi

GT – Rivista di giurisprudenza tributaria offre con periodicità mensile:

GUIDA AL CONTENZIOSO, per affrontare le diverse fasi del processo tributario e conoscere gli orientamenti dei giudici sulle **questioni più rilevanti nella consulenza e nella pianificazione fiscale**.

DOCUMENTAZIONE COMMENTATA, con i **testi delle sentenze** più attuali della **Corte di giustizia UE**, della **Corte costituzionale**, di **legittimità e di merito in materia fiscale**, tutte massimate e corredate da commenti e note d'Autore.

ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA ITALIANA, sui temi di maggior rilevanza giuridica, grazie alla Rassegna delle Sezioni Unite e all'Osservatorio trimestrale, consolidato anche on-line, curati dal prof. Cesare Glendi.

RIGORE SCIENTIFICO E OPERATIVITÀ, un autorevole supporto interpretativo ed una

guida che accompagna il professionista nell'esercizio dell'attività contenziosa.

L'abbonamento alla rivista comprende il servizio **dottrina on-line** che offre direttamente dalla home-page:

- ✓ **Rivista in anteprima**, il PDF della rivista ancora in fase di stampa;
- ✓ **La consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione.

www.ipsoa.it/gtonline

Periodicità: mensile

Abbonamento annuale: € 219,00

Ipsosa, pagg. 88

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
(tel. 02.82476794 - fax 02.82476403)
- **Agenzia Ipsosa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- www.ipsoa.it



«Lease back» ed elusione tributaria: un altro episodio di una vicenda «lunare»

di Dario Stevanato

Continua l'inspiegabile vicenda del «sale and lease back», ritenuto dalla giurisprudenza elusivo, senza che se ne sia mai capito il motivo, e senza che neppure si capisca il vantaggio fiscale indebito. Sono controversie che si trascinano per forza di inerzia, incartamenti trasmessi da una istituzione all'altra senza che nessuno capisca esattamente qual è l'«abuso»; e se né l'Amministrazione né i giudici di merito lo hanno mai spiegato, cosa si pretende dalla Corte di cassazione? Che infatti motiva la sentenza n. 5583 del 2011 di rigetto del ricorso solo con stereotipe divagazioni sull'inquadramento civilistico del «lease back». Del resto, se sul merito tributario della questione non l'aveva portata il ricorrente, non si vede perché avrebbe dovuto farlo la Corte.

Di fronte a sentenze della Corte di cassazione come la n. 5583 del 2011 (1), la prima domanda che sorge è se le stesse meritino di essere commentate, tanto appaiono lontane ed avulse rispetto ai problemi in cui si dibatte oggi la fiscalità, che appare sempre più alle prese con una prassi accertativa ormai «fuori giri» e senza controllo, alimentata in modo preoccupante dalle pressioni di un'opinione pubblica frastornata e lacerata dalle statistiche sull'evasione fiscale. A farne le spese, come fanno gli addetti ai lavori, è quasi sempre il regime di quanto viene dichiarato, e i contribuenti che non possono nascondersi al Fisco.

Ancora una volta, nella sentenza non vi è la ben che minima traccia di quali fossero non solo le norme aggirate, ma nemmeno i vantaggi fiscali contestati al contribuente, e derivanti dall'aver stipulato un contratto di *sale and lease back*, ovvero la vendita di un bene strumentale seguita da una locazione finanziaria dello stesso. Abbiamo tante volte rilevato che non si vede quale vantaggio vi sia nell'assumere un bene in locazione finanziaria dopo averlo ceduto, in quanto alla deduzione del canone in capo all'impresa utilizzatrice corrispondono ricavi tassabili in capo al locatore, e al (maggiore) costo fiscalmente riconosciuto conseguito con l'acquisto del bene corrisponde una plusvalenza imponibile in capo al venditore (2). Non sap-

priamo come si fossero difesi i contribuenti, nel merito della contestazione; sappiamo però che la Cassazione ha fondato il suo giudizio (manco a dirlo favorevole all'Amministrazione finanziaria resistente) sulla base di prolisse e non pertinenti divagazioni sulla liceità civilistica del contratto di *sale and lease back* in relazione al divieto del patto commissorio, come se da tali irrilevanti premesse si potesse formulare un qualche giudizio circa l'asserita elusione tributaria contestata al contribuente.

La pronuncia della Corte ricorda per molti versi la tecnica di redazione dei processi verbali di constatazione, contenenti disquisizioni su fatti pacifici ma irrilevanti, ammiccanti allusioni su ipotetici vantaggi tributari, accuse di antieconomicità, ecc. Evidentemente si tratta di un modo di argomentare (se così può essere definito) che gode di molto successo tra le istituzioni, non solo amministrative, ma anche giurisdizionali, tanto che la sentenza n. 5583 del 2011, dopo essersi diffusa in un inutile

Nota:

(1) Per il testo della sentenza cfr. pag. 150.

(2) Cfr. già dal 1994 R. Lupi, «Lease back qualcuno ci spieghi dov'è l'elusione», in *Rass. trib.*, 1994, ora in banca dati fisconline; D. Stevanato e R. Lupi, «Lease-back infragruppo e "paradosso di elusività senza vantaggio fiscale"», in *Corr. Trib.* n. 24/2009, pag. 1923.

excursus delle posizioni della Cassazione civile sul divieto del patto commissorio nella vendita e successiva locazione finanziaria, sottolinea che «una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità delle singole operazioni poste in essere dal contribuente che sia imprenditore commerciale, è onere di quest'ultimo dimostrare la liceità fiscale dell'operazione negoziale unitariamente considerata nel suo complesso (...). A fronte delle contestazioni nel caso mosse dall'Amministrazione finanziaria, gli odierni ricorrenti non hanno invero offerto e dato prova alcuna della liceità dell'operazione negoziale in argomento, limitandosi ad apoditticamente, nella rilevata violazione del principio di autosufficienza, escludere la relativa finalità elusiva».

Sarei proprio curioso di vedere con quali argomenti l'Amministrazione aveva affermato l'elusività del *sale and lease back*; purtroppo dobbiamo accontentarci di ciò che traspare dalla sentenza, cioè assolutamente nulla, se non il fatto che il contribuente - agli occhi della Corte - non è riuscito a dimostrare e dare prova della liceità fiscale del *sale and lease back*. Resta da chiedersi come sia possibile fornire la prova di «liceità fiscale» dell'operazione richiesta dalla Cassazione, se non al-

legando l'inesistenza di vantaggi fiscali distortivi, valorizzando gli assetti simmetrici di cui sopra (deduzione del canone per l'utilizzatore, tassazione del relativo ricavo per il locatore, ecc.). Ciò che resta un mistero è che cosa c'entri, in questo contesto, l'antieconomicità, come pure il divieto di patto commissorio, su cui la Cassazione ha motivato la propria decisione. Si tratta ormai di motivazioni indecifrabili, quasi esoteriche, con cui i giudici esorcizzano il dovere istituzionale consistente nel dover comunque indicare una qualche «ragione apparente» a sostegno di una decisione a supporto dell'Amministrazione, e spesso di supplenza del suo operato (anche nel caso di specie, la Cassazione ha confermato l'operato dell'Ufficio applicando il divieto di abuso del diritto). Dietro a motivazioni totalmente inconferenti e ineffabili come quella di cui alla sentenza n. 5583 del 2011, si vede in controluce il disagio che alberga nella quinta sezione, in cui siedono giudici che si trovano loro malgrado ad occuparsi di questioni tributarie, dopo aver per tutta la vita frequentato altre materie, e sventolando bandiera bianca dichiarano, del tutto comprensibilmente, «non capisco, quindi confermo l'operato dell'ufficio pubblico». A loro va tutta la nostra umana comprensione.

■ La sentenza

Corte di cassazione, Sez. trib., Sent. 9 marzo 2011 (26 novembre 2010), n. 5583 - Pres. Panebianco - Rel. Scarano (stralcio)

Svolgimento del processo

Con sentenza del 14 dicembre 2004 la Commissione tributaria regionale della Campania respingeva il gravame interposto dalla società B. s.r.l. e dall'a.u. sig. C.D.P. nei confronti della pronuncia della Commissione tributaria provinciale di Salerno di rigetto dell'opposizione dai medesimi spiegata nei confronti di avviso di accertamento emesso a titolo di determinazione di maggior reddito a titolo di IRPEG ed IRAP per l'anno d'imposta 1998, in relazione a contratto di *sale and lease back* avente ad oggetto capannone industriale costruito dall'a.u. D.P. su terreno di sua proprietà in virtù di contratto verbale di appalto dalla società con il medesimo stipulato. Avverso la suindicata decisione del giudice dell'appello la società B. s.r.l. e l'a.u. sig. C.D.P. propongono ora ricorso per cassazione, affidato a 5 motivi. Resistono con controricorso l'Agenzia delle entrate e il Ministero dell'economia e delle finanze.

Motivi della decisione

(*Omissis*)

Con il 4° motivo i ricorrenti denunziano violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131/1986, art. 24, D.P.R. n. 600/1973, art. 37-*bis*, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Si dolgono che il giudice dell'appello non abbia ritenuto la piena legittimità degli atti negoziali posti nella specie in essere integranti invero una lecita ipotesi di *sale and lease back*.

(*Omissis*)

Relativamente al 4° motivo va infine sottolineato come questa Corte ormai da tempo abbia affermato che nel contratto di *sale and lease back* con il quale una impresa commerciale o industriale vende un bene immobile di sua proprietà ad un imprenditore finanziario che ne paga il corrispettivo, diventandone proprietario, e contestualmente lo cede in locazione finanziaria (*leasing*)

alla stessa venditrice, che versa periodicamente dei canoni di leasing per una certa durata, con facoltà di riacquistare la proprietà del bene venduto, corrispondendo al termine di durata del contratto il prezzo stabilito per il riscatto, la vendita ha scopo di leasing, e non di garanzia, perché nella configurazione socialmente tipica del rapporto costituisce solo il presupposto necessario della locazione finanziaria, inserendosi nella operazione economica secondo la funzione specifica di questa, che è quella di procurare all'imprenditore, nel quadro di un determinato disegno economico di potenziamento dei fattori produttivi, liquidità immediata mediante l'alienazione di un suo bene strumentale, conservandone a questo l'uso con facoltà di riacquistarne la proprietà al termine del rapporto.

Tale vendita, ed il complesso rapporto atipico nel quale si inserisce, non è allora di per sé in frode al divieto del patto commissorio (in ordine al quale v. da ultimo Cass., 5 marzo 2010, n. 5426; Cass., 12 gennaio 2009, n. 437).

Divieto che, essendo diretto ad impedire al creditore l'esercizio di una coazione morale sul debitore spinto alla ricerca di un mutuo (o alla richiesta di una dilazione nel caso di patto commissorio *ab intervallo*) da ristrettezze finanziarie, e a precludere, quindi, al predetto creditore la possibilità di fare proprio il bene attraverso un meccanismo che lo sottrarrebbe alla regola della *par conditio creditorum*, deve ritenersi tuttavia violato ogniqualvolta lo scopo di garanzia costituisca non già mero motivo del contratto ma assurga a causa concreta della vendita con patto di riscatto o di retrovendita (v. Cass., SS.UU., 11 novembre 2008, n. 26973; Cass., 27 luglio 2006, n. 17145; Cass., 8 maggio 2006, n. 10490; Cass., 14 novembre 2005, n. 22932; Cass., 26 ottobre 2005, n. 20816; Cass., 21 ottobre 2005, n. 20398), a meno che non risulti, in base a dati sintomatici ed obiettivi, quali la presenza di una situazione credito-debitori a preesistente o contestuale alla vendita o la sproporzione tra entità del prezzo e valore del bene alienato e, in altri termini, delle reciproche obbligazioni nascenti dal rapporto (costituenti invero oggetto di accertamento di fatto: v. Cass., 16 ottobre 1995, n. 10805; Cass., 19 luglio 1997, n. 6663; Cass., 26 giugno 2001, n. 8742; Cass., 22 marzo 2007, n. 6969), che la predetta vendita, nel quadro del rapporto diretto ad assicurare una liquidità all'impresa alienante, è stata invero piegata al rafforzamento della posizione del creditore-finanziatore, il quale in tal modo tenta di acquisire l'eccedenza del valore, abusando della debolezza del debitore (v. Cass., 16 ottobre 1995, n. 10805; Cass., 7 maggio 1998, n. 4612; Cass., 29 marzo 2006, n. 7296).

Così come il cd. leasing finanziario (v. Cass., 27 luglio 2006, n. 17145), anche il contratto di *sale & lease back* si configura, si è da questa Corte precisato, secondo uno schema negoziale socialmente tipico (in quanto frequentemente applicato, sia in Italia che all'estero, nella pratica degli affari), come caratterizzato da una specifi-

cità sia di struttura che di funzione (e, quindi, da originalità e autonomia rispetto ai tipi negoziali codificati), e concretamente attuato attraverso il collegamento tra un contratto di vendita di un proprio bene di natura strumentale da parte di un'impresa (o di un lavoratore autonomo) ad una società di finanziamento che, a sua volta, lo concede contestualmente in leasing all'alienante il quale corrisponde, dal suo canto, un canone di utilizzazione con facoltà, alla scadenza del contratto, di riacquistarne la proprietà esercitando un diritto di opzione per un predeterminato prezzo.

Manca pertanto nel *sale & lease back* la trilateralità propria del leasing, potendo essere due (e soltanto due) i soggetti dell'operazione finanziaria (e, conseguentemente, le parti del contratto), l'imprenditore assumendo la duplice veste del fornitore-venditore e dell'utilizzatore, secondo un procedimento non diverso da quello dell'antico costituito possessorio. Ne consegue che il negozio di *sale & lease back* viola la *ratio* del divieto del patto commissorio, al pari di qualunque altra fattispecie di collegamento negoziale, sol che (e tutte le volte che) il debitore, allo scopo di garantire al creditore l'adempimento dell'obbligazione, trasferisca a garanzia del creditore stesso un proprio bene riservandosi la possibilità di riacquistarne il diritto dominicale all'esito dell'adempimento dell'obbligazione, senza peraltro prevedere alcuna facoltà, in caso di inadempimento, di recuperare l'eventuale eccedenza di valore del bene rispetto all'ammontare del credito, con un adattamento funzionale dello scopo di garanzia del tutto incompatibile con la struttura e la *ratio* del contratto di compravendita (v. Cass., 21 gennaio 2005, n. 1273).

L'operazione contrattuale può dunque definirsi fraudolenta nel caso in cui si accerti, con una indagine che è tipicamente di fatto, sindacabile in sede di legittimità soltanto sotto il profilo della correttezza della motivazione, la compresenza delle seguenti circostanze: l'esistenza di una situazione di credito e debito tra la società finanziaria e l'impresa venditrice utilizzatrice, le difficoltà economiche di quest'ultima, la sproporzione tra il valore del bene trasferito ed il corrispettivo versato dall'acquirente (v. Cass., 14 marzo 2006, n. 5438).

L'esistenza invece di una concreta causa negoziale di scambio (che può riguardare, o meno, tanto il *sale & lease back* quanto lo stesso leasing finanziario) esclude in radice la configurabilità del patto vietato (v. Cass., 21 gennaio 2005, n. 1273).

Il *sale & lease back* costituisce allora operazione caratterizzata da una pluralità di negozi collegati funzionalmente volti al perseguimento di uno specifico interesse pratico che ne costituisce appunto la relativa causa concreta, che assume specifica ed autonoma rilevanza rispetto a quella - parziale - dei singoli contratti, di questi ultimi connotando la reciproca interdipendenza (sì che le vicende dell'uno si ripercuotono sull'altro, condizionandone la validità e l'efficacia) nella pur persistente individualità propria di ciascun tipo negoziale, a tale

stregua segnandone la distinzione con il negozio complesso o con il negozio misto (v. Cass., 16 marzo 2006, n. 5851; Cass., 12 luglio 2005, n. 14611; Cass., 17 dicembre 2004, n. 23470; Cass., 24 marzo 2004, n. 5941; Cass., 16 maggio 2003, n. 7640; Cass., 11 giugno 2001, n. 7852; Cass., 4 settembre 1996, n. 8070; Cass., 27 aprile 1995, n. 4645; Cass., 20 novembre 1992, n. 12401; Cass., 5 luglio 1991, n. 7415; Cass., 15 dicembre 1984, n. 6586; Cass., 17 novembre 1983, n. 6864; Cass., 2 luglio 1981, n. 4291. V. anche Cass., 8 luglio 2004, n. 12567; Cass., 2 aprile 2001, n. 4812; Cass., 11 marzo 1987, n. 2524. Per il collegamento volontario v., in particolare, Cass., 25 luglio 1984, n. 4350).

Causa concreta la cui valutazione assume decisivo rilievo ai fini della valutazione in termini di relativa validità (nel qual caso, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi ne consegue, anche in caso di *lease back*, come nell'ipotesi di leasing, la deducibilità dei relativi canoni da parte dell'utilizzatore: v. Cass., 29 marzo 2006, n. 7296; e l'Amministrazione finanziaria non può, ai fini dell'IVA, ritenere l'operazione inesistente e puramente apparente: v. Cass., 25 maggio 2009, n. 12044) o nullità (v. Cass., 7 maggio 1998, n. 4612).

In materia tributaria va ulteriormente sottolineato, questa Corte ha al riguardo già avuto modo di precisare che, una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità delle singole operazioni poste in essere dal contribuente che sia imprenditore commerciale, è onere di quest'ultimo dimostrare la liceità fiscale dell'operazione negoziale unitariamente considerata nel suo complesso, e il giudice tributario non può al riguardo limitarsi a constatare la mera regolarità formale della documentazione cartacea (v., con riferimento ad ipotesi di canoni di leasing, Cass., 25 maggio 2009, n. 12044. V. altresì Cass., 18 maggio 2007, n. 11599, e, da ultimo, cfr. Cass., 12 gennaio 2011, n. 616).

Orbene, a fronte delle contestazioni nel caso mosse dall'Amministrazione finanziaria, gli odierni ricorrenti non hanno invero offerto e dato prova alcuna della liceità dell'operazione negoziale in argomento, limitandosi ad apoditticamente, nella rilevata violazione del principio di autosufficienza, escludere la relativa finalità elusiva.

Con riferimento infine alla censura concernente la denuncia di violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, di cui al 4° motivo, e in particolare alla doglianza che «l'operazione contestata dall'Ufficio non è contemplata fra quelle tassativamente previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis», non può infine sottacersi che, come questa Corte ha già avuto modo di affermare in tema di imposte sul reddito d'impresa, l'esame delle operazioni poste in essere dall'imprenditore, ai fini del riconoscimento del diritto a deduzioni o a benefici fiscali, deve essere compiuto anche alla stregua del principio, desumibile dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria (in materia fiscale v. in particolare Corte Giust., 21 febbraio 2006,

C-255/02), secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni che, seppure realmente volute e quand'anche immuni da invalidità, risultino, alla stregua di un insieme di elementi obiettivi, compiute essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale (v. Cass., 29 settembre 2006, n. 21221).

Trattasi di un principio generale antielusivo desumibile dall'art. 53 Cost., non essendo pertanto al riguardo necessario farsi necessariamente luogo all'accertamento della simulazione o del carattere fraudolento dell'operazione, trattandosi di valutare quest'ultima nella sua essenza, non potendo a riguardo influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, inidonee a fornire una spiegazione alternativa dell'operazione rispetto al mero risparmio fiscale, e tali quindi da potersi considerare manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti rispetto alla predetta finalità (v. Cass., SS.UU., 23 dicembre 2008, n. 30055; Cass., 21 aprile 2008, n. 10257; Cass., 29 settembre 2006, n. 21221).

Alla stregua di tutto quanto sopra rilevato ed esposto, emerge dunque evidente come, lungi dal censurare la sentenza per uno dei tassativi motivi indicati nell'art. 360 c.p.c., gli odierni ricorrenti in realtà sollecitano, *contra ius* e cercando di superare i limiti istituzionali del giudizio di legittimità, un nuovo giudizio di merito, in contrasto con il fermo principio di questa Corte secondo cui il giudizio di legittimità non è un giudizio di merito di terzo grado nel quale possano sottoporsi alla attenzione dei giudici della Corte di cassazione elementi di fatto già considerati dai giudici del merito, al fine di pervenire ad un diverso apprezzamento dei medesimi (cfr. Cass., 14 marzo 2006, n. 5443).

All'inammissibilità ed infondatezza dei motivi consegue il rigetto del ricorso.

Le ragioni della decisione costituiscono giusti motivi per disporsi la compensazione tra le parti delle spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.



Il testo integrale della sentenza oltre a essere disponibile in Banca Dati BIG Suite, IPSOA si può richiedere a redazione.dialoghitributari.ipsoa@wki.it
www.ipsoa.it/dialoghionline

Il «restyling» della regola di indeducibilità dei costi finalizzati ad attività criminose

di Benedetto Santacroce, Dario Stevanato, RL

Il legislatore è intervenuto, con il D.L. n. 16/2012, sui cosiddetti costi da reato, stabilendo che per l'indeducibilità occorre la funzionalizzazione della spesa al compimento di una attività illecita. È stata così fatta giustizia della tesi, propugnata in sede accertativa dall'Amministrazione, secondo cui qualsivoglia connotazione in senso illecito dell'acquisto di beni o servizi, anche se impiegati in attività lecite, avrebbe fatto scattare l'indeducibilità. La relazione governativa appare discutibile nel suo tentativo teorico sistematico di negare la natura parasanzionatoria della norma, in quanto anche la determinazione della ricchezza può essere influenzata dalla riprovazione verso determinati comportamenti; comunque non si può far carico alle relazioni governative di essere disorientate dove i primi a brancolare sono gli studiosi, che nei loro articoli e monografie non riescono a trovare una via di mezzo tra l'esegesi e la divagazione sociopolitica. La norma va apprezzata perché mette la parola fine anche alla «querelle» concernente la deducibilità dei costi documentati da fatture soggettivamente inesistenti, stabilendo un principio che appare suscettibile di assumere portata espansiva, nel senso del riconoscimento della deducibilità dei costi realmente sostenuti e non contestati, indipendentemente dalla loro corretta rappresentazione documentale.

■ Costi da reato: regola generale o sanzione impropria?

Benedetto Santacroce

Dare stabilità ad una norma che sin dalla sua prima applicazione ha destato non poche perplessità (1) è l'apprezzabile intenzione che ha spinto il legislatore ad intervenire direttamente sul dettato del comma 4-*bis* dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, riscrivendo *in toto* la disposizione che introduce nel nostro sistema tributario la cd. indeducibilità dei costi da reato. Tra le finalità perseguite di particolare interesse è quella che emerge dalla lettura del passaggio della relazione di accompagnamento al decreto legge (2), a commento delle novità contenute nell'art. 8, in cui si afferma che la sostituzione dell'attuale disposizione con altra più adeguata è legata alla volontà di «inibire in modo inequivoco la deducibilità dei componenti negativi di reddito direttamente connessi al compimento delle fattispecie di reato più gravi, evitando che tale indeducibilità possa esse-

re letta come una sanzione impropria, venendo invece la stessa inquadrata come regola generale nell'ambito della determinazione del reddito imponibile». Appare però di non facile realizzazione il tentativo esplicito del legislatore di ricondurre a sistema una norma la cui connotazione parasanzionatoria sembra essere difficilmente negabile

Benedetto Santacroce - Avvocato in Roma - Professore presso l'Università degli Studi Niccolò Cusano di Roma

Note:

(1) Nella relazione di accompagnamento allo stesso D.L. n. 16/2012, al momento di andare in stampa in attesa di conversione in legge, si esprime la volontà di superare con detta modifica i notevoli problemi interpretativi scaturiti dall'applicazione pratica della norma ed in particolare delle ripetute questioni di incostituzionalità che la stessa ha comportato.

(2) Il D.L. n. 16/2012 è stato pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* il 2 marzo 2012.

(3). D'altronde è indubitabile che il principio generale che regola la determinazione del reddito imponibile non può che essere il principio di capacità contributiva dettato dall'art. 53 della Costituzione.

Di talché il voler sostenere che la norma in questione, anche a fronte della nuova veste che il legislatore le ha dato, non rivesta alcuna funzione di sanzione impropria ma, al contrario, sia attuazione dei principi generali che regolamentano la determinazione della base imponibile nell'ambito delle imposte dirette, non può che condurre alla discutibile conclusione che la commissione di un reato abbia una diretta incidenza sulla capacità contributiva di chi lo realizza (4).

Peraltro la stessa natura parasanzionatoria sembra emergere in modo netto dall'emendamento all'art. 8, primo comma, presentato in sede di conversione del decreto (5). Quest'ultimo infatti, cercando di dare maggiore certezza all'intera disposizione in fase operativa ed, in particolare, di evitare possibili vuoti normativi in considerazione dei diversi esiti che il procedimento penale può avere, prevede l'applicabilità della norma anche qualora in sede penale intervenga una sentenza di proscioglimento per intervenuta prescrizione del reato. In pratica viene mantenuta l'indeducibilità del costo anche quando in ambito penale non si giunga ad un accertamento definitivo della colpevolezza dell'imputato, in ordine al reato contestatogli al mo-

mento dell'esercizio dell'azione penale, a causa delle lungaggini che affliggono il nostro processo penale. È pertanto difficile non intravedere in una tale scelta un chiaro intento sanzionatorio poiché, in pratica, non si fa altro che sostituire alla non più comminabile sanzione penale una para-sanzione amministrativa consistente appunto nell'indeducibilità di un costo effettivamente sostenuto. Naturalmente con la paradossale conclusione che questa volta non si potrà parlare di costo da reato, ma tutt'al più di costo da «reato prescritto».

Note:

(3) Cfr. A. Vignoli, E. Covino, RL, «Costi da reato: una interpretazione conforme alla determinazione della ricchezza ai fini tributari», in *Dialoghi Tributari* n. 6/2011, pag. 636.

(4) Critico sul punto F. Tesaurò, «Sui costi da illecito necessario allineare le regole tributarie a quelle penali», in *Il Sole - 24 Ore* del 22 marzo 2012, il quale ritiene che la norma proprio per la sua palese incostituzionalità andrebbe integralmente cancellata piuttosto che riscritta.

(5) A seguito dell'emendamento in parola la lettera della disposizione sarebbe la seguente «Nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6 ... non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 157 del codice penale (prescrizione del reato - *N.d.R.*)».

■ Le ricadute in tema di falsa o deviante documentazione di operazioni effettive

Dario Stevanato

La modifica alla norma che stabilisce l'indeducibilità dei cd. costi da reato (6) ha sostanzialmente una portata interpretativa e chiarificatrice del significato che poteva essere anche in precedenza attribuito alla disposizione (tanto che ne è stata sancita la portata retroattiva) (7), e conferma la correttezza di quanto tante volte rilevato su *Dialoghi*, non solo per quanto riguarda la natura parasanzionatoria della disposizione, come appena rilevato da Santacroce, ma anche per quanto riguarda la necessità di un nesso diretto tra il fatto gene-

ratore del costo per l'impresa (il pagamento della tangente, il «compenso» per lo spionaggio industriale o per il sabotatore dei prodotti dei concor-

Note:

(6) Si veda l'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, che ha sostituito il comma 4-bis dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537.

(7) La retroattività *in bonam partem* risponde per certi versi all'inquadramento della norma sull'indeducibilità dei costi al novero delle cd. sanzioni improprie, ma conferma, a prima vista, un qual certo carattere «interpretativo» - in senso sostanziale - del chiarimento normativo.

renti, ecc.) e l'attività criminosa cui la stessa è in tutto o in parte dedita (8).

La finalizzazione del costo ad una attività illecita quale presupposto per l'indeducibilità

In base alla novella, «non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale». Oltre a restringere l'operatività dell'indeducibilità a reati contrassegnati dall'intenzionalità (delitti non colposi), è evidente il nesso teleologico che deve sussistere tra l'acquisizione del bene o del servizio e il suo utilizzo per compiere atti o attività illecite, che devono dunque proiettarsi per così dire all'esterno e aldilà rispetto all'acquisizione, in sé considerata, del fattore produttivo. Non è dunque bastevole, per far scattare l'indeducibilità, che l'acquisizione del fattore produttivo si colori incidentalmente di illiceità, ovvero che nell'acquisizione del bene o del servizio venga violato un qualche precetto penale, come accade, per fare un esempio che ha innescato numerose controversie, nell'ipotesi di somministrazione illecita di manodopera, in cui l'acquisizione di mere prestazioni lavorative camuffate da prestazioni di servizi rese da un'altra impresa viola la normativa che vieta appunto il prestito di personale, riservandolo alle sole agenzie interinali.

Occorre invece, per l'indeducibilità, che il «fattore produttivo» acquisito dall'impresa (bene o servizio) costituisca il mezzo per compiere un delitto (connotato dal dolo), che dunque vi sia la volontà e l'intenzione del soggetto di utilizzare beni o servizi acquisiti alla stregua di strumenti per commettere attività qualificabili come reato: l'atto delittuoso non può dunque esaurirsi e risiedere nelle modalità di acquisizione di beni o servizi impiegati in attività lecite, bensì porsi come specifico obiettivo che l'impresa si prefigge, in vista del quale vengono sostenute quelle spese (per acquisire beni o servizi) che agevoleranno appunto la commissione del reato.

Mi sembra che l'espressione «direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo» (9), riferita ai costi e spese relative a beni o servizi, sia chiara nel richiedere questo rapporto di «mezzo a fine» (10).

Non è dunque sufficiente, per l'indeducibilità, che il sostenimento del costo avvenga di per sé in violazione di un precetto penale, quando il fattore produttivo è impiegato in una attività lecita; occorre invece che il bene o il servizio venga utilizzato per il compimento di un illecito penale (pago una tangente per commettere un atto corruttivo, remunerare una spia per sottrarre dei segreti industriali, per violare la segretezza della corrispondenza di un concorrente, ecc.). Quando invece il fattore produttivo, benché acquisito incidentalmente violando un precetto penale, è impiegato in un'attività lecita, non si pone alcun problema di deducibilità del costo.

Le ricadute della novella in tema di fatture soggettivamente inesistenti ...

La modifica normativa dovrebbe mettere così fine ad una discutibile prassi accertativa, con cui veniva contestata l'indeducibilità dei costi ogniqualvolta l'acquisizione del fattore produttivo si inseriva in attività perfettamente lecite, e non costituiva dunque lo strumento per la commissione di reati, pur potendo l'acquisizione stessa violare un qualche precetto penale. Oltre al già menzionato caso degli appalti illeciti di manodopera, o a quello della concessione di subappalti di opere pubbliche non autorizzabili, in cui il pagamento di determinate prestazioni di servizio non serve certo a compiere attività criminose, essendo le stesse inserite in attività perfettamente lecite, l'Amministrazione finanziaria ha sovente contestato la deducibilità dei costi - in applicazione del comma 4-bis dell'art. 14 della legge n. 537/1993 - a fronte di fatture per operazioni (solo) soggettivamente inesistenti. La tesi dell'Amministrazione era nel senso che, trattandosi di costi relativi a fatture utilizzate in dichiarazione e dunque integranti il delitto di di-

Note:

(8) Su entrambi gli aspetti cfr. da ultimo, A. Vignoli, E. Covino, RL, «Costi da reato: una interpretazione conforme alla determinazione della ricchezza ai fini tributari», in *Dialoghi Tributari* n. 6/2011, pag. 636.

(9) In luogo di quella, precedente, che conteneva un anodino riferimento alla «riconducibilità» dei costi a fatti, atti o attività qualificabili come reato.

(10) Secondo la relazione governativa, «l'indeducibilità non trova applicazione per i delitti colposi in ragione della non intenzionalità della condotta e quindi del difetto di finalizzazione dei costi eventualmente sostenuti al compimento dei delitti».

chiarazione fraudolenta (ai fini dell'IVA), ciò si sarebbe tradotto in una indeducibilità anche ai fini delle imposte dirette, appunto in applicazione della norma citata.

A questa tesi poteva essere obiettata l'assenza dell'elemento della finalizzazione del costo al compimento di un illecito, laddove il fattore produttivo acquisito e documentato dalla fattura (ancorché emessa da un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione) venga utilizzato in un'attività lecita, e non certo per commettere dei reati, non potendo certo essere considerato tale il delitto di dichiarazione fraudolenta, cui certo non si rivolge la volontà del soggetto, il quale non acquisisce il fattore produttivo con una documentazione irregolare per il gusto e con il progetto di commettere un reato fiscale.

Questa visione, ad ogni buon conto, è stata fatta propria anche dalla relazione governativa al D.L. n. 16/2012, laddove si afferma che, per effetto della novella, «l'ineducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, ferme restando le regole generali in materia di detrazione della relativa imposta sul valore aggiunto ... e in tema di deduzione previste dal testo unico delle imposte sui redditi».

Questa precisazione appare assai importante, giacché dovrebbe mettere fine alla diffusa tendenza dell'Amministrazione finanziaria a contestare la deducibilità di costi relativi a fatture connotate da una devianza soggettiva dal lato dell'emittente, non tenendo conto che, se il costo è stato realmente sostenuto, e possiede i requisiti sostanziali per poter essere dedotto (sotto il profilo dell'effettivo sostenimento, dell'inerenza, ecc.), non vi è alcuna ragione per derogare alle regole in materia di determinazione del reddito, tassando una ricchezza inesistente, calcolata al lordo dei costi inerenti alla produzione del profitto (11).

... e più in generale nelle altre ipotesi di distorta rappresentazione documentale

Alle stesse conclusioni si deve a mio avviso giungere in relazione ad altre ipotesi consimili, di irregolarità della documentazione posta a supporto del costo; il principio che esce giustamente rafforzato dall'art. 8 del D.L. n. 16/2012, infatti, è quello se-

condo cui, quando un costo inerente all'attività di impresa è stato realmente sostenuto e di ciò esiste la prova, la deducibilità resta ferma indipendentemente dall'inesistenza o dalla falsità della documentazione sottostante, come ad esempio si verifica in ipotesi di «falsi qualitativi», ove cioè la fattura o il documento di spesa si riferisca a beni o servizi diversi da quelli che sono stati realmente resi.

Può succedere, infatti, che i soggetti che hanno posto in essere una determinata transazione commerciale siano indotti - da moventi extrafiscali - a documentare l'operazione intercorsa in modo infedele, ovvero con una descrizione diversa da quella effettiva, ferma restando la veridicità dei corrispettivi pattuiti. Si pensi ai subappalti nell'edilizia, laddove il subappaltatore potrebbe «mascherare» i lavori effettuati sotto altra descrizione (ad esempio cessione di materiale edile), avendo assunto la propria manodopera in nero, oppure agli appalti di opere pubbliche e a successivi subappalti non autorizzabili e fatturati quindi sotto mentite spoglie. Anche in questi casi, come nelle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, vi sono delle transazioni commerciali realmente intercorse e dei costi effettivamente sostenuti, che tuttavia vengono documentati secondo modalità erronee e fuorvianti, per ragioni extrafiscali o che comunque non attengono ai requisiti di deducibilità del costo, che comunque sussistevano in relazione alle operazioni realmente poste in essere.

Questa impostazione, cioè il riconoscimento della deducibilità di costi realmente sostenuti, anche se documentati secondo «false» modalità, appare peraltro coerente con quanto previsto dall'art. 109, comma 4, ultimo periodo, del T.U.I.R., secondo cui le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi. Tale disposizione, pensata per consentire la deduzione dei «costi neri» accertati dall'Amministra-

Nota:

(11) Aspetto, questo, talvolta colto dalla giurisprudenza anche della Cassazione, che pur a fronte di fatture ritenute soggettivamente false dal lato emittente, ha riconosciuto il diritto di portarle in deduzione i relativi costi.

zione e posti a base della ripresa a tassazione di «ricavi neri», appare a maggior ragione applicabile all'ipotesi di costi documentati in modo inappropriato, laddove non vi siano discussioni sul fatto che un certo bene è stato ceduto o una prestazione è stata resa all'impresa. Se si vuole, la fattura per operazioni soggettivamente inesistenti o quella recante un «falso qualitativo» (cioè avente una descrizione diversa da quella che connotava l'operazione realmente posta in essere) sono in quanto tali inidonee a consentire la deduzione, ma proprio il fatto che le stesse «mascherino» una diversa realtà commerciale (12) rende deducibile il costo corrispondentemente sostenuto, ancorché privo di idonea documentazione.

A ben vedere, la presenza di una fattura ideologicamente «falsa», pur a fronte di una reale operazione commerciale sottostante, concretizza una situazione concettualmente non dissimile da quella che si verifica quando il costo è semplicemente privo di documentazione: la deducibilità resta infatti ferma laddove sia comunque dimostrabile che la spesa è stata sostenuta, se cioè la stessa risulti da «elementi certi e precisi», il che si verifica aparendo anzi *in re ipsa* quando la contestazione non riguarda l'inesistenza oggettiva ed assoluta dell'operazione, ma solo la devianza del documento rispetto alla reale operazione sottostante (che, appunto, è stata posta in essere, ed è oggetto di esplicito riconoscimento da parte dell'Amministrazione, che appunto contesta una devianza nella formalizzazione dell'operazione, ma non il fatto che un'operazione - diversa da quella documentata - sia stata posta in essere).

Ulteriori ricadute in tema di fatture provenienti da Paesi «black-list»

Quanto sopra osservato getta a mio avviso una luce decisiva anche su un altro fenomeno, riconducibile alle ipotesi di devianza della documentazione dei costi con riguardo al soggetto che ha realmente effettuato la cessione dei beni o la prestazioni dei servizi.

Mi riferisco alla norma sulla ineducibilità dei costi da fornitori residenti in Paesi e territori «black-list», laddove l'Amministrazione finanziaria tende a disconoscere la deduzione quando, pur a fronte di operazioni realmente poste in essere, e per corrispettivi congrui rispetto a parametri di mercato

(dunque inidonei a confermare presunzioni di parziale simulazione dei corrispettivi), sono tuttavia fatturate da soggetti diversi dai reali fornitori materiali della prestazione o della cessione.

Si tratta di situazioni molto frequenti, nei settori più disparati, che vanno dalla intermediazione nel commercio alle prestazioni di agenzia, alle cessioni di prodotti petroliferi, alle provvigioni pagate per i contributi di referenziamento agli operatori della grande distribuzione organizzata, e via dicendo. In tutti questi contesti, le imprese italiane si trovano di fronte a fornitori operanti sui mercati internazionali, che localizzano il proprio centro di fatturazione in qualche Paese a bassa fiscalità, collocandovi società prive di struttura e sostanza economica, che fungono appunto da «formali» centri di emissione delle fatture.

In questi casi le imprese italiane, che pure sono in grado di dimostrare la cd. seconda esimente (che cioè l'operazione ha realmente avuto luogo e rispondeva ad un effettivo interesse economico), si sono fin qui viste obiettare dall'Amministrazione che l'operazione, per poter dar luogo ad un costo deducibile, deve essere dimostrata e documentata in tutti i suoi elementi con esclusivo riguardo al soggetto emittente la fattura, per cui quando l'operazione è in realtà stata posta in essere da un soggetto diverso da quello che ha emesso la fattura, la stessa darebbe luogo a costi ineducibili.

Si tratta, come è stato osservato in più occasioni su *Dialoghi*, di una tesi erronea, che travisa il significato dell'art. 110, commi 10 e 11, del T.U.I.R. (che contengono una presunzione di simulazione dell'operazione in senso oggettivo), e che finisce per vanificare il senso della seconda esimente.

Sta di fatto che il riconoscimento, operato dal legislatore, di educibilità dei costi relativi a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, vale a maggior ragione nell'ipotesi in esame, quando anche si volesse considerare come dimostrata una devianza di tipo soggettivo nell'emissione della fattura da parte dell'articolazione «paradisiaca» del fornitore estero.

Nota:

(12) Potremmo dire che si tratta di documenti contabili che non ridondando in una «simulazione assoluta», ma solo «relativa», attinente al profilo soggettivo (fattura soggettivamente inesistente) o alla descrizione dell'operazione intervenuta (falso qualitativo).

■ Una sanzione amministrativa collegata ai reati

RL

Il legislatore ha certamente fatto bene a precisare quanto indicato negli articoli che precedono, modifiche che l'Agenzia aveva già provato a inserire in un precedente intervento normativo di circa un anno fa.

Tuttavia l'intervento normativo conferma la tendenza ad «amministrare per legge», intervenendo anche su aspetti che sarebbero a portata di mano di una ragionevole interpretazione, all'insegna di un condiviso obiettivo di determinare la ricchezza, prima di tassarla. Nell'assordante congerie di commenti parafrasi non è emersa quasi mai (dico quasi perché non posso escludere che qualcuno ne abbia parlato) la genesi della disposizione, ed il suo collegamento con la convenzione internazionale avente ad oggetto la correttezza dell'attività imprenditoriale. È una trascuratezza che non deve sorprendere in un contesto semianalfabeta sull'idea stessa di «azienda», che la considera come un «omone» invece che come un «gruppo sociale» (13).

È giusto che la disposizione abbia una natura parasanzionatoria, che però opera sul piano della determinazione della ricchezza, parzialmente distorcendolo in nome dell'«etica degli affari». Che viene agganciata, per semplicità, comodità e certezza al reato. La precisazione normativa, di cui non c'era affatto bisogno, esclude la rilevanza di tutte le modalità penalmente illecite di sostenere un costo in sé lecito, come la manodopera, le materie prime, ecc. In un prossimo numero discuteremo di ipotesi limite come la ricettazione, dove però l'alternativa è tra la deduzione del costo e la irrilevanza anche del ricavo. È chiaro che non è una natura parasanzionatoria accessoria a quella penale, anche se tutto sommato mi sentirei di ipotizzare una applicazione «amministrativa e incidentale» di simili principi in sede solo tributaria, qualora l'azione penale, per una ragione qualsiasi, non sia esercitabile. Nel senso che, concettualmente, si tratta di una disposizione tributaria, non di una «pena accessoria», come fosse una confisca.

La nostra normativa sembra invece aver legato fortemente l'indeducibilità fiscale al procedimento penale, ma ne ripareremo. Rilevo però già da ora che mi sembra insostenibile la tesi formalistica se-

condo cui, siccome *societas delinquere non potest*, allora la indeducibilità non scatterebbe per i costi da reato relativi a soggetti diversi dalle persone fisiche. Come se il *company crime* non esistesse, mentre la convenzione internazionale si riferiva essenzialmente agli illeciti societari commessi dalle *corporations*, secondo quanto è notorio in materia di rapporti con governi di Paesi del terzo mondo (14).

Note:

(13) È un filo conduttore del mio volume *Le scienze dell'organizzazione sociale*, Roma, 2012, spec. te cap. secondo e terzo, nonché par. 6.7.

(14) Su questa interpretazione F. Tesauro, «Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità», in *Corr. Trib.* n. 6/2012, pag. 426, cui aderisce A. Voza, «Corollari della natura sanzionatoria dell'indeducibilità dei costi da reato», *ivi* n. 17/2012, pag. 1327.

Il doppio regime di circolazione delle partecipazioni ai fini «pex»: regola e eccezioni

di Giuseppe Ingrao, Raffaello Lupi

Ancora una volta Dialoghi si confronta con il «doppio regime di circolazione delle partecipazioni», per ribadire che l'irrilevanza delle componenti reddituali su partecipazioni rappresenta il regime naturale, e che il «circolante» si riferisce a limitate eccezioni. In particolare il «circolante» è stato individuato per permettere alle finanziarie di fare «trading» su azioni come lo fanno su obbligazioni o altre merci, cioè pagando sulle plusvalenze e deducendo le minusvalenze. Pertanto, chi acquista una partecipazione, con coinvolgimento gestionale attivo, è nel regime ordinario «pex» anche se, per avventura, dovesse trovare una controparte che promette di acquistare prima che sia decorso il periodo minimo di detenzione. Di cui non si vede la valenza sostanziale, in chiave di ricostruzione della «ratio legis» dello spirito del sistema.

■ La tendenza del sistema all'irrilevanza fiscale delle componenti reddituali su partecipazioni e la valenza del periodo minimo di detenzione

Giuseppe Ingrao

La finalità sistematica della «pex» sul piano della determinazione della ricchezza

L'esenzione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni societarie è un tassello di una scelta legislativa di ampio respiro tesa alla determinazione della ricchezza ai fini tributari. È una scelta logicamente anteriore a quelle sulla determinazione del carico tributario, maggiormente permeate di valenza politica. Sono scelte neutrali sul piano dei valori e disvalori sociali, un po' come quelle che ruotano attorno alla cassa o alla competenza, o persino alle valutazioni di inerenza. Le valutazioni legislative oscillano qui, come rileva spesso Lupi, tra precisione, semplicità, controllabilità, effettività, certezza, ecc., e non riguardano lo sviluppo, la solidarietà, la redistribuzione, e gli altri aspetti alla base dello sgravio o dell'aggravio fiscale. La necessità di coordinare la determinazione della ricchezza nell'ottica dei soci ed in quella della società deriva quindi da esigenze logiche, non di favore o disfavore politico. Il regime di tassazione dei dividendi (1) e delle plusvalenze o minusvalenze cerca insomma, secondo

vari compromessi ispirati alle esigenze suddette, di omogeneizzare quanto accade per i redditi conseguiti attraverso una società a quanto accade se l'impresa è esercitata direttamente da una persona fisica (2).

Giuseppe Ingrao - Professore associato di Diritto tributario presso l'Università di Messina, Dottore commercialista in Messina

Note:

(1) Cfr. F. De Domenico, «I dividendi nella prospettiva dei rapporti tra società e soci: dal regime del credito d'imposta alle più recenti modifiche», in *Saggi sulla riforma dell'IRPEF*, a cura di M. Beghin, Milano, 2008, pag. 3.

(2) Nel caso in cui i soci siano persone fisiche è previsto un prelievo fiscale aggiuntivo che risponde all'esigenza di equità del sistema fiscale. Escludendo *in toto* i dividendi dalla tassazione in capo al socio persona fisica si finirebbe per assegnare un indebito vantaggio a coloro che riescono a «veicolare» i propri redditi tramite società, scontando un prelievo fiscale definitivo nella misura del 27,50%; prelievo che molto spesso è inferiore a quello che risulta applicando le aliquote progressive IRPEF. Tale situazione sarebbe incompatibile col principio di uguaglianza e ragionevolezza (art. 3 Cost.) e di progressività del sistema tributario (art. 53 Cost.). Ecco perché tassare ulteriormente in capo ai soci una quota dei dividendi erogati dalle società è una «scelta obbligata» e tale prelievo aggiuntivo è destinato ad incrementarsi in corrispondenza della riduzione dell'aliquota che colpisce le società.

La riforma del 2004 è stata solo un modo diverso di raggiungere questo obiettivo: tassando l'utile in capo alla società nel momento in cui viene realizzato, escludendo la doppia tassazione economica al momento della distribuzione ai soci.

La *pex*, pertanto, non è un'agevolazione fiscale in senso proprio, espressione di una fiscalità di vantaggio, per la cui invocazione il contribuente deve dimostrare la sussistenza dei presupposti sostanziali (3): si configura, invero quale regola generale di coordinamento della tassazione delle società e dei soci (4).

Pur esistendo in linea generale una frequente identità economico-sostanziale tra dividendi e plusvalenze (5), vi sono alcune differenze di regime impositivo, che vedremo di spiegare. È noto infatti che la non imponibilità è generalizzata nel caso di dividendi (6), mentre è limitata nel caso di plusvalenze da cessione. Giustamente la dottrina ha manifestato perplessità su un piano generale (7), ma se si scende nel particolare esistono numerose spiegazioni di questo sfasamento, non riconducibili, sul piano della determinazione della ricchezza, a una matrice unitaria. Salta agli occhi, prima di tutto, che i dividendi sono solo di segno positivo, vista la responsabilità limitata dei soci, mentre gli atti dispositivi della partecipazione possono avere segno positivo o negativo, dando luogo a plusvalenze o minusvalenze. Inoltre per definizione i dividendi derivano da utili, solitamente già tassati «a monte», almeno se provenienti dall'Italia (8).

Per questo i dividendi provenienti da società immobiliari o «non operative» sono comunque esenti, mentre le plusvalenze sulle quote di tali società sono imponibili. Tale imponibilità serve verosimilmente per evitare la circolazione degli immobili attraverso partecipazioni, indipendentemente dalla realizzazione di redditi «sull'immobile».

L'esercizio di una attività di impresa serve prima di tutto come astratta idoneità a produrre utili, per una serie di ragioni, non ultima la serietà dell'operazione. Potrebbe essere infatti conseguito, attraverso la cessione di società, un provento sostanzialmente esente. Poi «parcheggiato» e fatto sparire gradualmente nel tempo da una società senza azienda, che vendeva un'altra società, prendeva i soldi e poi pian piano spariva.

In altri casi, più frequenti, l'imponibilità della plusvalenza è un riflesso della deducibilità della mi-

nusvalenza. Il caso di riferimento è quello delle società che fanno *trading*, che comprano e vendono azioni, proprio come vendono e comprano obbligazioni *corporate*, titoli di Stato, derivati, *commodities* e via enumerando. Non sono operatori interessati alle vicende della società di cui transitoriamente detengono le partecipazioni, e preferiscono avere plusvalenze imponibili e minusvalenze deducibili, anziché l'ordinaria, indiscriminata, irrilevanza fiscale. Anzi, proprio dalle pressioni di questi soggetti «finanziari» sembra sia derivato il regime del «circolante», con gli equivoci, ed i rischi, di cui diremo più avanti per il *venture capital* partecipativo.

Il requisito di durata del possesso partecipativo (i 12 mesi, per capirci) sembra essere il più difficile da inserire nel quadro della determinazione della ricchezza ai fini tributari. La durata del possesso non ha infatti nulla a che vedere con gli arricchimenti e gli impoverimenti, come le minusvalenze deducibili. La forfezzazione della «speculatività», come se i 364 giorni fossero speculativi ed i 366 non lo fossero, appare grottesca, e contraddice la spiegazione della *pex* come un provvedimento «strutturale», diretto alla determinazione della ric-

Note:

(3) In questa prospettiva, sarebbe stato meno foriero di equivoci utilizzare il termine «esclusione» (accolto per i dividendi) e non «esenzione» delle plusvalenze realizzate all'atto della cessione di partecipazioni in società. Cfr. M. Beghin, «L'Ires e le simmetrie fiscali nel quadro dei rapporti partecipativi tratteggiati dalla cd. Riforma Tremonti», in *Saggi sulla riforma dell'IRES*, cit., pag. 383.

(4) Tra gli altri cfr. R. Lupi, «Il coordinamento della tassazione delle società e dei soci dal credito d'imposta alla Pex», in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, pag. 1247; I. Vacca, «Evoluzioni della riforma Ires: considerazioni generali», in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, pag. 356; L. Carpentieri, «Le prospettive evolutive dell'Ires: la participation exemption», *ivi*, pag. 371.

(5) Le plusvalenze da cessione normalmente si collegano agli utili non distribuiti conseguiti dalla società partecipata. Cfr. G. Zizzo, «Participation exemption e riorganizzazioni societarie», in *il fisco*, 2002, pag. 4428.

(6) Se si eccettuano le ipotesi dei dividendi provenienti da Paesi *black list*, nonché quelli erogati dai soggetti IAS, per i quali è previsto un concorso integrale (giustificato dalla mancata esistenza di imposizione in capo alla società partecipata), il regime fiscale naturale è appunto quello della non imponibilità.

(7) Cfr. D. Stevanato, «Le nuove prospettive di modifica della Pex: l'introduzione di una soglia partecipativa e l'ingiusta penalizzazione per gli investitori di minoranza», in *Dialoghi dir. trib.* n. 10/2006, pag. 1242.

(8) Diverso il discorso per i dividendi esteri, cui dedicheremo presto un articolo su *Dialoghi*.

chezza, aprendo spiragli per una confusionaria concezione «agevolativa», mossa da un meritevolezza extrafiscale.

Sebbene la dottrina (9) abbia assunto una posizione critica con riferimento al differente trattamento di dividendi e plusvalenze (10), il legislatore, con alcuni interventi «d'immagine», poi eliminati, ha addirittura enfatizzato queste diversificazioni, creando, se possibile, una confusione ancora maggiore (11).

Il doppio regime di circolazione delle partecipazioni e gli «opposti attacchi» del Fisco

Si è così sedimentato una sorta di «doppio regime», «pex» e «non pex», ossia esenzione/indeducibilità da un lato e imponibilità/deducibilità dall'altro di plusvalenze e minusvalenze (12).

Orbene, potendo il contribuente costruire arbitraggi fiscali tra tali due regimi, la tendenza più frequente è stata quella di realizzare minusvalenze deducibili a fronte di plusvalenze esenti, come confermano le operazioni di *dividend washing* più volte esaminate su *Dialoghi* (13).

Al proposito non va trascurato che mentre il contribuente indirizza le proprie scelte (nei limiti in cui vi siano dei margini) sul regime «pex» o «non pex» sulla base di previsioni circa eventi futuri (14), assumendosi il rischio di errate valutazioni, il Fisco interviene a «giochi fatti»; il Fisco può quindi usare le vicende future per reinterpretare quelle passate, senza pericolo di «sbagliare bersaglio» ed essere smentito da quanto accadrà dopo.

Meno frequenti, rispetto agli attacchi sulla deduzione delle minusvalenze, appaiono le contestazioni del regime pex, sconosciuto dal Fisco per applicare un regime «non pex», tassando le plusvalenze, forse per la consapevolezza che il regime «non pex» non rappresenta un regime parallelo a quello naturale (15), ma esprime la suddetta serie di limitate eccezioni.

Il Fisco tende giustamente a finalizzare l'attività di controllo, non sul disconoscimento dell'esenzione delle plusvalenze, ma sul disconoscimento della deducibilità della minusvalenza, per insussistenza dei presupposti che consentono di accedere al regime derogatorio.

La tendenziale simmetria tra componente imponibile per un soggetto e componente deducibile per

un altro, e viceversa, rappresenta una caratteristica «di sistema», nel senso che - prima o poi - gli utili della partecipata verranno e comunque, anche se non dovessero venire, il divieto di deduzione delle

Note:

(9) Una posizione più cauta è assunta da M. Beghin, «L'Ires e le simmetrie fiscali nel quadro dei rapporti partecipativi tratteggiati dalla cd. Riforma Tremonti», in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, pag. 386.

(10) Va rammentato che la Commissione Biasco ha prospettato dubbi sulla possibilità di creare un unico regime «pex», in quanto non si concilierebbe con il principio dell'eliminazione della doppia imposizione posta a base del sistema «pex». Sul punto si veda D. Muraro, «I problemi irrisolti della participation exemption tra preoccupazioni della commissione Biasco ed indifferenza del legislatore», in *Saggi sulla riforma dell'IRES*, cit.

(11) Il riferimento è alle modifiche apportate al periodo minimo di detenzione delle partecipazioni.

(12) Le possibili conseguenze negative connesse a tale doppia regime di circolazione sono state prese in considerazione dal legislatore il quale, dopo circa un biennio di applicazione della riforma IRES, è intervenuto (comma 3-bis dell'art. 109 del T.U.I.R.) per limitare la deducibilità delle minusvalenze (connesse a cessioni di partecipazioni in regime «non pex») all'esistenza di dividendi non imponibili percepiti nei trentasei mesi precedenti il realizzo.

Prima di tale modifica normativa l'acquisto di una società con riserve di utili, la distribuzione di dividendi in esenzione, e la successiva cessione in regime non pex con deduzione della minusvalenza non era agevolmente sindacabile dal Fisco.

La previsione in parola in un certo senso supera le criticità connesse all'eventuale applicazione della norma antielusiva di cui all'art. 37-bis, posto che non si pone il problema di dimostrare che determinate operazioni rappresentano una pratica elusiva e non una lecita pianificazione fiscale.

Sul punto cfr. M. Beghin, «Le modifiche al regime pex», in *Corr. Trib.* n. 46/2007, pag. 3791, il quale evidenzia che la possibilità di incanalare le plusvalenze nell'area dell'esenzione e le minusvalenze nell'area della deducibilità rappresenta una «spremitura» del diritto piegata al raggiungimento di obiettivi di risparmio fiscale, ma non per questo elusiva.

(13) S. Covino, RL, «"Giro cedole su azioni quotate" e abuso del diritto: se la parte estera evita la ritenuta che colpa ne ha l'acquirente?», in *Dialoghi Tributari* n. 4/2011, pag. 375. Tali contestazioni rappresentano una ulteriore conferma della tendenza degli Uffici ad effettuare rettifiche sul regime giuridico di ciò che è dichiarato. Sul punto cfr. R. Lupi, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, IPSOA, 2008, pag. 270; D. Stevanato, R. Lupi, «Elusione e abuso del diritto come nuova frontiera dell'"inferno di ciò che è palese"», in *Dialoghi Tributari* n. 6/2009, pag. 593.

(14) Come vedremo è di centrale rilevanza la classificazione delle partecipazioni nel primo bilancio.

(15) Cfr. D. Stevanato, R. Lupi, «Le partecipazioni nella riforma tra immobilizzazioni, disponibilità, requisiti di possesso minimo e società senza impresa: le contraddizioni di un sistema spezzato in due», in *Dialoghi dir. trib.*, 2003, pag. 415; R. Lupi, «Participation exemption, classificazione di bilancio e norma antielusiva», *ivi*, 2004, pag. 893; M. Damiani, L. Barbone, R. Lupi, «Il regime naturale delle cessioni di partecipazioni, le eccezioni e l'elusione», in *Dialoghi Tributari* n. 1/2011, pag. 48.

minusvalenze impedirà di scaricarne l'importo su altri redditi (16).

In altri termini, il soggetto cedente non sconta il prelievo fiscale sulla plusvalenza o perché le imposte sono state già pagate su utili passati o perché il soggetto acquirente le pagherà sugli utili futuri, ovvero infine perché il medesimo acquirente pagherà una maggiore imposta rispetto a quella che dovrebbe scontare, non potendo dedurre minusvalenze e svalutazioni relative alle partecipazioni.

Se ciò è vero, allora non si può negare l'affermazione secondo cui l'unico presidio contro il «fallimento» dello spirito sotteso all'introduzione della «pex» è quello della indeducibilità delle minusvalenze e delle svalutazioni.

La possibilità di dedurre dal reddito d'impresa tali componenti reddituali rappresenta, invero, il «corpo estraneo» della filosofia sottesa alla riforma dell'IRES, che è quella di spostare il baricentro della tassazione dal socio alla società. Su questo si pongono pertanto la maggior parte dei rilievi tributari sul tema.

Mentre la deduzione della svalutazione rappresenta sempre una evasione (per violazione della norma che ne dispone l'ineducibilità), la deduzione della minusvalenza, invece, può costituire l'effetto di un comportamento sia di evasione (17) sia di elusione, a seconda che ci sia una violazione di legge o un «uso distorto» del regime derogatorio «non pex».

È pacifico che l'elusione fiscale si configura solo in presenza di risparmi d'imposta indebiti, cioè contrari alla logica del sistema. Se il vantaggio fiscale è coerente con i principi e le regole del sistema fiscale, non possono ritenersi integrati gli elementi costitutivi della fattispecie di elusione, anche qualora il contribuente abbia utilizzato percorsi «non lineari» (18), ovvero non vi siano ragioni economiche concorrenti rispetto a quella di ottenere un risparmio di imposta (19).

Ed allora, cosa dovrebbe fare il Fisco qualora venga a conoscenza di una cospicua plusvalenza su cessione di partecipazioni che ricade nel regime dell'esenzione?

La risposta è intuitiva: deve volgere lo sguardo all'acquirente, per verificare se vi sono state in seguito indebite deduzioni di minusvalenze, frutto appunto di un improprio sfruttamento del regime derogatorio «non pex».

Iscrizione delle partecipazioni nelle immobilizzazioni finanziarie e coinvolgimento nella gestione della società partecipata

Orbene, ciò detto sul piano generale, soffermiamoci sulla valenza sistematica, sul piano della determinazione tributaristica della ricchezza, delle varie condizioni per fruire della «pex».

L'iscrizione nel primo bilancio delle partecipazioni tra le immobilizzazioni finanziarie sembra essere un'altra faccia della «diversa facoltà» di inserire le partecipazioni nel circolante, in modo da fruire di eventuali minusvalenze, nel sistema «non pex». L'iscrizione sembra cioè una sorta di «volontaria disclosure», in cui il contribuente stesso dichiara il regime che ritiene applicabile alla partecipazione. La finalità è soprattutto quella di offrire garanzie di certezza in sede applicativa, contrastando le possibilità di «stare alla finestra» e scegliere, *secundum eventum*, il regime fiscale più conveniente.

Il requisito della prima iscrizione ha infatti una valenza antielusiva, in quanto non consente modificazioni apportate in periodi successivi. A prescindere dal rispetto delle prescrizioni civilistiche in materia, sono preclusi facili arbitraggi ottenuti grazie alla riclassificazione delle partecipazioni

Note:

(16) Una tesi differente sul punto è sostenuta da M. Beghin, «L'Ires e le simmetrie fiscali», cit., *loc. cit.*, pag. 388, il quale afferma che i modelli simmetrici sono meri strumenti di indagine dei fenomeni fiscali e non possono essere elevati a principio assoluto del sistema dell'imposizione reddituale fino ad interferire con il principio di capacità contributiva. Pertanto è possibile imbattersi in situazioni ove il riconoscimento di un costo fiscale non si accompagna alla tassazione di un provento in testa ad un altro. Il riconoscimento del costo in capo al cessionario non può essere una variabile dipendente dalla situazione sostanziale fiscale nella quale versa il cedente. E con specifico riferimento alla cessione delle partecipazioni la disciplina sostanziale nulla stabilisce circa la mancata acquisizione di valori fiscalmente riconosciuti.

(17) La deduzione di minusvalenze connesse a partecipazioni immobilizzate rappresenta una evasione.

(18) Cfr. M. Beghin, «Commento sub art. 37 bis», in *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II, a cura di F. Moschetti, Padova, 2011, pag. 224.

(19) Nel caso in cui il vantaggio fiscale sia frutto di un regime «opzionale» espressamente previsto dalla legge non siamo di fronte ad un uso distorto delle norme. In questi termini cfr. G. Franson, «Appunti su abuso di diritto, e "valide ragioni economiche"», in *Rass. trib.*, 2010, pag. 951.

nell'esercizio precedente a quello della cessione (20).

Sin dai primi anni di applicazione del regime «pex», e soprattutto a seguito delle note vicende di soggetti che nel 2005 avevano realizzato cospicue plusvalenze in esenzione, si è posto però il problema della possibilità per il Fisco di contestare la classificazione di bilancio delle partecipazioni, al fine di ricollocare in un regime («non pex») piuttosto che in un altro («pex») i differenziali di cessione.

I dubbi sollevati sono stati superati anche grazie ad un intervento del legislatore che ha modificato la norma antielusiva semigenerale di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, inserendo le «classificazioni in bilancio» riferite alle partecipazioni tra le operazioni che ne legittimano l'applicazione. Va innanzitutto detto che a nostro avviso, in linea generale, il Fisco può contestare una qualsiasi classificazione di bilancio, nella misura in cui questa abbia un risvolto sulla determinazione della ricchezza tassabile ai fini di un tributo (21).

Non può essere revocato in dubbio il fatto che, se nella definizione normativa del presupposto del tributo o della determinazione della base imponibile venga disposto un rinvio espresso o tacito (22) ad aspetti regolati dalla legislazione civilistica, allora sia da ritenersi possibile contestarne la qualificazione e la classificazione (23).

Con specifico riferimento alla determinazione del reddito d'impresa, posto che il legislatore tributario ha accolto il principio di derivazione del reddito d'impresa dall'utile di bilancio (alle cui norme rinvia implicitamente), tutte le volte in cui la normativa fiscale non detta una specifica ed autonoma regolamentazione, il Fisco può contestare le «apostazioni» in bilancio (24). D'altra parte, le norme sull'accertamento tributario attribuiscono il potere all'Amministrazione finanziaria di accertare il reddito effettivo dei contribuenti senza prevedere la sussistenza di un vincolo alle risultanze contabili (25).

Può ad esempio contestarsi il fatto che un determinato componente positivo di reddito sia stato rappresentato in bilancio tra le sopravvenienze e non tra le plusvalenze (26), ovvero tra le spese di rappresentanza piuttosto che di pubblicità, qualora a ciò consegua una differente determinazione dell'onere tributario. Lo stesso può dirsi se un bene stru-

mentale venga iscritto nel bilancio interamente tra i costi di esercizio e non tra le immobilizzazioni, per evitare la deduzione frazionata, ecc.

Ciò non determina un sindacato sulla discrezionalità delle scelte degli amministratori e quindi una compressione della libera iniziativa economica. Il Fisco interviene esclusivamente per verificare la corretta rappresentazione in bilancio di un determinato accadimento aziendale e individuare in conseguenza il corretto regime fiscale.

Superato il problema della sindacabilità del Fisco delle classificazioni di bilancio, dobbiamo però specificarne i limiti. Tenendo presente che questa «riclassificazione» deve avvenire anche in base alle finalità per cui la normativa fiscale, sul piano della determinazione della ricchezza, prevede le iscrizioni in esame.

Al proposito bisogna cogliere, in relazione alle singole fattispecie, la tipologia di rinvio che effettua la legislazione fiscale. Esistono casi di rinvii giustificati dal fatto che il legislatore fiscale persegue i medesimi interessi (o condivide le medesime preoccupazioni) di quello civilistico e rinvii attuati esclusivamente per semplificare l'attività di redazione dei testi di legge, ove cioè si prende un

Note:

(20) Va tuttavia detto che molti accadimenti aziendali sono in grado di operare una nuova allocazione delle poste nel bilancio di esercizio. Un'operazione di fusione tra due società può ad esempio determinare un ripensamento circa l'iniziale connotazione data alle partecipazioni possedute dalle società fuse. Ripensamento che è certamente in linea con le prescrizioni civilistiche.

(21) Cfr. G. Zizzo, «Participation exemption e riorganizzazioni societarie», cit., loc. cit., pag. 4430.

(22) Sul punto cfr. G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2012, pag. 44, il quale chiarisce che il rinvio è tacito o implicito se l'enunciato si limita ad indicare vocaboli compitamente designati in altri settori dell'ordinamento.

(23) Il Fisco non è legittimato ad impugnare i bilanci per farne dichiarare la nullità; una eventuale pronuncia di nullità del bilancio su azione proposta da altri soggetti può essere «utilizzata» per svolgere un accertamento di tipo induttivo/extracontabile.

(24) Una espressa previsione normativa in tal senso è contenuta con riferimento all'IRAP. L'art. 11, comma 4, del D.Lgs. n. 446/1997 dispone infatti che «indipendentemente dalla collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi sono accertati in ragione della loro corretta classificazione».

(25) Per ampi riferimenti cfr. A. Viotto, «Le classificazioni di bilancio tra determinazione del reddito d'impresa e applicabilità delle norme antielusive», in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, pag. 76.

(26) Sul punto cfr. G. Ingraio, «L'imponibilità ai fini dell'Irap dei proventi connessi alla cessione degli atleti da parte delle società sportive», in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, pag. 522.

«pezzo» della normativa civilistica pur perseguendo diversi interessi (e senza condividere le medesime preoccupazioni) (27).

Nel primo caso, il sindacato del Fisco può essere effettuato con argomentazioni di matrice civilistica (28); nel secondo caso le argomentazioni a supporto delle contestazioni debbono avere a riguardo in prima battuta la logica tributaria.

In questa prospettiva, il richiamo che effettuano le norme sul reddito d'impresa alla classificazione in bilancio degli ammortamenti, degli accantonamenti, delle rimanenze, evoca accadimenti aziendali ove la logica civilistica e quella tributaria sono intrise di punti di contatto, pur esistendo delle specifiche regole tributarie tese a perseguire esigenze di certezza. In entrambi i settori, infatti, la nozione di ammortamento risponde alla preoccupazione di ripartire in più esercizi i costi pluriennali, quella di accantonamento si preoccupa di dare rilevanza a costi futuri ed incerti, quella di rimanenze richiama l'esigenza di rinviare all'esercizio successivo i costi relativi ai beni non venduti, ecc.

Con specifico riguardo alla classificazione in bilancio delle partecipazioni, invece, la normativa sulla «pex» segue una logica autonoma rispetto a una possibile logica civilistica. Quest'ultima è diretta al «grado di liquidabilità», e quindi anche un impianto per cui è stato già trovato un accordo di cessione potrebbe dover essere iscritto tra il circolante. Se si condivide l'assunto che la «pex» ha una logica esclusivamente tributaria, non può che escludersi la possibilità di contestare, in base ad argomentazioni civilistiche, la classificazione in bilancio delle partecipazioni.

Come emerge dal principio contabile n. 20, ai fini della classificazione in bilancio delle partecipazioni tra le immobilizzazioni finanziarie o tra l'attivo circolante occorre valutare «l'eventuale facoltà che l'impresa si riserva di cogliere le opportunità di mercato o di smobilizzo per fronteggiare esigenze aziendali», a nulla rilevando il lasso temporale per lo smobilizzo.

La potenziale immediata liquidabilità degli *assets*, sussistente al momento della loro acquisizione, fa sì che essi debbano essere iscritti nell'attivo circolante e non nelle immobilizzazioni, e ciò per dare una corretta informazione ai terzi sullo stato di liquidità del patrimonio.

Dal punto di vista fiscale la preoccupazione, inve-

ce, è quella di non escludere dal regime «pex» partecipazioni in cui esiste un coinvolgimento gestionale nella società partecipata, considerando come una *commodity* o come «un oggetto di scambio», senza valorizzazione societaria, un bene nella cui gestione il cedente è stato invece coinvolto. Il grado di liquidità degli *assets* per far fronte ad esigenze aziendali non incide sulla individuazione del regime di circolazione delle partecipazioni. Lo spirito del sistema fiscale, che pure si aggancia alla qualificazione in bilancio per le suddette esigenze di «visibilità esteriore», guarda invece al rapporto tra socio e società, appunto sul tema del coinvolgimento gestionale.

In questa chiave, di lesione dello spirito dei principi fiscali, va cercato il senso della previsione contenuta nell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 circa la sindacabilità delle classificazioni in bilancio aventi ad oggetto le partecipazioni può essere quello di consentire la riclassificazione in bilancio; ciò anche qualora siano rispettate le prescrizioni civilistiche e quindi l'appostazione in bilancio possa ritenersi lecita (29).

Periodo minimo di detenzione e contratti a termine

Di minore peso sistematico appare il requisito della maturazione di un periodo ininterrotto di possesso delle partecipazioni di almeno dodici mesi. È un requisito che, se sovrapposto al primo, diviene sproporzionato rispetto all'obiettivo di non assegnare l'esenzione alle operazioni di *trading*.

Il suo inserimento è probabilmente frutto della volontà di imitare altri Paesi, ove però è consapevolmente voluta una doppia tassazione degli utili societari. Se in Italia si intendeva perseguire l'obiettivo di spostare il baricentro della tassazione dal socio alla società e di richiedere il tributo una sola volta al momento della produzione del reddito, ci si rende conto che tale periodo minimo di

Note:

(27) Sulla distinzione tra rinvio formale o «mobile» e rinvio relettivo o «immobile» cfr. G. Falsitta, *Corso istituzionale*, cit., pag. 44.

(28) Data l'ampiezza delle valutazioni che la norma civilistica rimette agli amministratori risulta comunque difficile sostenere in concreto l'erroneità delle appostazioni di bilancio.

(29) In senso conforme cfr. A. Viotto, «Le classificazioni di bilancio», cit., *loc. cit.*, pag. 90.

detenzione può portare, spesso, ad esiti logicamente sfasati rispetto a una razionale determinazione della ricchezza.

Può accadere, infatti, che un soggetto, pur acquistando partecipazioni con finalità di investimento di lungo periodo, e pur interessandosi attivamente della società acquisita, ad esempio facendo parte di sindacati di controllo, interagendo con gli altri soci, ecc., colga improvvise favorevoli opportunità di mercato prima del decorso dei dodici mesi. La plusvalenza realizzata resterebbe fuori dal regime naturale «pex», sebbene possa addirittura essere dimostrabile la doppia tassazione degli utili della partecipata, o con un utile derivante dall'attività di gestione offerta dallo stesso soggetto cedente (30). Ed allora, cosa si verifica nella prassi per porre rimedio a questa inaccettabile situazione? Perdere l'opportunità di mercato per non subire la penalizzazione (doppia imposizione) fiscale appare eccessivo, quindi la soluzione praticata è quella di stipulare contratti di vendita a termine, tenendo conto della maturazione dei «fatidici» dodici mesi.

Immaginiamo quindi che il venditore potenziale si assicuri l'operazione con un contratto «ponte», una opzione, un preliminare o un contratto a termine; qual è la valenza sostanziale di questo rapporto, rispetto allo spirito della «pex»?

Non sembra possa sostenersi che attendere il decorso temporale previsto dalla norma per beneficiare del regime naturale «pex» sia comportamento elusivo, come se vi fosse un vantaggio tributario «contrario al sistema»; l'irrilevanza delle plusvalenze, in tutti i casi in cui vi sia stata una partecipazione alla gestione, sia pur per breve tempo, della partecipata è pienamente conforme allo spirito del sistema.

Sul piano logico sistematico, della determinazione della ricchezza, le «contromosse» del Fisco contro i suddetti contratti a termine sarebbero concettualmente ingiustificate. A cominciare dalla contestazione della classificazione delle partecipazioni nell'attivo immobilizzato.

A parte il fatto che la classificazione in bilancio va fatta tenendo conto delle intenzioni sussistenti all'atto dell'acquisto, il coinvolgimento gestionale impedisce assimilazioni ad investimenti di cd. *commodities*; se lo spirito con cui è stata acquisita la partecipazione è quello di effettuare un investimento partecipativo, tale non può venir meno se

prima dell'approvazione del primo bilancio vi è una opportunità favorevole da cogliere.

Vi è ancora da considerare che, con riferimento alle acquisizioni di partecipazioni societarie qualificate, ma non totalitarie, l'intenzione di porre in essere un investimento strategico di lungo periodo potrebbe venir meno per sopravvenuti dissidi con i restanti soci in relazione alla gestione della società. Sarebbe paradossale se la stipula di una vendita a termine per evitare la penalizzazione conseguente alla fuoriuscita dal regime «pex» consentisse contestazioni sulla esatta qualificazione nel bilancio delle partecipazioni tra le immobilizzazioni. Rispetto alla debolissima valenza sistematica del «periodo minimo di detenzione», la vendita a termine, il preliminare o gli altri strumenti per «bloccare» il compratore in attesa del decorso del termine sono tutt'altro che elusivi. Perché la pietra di paragone dell'elusività è la funzione obiettiva della norma. Che non è quella di far acquisire gettito all'Erario, o di consentire all'Agenzia delle entrate di alimentare le proprie statistiche, ma quella di determinare la ricchezza ai fini tributari. Sotto questo aspetto, non è credibile che il regime tributario della ricchezza sia addirittura concettualmente inverso, da un giorno all'altro, per generiche meritevolezze economiche, come quelle della «durevolezza» dell'investimento in relazione al periodo minimo di detenzione. Che è un aspetto formale di valutazioni più complesse sul coordinamento tra tassazione di società e soci. Una regola che va insomma contestualizzata, in riferimento alla tipologia di partecipazione, e non può essere usata isolatamente come pietra di paragone per l'individuazione di chissà quali fantomatici «abusi».

L'eventuale indebita deduzione delle minusvalenze come principale rischio di elusione, e conformità al sistema dell'esenzione delle plusvalenze

I due regimi di circolazione delle partecipazioni non sono quindi una specie di «strana coppia» di due criteri, uno inverso all'altro, che stranamente

Nota:

(30) Peraltro potrebbero restare penalizzate ingiustamente quelle situazioni ove si rendono necessari trasferimenti delle partecipazioni infragruppo prima del decorso di dodici mesi; operazioni che non denotano certamente intenti di «trading» impersonale.

coesistono in un sistema schizofrenico. La contraddizione si può sciogliere solo considerando come regime naturale di cessione delle partecipazioni quello basato sulla irrilevanza delle plusvalenze e minusvalenze, e circoscrivendo a specifici settori societari il regime opposto.

Eventuali disconoscimenti dell'esenzione sulle plusvalenze, giustificati con l'espedito dialettico di considerarlo un regime di favore, di cui essere meritevoli, anziché un criterio ordinario di coordinamento della tassazione delle società e dei soci, sarebbero controproducenti per il Fisco. Questa spiegazione legittimerebbe i tentativi dei contribuenti di ampliare la sfera di deduzione delle minusvalenze, che - come abbiamo visto - va quantomeno circoscritto rispetto alla *ratio* della normativa fiscale. Sotto quest'ultimo profilo, la partecipazione alla vita societaria della società (aspetto che denota l'intenzione di non svolgere attività di *trading*) costituisce l'argomento da valorizzare ai fini dell'applicazione dell'art. 37-bis, e cioè del disconosci-

mento ai fini fiscali della classificazione in bilancio delle partecipazioni nell'attivo circolante.

La norma antielusiva si spiega soprattutto con riferimento ai comportamenti «contro-natura», cioè contro la *ratio* sistematica indicata sopra, magari classificando come «circolante» una partecipazione dove esiste un coinvolgimento partecipativo, ma ormai si sa, al momento del primo bilancio, che verosimilmente verrà realizzata una perdita. In conclusione, solo la consapevolezza che il regime naturale è l'irrilevanza di plusvalenze e minusvalenze, e quello opposto è un regime derogatorio, in cui si può «annidare» l'elusione, può riportare serenità nel sistema di coordinamento impositivo tra società e soci (31).

Nota:

(31) Cfr. R. Lupi, «L'ulteriore imposizione sui soci persone fisiche e il distorsivo doppio regime di circolazione delle partecipazioni», in Id., *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, Milano, 2004, pag. 163.

■ Partecipazioni societarie: un doppio regime da coordinare

Raffaello Lupi

La situazione su cui si sofferma Ingrao è una di quelle che confermano l'erroneità di vedere, nelle parole riportate sulla legislazione, e gli altri materiali, la manifestazione di una razionalità superiore, che l'interprete dovrebbe solo «descrivere» e «decifrare». Anche la legislazione, infatti, è un prodotto umano condizionato dalla comunicazione e da effetti di annuncio, «vendibilità mediatica» (32), e preoccupazioni di imprecisati abusi, nonché timidezze e contraddizioni di vario tipo. Se si considera ogni parola della legislazione come se fosse una sacra reliquia, e non si fanno le scelte di sistema di cui diceva Ingrao, non si riesce più a comprenderne il senso. E alla fine la stessa idea equivoca di «governo della legge» si traduce in una paralizzante deresponsabilizzazione, in cui tutti fanno dire alla legge quello che di volta in volta sembra loro più comodo o più conveniente. E per il Fisco, sempre sbilanciato verso l'evasione interpretativa (33), è comodo e conveniente (per rimpinguare le statistiche) contestare a seconda dei casi l'esenzione delle plusvalenze oppure la deduzione delle minusvalenze.

Le considerazioni di Ingrao sono utili ad evitare contestazioni «a corrente alternata», in cui se il contribuente ha realizzato minusvalenze, che tenta di dedurre, allora il Fisco obietterà che la partecipazione era sostanzialmente immobilizzata, anche se formalmente inserita nel circolante. In caso contrario, può concepirsi la tendenza, per fortuna di fatto più rara, a considerare imponibili plusvalenze su cui il contribuente aveva applicato l'esenzione; questa negazione della «pex» si giustificerebbe affermando che, classificazione di bilancio a parte, le azioni erano sostanzialmente circolante. Le tecniche per giungere a questi «risultati» sono le solite dei processi verbali di disquisizione, in cui si alternano le parafrasi normative, le descri-

Note:

(32) Come rilevavo nel *Manuale di diritto tributario*, già nel volume unico del 2009, a pag. 153.

(33) L'unica che si riesce a costruire senza valutare, ma solo «dicendo che la legge dice». Anche le ultime statistiche dell'Agenzia delle entrate confermano l'apporto delle contestazioni di diritto, mentre la determinazione della ricchezza non registrata resta al palo.

zioni tendenziose e insinuanti dei fatti, gli stralci di dottrina, tutti interpolati da collegamenti a prima vista pertinenti, in quanto non palesemente estranei al tema, ma sostanzialmente inconcludenti, senza filo conduttore. Che però mettono in difficoltà i lettori del rilievo, come sempre fanno le espressioni in cui al tempo stesso manca un filo conduttore, ma che non sono palesemente etichettabili come estranee al tema. Nella disciplina della «pex» ce n'è abbastanza per costruire queste vere e proprie cortine fumogene in modo da disorientare l'interlocutore, «dicendo che qualcuno dice», facendo discendere una pretesa oggettività da stralci normativi decontestualizzati, senza mettersi in gioco con il proprio ragionamento, ma fingendo di ricavarlo asetticamente da quello che dicono altri, e dalla descrizione dei fatti. Il tutto variamente interpolato con collegamenti in cui lo spirito della normativa di riferimento viene accuratamente distorto nell'ottica funzionale al rilievo. Fino a presentare la esenzione delle plusvalenze, o la deduzione delle minusvalenze, come un beneficio, una agevolazione, senza accorgersi neppure di effettuare, da un caso all'altro, una completa inversione di prospettiva. Quando si tratta di contestare la deduzione della minusvalenza è questa che diventa un beneficio, una eccezione rispetto alla logica del sistema. Quando invece si dovesse trattare di disconoscere l'esenzione della plusvalenza, allora il regime di riferimento diventa quello della rilevanza fiscale delle componenti reddituali sulle partecipazioni. E l'esenzione diventa qualcosa che «ci si deve meritare», anziché un riflesso dei regimi strutturali di coordinamento tra tassazione delle società e dei soci. È un riflesso di grandi carenze di riflessione sulla determinazione della ricchezza ai fini tributari. Carenze che travalicano la posizione dei redattori di questi verbali, che anzi fanno semplicemente il proprio lavoro, e non si sentono in dovere di interrogarsi, visto che non lo fanno gli studiosi, sulla logica della determinazione della ricchezza ai fini tributari. Loro, giustamente, si preoccupano del risultato, della statistica, che giova all'immagine della loro istituzione, e della copertura legale, con cui si cautelano. Non fa parte dei loro compiti lo studio della «filosofia pex» e la domanda su quale sia la regola e quale l'eccezione tra i due regimi di circolazione delle partecipazioni trattati da Ingraio. Il quale si rende bene conto

che prima di parlare di favore o disfavore per la durata dell'investimento, bisogna avere riferimento alla logica «neutra» della determinazione della ricchezza. Dove una contraddizione piena tra due regimi concettualmente opposti non può essere giustificata da evanescenti disquisizioni sulla meritevolezza economico sociale del vincolo partecipativo. Giustamente, Ingraio mette in evidenza le sovrapposizioni che possono esserci tra *trading* e coinvolgimento societario, e la pluralità di punti di vista sotto cui parlare di «immobilizzazione» e di «circolante». Ad esempio, anche un titolo senza coinvolgimento partecipativo, una quota di infima minoranza in una società quotata a largo flottante, può essere detenuta in vista di un suo apprezzamento «durevole», e quindi essere inserita tra le immobilizzazioni. Ad avviso di chi scrive, anzi, la iscrizione tra le immobilizzazioni, in quanto regime strutturale tributaristico di riferimento, non è mai elusiva, ma non voglio dilungarmi sul punto, già trattato. L'elusività può esserci, a proposito dell'iscrizione nelle immobilizzazioni, nello «stare alla finestra», ed alterare l'iscrizione in funzione del risultato fiscale probabile per come si delinea «strada facendo»; come nel caso, ad esempio, di sistematica, e contraddittoria, iscrizione nel circolante oppure nelle immobilizzazioni delle azioni su cui si sta rispettivamente perdendo oppure guadagnando. In modo da «fare shopping» di regimi fiscali.

Se comunque la dottrina non ha mai detto chiaro e forte quale fosse la logica della «pex», è comprensibile che i funzionari prendano al volo tutte le occasioni di rettifica. Non certo ostacolati da una pubblicistica che, appiattita sui «materiali», è da tempo divenuta un motivo di disorientamento.

Agenzie di viaggio extra UE, regime speciale IVA e rimborsi

di Fiorella Bianchi, Raffaello Lupi, Antonello Piciocchi

Quando il fornitore materiale di una prestazione IVA differisce dalla controparte contrattuale del cliente, scatta la regola del «doppio passaggio» IVA, con alcune difficoltà se l'intermediario organizza una pluralità di prestazioni soggette ad aliquote diverse. Questa difficoltà è probabilmente alla base del regime IVA per le agenzie di viaggio, dove i costi vivi per i viaggi diventano un costo per l'agenzia, IVA compresa. Al cliente consumatore finale viene quindi addebitata solo l'IVA sul margine che resta a favore dell'agenzia. Ma «quid juris» se l'agenzia è extracomunitaria? I principi, confermati da una risoluzione ministeriale, sembrerebbero sancire un rimborso dell'IVA sugli acquisti, ma il discorso è più complesso.

■ Lo sfasamento tra fornitore materiale e giuridico dei servizi, a proposito del regime speciale delle agenzie di viaggio

Fiorella Bianchi

Sommario: 1. Divergenza tra fornitore materiale e giuridico del consumatore finale - 2. Le difficoltà del «doppio passaggio IVA» - 3. Il caso dei «tour operator» come interposti per prestazioni plurime ed eterogenee - 4. Il caso dei «tour operator» stranieri e i rimborsi IVA - 5. Il rischio di doppie imposizioni o salti di imposta - 6. La tutela dell'affidamento

1. Divergenza tra fornitore materiale e giuridico del consumatore finale

La questione prende le mosse da una possibilità molto generale, e di tipo sistematico in una tassazione dei consumi attraverso le rilevazioni amministrative aziendali. Si tratta dell'eventualità in cui il consumatore finale abbia una controparte giuridica, un fornitore in senso contrattuale, che è diverso da chi rende materialmente il servizio. L'esternalizzazione di tanti servizi di impresa, l'integrazione tra imprese diverse, ciascuna investita di un segmento del servizio, rende questo caso ancora più frequente, come ad esempio in tutte le prestazioni di logistica o di trasporto, come pure nel montaggio dei mobili o di altri oggetti voluminosi. Se la controparte giuridica, rilevante ai fini IVA, di chi consuma materialmente una merce o un servizio è diversa da chi lo fornisce materialmente, il

principio IVA di riferimento è quello del «doppio passaggio». Ad esempio, se l'operatore economico Tizio viene pagato dal consumatore Caio per la prestazione materiale dell'operatore economico Sempronio, quest'ultimo fatturerà a Tizio, che detraerà l'IVA, avendola addebitata al consumatore Caio. Un esempio di questa regola generale potrebbe essere, salvo regole particolari, il *ticket restaurant* dove il dipendente mangia e la società di *ticket restaurant* detrae l'IVA addebitata dal ristorante, perché il datore di lavoro aveva avuto addebitata l'IVA dalla società emittente dei *ticket restaurant*, che detraerà poi l'IVA dei ristoranti. Si innesca insomma il solito rapporto trilaterale di «doppio passaggio»: la controparte giuridica, rilevante ai fini IVA, di chi consuma materialmente una merce o un servizio non è il materiale fornitore, ma colui che percepisce il relativo corrispettivo, impegnandosi a far ottenere la prestazione dal fornitore materiale. In tutti questi casi si realizza giuridicamente una classica ipotesi di mandato senza rappresentanza, dove qualche volta il doppio passaggio può provocare alcune distorsioni.

Fiorella Bianchi - Dottoranda di ricerca presso l'Università di Roma «Tor Vergata» e Avvocato in Roma

2. Le difficoltà del «doppio passaggio IVA»

Una prima distorsione, possibile anche in presenza di «doppio passaggio», dipende da eventuali diversità di aliquote, qualora il passaggio intermedio modificasse, per la mancanza di qualche condizione normativa, l'aliquota della prestazione resa dal fornitore materiale: mettiamo, ad esempio, che l'aliquota, o il regime IVA, poniamo di esenzione, sia collegato ad alcune caratteristiche giuridiche o materiali possedute solo da chi effettua fisicamente la prestazione, ma non dall'intermediario. Se quest'aliquota non fosse mantenuta nel «doppio passaggio» la presenza dell'intermediario potrebbe realizzare penalizzazioni, come la perdita di una aliquota ridotta (oppure anche convenienze ingiustificate, qualora esistessero aliquote maggiorate, oggi peraltro assenti).

C'è anche il caso in cui l'intermediario procura una pluralità di prestazioni sottoposte ad aliquote diverse e per le quali percepirà un corrispettivo onnicomprensivo per l'attività svolta. In questo caso l'IVA ridotta sulle singole prestazioni potrebbe essere assorbita quando il soggetto interposto, organizzatore di tutte le prestazioni materiali (1), applica l'IVA per un servizio globale al consumatore finale; l'IVA è infatti un'imposta sui rapporti giuridici e non sui singoli elementi economici che formano oggetto della prestazione «complessa», non scomponibile nei suoi elementi economici.

Anche doppie imposizioni o salti di imposta potrebbero invece verificarsi quando, per varie ragioni, il doppio passaggio si inceppa. Ad esempio quando il fornitore giuridico, per altre ragioni collegate alla sua natura (ad esempio, regimi di esenzione dovuti alla sua attività principale), non può detrarre l'imposta addebitatagli dal «fornitore materiale», oppure il fornitore giuridico, anche qui per altri regimi speciali, non addebita l'imposta, pur potendo detrarre quella addebitatagli dal fornitore materiale. Nel primo caso avremmo una doppia tassazione e nel secondo un salto di imposta; quest'ultimo concetto, riferito all'IVA, consiste in un consumo finale escluso da tassazione. Ma ne parleremo più avanti per le agenzie di viaggi.

3. Il caso dei «tour operator» come interposti per prestazioni plurime ed eterogenee

Uno dei casi di prestazioni multiple indicate al paragrafo precedente riguarda i Tour Operator, che

procurano vitto, alloggio, trasporto, guida turistica, intrattenimento, biglietti di ingresso ed altre possibili prestazioni, non certo «ribaltabili» analiticamente sui singoli turisti, con le aliquote IVA proprie di ognuna di esse.

Ritengo sia questa la ragione del regime speciale di cui all'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972, basato su specifica disposizione comunitaria (2). Il turista paga l'agenzia di viaggio, per la quale sarebbe troppo macchinosa una trasparenza fiscale delle proprie prestazioni rispetto al cliente finale, addebitando una cifra per il trasporto, una per il vitto, una per l'alloggio, una per il noleggio auto, ecc., nonché una per la propria provvigione di intermediazione. Ecco quindi l'art. 74-ter, col suo sistema «base da base», che lascia economicamente inalterate le aliquote delle singole prestazioni in capo all'agenzia di viaggio, che non resterà incisa dalla relativa imposta, in quanto attraverso il citato meccanismo «base da base» l'IVA assolta in via di rivalsa sugli acquisti soggetti al regime speciale verrà detratta decurtando il margine sulle vendite dal quale viene scorporata l'IVA vendite da versare all'Erario.

L'art. 74-ter si applica solo alle prestazioni rese ai consumatori finali, per turismo, e non alle prestazioni specifiche di procacciamento di singole prestazioni: ad esempio, un biglietto aereo o ferroviario viene emesso in rappresentanza del mandante, con remunerazione dell'agenzia a parte (3). Anche per l'organizzazione di viaggi di affari permane la regola del doppio passaggio, dove l'interposizione dell'agenzia, anche alterando le aliquote previste per le singole prestazioni, lascia impregiudicata la detrazione dell'IVA per il cliente-impresa; il punto andrebbe tuttavia approfondito per eventuali limiti oggettivi alla detrazione, dovuti alla natura delle prestazioni ovvero a eventuali limiti soggettivi, dovuti all'attività dell'impresa cliente (banche, assicurazioni, ecc.).

Note:

Articolo sottoposto a revisione.

(1) Si pensi all'organizzatore di un matrimonio, che procura prestazioni di vario genere, soggette ad aliquota differenziata per natura, che confluiscono però in una prestazione complessiva, in ipotesi soggetta ad aliquota ordinaria.

(2) Cfr. P. Centore, «La disciplina IVA delle Agenzie di viaggio nell'interpretazione della Corte di Giustizia UE», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 2/2006, pag. 112.

(3) Cfr. M. Di Maio, «Agenzie di viaggio e turismo: regime speciale IVA ex art. 74 ter DPR 633/72», in *il fisco* n. 2/2001, pag. 393.

4. Il caso dei «tour operator» stranieri e i rimborsi IVA

Passiamo ora ad esaminare il caso dei Tour Operator stranieri che non operano in Italia attraverso una *branch* e che organizzano i pacchetti turistici direttamente nel loro Paese di origine. L'attività di tali operatori del settore è stata oggetto di una prima risoluzione del 1999 (4) che applicava il criterio generale del rimborso dell'IVA a chi acquistava prestazioni nell'esercizio di impresa, ritenendo giustamente l'art. 74-ter applicabile solo alle agenzie di viaggio stabilite in Italia e senza desumervi principi interpretativi immanenti, applicabili anche alle agenzie extracomunitarie.

La risoluzione n. 62/E del 1999, in applicazione del criterio generale IVA del «doppio passaggio», vigente per i rapporti tra committenti e commissionari, tra intermediari nella circolazione di servizi e clienti finali dei servizi stessi, nonché per il mandato senza rappresentanza in genere (come se fosse una prestazione pubblicitaria, o di trasporto, con IVA detraibile/rimborsabile), ha concesso il rimborso, trattandosi nel caso di specie di una «spesa di affari». Per tutto il sistema dell'IVA è infatti irrilevante chi ha materialmente fruito della prestazione, cioè il turista, ma si guarda alla controparte giuridica, che è l'agenzia di viaggio extracomunitaria, per la quale l'acquisto è indubbiamente di impresa, con diritto al rimborso. Per questa ragione, l'Agenzia delle entrate, previo accurato controllo dell'effettiva attività di *tour operator* del richiedente, così come si vaglia l'inerenza dell'acquisto all'attività estera di impresa, ha, fino a tempi molto recenti, erogato vari rimborsi citando la risoluzione n. 62/E del 1999, senza considerare la risoluzione n. 141/E del 2004 (5), di cui dirà Lupi. Quest'ultima, oltre a non commentare la precedente risoluzione 62/E del 1999, dopo aver oscillato tra varie argomentazioni per negare il rimborso *ex art.* 38-ter del D.P.R. n. 633/1972, si fonda essenzialmente, nella sua parte motivazionale, sulla mancanza di reciprocità con la Svizzera, dove esiste un esplicito divieto di rimborsare l'imposta alle agenzie di viaggio straniere che pagano fornitori elvetici per servizi turistici forniti in Svizzera. Ovviamente tale soluzione non è pertinente agli altri Paesi extracomunitari, ed

esiste quindi una piena compatibilità tra le due pronunce, dove la seconda è in un rapporto di specialità rispetto alla prima.

5. Il rischio di doppie imposizioni o salti di imposta

Senza soffermarmi sul coordinamento tra le due pronunce (su cui *infra* Lupi), vorrei osservare solo che, a seconda del regime di tassazione dei consumi nel Paese extracomunitario in cui risiede l'agenzia di viaggio, ogni soluzione adottata in Italia, e in genere nell'UE, rischia di innescare doppie imposizioni o salti di imposta, che sono una eventualità rara nelle imposte indirette. Nella tassazione dei consumi, anche quando avviene attraverso le aziende, le ipotesi di doppia tassazione, o di salti d'imposta, sono molto più rare di quanto siano nelle imposte sui redditi. In queste ultime, i rischi di doppia imposizione, o di salti d'imposta, internazionali, e societari, sono all'ordine del giorno, e quindi oggetto di specifiche e note disposizioni, come tutto il sistema di esenzioni «pex» (6), crediti di imposta, ecc.

Nell'IVA, invece, i rischi in questione sono molto limitati, anche perché in genere chi percepisce il corrispettivo dal consumatore è anche il materiale erogatore della prestazione, e, se non lo è, detrae l'imposta che gli viene addebitata da chi effettua materialmente l'opera verso il cliente finale.

Se però il rapporto è extracomunitario, potrebbe esservi una tassazione dei consumi nel Paese dell'agenzia di viaggio, che potrebbe cumularsi, negando il diritto al rimborso all'agenzia extracomunitaria, con la tassazione in Italia. Al contrario, se mancasse qualsiasi tassazione all'estero dei consumi che saranno materialmente svolti in Italia dai viaggiatori, il rimborso dell'IVA connesso alla risoluzione del 1999 comporterebbe una totale detassazione di tali consumi, cioè un salto di imposta.

6. La tutela dell'affidamento

Qualche che sia la risposta in merito, la risoluzio-

Note:

(4) Risoluzione 7 aprile 1999, n. 62/E. Per il testo cfr. pag. 175.

(5) Per il testo della risoluzione cfr. pag. 176.

(6) Su cui ritorniamo anche in questo numero, G. Ingrao, R. Lupi, «Il doppio regime di circolazione delle partecipazioni "pex": regola e eccezioni», pag. 159.

ne del 1999, se fosse stata seguita da consequenziali comportamenti dell'agenzia in sede di rimborso, avrebbe generato una tutela dell'affidamento tipica delle imposte sui consumi, in cui il soggetto IVA, praticamente, opera come esattore dell'imposta dovuta da terzi, nella specie i consumatori finali dei servizi turistici. Una prospettiva di rimborso dell'IVA italiana alle agenzie di viaggio extracomunitarie induceva evidentemente queste ultime a determinare conseguentemente i prezzi richiesti ai turisti stranieri; rispetto ai quali venivano cioè messi in preventivo i rimborsi, ove l'Amministrazione finanziaria avesse dato anche nella pratica affidamenti in tal senso, con una prassi uniforme. Scatta qui una tutela dell'affidamento tipica delle imposte relative a ricchezza di terzi, nei cui confronti - in caso di ripensamento dell'Amministrazione finanziaria - non è più possibile materialmente, né consentita giuridicamente, azione di rivalsa, segnatamente quando gli atti dell'Amministrazione siano di particolare rilevanza per ripetitività e costanza di applicazione. In tale contesto, un recupero retroattivo avrebbe un duplice effetto:

– un primo effetto si riverbererebbe in capo al *tour operator*: l'agenzia preleverrebbe infatti una imposta su una ricchezza riferibile a terzi dopo avere, con interpretazione tra l'altro più che fondata, indotto il *tour operator* a contrattare con essi, stabilendo i prezzi, facendo affidamento nella rimborsabilità dell'IVA assolta per l'acquisto dei servizi che compongono il pacchetto turistico;

– un secondo effetto si ripercuoterebbe in capo al rappresentante IVA del *tour operator* extracomunitario, in tale contesto sul distinto aspetto della responsabilità solidale prevista dall'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, responsabilità non configurabile secondo i principi stabiliti dalla Corte di giustizia (7), qualora il rappresentante IVA si sia uniformato a precise istruzioni dell'Amministrazione finanziaria successivamente disattese in sede di contestazione.

Nota:

(7) Cfr. Corte di giustizia, 21 dicembre 2011, causa C-499/10, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 5/2011, pag. 373, con commento di P. Centore e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

■ IVA e agenzie di viaggio extracomunitarie: riflessi sistematici su doppie imposizioni e salti d'imposta nei consumi internazionali

Raffaello Lupi

Sommario: 1. Le drammatizzazioni di una questione di diritto - 2. Il coordinamento tra le due risoluzioni sulle agenzie di viaggio - 3. I rischi di doppia imposizione o di salti di imposta - 4. Punti fermi ed ipotesi di soluzione

1. Le drammatizzazioni di una questione di diritto

Anche la vicenda qui in esame riguarda regimi giuridici di ricchezza registrata, palese, visibile. Su cui si scarica la drammatizzazione che circonda la ricchezza non registrata, come se le sorti della Patria dipendessero dal regime del doppio passaggio e dell'intermediazione ai fini IVA, cui si dedica Fiorella Bianchi. Sembra quasi si abbia paura di scottarsi a riflettere in modo trasparente sui regimi fiscali dei flussi di ricchezza ai fini della tassazione dei consumi, e di riesaminare criticamente quanto esposto in precedenti occasioni.

Sembra che ogni posizione, ogni soluzione, debba essere difesa con argomentazioni a prova di critica, senza darsi carico dei rispettivi punti deboli sotto i profili della precisione, della semplicità, della certezza dei rapporti, dell'effettività, della cautela fiscale e di tutti gli aspetti tra cui occorre, insomma, mediare, per la determinazione della ricchezza ai fini tributari.

2. Il coordinamento tra le due risoluzioni sulle agenzie di viaggio

Nel caso in esame la risoluzione del 2004 dimostra un certo imbarazzo nel coordinarsi con la precedente risoluzione del 1999; quest'ultima non viene neppure menzionata, anche se alcuni *obiter dicta*, alcune affermazioni preliminari, della risoluzione del 2004 sembrano contrastare con quella del 1999. Tuttavia, infine, il nucleo motivazionale della risoluzione si basa sulla spe-

cificità del rapporto con la Svizzera. La risoluzione del 2004 è infatti tutta basata sull'assorbente e autosufficiente profilo della mancanza di parità di trattamento, anzi della codificata disparità di trattamento, che esclude il rimborso ai *tour operator* italiani. Un articolo del trattato con la Svizzera, sull'applicazione delle imposte sui consumi (8), rifiuta il rimborso, ai *tour operator* italiani, dell'imposta da loro assolta in Svizzera, in una situazione uguale e contraria. Il richiamo all'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972 è insomma estraneo al contenuto dispositivo della risposta del 2004; è uno dei tanti riempitivi che essa mette nel calderone, *ad colorandum*. Sotto questo profilo ci troviamo davvero un po' di tutto, persino l'argomentazione secondo cui, trattandosi di prestazioni alberghiere o di ristorazione, l'IVA sarebbe oggettivamente indetraibile. Basta riflettere un istante per capire che si tratta di un argomento del tutto improprio, in quanto nei rapporti tra il fornitore materiale di questi servizi e la sua controparte giuridica la detrazione sarebbe spettata, in quanto si sarebbe trattato di prestazioni oggetto dell'attività dell'impresa. L'indetraibilità per sospetto di utilizzo al consumo finale sussiste infatti solo verso il consumatore finale, ma non verso un acquirente «Impresa» come un albergo che, avendo prenotazioni in eccesso, si rivolgesse ad un altro albergo per far pernottare gli ospiti, ricevendone fattura passiva. Anche questa è una delle tante argomentazioni che la risoluzione del 2004 utilizza, come pleonastici e forzati rafforzativi, rispetto al proprio contenuto dispositivo, basato sulla specificità della disparità di trattamento con la Svizzera.

3. I rischi di doppia imposizione o di salti di imposta

Torniamo per un attimo al meccanismo di doppie imposizioni, o di salti di imposta, paventati da Fiorella Bianchi. È evidente, infatti, che con il rimborso, secondo la risoluzione del 1999, sarebbe equilibrato il regime degli operatori turistici residenti in Paesi che tassano tutto il corrispettivo pagato dal turista, anche per la quota corrispondente a prestazioni fruite in Italia. In questo caso, la tassazione del consumo, effettuato dal turista, avverrebbe integralmente nel Paese extracomunitario in cui ha sede l'agenzia di viaggio. Senza questa tas-

sazione estera, il rimborso al *tour operator* eliminerebbe qualsiasi tassazione, italiana o estera, dando luogo quindi a un salto di imposta. Un mancato rimborso in Italia, combinatosi con una tassazione estera, darebbe luogo a una doppia imposizione sullo stesso consumo, ed infine, combinatosi con la non imponibilità estera, darebbe luogo alla tassazione esclusivamente in Italia.

4. Punti fermi ed ipotesi di soluzione

Gli scenari di doppia tassazione o di salto di imposta, indicati al paragrafo precedente, non si compensano tra di loro, a livello sistematico. Se infatti un sistema tributario contiene distorsioni di segno opposto, con il rischio di vantaggi o penalizzazioni indebite, i contribuenti, a parità degli altri fattori, potrebbero sfruttare i vantaggi ed evitare le penalizzazioni. Basterebbe infatti collocare un'agenzia di viaggio in un Paese che utilizza lo stesso nostro criterio, escludendo da IVA i consumi dei propri turisti all'estero, che il rimborso al *tour operator* darebbe luogo a una «assenza di tassazione» del relativo consumo, con ipotesi di concorrenza sleale. Anche perché forse (ma dovrei approfondire) nulla vieta a un *tour operator*, poniamo, di San Marino, di vendere a italiani viaggi in Italia, come se per andare da Palermo a Porto Cervo fosse necessario passare per il Monte Titano. Non è però il caso di drammatizzare, perché molti di questi abusi potrebbero essere facilmente fronteggiati dalle clausole generali antielusivo, immanenti nel sistema IVA, secondo quanto ci ricordano la Corte di giustizia europea e la Corte di cassazione. D'altra parte è pacifico che il rimborso non può spettare, o non spettare, a seconda del regime fiscale previsto nel Paese dell'agenzia di viaggio. Questa valutazione caso per caso del regime fiscale estero sarebbe anche logica in un contesto antiabuso, ma è ingestibile sul piano generale, come criterio ordinario. Un altro punto fermo è che l'art. 74-ter non è applicabile agli stranieri, perché presuppone lo svolgimento di attività in Italia; la risoluzione del 1999 è ineccepibile anche sotto il profilo della conformità alla normativa comunitaria, secondo cui il regime in esame è un'eccezione, inapplicabi-

Nota:

(8) In quanto anche la Svizzera, pur estranea all'Unione europea, ha una imposta simile all'IVA.

le ai soggetti extracomunitari non operanti attraverso stabili organizzazioni (9).

Tuttavia, fermo restando che l'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972 si applica direttamente solo ai soggetti italiani, il criterio di collegamento ivi contenuto potrebbe enunciare un principio applicabile a tutti, in quanto utilizzato «a specchio» anche per i soggetti esteri. Così come l'Unione europea non tassa i propri turisti all'estero, si potrebbe affermare che la scelta comunitaria è di non rimborsare, alle agenzie extracomunitarie, l'IVA sui turisti esteri in Italia. Non si tratta quindi di applicare l'art. 74-ter ai non residenti, ma di trasporre, ai fini comunitari (quelli del rimborso), i criteri comunitari di identificazione del luogo di consumo dei servizi turistici. La deduzione «base da base» non sostituisce infatti la detrazione «imposta da imposta». Nei rapporti interni di uno Stato membro i due sistemi sono forse indifferenti, ma certamente, nei rapporti intracomunitari, la detrazione «base da base» mantiene il gettito IVA nei Paesi dove i consumi del turista vengono fruiti. È un punto di vista economico che non sembra colto dalla formulazione testuale delle sentenze della Corte di giustizia, su cui si soffermerà Piciocchi nell'articolo che segue, ma ha indubbiamente una sua logica. Quella appunto, diversamente dagli acquisti «intermedi» in generale, di mantenere il gettito IVA nel Paese dove avviene il consumo mate-

riale dei servizi turistici. Insomma, nel Paese in cui viene effettuato il turismo. Questa logica economica è chiarissima nei rapporti con operatori extracomunitari. Dove la comunità da una parte «non prende» IVA sui consumi turistici extracomunitari dei propri residenti, ancorché pagati ad agenzie di viaggio comunitarie, ma dall'altra coeentemente non riconosce rimborsi in situazioni simmetriche; l'art. 74-ter potrebbe cioè essere considerato, al di là della sua applicazione ai non residenti, come un criterio di tassazione del turismo, dall'estero e verso l'estero. L'Unione europea tassa i propri operatori turistici senza considerare i consumi esteri dei viaggiatori, ma solo sulla «provvigione»; l'Unione europea attribuisce quindi allo Stato estero la tassazione del consumo dei propri turisti in quel Paese, ed analogamente («a specchio») fa propria ai fini IVA la tassazione del consumo dei turisti extracomunitari all'interno dell'Unione.

Nota:

(9) «Tale articolo, quale eccezione al regime normale della sesta direttiva, deve essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo» (cfr. Corte di giustizia, 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, «Madgett e Baldwin», punto 5, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/1999, pag. 833, con commento di A. Gratani e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 19 giugno 2003, causa C-149/01, «First Choice Holidays», punto 21, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2003, pag. 905, con commento di L. Barone e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA).

■ La «ratio» del regime speciale secondo la Corte di giustizia

Antonello Piciocchi

Le agenzie di viaggio hanno una posizione del tutto particolare nel sistema dell'IVA, che anche in questo caso deve rimuovere gli ostacoli di ordine fiscale alla realizzazione di un mercato comunitario con i caratteri di un vero e proprio mercato interno, in cui le merci, i servizi e le persone circolano come in un mercato nazionale. In tale visione l'attività delle agenzie di viaggio, già naturalmente proiettata al di fuori delle ristrette frontiere nazionali, sarebbe stata penalizzata dal sistema normale d'imposta, poiché si sarebbe dovuto detrarre l'imposta addebitata in diversi Stati membri. Le agenzie di viaggio avrebbero, quindi, dovuto registrarsi in ogni Stato membro per detrarre l'IVA addebitata

in quello Stato; il rimborso a non residenti che è comunque un sistema complesso e lento fu, infatti, adottato soltanto negli anni ottanta.

Il regime speciale, pertanto, rappresenta un sistema che coglie i seguenti obiettivi:

1) assicurare la detrazione (neutralità di imposta) ed evitare la doppia imposizione su alcuni beni e servizi oggetto di rivendita nell'ambito dei pacchetti turistici;

2) rendere semplice il meccanismo, evitando l'obbligo di registrazione IVA in tutti i Paesi.

Come evidenziato dalla Corte di giustizia «l'obiet-

Antonello Piciocchi - Dottore commercialista in Roma

tivo del particolare regime IVA istituito dall'art. 26 della sesta direttiva è di adeguare le norme in materia alla specificità dell'attività delle agenzie di viaggi e degli organizzatori dei giri turistici» (10) ed esso mira in particolare «a garantire una detrazione semplificata dell'imposta versata a monte, a prescindere da quale sia lo Stato membro in cui essa è stata riscossa» (11).

Ebbene, è proprio la *ratio* del regime speciale previsto dalla norma comunitaria - così come interpretata in maniera vincolante dalla Corte di giustizia - a suffragare la spettanza del rimborso IVA per una società non comunitaria esercente attività di *tour operator*.

L'Amministrazione finanziaria nella risoluzione del 1999, in conformità al vincolante orientamento della Corte di giustizia, ha, quindi, sottolineato che «la indetraibilità prevista dal terzo comma dell'art. 74-ter si giustifica, infatti, proprio per il fatto che i soggetti che applicano il regime speciale disciplinato da tale articolo determinano la base imponibile lorda sottraendo dal corrispettivo richiesto al cliente, comprensivo della relativa imposta, i costi lordi sostenuti per l'assemblaggio del pacchetto, ed in tal modo, in sostanza, già esercitano, con modalità particolari, il diritto alla detrazione». La previsione di indetraibilità dell'imposta prevista dall'art. 74-ter è quindi meramente procedurale, la norma infatti non vieta la detrazione ma stabilisce che la stessa deve avvenire attraverso l'applicazione del meccanismo base da base.

Come noto, i soggetti che applicano il regime speciale dei *tour operator* determinano la base imponibile lorda sottraendo dal corrispettivo richiesto al cliente, al lordo della relativa imposta, i costi sostenuti per l'assemblaggio del pacchetto turistico (e quindi, in tal modo, già esercitano, sia pure con modalità particolari, il diritto alla detrazione). È, pertanto, evidente che trattasi di una diversa modalità di detrazione e non di un diniego di detrazione.

Il regime speciale di cui all'art. 74-ter ed il relativo meccanismo base da base, infatti, può funzionare esclusivamente laddove siano compiute operazioni attive rilevanti ai fini del tributo. Diversamente, lo stesso meccanismo difetterebbe di uno degli elementi essenziali per la corretta determinazione della base imponibile.

Coerentemente, la risoluzione n. 62/E del 1999

specifica che il regime speciale di cui all'art. 74-ter non si applica ai *tour operator* extracomunitari in quanto gli stessi, non avendo mai una base attiva (per assenza del requisito territoriale), non potrebbero operare la detrazione attraverso il meccanismo base da base.

Tale conclusione della risoluzione n. 62/E del 1999 è pienamente suffragata dalla Corte di giustizia che ha fornito i seguenti, vincolanti, principi interpretativi della norma in esame:

1) «l'art. 26 della sesta direttiva costituisce un'eccezione al regime generale relativamente alla base imponibile per quanto riguarda talune operazioni delle agenzie di viaggi e degli organizzatori di giri turistici (12)»;

2) «Tale articolo, quale eccezione al regime normale della sesta direttiva, deve essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo» (13);

3) l'obiettivo della norma è quello di «garantire una detrazione semplificata dell'imposta versata a monte» (14) e non per eliminare la detrazione dell'imposta a monte. Più precisamente l'obiettivo del regime speciale risiede nella volontà di garantire la detrazione «semplificata» dell'imposta (principio della neutralità dell'imposta nei rapporti B2B) ed evitare che le agenzie di viaggio rimangano incise dall'imposta gravante sui servizi turistici oggetto di rivendita nell'ambito di un pacchetto turistico.

L'interpretazione vincolante della Corte di giustizia sembra fornire una risposta ai dubbi economico-sostanziali sollevati negli articoli che precedono, se la *ratio* della norma comunitaria sia quella di evitare un rischio di doppia imposizione o di as-

Note:

(10) Cfr. Corte di giustizia, 12 novembre 1992, causa C-163/91, «Van Ginkel», punto 15; Id., 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, «Madgett e Baldwin», punto 18, cit.

(11) Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 19 giugno 2003, causa C-149/01, «First Choice Holidays», punto 25, cit.

(12) Cfr. Corte di giustizia, 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, «Madgett e Baldwin», punto 5, cit.; Corte di giustizia, 19 giugno 2003, causa C-149/01, «First Choice Holidays», punto 21, cit.

(13) Cfr. Corte di giustizia, 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, «Madgett e Baldwin», punto 34, cit.; Corte di giustizia, 19 giugno 2003, causa C-149/01, «First Choice Holidays», punto 22, cit.

(14) Cfr. Corte di giustizia, 19 giugno 2003, causa C-149/01, «First Choice Holidays», cit.

senza di imposizione: come detto dipendendo le due circostanze dalle legislazioni in vigore nei diversi Paesi extracomunitari, non predeterminabili dal legislatore comunitario, occorre spostare l'analisi sul reale obiettivo perseguito dal regime speciale. Come autorevolmente afferma la Corte di giustizia, a prescindere dalle logiche economicistiche dell'inseguimento del consumo finale, il regime delle agenzie di viaggio è finalizzato alla detrazione «semplificata». In particolare, la Corte di giustizia non prende in esame la valenza sistematica del regime in esame, ipotizzata negli articoli che precedono, consistente nel lasciare l'IVA sul consumo finale al Paese in cui il turista fruisce materialmente dei servizi. Appare quindi erroneo sconfessare l'impostazione della Corte di giustizia, negando la detrazione, come avverrebbe applicando il regime speciale anche nel caso di *tour operator* extracomunitari. Questo chiaro principio è evidenziato dalla risoluzione n. 62/E del 1999, la cui validità è avallata, sia dal sistema IVA, sia dalla giurisprudenza della Corte di giustizia. Secondo quest'ultima, infatti, il regime speciale «quale eccezione al regime normale della sesta direttiva, de-

ve essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo», ossia consentire la detrazione semplificata e non negarla.

I conseguenti possibili risvolti di doppia imposizione o non imposizione, anche se potenzialmente valutati o valutabili dal legislatore comunitario, non potevano ovviamente formare oggetto di un suo intervento, in quanto dipendenti da ordinamenti di altri Paesi.

In ogni caso, volendo entrare in tale tematica di carattere economico-sostanziale, è possibile constatare che l'effetto della scelta di neutralità dell'IVA (e di limitata applicazione del regime speciale unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento della detrazione semplificata) implica che la doppia imposizione sui componenti «europei» del pacchetto turistico sia in ogni caso scongiurata, come già rilevato; in alcuni casi potrebbe verificarsi una non imposizione su tali componenti dei pacchetti con accresciuta competitività dei servizi turistici europei rispetto a quelli di altre legislazioni che dovessero prevedere la non detraibilità di imposte di consumo eventualmente addebitate.

■ La risoluzione

Ministero delle finanze - Dipartimento delle entrate, Risoluzione 7 aprile 1999, n. 62/E (stralcio)

(*Omissis*)

Ne consegue che (...) la predisposizione del pacchetto turistico, posta in essere da una società residente in Canada nei confronti di clienti anch'essi non residenti in Italia, concretizza una prestazione di servizi esclusa dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto territoriale. Peraltro un'ulteriore indagine va effettuata per stabilire se il diritto alla detrazione dell'IVA addebitata alla società ... dalle società di noleggio italiane debba ritenersi insussistente per un titolo di indetraibilità diverso da quello individuato dai verbalizzanti e ricavabile dal disposto dell'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972. Tale disposizione, nel disciplinare il regime speciale applicabile alle agenzie di viaggio ed ai *tour operators* in relazione alla vendita di pacchetti turistici (regime caratterizzato dalla determinazione dell'imponibile mediante un meccanismo di calcolo «base da base»), dispone, tra l'altro, al terzo comma, che non è ammessa in detrazione l'imposta relativa ai costi sostenuti dai predetti soggetti per l'acquisizione, presso terzi, dei beni e dei servizi destinati

ad essere forniti ai viaggiatori nel quadro del pacchetto. La società ..., se rivestisse la qualità di *tour operator*, come ritenuto dai verbalizzanti, potrebbe quindi essere ricompresa tra i destinatari della cennata regola di indetraibilità.

Al riguardo, peraltro, la scrivente ritiene che la disposizione di cui al richiamato terzo comma dell'art. 74-ter espliciti efficacia solo nei confronti dei soggetti che pongono in essere operazioni di organizzazione di pacchetti turistici le quali, sulla base delle regole contenute nell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1997 (*recte*: 1972) siano rilevanti in Italia agli effetti del tributo.

La indetraibilità prevista dal terzo comma dell'art. 74-ter si giustifica, infatti, proprio per il fatto che i soggetti che applicano il regime speciale disciplinato da tale articolo determinano la base imponibile lorda sottraendo dal corrispettivo richiesto al cliente, comprensivo della relativa imposta, i costi lordi sostenuti per l'assemblaggio del pacchetto, ed in tal modo, in sostanza, già esercitano, con modalità particolari, il diritto alla detrazione.

Nella fattispecie in rassegna, però, come sopra già evidenziato, la società ... non effettua una prestazione di servizi territorialmente rilevante in Italia, per cui non è interessata all'applicazione del citato art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972. Ne consegue che non è destinataria della disposizione, preclusiva della detrazione, contenuta nel terzo comma del medesimo art. 74-ter.

Per i motivi sopra esposti, ritiene la scrivente che non sussistono i presupposti per negare alla società canadese

il diritto alla detrazione dell'imposta addebitata dalle società di autonoleggio italiane.



Il testo integrale della risoluzione oltre a essere disponibile in Banca Dati BIG Suite, IPSOA si può richiedere a redazione.dialoghitributari.ipsoa@wki.it
www.ipsoa.it/dialoghionline

■ La risoluzione

Agenzia delle entrate - Direzione centrale normativa e contenzioso, Risoluzione 26 novembre 2004, n. 141/E (stralcio)

(Omissis)

La Società, nell'esercizio della propria attività di *tour operator* sul mercato svizzero, fornisce ai propri clienti residenti in Svizzera un'ampia gamma di servizi, tra i quali, l'organizzazione e la vendita di «pacchetti turistici» per singoli o gruppi.

(Omissis)

La maggior parte dei servizi costituenti il pacchetto turistico è acquistata direttamente dalla Società presso fornitori italiani i quali emettono la relativa fattura applicando l'IVA con l'aliquota propria del servizio reso. Nell'ambito di tali operazioni, posto che la vendita dei predetti pacchetti turistici effettuata dalla Società a favore dei propri clienti svizzeri non rileva ai fini IVA in Italia (per carenza del requisito della territorialità), la Società ha chiesto di precisare se possa ottenere - ai sensi del secondo comma dell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972 - il rimborso dell'IVA relativa alle fatture nei confronti della stessa emesse dai fornitori italiani in relazione all'acquisto dei suindicati servizi costituenti il pacchetto turistico.

(Omissis)

Ciò premesso, al fine di stabilire se la Società, residente in Svizzera, possa avvalersi della disposizione di cui al secondo comma dell'art. 38-ter ed ottenere il rimborso dell'IVA assolta in Italia in relazione alle predette fatturazioni, è opportuno verificare la sussistenza di tutti i presupposti stabiliti per il riconoscimento di tale rimborso.

Al riguardo si osserva che, sotto il profilo soggettivo, la Società pare essere in possesso dei requisiti di cui ai precedenti punti 1) e 2), in quanto la stessa è soggetto passivo in Svizzera e non ha effettuato operazioni attive in Italia nel periodo in cui intende ottenere detto rimborso.

Sotto il profilo oggettivo, invece, il presupposto di cui al precedente punto 3) non risulta essere pienamente soddisfatto, in quanto, sebbene l'oggetto del

rimborso sia costituito dall'IVA relativa a beni mobili e servizi acquisiti dalla Società nell'esercizio della propria impresa, l'imposta assolta in Italia dalla stessa è relativa a servizi acquistati presso operatori italiani in relazione ai quali non è possibile operare la detrazione ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972. Ciò in quanto detti acquisti, come anticipato, rientrano nell'attività di realizzazione di «pacchetti turistici» svolta dalla Società ed hanno ad oggetto servizi prestati da terzi a diretto vantaggio dei clienti della stessa: detti servizi sono, pertanto, ricompresi nel campo di applicazione del terzo comma dell'art. 74-ter in base al quale non è ammessa in detrazione l'imposta ad essi relativa.

Tale previsione è, del resto, in linea con quanto previsto dalla normativa comunitaria di riferimento che, come sopra evidenziato, ha escluso in via generalizzata la possibilità per le agenzie di viaggio di recuperare l'imposta pagata ad altri soggetti passivi per le prestazioni dagli stessi resi a diretto vantaggio dei viaggiatori. Quanto precede mantiene intatta la propria validità anche alla luce delle pattuizioni contenute nell'accordo sottoscritto tra lo Stato italiano e la Svizzera concernente le «condizioni di reciprocità dei rimborsi delle imposte sul valore aggiunto agli operatori economici» entrato in vigore in data 18 luglio 1997 (pubbl. nel *S.O.* n. 70 alla *G.U.* n. 87 del 15 aprile 1998), nel quale «l'Italia dichiara nei confronti della Svizzera di garantire la piena reciprocità e di rimborsare agli operatori economici residenti e domiciliati in Svizzera l'imposta sul valore aggiunto da loro pagata in Italia a condizione che la Svizzera, a sua volta, garantisca agli operatori economici residenti e domiciliati in Italia un diritto al rimborso che, tenendo presente le reciproche limitazioni del diritto alla deduzione dell'imposta precedente, corrisponda a quello spettante ai contribuenti con sede in Svizzera». In base a tale accordo, pertanto, i due Stati sottoscrittori garantiscono la piena reciprocità di trat-

tamento nel rimborso dell'IVA pagata dai rispettivi operatori economici, sebbene nel rispetto delle reciproche limitazioni alla deduzione (o detrazione) dell'imposta, in modo da garantire agli operatori economici non residenti un diritto al rimborso in misura corrispondente a quello relativo alla detrazione spettante agli operatori nazionali.

A titolo chiarificatore, infatti, si osserva che nell'ipotesi in cui le descritte operazioni siano effettuate esclusivamente sul territorio nazionale tra soggetti (fornitori, *tour operator*, clienti) residenti in Italia, alla vendita dei predetti «pacchetti turistici» si applica il regime speciale di cui all'art. 74-ter e, conseguentemente, l'imposta relativa ai beni e servizi acquistati presso terzi e costituenti i medesimi «pacchetti turistici» non dà diritto ad operare la detrazione in modo ordinario, per effetto della disposizione di cui al terzo comma dello stesso art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Ne consegue che la soluzione prospettata dalla Società istante non può essere accolta. Tale conclusione si afferma anche in considerazione della mancata ricorrenza nel caso di specie della condizione di cui al precedente punto 4). A tale proposito si osserva che nell'ambito della normativa fiscale elvetica relativa all'IVA le agenzie di viaggi con sede all'estero, che non sono soggetti passivi d'imposta in Svizzera, non hanno (in virtù di espressa previsione legislativa, cfr. art. 29, cpv. 4, dell'ordinanza relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto, cosiddetta «OLIVA») diritto al rimborso dell'imposta loro fatturata sul territorio svizzero a fronte di forniture e prestazioni di servizi che dette agenzie rifatturano ai loro clienti in modo dettagliato o in modo conglobato nell'ambito di un unico pacchetto di prestazioni. Ne consegue che un'agenzia di viaggi residente in Italia la quale offre a clienti italiani «pacchetti turistici» costituiti da beni e servizi acquistati presso diretti fornitori svizzeri non ha alcun diritto (ai sensi del sopra citato art. 29, cpv. 4, della OLIVA) al rimborso dell'IVA assolta in Svizzera al momento dell'acquisto dei predetti beni e servizi presso operatori elvetici.

Ciò posto, atteso che il secondo comma dell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972 estende l'applicabilità delle disposizioni di cui al primo comma del medesimo articolo anche «agli operatori economici» non appartenenti alla UE esclusivamente «a condizione di reciprocità» tra lo Stato italiano e quello extracomunitario in cui è residente l'operatore economico che intende ottenere il rimborso dell'IVA assolta in Italia, è, per altra via, preclusa alla Società istante la possibilità di ottenere il rimborso relativamente ai predetti acquisti effettuati in Italia: nel caso di specie manca, infatti, per quanto appena detto, la descritta condizione di reciprocità.

Per tutte le ragioni sopra esposte si ritiene che:

– nel caso di specie non sussistano i presupposti di cui ai primi due commi dell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972 e che, conseguentemente,

– non sia possibile accordare alla Società il rimborso dell'IVA assolta sui descritti servizi acquistati nell'esercizio di impresa presso i fornitori italiani.



Il testo integrale della risoluzione oltre a essere disponibile in Banca Dati BIG Suite, IPSOA si può richiedere a redazione.dialoghitributari.ipsoa@wki.it
www.ipsoa.it/dialoghionline

Iva intracomunitaria e doveri di diligenza del fornitore, oltre la verifica di esistenza della partita IVA dell'ipotetico cliente

di **Ciro D'Ardia**, **Emiliano Covino**, RL

Nel nostro sistema interno, la cessione IVA intracomunitaria è subordinata solo alla verifica di esistenza della partita IVA di colui che è indicato come cessionario estero. Ne deriva la possibilità di vere e proprie frodi basate sull'attribuzione di beni «senza IVA» a un operatore intenzionato ad effettuarne rivendite «in nero» su larga scala, oppure a immetterli di nuovo nel circuito IVA attraverso una «frode carosello». C'è solo l'imbarazzo della scelta, ma l'allarme verso queste frodi non può essere utilizzato per imporre a fornitori in buona fede impossibili indagini di fatto sull'effettivo trasporto dei beni all'estero.

■ Basta abusare di una partita IVA estera per non pagare l'IVA?

Ciro D'Ardia

L'attuale regime IVA «transitorio» (1) degli scambi intracomunitari prevede, per le cessioni comunitarie, la non imponibilità nel Paese di origine e la tassazione nel Paese di destinazione del bene. Tale procedura, volta ad evitare doppie imposizioni sui consumi, di fatto si presta a facili distorsioni ed arbitraggi fiscali, tanto da far «concentrare» sulle cessioni stesse una particolare «attenzione», sia da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia da parte degli operatori economici.

Per la prima l'attenzione è determinata dalla costante (e fondata) «preoccupazione» che le cessioni dichiarate come comunitarie (e quindi non imponibili) nascondano in realtà cessioni «a nero» a «mercattini di quartiere» detassando così l'intera filiera produttiva.

L'evoluzione della prassi

Tra i caratteri distintivi delle cessioni comunitarie, particolare importanza rivestono le circostanze relative alla necessità che il cessionario sia un soggetto passivo IVA (quindi in possesso di una partita IVA/codice identificativo valido) e che il bene venga trasferito nel territorio di un altro Stato comunitario (2).

In un primo tempo, l'Amministrazione finanziaria pose particolare attenzione proprio sulla necessità della presenza di un valido codice identificativo del cliente, nonché del corretto inserimento del medesimo nella fattura di vendita (3). In particolare, proprio per l'importanza attribuita al codice identificativo del cessionario comunitario, era stata ritenuta necessaria una preventiva «validazione» da parte dell'Amministrazione finanziaria (4). Successivamente, in base al fatto che la procedura

Ciro D'Ardia - Esperto tributario - Pubblicista

Note:

(1) Si veda B. Santacroce, RL, «Pro e contro del "regime definitivo" IVA in funzione "antifrode carosello"», in *Dialoghi Tributari* n. 4/2010, pag. 422.

(2) Art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993: «Costituiscono cessioni non imponibili: a) le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta».

(3) Art. 46, comma 2, del D.L. n. 331/1993 e dal 1° gennaio 2010, anche art. 21, comma 2, lett. f-bis), del D.P.R. n. 633/1972.

(4) Art. 50, comma 2, del D.L. n. 331/1993; D.M. 28 gennaio 1993 e risoluzione 12 febbraio 1997, n. 25/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

richiesta risultava estremamente gravosa per gli operatori economici, era stata riconosciuta valida anche la conferma del codice identificativo del cessionario comunitario ottenuta tramite l'interrogazione sul sito internet dell'Agenzia delle entrate (5).

Peraltro, malgrado l'evoluzione della prassi amministrativa, sopravvivevano nell'ambito dell'Amministrazione finanziaria delle «sacche di resistenza», che fondavano il recupero dell'imposta sulla sola circostanza della mancata o errata indicazione del codice identificativo dei cessionari nelle fatture di vendita; quanto detto a prescindere dal corretto adempimento di altri obblighi collegati alle cessioni comunitarie (6).

Tale punto di vista, ovviamente troppo formale, è stato poi abbandonato anche a seguito di alcune pronunce giurisprudenziali (7).

Le difficoltà degli operatori

Al di là dell'evoluzione nel pensiero (e nell'azione) dell'Amministrazione finanziaria, gli operatori economici hanno sempre riscontrato grosse difficoltà per provare adeguatamente un altro elemento giustificante il regime di non imponibilità delle cessioni comunitarie: l'uscita fisica delle merci dal territorio nazionale e l'entrata in un altro Stato comunitario. Tale problema si manifesta in particolare nel caso di cessioni *ex-works* o «franco fabbrica», per le quali è parimenti riconosciuto il regime di non imponibilità.

Gli operatori si sono sempre quindi regolati «a vista», con complicazioni ancora maggiori nel caso di pagamento delle transazioni in contanti.

Con due documenti di prassi (8) l'Agenzia delle entrate ha fornito degli importanti chiarimenti sulla prova della non imponibilità per le cessioni comunitarie, evidenziando la documentazione che risulta necessaria.

Particolare importanza riveste la corretta indicazione del codice identificativo del cessionario, la presentazione degli elenchi INTRA e la documentazione bancaria; ulteriore elemento di prova risulta poi essere anche la lettera di vettura CMR, nel caso di trasporto su strada.

È da evidenziare che la prassi dell'Agenzia delle entrate risulta conforme anche ai principi stabiliti dalla Corte di giustizia UE (9).

I mezzi di prova stabiliti, peraltro, non riparano completamente dalla possibilità di manovre evasi-

ve vere e proprie. È dal tutto evidente, infatti, che parte della documentazione richiesta può essere facilmente «taroccata» al fine di giustificare la mancata applicazione dell'imposta.

Ad esempio, anche se è richiesto che la lettera di vettura CMR sia firmata dal trasportatore e dal destinatario, è evidente che è sempre facile fare un qualunque «scarabocchio» ed al limite anche predisporre qualche timbro fasullo dei soggetti coinvolti, a loro insaputa, nella falsa cessione comunitaria (10).

Note:

(5) Circolare 15 aprile 1999, n. 85/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Si veda anche la nota della Direzione regionale dell'Emilia Romagna dell'8 novembre 2001, prot. 55689. È comunque da tenere presente che la circolare 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, aveva a suo tempo precisato che è possibile l'applicazione del regime di non imponibilità anche per le cessioni nei confronti di soggetti non ancora in possesso del codice identificativo, sempreché il cessionario dia prova di essere soggetto IVA e di aver richiesto l'attribuzione del codice stesso. La stessa circolare ha comunque evidenziato che resta fermo l'obbligo di integrazione della fattura nel momento in cui il cessionario comunica il proprio numero di identificazione (par. 9.3.). Per la corretta indicazione nei modelli INTRA si veda il par. 15 lett. i).

(6) Ad esempio corretto adempimento degli obblighi relativi ai modelli INTRA, che dovrebbero costituire delle «fonti di innesco» nel caso di divergenze tra elenchi delle vendite ed i correlativi elenchi degli acquisti presentati dai soggetti indicati come clienti.

(7) In particolare Comm. trib. prov. di Milano, 22 gennaio 2001, n. 212; Id., 30 maggio 2002, n. 97, nonché Cass., 28 maggio 2007, n. 12454. Per quello che riguarda la giurisprudenza comunitaria sull'argomento si vedano, in particolare, Corte di giustizia, 27 settembre 2007, cause C-409/04, C-146/05 e C-184/05, tutte in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(8) Risoluzioni 28 novembre 2007, n. 345/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA e 15 dicembre 2008, n. 477/E, *ivi*.

(9) Si vedano le sentenze della Corte di giustizia UE citate in nota 7, richiamate anche dalla risoluzione n. 345/E del 2007, cit., la quale ha evidenziato, tra l'altro, che la giurisprudenza della Corte di giustizia ha stabilito che «spetta agli Stati membri stabilire quali siano i mezzi di prova idonei che il contribuente è tenuto a fornire per dimostrare l'effettività delle cessioni intracomunitarie e, in particolare, l'invio dei beni ad un soggetto identificato ai fini IVA in altro Stato membro». La Corte di cassazione ha inoltre stabilito, con la sentenza del 7 ottobre 2011, n. 20575 (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), il principio secondo cui il soggetto che intende avvalersi della non imponibilità deve provare la sussistenza delle condizioni che la giustificano.

(10) Come nelle ipotesi prese in esame nelle sentenze della Comm. trib. reg. Veneto, 14 aprile 2010, nn. 28, 30 e 31, tutte in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Si consiglia la lettura integrale delle stesse, anche per vedere come le false cessioni comunitarie siano state effettuate «all'acqua di rose», senza un tentativo minimo di «intortare» i verificatori. Infatti, almeno dalla lettura della sentenza, non risulta che fosse stato predisposto (o meglio fabbricato) alcuno straccio di prova, rendendo facile il lavoro di accertamento effettuato dall'Amministrazione finanziaria.

Nello stesso senso anche per quello che riguarda l'indicazione della partita IVA del cessionario e dell'indicazione dell'operazione negli elenchi INTRA.

Il «furto di identità fiscale» è infatti molto semplice, considerato che le partite IVA, sia nazionali che dei soggetti comunitari, sono conosciute e facilmente reperibili anche su Internet.

Anche il «procacciamento» di una partita IVA valida comunitaria risulta quindi molto facile, considerato inoltre che gli «incroci» tra gli elenchi INTRA dei soggetti comunitari hanno fino ad ora dato scarsi risultati.

Un discrimine potrebbe quindi essere la documentazione bancaria relativa al pagamento, in quanto un'operazione comunitaria risulta più credibile quando il regolamento avviene tramite una banca situata nel Paese dell'acquirente. Si dovrebbe peraltro tenere in considerazione che le frodi potrebbero essere messe in atto, non solo dal cedente (al fine di cedere le merci a dei «mercatini di quartiere»), ma anche da soggetti che operano, almeno per quelle merci, completamente in nero, e che potrebbero mettere in atto un «furto di identità fiscale» al fine di comprare dei beni detassati da IVA ed usufruire di un grosso «sconto» che renderebbe quelle merci molto competitive sul mercato o comunque che porterebbe dei maggiori guadagni (11).

La questione, ad ogni modo, riconduce al fatto che il fornitore non può essere il «controllore» del cliente, come già evidenziato molte volte su *Dialoghi* (12). L'interesse del venditore è infatti quello di vendere ed incassare, per cui poco importa a chi vende, purché incassi.

I controlli che il venditore fa normalmente sono quindi limitati all'affidabilità ed alla solvibilità dell'acquirente, mentre poco gli interessa se il venditore si porta la merce al di fuori del territorio nazionale (nel caso di consegna *ex-works*) o se effettivamente è un soggetto IVA comunitario (nel caso di invio al di fuori del territorio nazionale).

È evidente, peraltro, che la «non preoccupazione» sull'uscita delle merci o sullo *status* di soggetto comunitario diventa invece una «grossa preoccupazione» nel momento in cui si devono dimostrare questi elementi all'Amministrazione finanziaria, al fine di giustificare il regime di non imponibilità.

Ben vengano, quindi, le indicazioni dell'Amministrazione finanziaria in grado di ridare certezza al trattamento fiscale delle cessioni comunitarie; potrebbero essere opportune, ad esempio, ulteriori indicazioni circa la specifica documentazione da esibire per cessioni oltre certi importi.

La valutazione complessiva dell'azienda

Ma come dovrebbe regolarsi l'Amministrazione finanziaria nel caso di irregolarità o mancanze nella documentazione richiesta?

È ovvio che non risulta possibile fornire ricette preordinate, ma anche i verificatori dovrebbero agire in base ad esperienza e buon senso.

Innanzitutto l'esperienza è fondamentale al fine di capire se l'impresa sia in generale «regolare», se «tiri a fregare» o se addirittura sia una «scatola vuota» costituita solo per mettere in atto operazioni truffaldine.

Anche il buon senso risulta (o risulterebbe) fondamentale.

Infatti, se una società oggetto di verifica risulta fondamentalmente regolare, il fatto di «attaccarsi» alla mancanza di taluna documentazione magari in relazione ad operazioni di piccolo importo - si pensi a cessioni *ex-works* con regolamento in contanti per le quali manca quindi totalmente la documentazione bancaria - risulta sicuramente negativo per la correttezza (più volte sbandierata dall'Amministrazione finanziaria) che dovrebbe permeare il rapporto Fisco-contribuente.

Note:

(11) Non è mai capitato di vedere al supermercato qualcuno con un carrello pieno di birre o comunque di una quantità di merci spudoratamente superiore a quella che può essere una normale scorta casalinga? Nel caso delle birre è evidente che per le stesse, anche se comprate dal titolare di un bar o di un pub, non verrà richiesta la fattura al supermercato (come sarebbe previsto dall'art. 22, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972), né verrà emesso il relativo scontrino al momento della loro cessione o somministrazione. La mancata detrazione dell'IVA è compensata abbondantemente dalla possibilità di cedere «a nero» delle merci «non tracciate». È evidente che se quel titolare del bar o del pub potesse comprarle anche senza applicazione di IVA, avrebbe un guadagno ancora maggiore.

(12) In particolare, M. Giorgi e R. Lupi, «Il sistema della detrazione perde ancora terreno a favore della non imponibilità: ma fino a che punto il fornitore può indagare sul cliente?», in *Dialoghi Tributarî* n. 1/2010, pag. 92; M. Damiani e R. Lupi, «La combinazione tra "detrazione" e "non imponibilità" come strategia antifrode IVA», *ivi* n. 2/2010, pag. 193.

Si consideri, inoltre, che la stessa prassi (13) ha evidenziato come la documentazione richiesta non sia esaustiva ed abbia uno scopo puramente esemplificativo.

Ulteriore documentazione da prendere in considerazione dovrebbe poi essere il carteggio tra cedente e cessionario sotto qualunque forma effettuato (lettere, e-mail, supporti magnetici) e relativo all'operazione «sospetta» (14), ferma restando la difficoltà pratica di allegare lo scambio di mail a fronte di ogni operazione effettuata, specie se di modico valore. Anche qui, l'assenza di qualunque documentazione extra-contabile farebbe legittimamente sospettare della veridicità dell'operazione (15) nel caso in cui si tratti di operazioni economicamente rilevanti. Viceversa, a fronte di operazioni di importo unitariamente non rilevante, per dimostrare la fuoriuscita del bene fuori dal territorio dovrebbe essere sufficiente il documento di accompagnamento.

La creazione di strutture «ad hoc»

La possibilità di evadere l'imposta, in base a quanto detto sino ad ora, si basa, per così dire, su un «livello base» di truffa, nella quale viene semplicemente compiuto un «furto di identità fiscale».

Diversa, e più sofisticata, può invece essere una truffa posta in essere creando appositamente delle società estere, che pongono in essere tutti gli adempimenti relativi agli acquisti comunitari, ma che in realtà non ricevono mai la merce, in quanto lo scopo ultimo è la loro cessione «in nero», ponendo in essere un sistema classico di frode IVA basato sul «carosello».

Tale forma di truffa, peraltro, potrebbe svolgersi, non solo in un'ipotesi nella quale il cedente è un soggetto nazionale ed il cessionario un soggetto comunitario, ma anche nell'ipotesi inversa.

In questo caso, quindi, si potrebbe avere un soggetto comunitario (magari greco) che pone in essere delle cessioni comunitarie verso delle imprese italiane (appositamente costituite), ma che poi venderà le merci in «nero» nelle *agorà* della Plaka (16).

È evidente che questa forma di truffa travalica i confini nazionali e rende necessaria una più stretta collaborazione tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri.

Le ultime novità normative

Quanto detto fino ad ora fa capire l'importanza degli ultimi provvedimenti in materia di attribuzione della partita IVA e di quella che è stata ribattezzata come «soggettività passiva comunitaria» (17).

Per lunghi anni, infatti, la richiesta delle partite IVA non è mai stata sottoposta a controlli di alcun genere, salvo poi accorgersi dell'effettuazione delle frodi carosello, di cui si è parlato più volte (18).

Anche alcune norme, introdotte negli anni addietro per contrastare le frodi IVA, si sono dimostrate scarsamente incisive (19) o sono rimaste addirittura lettera morta (20).

Con le ultime norme, sono state invece predisposte alcune procedure, che, innanzitutto, pongono l'azienda neocostituita in una sorta di «limbo fiscale» e poi impongono all'Amministrazione finanziaria di controllare le situazioni «a rischio», con possi-

Note:

(13) Nota 8.

(14) In tal senso anche la risoluzione n. 345/E del 2007, cit.

(15) In tal senso anche le sentenze citate in nota 10.

(16) Famosa zona turistica di Atene.

(17) Per quello che riguarda le norme comunitarie, si veda il regolamento UE n. 904/2010 del 7 ottobre 2010. Per quanto concerne le norme nazionali si veda l'art. 27 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito, con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122), che ha integrato l'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, nonché i provvedimenti dell'Agenzia delle entrate del 29 dicembre 2010, prot. 188376 e 188381. Per la prassi amministrativa si vedano le circolari 21 giugno 2011, n. 28/E, par. 2.5., in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA e del 1° agosto 2011, n. 39/E, *ivi*.

(18) Si vedano, in particolare, A. Malguzzi, R. Lupi, «Il gatto, la volpe e le frodi carosello: quando "due compari mettono in mezzo" un'azienda», *ivi* n. 5/2010, pag. 523; L. Barbone, RL, D. Stevanato, «Frodi carosello "circolari" nelle telecomunicazioni (il caso Fastweb)», *ivi* n. 2/2010 pag. 187; E. Covino, R. Lupi, «Cooperazione di più soggetti nella fornitura e operazioni soggettivamente inesistenti nell'IVA», *ivi* n. 2/2009 pag. 196; E. Covino, M. Giorgi, R. Lupi, P. Centore, «Inversione contabile: panacea contro le frodi carosello o bomba a orologeria?», *ivi* n. 3/2008, pag. 133.

(19) Si pensi all'obbligo di comunicazione telematica delle dichiarazioni d'intento ricevute.

(20) Ad esempio, l'obbligo di presentazione della garanzia per gli acquisti comunitari di determinate categorie di beni da parte di taluni soggetti. Sul punto si veda l'art. 35, comma 15-ter, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, i provvedimenti dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2006 e del 14 gennaio 2008, nonché il D.M. 22 dicembre 2005, relativo all'applicazione dell'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972, ma che si applica (o meglio si applicherebbe) anche per gli obblighi di prestazione della garanzia. Sull'argomento si veda anche la circolare 11 maggio 2007, n. 27/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

bilità di revoca della soggettività passiva per le operazioni comunitarie.

È da rilevare che le nuove norme, anche se dovranno essere «rodiate» adeguatamente, forniscono degli incisivi strumenti di contrasto alle frodi, anche se alcuni aspetti fortemente dubbi dovranno essere ulteriormente chiariti da parte dell'Amministrazione finanziaria (21).

Le prestazioni di servizi

Con le modifiche alle norme in materia di territorialità, l'ambito dei servizi intracomunitari, prima limitato a prestazioni collegate alla compravendita dei beni (22), si è fortemente esteso, considerato che adesso anche le prestazioni verso soggetti IVA comunitari sono regolate dalle norme generali in materia di territorialità (23).

In particolare, nel caso di prestazioni «generiche» rientranti nell'ambito dei rapporti tra soggetti IVA (B2B), e quindi soggette ad imposta nel Paese del committente, la corretta individuazione dello *status* di quest'ultimo riveste un'importanza fondamentale.

Anche in questo caso, il possesso di una valida partita IVA comunitaria diventa fondamentale al fine di individuare il regime territoriale per cui, nel caso di committente soggetto IVA comunitario e di prestazione «generica» (24), la prestazione risulta territorialmente irrilevante, anche se rimangono comunque gli obblighi di fatturazione e di inclusione nella dichiarazione; in relazione a tali operazioni, inoltre, vi sono gli obblighi di presentazione dei (quasi) neonati modelli INTRA dei servizi (25).

Ciò significa che anche per quello che riguarda le prestazioni di servizi comunitari l'Amministrazione finanziaria deve effettuare una «vigilanza» sulle operazioni qualificate come tali, al fine di evitare manovre evasive, attuabili sia mediante i già citati «furti di identità fiscale», sia mediante strutture create *ad hoc*.

È evidente, peraltro, che, mentre per quello che riguarda le cessioni comunitarie, l'intento principale è quello di vendere a «nero» le merci che sono state dichiarate oggetto di cessione comunitaria, diversa è la situazione per quello che riguarda le prestazioni di servizi. In questo caso, infatti, non essendoci beni materiali, le manovre potrebbero essere realizzate per altri scopi, come ad esempio,

la necessità di legalizzare dei flussi di denaro altrimenti non giustificabili. In altre parole, mentre il rischio nel caso di cessioni intracomunitarie di beni è quello che vengano effettuate operazioni soggettivamente inesistenti, al fine di evadere l'IVA detratta dall'italiano, nel caso di prestazioni di servizio intracomunitarie, invece, il rischio è quello che dietro tali attività si nascondano operazioni oggettivamente inesistenti, fatturate per «coprire» altre movimentazioni di denaro non altrimenti giustificabili. Si potrebbe quindi avere una «manovra contraria» rispetto a quello che è l'usuale: non tesa a far apparire dei costi, ma tesa a far apparire dei ricavi.

Note:

(21) Ad esempio in relazione al fatto che nei 30 giorni successivi alla richiesta della partita IVA o all'inclusione nella banca dati VIES non è possibile effettuare cessioni comunitarie non imponibili o acquisti comunitari da soggetti IVA. Forse un punto di vista meno «tranciante» potrebbe essere opportuno, ad esempio prevedendo comunque che le eventuali cessioni non imponibili effettuate nei 30 giorni siano riconosciute valide nel caso in cui non vi sia stato alcun diniego da parte dell'Agenzia delle entrate. Sulle attività di controllo dell'Agenzia delle entrate si veda anche la circolare 18 maggio 2011, n. 21/E, par. 3.3, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(22) Le prestazioni di servizi tra soggetti comunitari erano previste dall'art. 40 del D.L. n. 331/1993 ai commi 4-bis, 5, 6 e 8, quest'ultimo già abrogato prima dell'entrata in vigore del «Pacchetto IVA».

(23) Si deve quindi fare riferimento agli artt. dal 7 al 7-septies del D.P.R. n. 633/1972.

(24) Ai sensi dell'art. 7-ter, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972. Per stabilire correttamente il trattamento di una prestazione di servizi è fondamentale definire correttamente la tipologia di prestazione al fine di individuare se la stessa va assoggettata al regime delle prestazioni «generiche» o rientra in un'deroga prevista negli articoli successivi al 7-ter; fondamentale, in numerosi casi, risulta anche l'individuazione dello *status* del committente. Per individuare correttamente i predetti elementi è di fondamentale importanza il regolamento UE del 15 marzo 2011, n. 282.

(25) Per i modelli INTRA si vedano, tra i numerosi interventi, M. Bartolucci, P. Cocco, «Chiarimenti delle Entrate sugli elenchi INTRASTAT», in *L'IVA* n. 11/2010, pag. 27; P. Maspes, «L'Amministrazione finanziaria chiarisce modelli INTRA ed elenchi "black list"», in *Corr. Trib.* n. 37/2010, pag. 3019; R. Fanelli, «INTRASTAT: i casi risolti dall'Agenzia delle Entrate», in *L'IVA* n. 9/2010, pag. 5.

■ Un punto di partenza per la detassazione dei consumi o per le frodi carosello

Emiliano Covino

Le considerazioni sopra svolte da D'Ardia sono pienamente condivisibili e riportano l'attenzione sul problema delle società fantasma nel settore delle frodi IVA, specie nel momento attuale in cui le aliquote dell'imposta sui consumi si stanno spostando verso i livelli massimi consentiti dalla normativa comunitaria. Gli sbocchi possibili dell'utilizzazione del «falso francese» sono due, accomunati dalla rottura della continuità IVA a monte del consumo finale. Un primo obiettivo è mettere in mano a operatori «al consumo finale», magari nel circuito degli ambulanti o dei mercatini rionali, merce non gravata da IVA, e che quindi sarà venduta in evasione massimizzando il profitto. Un altro, più classico, è quello di realizzare successive «frodi carosello».

Viene subito da pensare che, con l'IVA al 23%, il margine di profitto del *missing trader*, in combutta con il suo «compare» (26), sarà abbastanza alto da alterare facilmente la concorrenza onesta, vendendo sotto costo e lucrando sull'IVA non versata. Si potranno quindi trovare in molti casi prezzi troppo «d'occasione», la quale - come dice il motto - fa il contribuente «ladro» dell'IVA del suo fornitore e quindi responsabile in solido (27); si tratta, in genere, di transazioni commerciali per autovetture (ormai solo usate o «Km Zero», vista l'introduzione dell'F24 auto per i modelli da immatricolare), oppure per gli altri beni su cui tipicamente si concentrano le frodi IVA, come l'informatica ed i cellulari (ove è stato esteso dall'anno scorso il *reverse-charge* interno proprio per contrasto alle frodi IVA) (28). Peraltro, non esiste un settore meno a rischio di altri, almeno in tutti i casi in cui si applica l'aliquota IVA ordinaria; ogni tipologia merceologica può generare frodi IVA, se si trova un accordo tra i reali operatori e i *missing trader*: così abbiamo avuto frodi IVA nel settore dei pellami (il caso Arzignano già trattato da Raffaello Lupi) (29), nella vendita del traffico dati (il caso Fastweb, che peraltro vanta peculiarità specifiche già trattate su *Dialoghi*) (30), ma l'elenco potrebbe essere infinito. L'unico vero limite è rappresentato dall'aliquota IVA troppo bassa per rendere conveniente tutta la procedura fraudolenta, riducendo

quindi i margini di guadagno illeciti: non ci risultano infatti casi di frodi nel settore alimentare con aliquota al 4%, anche se può bastare una aliquota agevolata al 10% per incentivare (su grosse quantità di merce) la creazione di queste società fantasma. L'ultima vera contromossa per limitare il dilagare delle frodi IVA è quella di generalizzare il più possibile il sistema del *reverse-charge*, che comporta differenti problematiche di gestione amministrativa delle transazioni e di acquisto senza IVA anche per finalità personali, ma di certo non mette nelle mani di alcun operatore economico le somme che costui dovrebbe versare all'Erario, evitando in radice il fenomeno della fuga del debitore IVA.

Rimane infine da chiedersi cosa potrà capitare con la possibilità di costituzione di s.r.l. con capitale sociale di 1 euro, prevista con il «decreto liberalizzazioni» (31).

La semplificazione è un ottimo proposito, ma liberalizzare troppo la creazione di soggetti giuridici, che dal giorno dopo possono iniziare a stampare fatture come se fossero carta moneta, appare rischioso. Una buona soluzione di compromesso potrebbe essere di limitare la possibilità di emettere

Emiliano Covino - Dottore di ricerca in Diritto tributario presso l'Università di Roma «Tor Vergata», Avvocato in Roma. Fondazione Studi Tributaristi

Note:

(26) Per citare un articolo apparso in questa rivista: RL, «Quando la controparte "vede quello che gli pare", ma non è "un compare"», in *Dialoghi Tributaristi* n. 4/2011, pagg. 424.

(27) Sulla responsabilità solidale dell'acquirente si rinvia a E. Covino, RL, «Frodi carosello: responsabilità solidale per l'acquirente "incauto" come principio generale?», in *Dialoghi Tributaristi* n. 4/2011, pagg. 421.

(28) Cfr. M. Giorgi, «"Reverse charge" per telefonini: escludere il commercio al dettaglio risolve il problema della "mancanza di soglia"», in *Dialoghi Tributaristi* n. 1/2011, pag. 80.

(29) Cfr. R. Lupi, «Totò, Peppino e le frodi carosello (ovvero due compari e in mezzo un'azienda che "non vuole vedere")», in *Dialoghi Tributaristi* n. 5/2010, pagg. 528.

(30) Cfr. L. Barbone, RL, D. Stevanato, «Frodi carosello "circolari" nelle telecomunicazioni (il caso Fastweb)», in *Dialoghi Tributaristi* n. 2/2010, pagg. 187.

(31) D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27.

fatture al di sopra una certa soglia per questo nuovo tipo di s.r.l. «a capitale zero». Se lo scopo della previsione normativa è creare nuove micro imprese che operino al dettaglio, per costoro non è credibile l'emissione continuativa di fatture di elevato importo. In fondo, se uno vuole fare il fioraio attra-

verso una s.r.l., non è plausibile che emetta fatture superiori ad una certa soglia. Porre questo limite eviterebbe l'apertura sistematica di s.r.l. fantasma e garantirebbe ciononostante la libertà di iniziativa economica. Si tratta comunque di un argomento che si sta appena delineando e su cui torneremo.

■ Non c'è solo la partita IVA per provare la buona fede RL

Dopo aver discusso questo articolo con Ciro D'Ardea mi è davvero capitato, aspettando il mio turno in una sede giurisdizionale, di sentire la causa precedente alla mia, in cui si discuteva di obbligo del fornitore di verificare l'effettiva spedizione dei beni nel Paese intracomunitario dell'ipotetico acquirente. Si tratta, chiaramente, di un obbligo inconcepibile, o meglio concepibile solo reintroducendo di fatto una Dogana, reinventata per l'occasione. Anche se il cedente nazionale scortasse materialmente i beni fino al confine comunitario, chi gli garantirebbe che, passati pochi minuti, il camion non facesse una bella inversione di marcia, ritornando sui suoi passi? La necessità che il fornitore controllasse l'effettiva destinazione dei beni veniva affermata, in quella causa, dove evidentemente erano numerosi gli indizi della frode. Nelle pagine che precedono c'è la risposta a una vecchia domanda. Cioè come facessero prodotti di grandi aziende, che certamente non vendono «in nero», a finire sui banchetti di venditori ambulanti che, altrettanto certamente, vendono «in nero». Le vicende descritte negli articoli precedenti costituiscono proprio i momenti di rottura della catena dell'IVA, indubbiamente alimentati dall'abolizione delle Dogane e dall'IVA intracomunitaria. Che a un certo punto consente di «dare tutta l'IVA in mano» a un soggetto senza alcuna organizzazione, per il quale è facilissimo vendere senza IVA, oppure vendere con IVA e non versarla.

È senza dubbio vero che il fornitore italiano deve solo controllare l'esistenza della partita IVA francese. Ma deve anche presentare, ai successivi eventuali controllori, un quadro coerente con la reale sostanza estera dell'acquirente. Che non può essere un acquirente fantasma di merce per milioni di euro. Al di là della partita IVA francese, ci sono

infatti tanti altri indizi, come quelli dei mezzi di pagamento, che dovrebbero venire dalla Francia, eventualmente attraverso assegni emessi su banche francesi, o di altre evidenze della controparte, inevitabili quando si tratta di forniture importanti. Insomma, non è solo una questione di partita IVA e di verifica di esistenza, che potrebbe anche avvenire all'insaputa dell'ignaro titolare di oltralpe. È un altro caso di disposizioni rigide, stavolta per difetto, davanti alla valorizzazione dei vari elementi che inducono a ritenere esistente, o ad escludere la buona fede. Che non si può predeterminare in astratto, e meccanicisticamente, anche se valutare, distinguere caso per caso, secondo buon senso, può apparire estraneo alla cultura aziendale e legale. Eppure è proprio così che funziona, all'estero. Male non fare, paura non avere, senza tanti formalismi. Senza pretendere regole che ti portino per mano sempre e comunque, senza aspettarsi le soluzioni «dal legislatore» e nel frattempo staccare la spina del cervello. Come si è verificato puntualmente nella nostra cultura giuridica appiattita sui «materiali». Dove mi aspetto di vedere, quando uscirà la sentenza, articoli e riviste secondo cui «a parere della cassazione» il fornitore deve assicurarsi che le merci escano dal territorio nazionale. È un effetto dell'incapacità di contestualizzare le sentenze che, riferite al caso in esame, enunciano in astratto doveri del cedente in concreto irrealizzabili. Ma se la pubblicistica è incapace di contestualizzare i provvedimenti che commenta non è colpa di chi li redige.

Il conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni incappa nella «pigrizia» dei giudici

di Giuseppe Ingraio, RL

In più occasioni Dialoghi ha stigmatizzato la prassi del Fisco di considerare una pratica elusiva il conferimento di una azienda e la successiva cessione delle partecipazioni. Queste contestazioni sono frutto della mancata comprensione della rilevanza degli «atti giuridici solenni» ai fini della individuazione della capacità economica da assoggettare all'imposta di registro. L'invocazione in chiave antielusiva dell'art. 20 della legge di registro, che impone di dare rilievo, non al «nomen iuris» degli atti giuridici, ma alla loro natura intrinseca e agli effetti giuridici che produce, denota un atteggiamento grossolano degli Uffici, di fronte al quale la giurisprudenza di merito «rincarica la dose» con pronunce, come quella qui segnalata, che risolvono la questione a favore del Fisco con un mero «copia e incolla» delle note sentenze di Cassazione sull'abuso del diritto, senza alcuna considerazione circa l'applicabilità di tale principio alla fattispecie dedotta in giudizio.

■ Conferimento di azienda con cessione di quote: è «elusivo» perché l'elusione è illegale

Giuseppe Ingraio

Sebbene il tema del conferimento di azienda e della successiva cessione delle partecipazioni sia stato già chiaramente esaminato in precedenti contributi pubblicati su *Dialoghi* (1), riteniamo opportuno ritornare brevemente sull'argomento per segnalare la sentenza n. 338 del 2011 della Commissione tributaria provinciale di Milano (2) che, pur rappresentando un mero «episodio», merita attenzione se non altro perché consente di denunciare ancora una volta le inaccettabili conseguenze connesse ad un uso improprio dell'abuso del diritto da parte dei giudici tributari.

Senza indugiare sulla compatibilità dell'applicazione di tale principio con la riserva di legge in materia tributaria, è quanto meno auspicabile che solo di fronte ad operazioni complesse, laddove il contribuente benefici di un risparmio d'imposta indebito, i giudici tributari utilizzino l'abuso del diritto per motivare la sentenza.

Invece così non è, in quanto l'abuso del diritto, co-

me è noto, è diventato l'argomento su cui i giudici tributari, con estrema disinvoltura, fanno leva per «tagliar corto» sulla motivazione delle sentenze ove il Fisco contesti al contribuente di non avere dimostrato la sussistenza di ragioni economiche extratributarie connesse alle operazioni poste in essere (senza considerare che prima di tutto il Fisco deve contestare l'aggiramento di norme e la natura indebita del risparmio di imposta) (3).

Giuseppe Ingraio - Professore associato di Diritto tributario presso l'Università di Messina, Dottore commercialista in Messina

Note:

(1) Cfr. G. Sepio, R. Lupi, «Contro la riqualficabilità, come cessione di azienda, del conferimento seguito da cessione delle partecipazioni», in *Dialoghi Tributari* n. 1/2010, pag. 108; F. Gallio, L. Barbone, «Conferimento-cessione d'azienda e logica del tributo di registro», *ivi* n. 6/2010, pag. 669.

(2) Per il testo della sentenza cfr. pag. 188.

(3) Accade altresì che, di fronte a comportamenti qualificabili come evasione fiscale, il giudice invochi impropriamente l'abuso del

(segue)

Ma non finisce qui. Come emerge dalla lettura della sentenza dei giudici tributari milanesi, addirittura anche in relazione ad operazioni lineari, come quella consistente nella creazione di una società di capitale alla quale viene conferito un ramo di azienda e nella successiva cessione delle partecipazioni ottenute, il giudice utilizza l'argomento dell'abuso del diritto, senza preoccuparsi di verificare se siano concretamente individuabili i relativi presupposti applicativi.

L'operazione in questione viene equiparata alla cessione diretta dell'azienda, peraltro trascurando le ragioni extratributarie che inducono il contribuente ad utilizzare gli strumenti giuridici coinvolti. Il conferimento e la successiva cessione delle quote, rispetto alla vendita diretta dell'azienda, comporta infatti importanti semplificazioni amministrative tra cui quella di evitare la voltura dei contratti, la trascrizione dei beni a favore dell'acquirente, ecc. (4).

L'intenzione di non assumersi responsabilità di fronte ad una prassi ormai diffusa presso gli Uffici impositori probabilmente spiega perché i funzionari considerano elusiva tale operazione.

Risulta, invece, arduo comprendere la «posizione» dei giudici, che si rifiutano categoricamente di sottoporre ad un attento vaglio critico la tesi del Fisco, così lasciando insoddisfatto il bisogno di giustizia che ha mosso il contribuente ad impugnare l'atto (5).

I giudici milanesi, in particolare, si sono limitati a riportare testualmente i precedenti giurisprudenziali sull'abuso del diritto, aggiungendo che la parte ricorrente non ha dato la prova della sussistenza di specifiche ragioni economiche tali da giustificare la combinazione di atti posta in essere.

In sostanza, la sentenza non fa altro che richiamare un «principio dotto», senza alcun riferimento circa la sua applicazione al caso di specie.

Se ciò è vero, allora viene spontaneo chiedersi in che modo si può annotare una sentenza che, in ultima analisi, sembra voler dire tanto, ma in concreto non dice nulla.

Per non trovarci in difficoltà, sarebbe opportuno «chiuderla qui», auspicando che il giudice d'appello, se vorrà confermare l'operato dell'Ufficio, quanto meno ci spieghi perché, nella prospettiva dell'imposta di registro, il conferimento in una società costituita *ad hoc*, a cui segue la cessione del-

le quote, sia equiparabile alla cessione diretta dell'azienda, ed inoltre perché il risparmio di imposta sia «indebito».

Ma il pericolo che si ripropongano sentenze come quella qui evidenziata ci induce a svolgere brevissime precisazioni sul tema.

La capacità economica soggetta all'imposta di registro: la ricchezza visibile attraverso gli «atti solenni»

Innanzitutto, va rammentato che l'imposta di registro colpisce la capacità economica visibile tramite la stipula di «atti solenni». La forma giuridica ha quindi un'importanza sostanziale perché la capacità economica non rileva in sé (come per i redditi o i consumi), ma solo se connessa ad una particolare visibilità dell'atto (6).

Gli atti giuridici in questione sono discrezionalmente selezionati e diversamente apprezzati dal legislatore ai fini della quantificazione del tributo. Vi sono infatti differenti aliquote d'imposta a seconda della tipologia di atto e della tipologia di bene o rapporto giuridico cui l'atto si riferisce. Vi sono poi atti che, per varie ragioni, vengono assoggettati ad imposta fissa.

Orbene, con riferimento al caso che ci occupa, va evidenziato che l'atto di cessione di azienda sconta un prelievo proporzionale, mentre il conferimento in società sconta il prelievo in misura fissa, analogamente alla cessione delle quote.

La logica di tale distinzione sta nel fatto che si è inteso agevolare quelle operazioni che determinano una riorganizzazione societaria (fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.).

Con riferimento alle operazioni societarie la tassa-

Note:

(segue nota 3)

diritto; ma il pregiudizio che si arreca alla certezza del sistema tributario è tutto sommato contenuto, posto che si tratta di decisioni corrette ma mal motivate.

(4) Per ulteriori considerazioni sulle differenze tra cessione di azienda e cessione delle partecipazioni cfr. M. Beghin, «L'abuso del diritto nella indefettibile prospettiva del vantaggio fiscale», in *Corr. Trib.* n. 29/2009, pag. 2325.

(5) Forse l'eccessivo carico di lavoro, a cui si aggiunge una scarsa comprensione della *ratio* dei tributi, può giustificare la «produzione» di sentenze come quella qui segnalata.

(6) Cfr. R. Lupi, «Conferimenti-cessione, ricchezza ed elusione nell'imposta di registro: il fantasma di Griziotti», in *Dialoghi Tributar* n. 1/2010, pag. 111.

zione in modo proporzionale non assume, quindi, una valenza sistematica, ma rappresenta un regime settoriale.

Se il contribuente intende far circolare un ramo di azienda può scegliere differenti percorsi che non sono per nulla coincidenti, i quali comportano la redazione di diversi atti giuridici solenni, che scontano una tassazione non omogenea.

Orbene, se il legislatore ha opportunamente ritenuto di differenziare il carico tributario tra l'operazione di cessione diretta dell'azienda ed il conferimento con successiva cessione delle quote, l'Amministrazione finanziaria non può stravolgere le previsioni normative, evocando la prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica, imponendo l'applicazione del regime di tassazione (connesso ad una operazione giuridicamente non realizzata) che produce più gettito per l'Erario.

Anche nel caso di specie, la forma giuridica utilizzata ha una importanza sostanziale e prevale sugli effetti economici.

Secondo l'Ufficio, invece, è possibile riqualificare gli atti giuridici solenni anche in base ai loro effetti economici, in ossequio alla previsione contenuta nell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Tale ricostruzione è palesemente infondata, in quanto è pacifico che la predetta norma ha il precipuo fine di consentire al Fisco di assoggettare ad imposizione gli atti solenni riqualificandoli esclusivamente secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici che essi in concreto producono, a prescindere dal *nomen* assegnato e dalle intenzioni delle parti. L'interpretazione dell'Ufficio deve essere, quindi, condotta esclusivamente sulla base di criteri giuridici, mettendo da parte interpretazioni di matrice economica.

In altri termini, se si vuole evocare il superamento della forma in relazione alla sostanza, bisogna comunque riferirsi alla sostanza giuridica (natura intrinseca ed effetti giuridici), non a quella economica.

Ciò vale anche se il contribuente ottiene un certo risultato economico ponendo in essere una molteplicità di negozi giuridici autonomi ma collegati. La tassazione ai fini dell'imposta di registro deve restare ancorata alla capacità economica visibile tramite gli effetti giuridici scaturenti dai singoli atti solenni.

In definitiva, l'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 è una

norma qualificabile in chiave antievasione e non antielusione, secondo lo schema abbracciato dall'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (7). Ed in conseguenza il Fisco non può invocarla per svolgere contestazioni sulla bontà di un determinato percorso giuridico utilizzato, in quanto il raggiungimento dei medesimi obiettivi poteva avvenire con un differente percorso negoziale.

Nel caso che ci occupa, l'atto di conferimento di azienda e quello di successiva cessione delle quote producono effetti giuridici corrispondenti al loro *nomen*. E l'utilizzo di tale percorso non è equiparabile alla cessione diretta dell'azienda.

La qualificazione unitaria dei predetti contratti, cioè come diretta cessione di azienda, assunta in chiave meramente economica, è quindi del tutto pretestuosa.

Ed allora, il risparmio fiscale che consegue all'operazione posta in essere dal contribuente (rispetto alla cessione diretta dell'azienda) è perfettamente conforme alla *ratio* del tributo di registro, salvo che si voglia grossolanamente sostenere che quest'ultima sia quella di acquisire gettito e quindi il contribuente debba seguire il percorso giuridico che comporta il carico fiscale maggiore, anche se questo non è coincidente con quello che si intende porre in essere.

D'altra parte, ove per assurdo si ritenessero equivalenti le due operazioni, affermare che il risparmio d'imposta connesso al conferimento/cessione delle quote sia di tipo indebito vuol significare che l'unica modalità di trasferimento dell'azienda approvata dal sistema tributario sarebbe quella della cessione diretta dell'azienda. Ma ciò è certamente in contrasto con la previsione di cui all'art. 176, comma 3, del T.U.I.R., che afferma la non elusività del conferimento e della successiva cessione delle partecipazioni.

Non si è ritenuto opportuno specificare la non elusività di tale operazione anche in seno alla legislazione sull'imposta del registro proprio perché si

Nota:

(7) Cfr. M. Beghin, «L'imposta di registro e l'interpretazione degli atti incentrata sulla sostanza economica nell'"abracadabra" dell'abuso del diritto», in *Riv. giur. trib.*, 2010, pag. 156, il quale puntualizza che a fronte di qualificazioni giuridiche corrette l'art. 20 non consente di porre nel nulla un vantaggio fiscale contrario al sistema; per ottenere tale risultato sono necessarie vere e proprie norme di contrasto all'elusione.

sarebbe chiarito sul piano normativo qualcosa di scontato, posto che - si ribadisce - il tributo in parola colpisce la capacità contributiva visibile in atti giuridici solenni, a prescindere dagli effetti economici che si intendono realizzare.

In conclusione, l'equiparazione tra azienda e società o meglio tra la cessione diretta dell'azienda e la cessione delle partecipazioni è il risultato del-

l'equivoco di «guardare» gli aspetti economici dell'operazione; equivoco indotto dalla mancata comprensione che la forma giuridica è ciò che vale ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro. E la forza travolgente che ha di recente assunto il principio dell'abuso del diritto nella materia tributaria ha ostacolato i giudici milanesi a «svelare» l'equivoco.

■ I danni collaterali della cultura dei materiali

RL

Su *Dialoghi* le sentenze si contestualizzano, non si criticano, e quella in esame è una conferma del fallimento della via legalistico-processuale al diritto tributario, nonché di quella cultura giuridica generale che si appiattisce nel cercare una razionalità superiore nella legislazione e nei materiali. Quella stessa cultura da cui vengono i processi verbali di disquisizione (8); è un genere letterario basato su sproloqui solo apparentemente provvisti di un filo conduttore, in cui confusamente si intrecciano parafrasi di materiali legislativi, giurisprudenziali, dottrinali variamente miscelati dal redattore con inconcludenti, ammiccanti e tendenziose affermazioni personali. Ma non è un genere letterario che viene dal nulla, essendo ben radicato in una degenerazione del positivismo giuridico, secondo cui il

giurista ritrova chissà quale razionalità nei «documenti» suddetti, dalla legislazione, alle sentenze, alla stessa dottrina reificata. E quindi smette di riflettere, smette di pensare, stacca il cervello e dice che «qualcuno dice». In questa sentenza si dice che un comportamento è elusivo perché l'elusione è inopponibile al Fisco. Come se si dicesse che qualcuno è un assassino perché l'omicidio è un reato. La cultura dei materiali uccide i materiali, ma non è colpa di chi li redige, quanto di chi alimenta questa cultura.

Nota:

(8) R. Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario*, IPSOA, 2011, pag. 340.

■ La sentenza

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. V, Sent. 11 novembre 2011 (22 settembre 2011), n. 338 - Pres. Pomodoro - Rel. Crisafulli

Premesse in fatto

In data 12 luglio 2007, con atto registrato presso l'Ufficio di Milano 4, la società P.D. s.p.a., in qualità di unico socio fondatore, costituiva la società I.R. 2 s.r.l., conferendo contestualmente un ramo di azienda relativo alla gestione del Centro Commerciale ..., relativo in particolare, alla gestione di due attività commerciali, operanti in due locali siti all'interno del centro stesso, concessi in godimento, mediante contratto di locazione alla società G. s.p.a. e alla C. s.p.a. Il complesso aziendale conferito ricomprendeva anche immobili ed il conferimento avveniva sulla base di una perizia giurata di stima allegata all'atto, per un valore di euro ...

Nell'atto non vi sono distinzioni di corrispettivo o imputazione di valori separati rispetto alle singole componenti mobiliari ed immobiliari. All'atto in questione venivano applicate le sole imposte fisse.

Sempre durante il mese di luglio 2007, precisamente il 31 luglio 2007, con atto registrato presso l'Ufficio di Milano 1, la società P.D. s.p.a., cedeva tutte le sue quote rappresentative dell'intero capitale sociale della società I.R. 2 s.r.l., ad un'altra società la I.R. 1 s.r.l. (odierna ricorrente) per un prezzo di cessione di complessivi euro ...

L'Ufficio ha ritenuto che i negozi sopra descritti siano stati posti in essere, non al fine di addivenire ad una

«riorganizzazione aziendale», ma al fine primario di conseguire un risparmio immediato e diretto nell'imposizione indiretta su una vera e propria cessione di ramo d'azienda, eludendo la tassazione ordinaria.

L'Agenzia delle entrate, in applicazione dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, in base al quale «l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente», emetteva l'avviso di liquidazione, oggi impugnato, per euro ... a titolo di imposte ed interessi.

Svolgimento del processo

Con tempestivo ricorso a questa Commissione tributaria, la parte in epigrafe ha impugnato l'avviso di liquidazione di imposta di registro sulla base dei seguenti motivi.

L'avviso di liquidazione sarebbe carente e contraddittorio dal punto di vista motivazionale; nel merito parte ricorrente eccepisce che non si sarebbe verificato un «abuso di diritto» e la riqualificazione giuridica, operata dall'Ufficio sulla base degli effetti giuridici prodotti dagli atti, non corrisponderebbe alla realtà fattuale.

Si costituisce ritualmente l'Ufficio e contesta le motivazioni del ricorso con gli stessi motivi addotti nella motivazione dell'atto e chiede la conferma del proprio operato.

Quanto alla eccepita violazione della carenza di motivazione, ritiene che l'atto impugnato presenta tutti gli elementi essenziali atti a permettere al contribuente una difesa adeguata, come di fatto è avvenuto. Quanto alle ulteriori eccezioni sollevate da parte ricorrente, ne ribadisce la infondatezza, sia perché l'art. 20 afferma la preminenza della sostanza sulla forma, sia perché l'abuso del diritto commesso dalla parte ricorrente è comprovato dal comportamento posto in essere: a parere dell'Ufficio dall'esame della giurisprudenza, emerge una regola non scritta in forza della quale non è possibile utilizzare strumenti giuridici leciti per una causa diversa o per il raggiungimento di fini diversi da quelli che l'ordinamento riconduce alle predette figure giuridiche e pertanto, per configurarsi un abuso di diritto, non è necessario che l'operazione abbia lo scopo esclusivo del vantaggio fiscale, potendo coesistere anche con altre finalità secondarie.

Quanto al merito della riqualificazione degli atti, l'Ufficio ribadisce la legittimità del proprio operato: l'operazione posta in essere, pur se articolata, costituisce in realtà un'unica operazione che consente ai contribuenti un notevole risparmio di imposta, senza altre ragioni plausibili idonee a giustificare la pluralità di atti.

Conclude chiedendo il rigetto del ricorso con vittoria delle spese di lite.

La Commissione, letti gli atti di causa, esaminati i documenti prodotti, sentite le parti presenti, così decide.

Diritto

L'eccezione di nullità per difetto di motivazione appare

priva di fondamento in quanto l'atto appare munito di tutti gli elementi essenziali tali da far comprendere al contribuente la motivazione dello stesso e permettere una adeguata difesa, come di fatto è avvenuto.

Del pari infondata ritiene il Collegio l'eccezione di nullità dell'avviso di liquidazione per violazione e falsa applicazione della norma dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986. Concorda il Collegio con l'interpretazione che vede nell'art. 20 una norma che, con il riferimento esplicito alla intrinseca natura degli atti, vuole dare alla Amministrazione finanziaria un mezzo per contrastare comportamenti elusivi o ritenuti tali, ferma comunque la possibilità per le parti private di impugnare gli atti in sede contenziosa, facendo valere le proprie argomentazioni.

La giurisprudenza del Supremo Collegio ha più volte ribadito la sussistenza nel nostro ordinamento di un generale principio antielusivo, facendolo derivare (Cass., SS.UU., n. 30055/2008) dagli «stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano. Ed in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., comma 2) 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. 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. 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. n. 8772/2008)».

Dice ancora Cass., Sez. V, Sent. 25 maggio 2009, n. 12042 «In realtà, le S.U. di questa Suprema Corte hanno recentemente confermato (sentenze nn. 30055, 30057/2008) l'indirizzo già emerso nella giurisprudenza della sezione tributaria (seguito poi anche da Cass. nn. 25374/2008, 10257/2008), in merito al riconoscimento dell'esistenza, nell'ordinamento, di un generale principio antielusivo, la cui fonte, in tema di tributi "armonizzati", è reperibile nel diritto e nella giurisprudenza comunitari; per gli altri tributi - quali, ad es., quelli diretti -, ed in generale, lo stesso principio è reperibile nelle norme costituzionali che sanciscono il criterio di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., commi 1 e 2), costituendo il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che

attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere: sicché deve ritenersi non lecito al contribuente trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale. La sopravvenienza nell'ordinamento di specifiche norme antielusive, come il citato art. 37-bis, non è quindi fondativa di per sé - secondo le suddette pronunzie, che il collegio pienamente condivide - del principio generale anti-elusivo, giacché esse rappresentano, anzi, mero sintomo dell'esistenza di una regola generale (Cass. n. 8772/2008); regola che, peraltro, non può ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria, derivante dall'art. 23 Cost., 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 previsti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'obbligazione tributaria. Che, dunque, ad una disposizione dichiaratamente anti-elusiva, come quella dell'art. 37-bis, pur inserita nella normativa specifica regolante l'accertamento delle imposte sui redditi, debba attribuirsi significato sintomatico dell'immanenza di un principio generale, valido in

tutti i settori della materia fiscale, non può essere posto ulteriormente in dubbio. Soprattutto, se ben si riconosce in esso il sostrato del criterio, ancor più generale, consacrato nella legge n. 212/2000, art. 10, comma 1, che vuole improntati a collaborazione e buona fede i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria. A buon diritto, pertanto, la Commissione regionale trae dal citato art. 37-bis, e dalle successive modificazioni del medesimo, introdotte dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, art. 2, comma 1, lett. e), le indicazioni valide analogicamente per l'identificazione dell'eventuale abuso di diritto, qualificabile, secondo condivisa giurisprudenza, come "quell'operazione economica che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento predominante ed assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali" (Cass. n. 1465/2009; analogamente, Cass. nn. 27646/2008, 25374/2008, 12237/2008 e numerose altre)».

Non rileva il Collegio che, nel caso di specie, parte ricorrente abbia dato la prova della sussistenza di specifiche ragioni economiche tali da giustificare la combinazione di atti posta in essere. La complessità della questione giustifica la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Commissione respinge i ricorsi. Spese compensate.

RIVISTE

Trusts e attività fiduciarie

Bimestrale di approfondimento scientifico e professionale

Direzione scientifica: Maurizio Lupoi

Comitato scientifico: S.M. Carbone, U. Carnevali, G. De Nova, A. Fantozzi, A. Fedele, F. Gallo, A. Gambaro, D. Hayton, N. Lipari, F. Marchetti, A. Palazzo, V. Uckmar, G. Visentini

Attraverso il dialogo tra studiosi della materia e professionisti, la rivista assicura un'informazione completa sui temi di maggior attualità, pubblicando i saggi dei massimi esperti sull'istituto del trust e dei negozi fiduciarie, la **documentazione** (giurisprudenza, legislazione e prassi), sia **italiana** che **straniera**, indispensabile per la stesura degli atti istitutivi di trust, e la **bibliografia** degli **scritti italiani** in materia.

Compreso nel prezzo d'abbonamento il Servizio **Dottrina on-line** che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **La consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo

libero, per autore o anno di pubblicazione;

- **Massimario di Giurisprudenza**, le massime delle sentenze emanate dal 1860;

www.ipsoa.it/trust

Periodicità: bimestrale

Abbonamento annuale: € 275,00

Ipsoa. pagg. 112

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
www.ipsoa.it/servizioclienti
E-mail: info.commerciali@wki.it
Tel. 02/82476794 - Fax 02.82476403
- **Agenzia Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- www.ipsoa.it



Consumo collettivo e titolarità degli impianti nelle associazioni sportive, tra concetti strutturali e agevolazioni

di Guido Astori, Andrea Valmarana, Leda Rita Corrado, Raffaello Lupi

Torniamo sul tema delle associazioni e società sportive per esaminare alcune contestazioni «in punto di diritto», secondo cui il pagamento, da parte delle società sportive o associazioni, di canoni di locazione per gli impianti sportivi (in genere beni immobili) potrebbe trasformarle in imprese commerciali in regime ordinario qualora le società locatrici siano possedute dagli associati. Alla base ci sono equivoci riferimenti alle associazioni «democratiche», le cui quote esprimono strutturalmente un consumo collettivo, della disciplina agevolativa delle società sportive dilettantistiche, con riferimento ad una fantomatica «distribuzione indiretta di utili».

■ Sostanza economica e agevolazioni fiscali tra società e associazioni sportive

Guido Astori

Nell'editoriale dello scorso numero di *Dialoghi Tributarî* si rimarcava la natura necessariamente teorica della *Rivista*, cui spetta il compito di inquadrare singole fattispecie in una cornice generale, traendo spunto da questioni pratiche per focalizzare progressivamente la determinazione della ricchezza ai fini tributari.

Applicando questa impostazione sistematica al mondo dello sport, nel cui ambito operano associazioni e società, bisogna tenere distinti due piani, da un lato l'utilizzo dell'associazione per un consumo collettivo e, dall'altro, la possibilità che le società sportive dilettantistiche, dove il fenomeno associativo si stempera, siano soggette ad un regime tributario di favore: sotto il primo profilo, la non corrispettività delle quote associative rappresenta un elemento strutturale della fattispecie, da tenere ben distinto dal secondo profilo delle agevolazioni fiscali concesse dal Legislatore a soggetti ritenuti meritori, come appunto le società sportive dilettantistiche.

La verifica dell'effettivo esercizio di attività sportiva

Per fruire del trattamento tributario di favore pre-

visto per il settore sportivo dilettantistico, su entrate oggettivamente corrispettive, le società (ed eventualmente le associazioni, per entrate diverse dalle quote) devono necessariamente ottenere il riconoscimento da parte del Comitato Olimpico Nazionale Italiano («Coni» nel prosieguo) mediante iscrizione al «Registro delle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche»; tale iscrizione deve inoltre essere mantenuta annualmente in ragione dell'effettivo esercizio dell'attività sportiva, controllato dalle Federazioni Nazionali di appartenenza e, in ultima istanza, dal Coni stesso (1).

Guido Astori - Dottore commercialista e Revisore contabile in Brescia

Nota:

(1) In base all'art. 7, comma 1, del D.L. 28 maggio 2004, n. 136, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 luglio 2004, n. 186, il Coni è «unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche» e i benefici fiscali ivi previsti «si applicano alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche che sono in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal Coni, quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale, ai sensi dell'art. 5 com-
(segue)

L'Agenzia delle entrate non può pertanto porre in dubbio se sia effettivo l'esercizio di attività sportiva quando questo sia stato certificato dal Coni con l'iscrizione dell'apposito registro (2), pena la violazione del principio di collaborazione e buona fede che deve caratterizzare i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria (3). Fanno eccezione, beninteso, gli enti sportivi dilettantistici che abbiano solo simulato l'attività che l'ordinamento ritiene meritevole di un trattamento tributario di favore: si tratta però di fattispecie limite, compiutamente descritte nell'articolo pubblicato su *Dialoghi Tributarî* 1/2012 (4) e smascherabili anche avvalendosi di presunzioni semplici (5).

La presunta commistione

fra società immobiliare e associazione sportiva

L'articolo richiamato non può che condividersi anche per quanto riguarda le conclusioni limpidamente espresse dagli Autori sul concetto di «consumo collettivo» e sull'irrelevanza della titolarità degli impianti sportivi, di cui possono essere possessori, ad altro titolo, anche alcuni dei soci o associati.

A tale ultimo proposito, ritengo che i benefici tributari siano applicabili anche qualora il complesso sportivo utilizzato sia stato concesso in locazione (con applicazione dell'Iva) da una società immobiliare ad un ente che sia iscritto nel registro tenuto dal Coni e svolga una effettiva attività sportiva dilettantistica. In queste ipotesi, infatti, non mi pare che l'Agenzia delle entrate possa formulare contestazioni - come pure è accaduto in alcune verifiche di cui sono venuto a conoscenza - invocando l'istituto della commistione di proprietà (6), senza fornire prova

quale ha previsto che «il riconoscimento provvisorio attribuito ai propri affiliati dalle Federazioni Sportive Nazionali, dalle Discipline Sportive Associate e dagli Enti di promozione Sportiva per effetto della delibera di Consiglio nazionale n. 1288 dell'11 novembre 2004, anche in carenza della prevista iscrizione al registro sia da intendere quale riconoscimento definitivo fino al 31 dicembre 2010». Il Coni ha altresì stabilito che «a partire dall'anno sportivo in scadenza al 31 dicembre 2011 il riconoscimento provvisorio si intende nullo in mancanza dell'iscrizione al Registro entro 90 giorni dalla data di acquisizione del flusso di aggiornamento inviato dalle FSN/DSA/EPS alla Direzione Territorio e Promozione dello Sport - Ufficio Riconoscimento Organismi Sportivi, ovvero entro la data di scadenza dell'anno sportivo in corso se la trasmissione del flusso avviene negli ultimi 90 giorni dell'anno».

(2) Cfr. la proposta di istituzione di un tavolo di lavoro permanente, formulata dall'Agenzia delle entrate al Coni con la comunicazione prot. n. 114517/2011 del 26 luglio 2011.

(3) Art. 10, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente).

(4) L.R. Corrado, R. Lupi, «Associazioni sportive tra ricchezza non registrata ed evasione interpretativa», in *Dialoghi Tributarî* n. 1/2012, pag. 83.

(5) Le presunzioni semplici sono lasciate alla valutazione critica del Giudice. La loro attendibilità logica deve essere pesata per il valore critico che può essere attribuito, nell'insieme, ai fatti su cui si fondano e all'intensità del collegamento con il fatto ignoto, senza farne un uso arbitrario ed apodittico.

(6) «Commistione» (dal latino tardo *commixtio*, vale a dire «mescolanza») significa «In diritto, contaminazione confusa ed irriconoscibile di proprietà diverse», cioè cose di più proprietari, non adattabile arbitrariamente per altri istituti o presupposti giuridici che non attingano al diritto di proprietà (Devoto Oli).

Nel libro terzo del Codice Civile «Della proprietà», si configura correttamente l'istituto della «commistione». Limitatamente a piantagione, costruzione, «opera sopra o sotto il suolo» (art. 934), «opere fatte dal proprietario del suolo con materiale altrui», «opere fatte da un terzo con materiale proprio» (art. 936), «opere fatte da un terzo con materiale altrui» (art. 937) od «occupazione di porzione di fondo attiguo» (art. 938), il Codice Civile regola «l'appartenenza, la separazione, la rivendicazione, la ritenzione, la rimozione, la separazione, l'attribuzione, il risarcimento dei danni» relativamente e limitatamente alla proprietà. L'art. 939 c.c. così regola le diverse ipotesi di «unione» e «commistione»: «1. Per più cose appartenenti a diversi proprietari che siano state unite o mescolate in guisa da formare un sol tutto, ma siano separabili senza notevole deterioramento viene stabilito che ciascuno conservi la proprietà della cosa sua, con diritto ad ottenerne la separazione; diversamente l'inseparabilità senza notevole deterioramento, comporta diversamente che la proprietà diventi comune in proporzione del valore delle cose spettanti a ciascuno. 2. Quando però una delle cose si può riguardare come principale o è di molto superiore per valore, il proprietario della cosa principale acquista la proprietà del tutto. Egli ha l'obbligo di pagare all'altro il valore della cosa che vi è unita o mescolata; ma se l'unione o la mescolanza è avvenuta senza il suo consenso ad opera del proprietario della cosa accessoria, egli non è obbligato a corrispondere che la somma minore tra l'aumento di valore apportato alla cosa principale e il valore della cosa accessoria. È inoltre dovuto il risarcimento dei danni in caso di colpa grave».

Note:

(segue nota 1)

ma 1 del decreto legislativo 23 luglio 1999 n. 242 e successive modificazioni».

Con deliberazione n. 1288 dell'11 novembre 2004, il Coni ha precisato che «alle Federazioni Sportive Nazionali alle Discipline Sportive Associate riconosciute ed agli Enti di Promozione Sportiva riconosciuti è attribuita la delega del riconoscimento provvisorio ai fini sportivi delle associazioni e società sportive dilettantistiche con relativa raccolta, verifica e conservazione della documentazione necessaria e che il riconoscimento definitivo ai fini sportivi delle stesse è collegato all'iscrizione al Registro delle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche».

Con nota del 24 maggio 2011, il Coni ha trasmesso all'Agenzia delle entrate la deliberazione n. 52/29 del 19 maggio 2011, nella

di simulazione contrattuale, di totale ed univoca identità oggettiva e soggettiva e di incontrovertibile violazione della normativa antielusiva di cui all'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (7). Come confermano gli articoli che seguono.

Nota:

(7) Il sostantivo «elusione» significa, nella lingua italiana, «inaspettato o astuto scantonamento» e l'aggettivo «elusivo» significa «sfuggente, evasivo», mentre l'aggettivo «elusorio» significa «volutamente ingannevole».

Nel diritto tributario, l'elusione è contrastata da disposizioni che indicano le condizioni che debbono ricorrere per il disconosci-

mento di vantaggi fiscali indebiti. In base all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, i comportamenti devono essere contemporaneamente: 1) diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario; 2) diretti ad ottenere riduzioni di imposta o rimborsi altrimenti indebiti; 3) privi di valide ragioni economiche (apprezzabilità economico-gestionale dei negozi posti in essere); 4) posti in essere mediante una o più delle operazioni tassativamente indicate.

Non paiono adeguatamente meditate le proposte di introdurre una disciplina sull'«abuso del diritto», se non prima di aver integrato la normativa esistente (art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973), applicando e recependo i principi contenuti nello Statuto del Contribuente. Per la sua densità concettuale, sarebbe inoltre tecnicamente difficile circoscrivere l'ambito di operatività di tale strumento, senza che sia lesa la «certezza del diritto».

■ Irrilevanza della titolarità degli impianti

Andrea Valmarana

Sostanzialmente condivisibile è l'irrilevanza della titolarità degli impianti (8), con una serie di *ca-veat* su cui torneranno gli articoli seguenti, a proposito di riqualificazione del contratto.

La separazione tra associazione e titolarità degli impianti è comune a molte strutture sportive (quali ad esempio palestre, impianti coperti e scoperti di tennis, basket e nuoto, campi di golf, circoli ippici), laddove l'investimento immobiliare è consistente e la proprietà fa capo a soggetti (anche solo parzialmente) diversi dagli utilizzatori interessati unicamente alla pratica sportiva.

La costruzione di un impianto sportivo, comprensivo dell'area e dei servizi collaterali necessari, richiede capitali consistenti: per questo motivo, molto frequentemente l'acquisto del terreno, la progettazione e l'edificazione delle strutture sono demandati ad una società immobiliare appositamente costituita, cui è altresì affidato il compito di raccogliere i capitali, anche attingendo al credito bancario. *A latere* della società immobiliare, può essere costituita una società o una associazione sportiva dilettantistica per la gestione dell'impianto sportivo: tra i suoi compiti rientrano l'avvio e la promozione dell'attività sportiva, nonché la gestione ordinaria della struttura ed il sostenimento delle spese inerenti e conseguenti.

Il canone di locazione

La società immobiliare concede talora in locazione all'associazione sportiva l'intera struttura, applicando un canone non commisurato all'investimento

realizzato, ma tale da garantire la migliore conservazione e valorizzazione del patrimonio immobiliare.

In alcuni casi, la società immobiliare cerca di trarre un profitto non attraverso questa operazione, ma nell'attività immobiliare «collaterale», ottenendo permessi a costruire attorno alla struttura sportiva, valorizzando l'area circostante ad essa o concedendo in locazione altri spazi da destinare all'esercizio di attività commerciali (si pensi ai centri benessere, ai bar, alle tabaccherie, ai negozi di abbigliamento sportivo e alle farmacie che sorgono *a latere* o nello stesso palazzetto dello sport): i proventi della società immobiliare derivano quindi prevalentemente dalla cessione di unità immobiliari e/o dalla loro locazione ad uso commerciale. Comunque, si tratta di proventi con una propria regolamentazione tributaria, distinta da quella dell'associazione.

Queste eventualità incidono esclusivamente su trattamento tributario da applicare alle società immobiliari, cui spetterà di predisporre i propri bilanci e calcolare le imposte dovute secondo il regime ordinario degli enti commerciali, senza che sia condizionata la posizione delle associazioni sportive che gestiscono gli impianti (9).

Andrea Valmarana - Dottore commercialista e Revisore contabile in Vicenza

Nota:

(8) L.R. Corrado, R. Lupi, «Associazioni sportive tra ricchezza non registrata ed evasione interpretativa», *loc. cit.*, pag. 83.

(9) Cass., Sez. trib., 10 gennaio 2002, n. 215, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 12/2002, pag. 1132, con commento di M. Mancusi e Banca Dati *BIG Suite*, IPSOA.

La compagine sociale

Tendenzialmente solo nei primi anni la società immobiliare e l'associazione sportiva possono avere gli stessi componenti (soci o associati): nella quasi totalità dei casi, infatti, l'evoluzione della compagine sociale della società immobiliare è più statica rispetto a quella della associazione sportiva, perché quest'ultima, per la natura dell'attività esercitata, attraverso la promozione della propria attività sportivo-culturale ricreativa, attrae nuovi associati, disciplinandone l'ingresso e l'eventuale recesso con prospettive e finalità diverse da quelle che caratterizzano il soggetto societario.

Le due compagini non sono coincidenti neppure nei casi in cui è richiesto, per associarsi al circolo sportivo, il possesso di una quota della società immobiliare. È normale, infatti, che qualche socio dell'immobiliare abbandoni la pratica sportiva, ceda la propria quota a terzi o la trasferisca a propri eredi e familiari. Allo stesso modo è normale che l'associazione sportiva perda nel corso degli anni alcuni associati e che, ciononostante, questi rimangano proprietari della quota nella società immobiliare, così come è verosimile che l'associazione sportiva acquisisca nuovi associati che, se non richiesto come presupposto necessario, non intendano acquisire quote della immobiliare.

Ad ogni buon conto, anche se le due realtà dovessero apparire coincidenti per una percentuale significativa nel loro assetto partecipativo, la richiesta dell'acquisto di quote della società immobiliare da parte dei nuovi associati della associazione sportiva, oltre a non essere vietata dalla legge (10), non rappresenta *ex se* un meccanismo idoneo ad aggirare la disciplina tributaria di riferimento, realizzando una indebita distribuzione di utili; al contrario, questa struttura esprime il massimo dell'associazionismo partecipativo, oltre ad essere spesso resa necessaria da esigenze di carattere patrimoniale e finanziario: con l'ingresso di nuovi soci la società immobiliare può infatti ridurre la propria esposizione con il sistema bancario, sostituendo parte del debito con capitale di rischio, oppure realizzare interventi di manutenzione straordinaria o di ampliamento che di norma non vengono posti a carico della società sportiva di gestione.

Il divieto di distribuzione degli utili per le società sportive dilettantistiche

Dal 1° gennaio 2003, l'introduzione delle società

di capitali nel mondo sportivo dilettantistico, con le relative agevolazioni di cui parlava Astori, sta creando alcuni problemi. La prima questione riguarda il divieto di distribuzione di utili (11), in forma sia diretta che indiretta, vale a dire attraverso operazioni solo apparentemente lecite, in realtà poste in essere allo scopo di eludere tale divieto.

La stessa Agenzia delle entrate ha ritenuto opportuno intervenire sul tema, precisando quali siano i criteri da attuare per verificare la violazione del divieto di indiretta distribuzione di utili (12): 1) i compensi percepiti dal socio per la carica di amministratore costituiscono distribuzione indiretta dei proventi se superano il limite previsto per la carica di presidente del collegio sindacale delle società per azioni (13); 2) i compensi (14) percepiti dal socio in qualità di istruttore e allenatore nell'ambito dell'attività sportiva dilettantistica configurano distribuzione indiretta dei proventi se superiori del 20% rispetto ai salari o stipendi previsti per le medesime qualifiche dai contratti collettivi di lavoro, compresi gli importi dei suddetti compensi che non concorrono a formare il reddito (15); 3) la distribuzione indiretta degli utili si realizza quando il canone di locazione percepito dai soci fondatori della società sportiva dilettantistica sia superiore a quello di mercato.

Secondo l'Agenzia delle entrate è altresì necessario verificare se, in concreto, attraverso il cumulo di più incarichi o attività, i limiti quantitativi relativi a ciascun incarico o attività vengano, di fatto, superati, consentendo indirettamente una distribuzione di utili ai soci. Ed è proprio l'effetto «cumulo» in capo ai medesimi soci amministratori delle tre tipologie di compensi che, secondo l'Amministrazione finanziaria, potrebbe far presumere la violazione del divieto. Qui è importante, come faceva Astori, distinguere tra esenzione, prevista per le società dilettantistiche, e regime strutturale delle associazioni. Queste ultime, rappresentando una forma di consumo colletti-

Note:

(10) Cfr. art. 16 c.c., nonché Corte di giustizia UE, Sez. V, 21 marzo 2002, causa C-174/00, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2002, pag. 997, con commento di L. Barone e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(11) Art. 90, comma 18, lett. d), della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

(12) Risoluzione 25 gennaio 2007 n. 9/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(13) Previsto prima dal D.P.R. 10 ottobre 1994, n. 645, ora dal decreto 2 settembre 2010, n. 169.

(14) *Ex art.* 67, comma 1, lett. m), del T.U.I.R.

(15) *Ex art.* 69, comma 2, del T.U.I.R.

vo, non scontano alcun divieto di distribuzione indiretta degli utili, salva la possibilità, ovviamente, di riqualificazione macroscopica dell'intero rapporto associativo, come dirà Leda Rita Corrado più avanti.

L'interposizione fittizia della società immobiliare

Recentemente l'Amministrazione finanziaria ha invece avviato una serie di verifiche fondate sulla contestazione dell'interposizione fittizia della società immobiliare, qualora l'associazione sportiva annoveri tra i propri associati molti soci dell'immobiliare e non rispetti le clausole statutarie imposte dalla normativa fiscale e dalle disposizioni del Coni: lo schermo della società immobiliare sarebbe introdotto per aggirare sia il divieto di distribuzione di utili, perché, attraverso la corresponsione del canone di locazione, l'ente sportivo contribuirebbe ad accrescere il patrimonio della società immobiliare, accumulando risorse a beneficio dei soci/associati, sia l'obbligo di devolvere il patrimonio ad altre associazioni con finalità analoghe in caso di scioglimento dell'ente.

L'Agenzia delle entrate non ritiene che siano sufficienti le seguenti argomentazioni difensive: 1) la società immobiliare è stata ed è veicolo di interessi diversi da quelli dall'associazione sportiva dilettantistica conduttrice dell'impianto sportivo; 2) la società immobiliare sottopone al regime ordinario di tassazione il proprio reddito, così come sono ordinariamente tassati i compensi di collaboratori, consulenti, dipendenti ed amministratori; 3) nell'ipotesi in cui vi fosse una legittima distribuzione di utili «netti» ai soci, questi verrebbero tassati in capo a ciascun percipiente; 4) la società immobiliare non ha distribuito dividendi, ovvero, se lo ha fatto, si è trattato di un evento eccezionale, non ripetitivo; 5) la società immobiliare non ha erogato compensi al Presidente, ai propri consiglieri o ai revisori per importo unitario annuale superiore a quanto stabilito per la carica di presidente del collegio sindacale delle società per azioni (16); 6) la società immobiliare non ha erogato ai soci compensi per l'attività svolta in qualità di istruttore e allenatore nell'ambito dell'attività sportiva dilettantistica, per un importo superiore del 20% rispetto ai salari o stipendi previsti per le medesime qualifiche dai contratti collettivi di lavoro, compresi gli importi dei suddetti compensi che non concorrono a formare il reddito (17); 7) le quote della società

immobiliare hanno comunque «scarso mercato» e quindi hanno uno scarso «rinnovamento dei soci» alla pari della maggior parte delle società di capitali non quotate nei mercati regolamentati.

L'Agenzia lascia così spazi ridottissimi alla difesa delle associazioni, tali da impedire la dimostrazione che, in concreto, salvo casi evidenti, la società immobiliare non costituisce un filtro per eludere i divieti imposti alle associazioni sportive dilettantistiche; la contestazione della pratica elusiva sarebbe fondata esclusivamente sulla mancata conformità delle norme statutarie che disciplinano il passaggio di quote e l'eventuale scioglimento rispetto alle indicazioni fornite dalla normativa fiscale applicata al settore del *no profit*.

La gravità della situazione emerge netta alla luce dei seguenti profili: 1) possono essere considerate commerciali tutte le attività svolte dall'associazione, sia quelle prestate a favore dei soci che quelle poste in essere nei confronti di altri associati, anche quando essi siano tesserati alla Federazione di riferimento, con conseguente tassazione IRES (con aliquota del 27,5%) e IRAP (con aliquota del 3,90%) delle quote associative e tutti gli altri introiti; 2) viene applicata l'IVA su tutti i ricavi dell'associazione (con aliquota del 21%), ivi comprese le quote associative annuali; 3) può non essere riconosciuta né la deducibilità dei costi di gestione sostenuti dall'associazione, né la detraibilità dell'IVA applicata sulle fatture d'acquisto. In caso di rettifica, a ciò si aggiungono l'irrogazione di sanzioni amministrative, nonché i costi e i rischi connessi alla scelta di impugnare l'atto impositivo. Ad esempio, ipotizzando che un'associazione registri un volume di entrate di 810 mila euro (18), le sole maggiori imposte accertate potrebbero raggiungere un importo 9 volte superiore al maggior carico fiscale che deriverebbe dall'applicazione del regime

Note:

(16) L'art. 10, comma 6, del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 dispone che si debbono considerare in ogni caso distribuzioni indirette di utili o di avanzi di gestione: (c) «la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645, e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni».

(17) Lett. e) del comma 6 dell'art. in nota 16.

(18) Delle quali 3/4 per quote associative annuali e 1/4 per quote temporanee e perciò commerciali.

ordinario di tassazione qualora l'associazione considerasse commerciale tutta l'attività esercitata, compresa la raccolta delle quote annuali associative che di norma sono esenti IVA e non commerciali per tutte le associazioni *no profit* e non solo per quelle sportive: il maggior onere derivante dalla contestazione dell'interposizione fittizia della società immobiliare sarebbe manifestamente esorbitante rispetto al carico fiscale che sarebbe stato gravante sull'associazione qualora questa avesse optato per il regime commerciale «pieno», rinunciando volontariamente alle agevolazioni fiscali previste per il settore sportivo dilettantistico e per quello *no profit*.

Rettifiche di tal fatta in capo alle associazioni sportive arrecherebbero un danno probabilmente irreparabile agli enti e, di riflesso, alle società immobiliari proprietarie dei complessi sportivi, che vedrebbero diventare insolventi i propri conduttori, aprendo inevitabilmente una crisi delle associazioni sportive dilettantistiche colpite e riflettendosi, in ultima battuta, in una riduzione del numero dei praticanti.

Considerazioni conclusive

Nella maggior parte dei casi prospettati, l'intervento della società immobiliare deriva dall'iniziativa di una serie di soggetti investitori che hanno disponibilità economiche e capacità di credito ed un intento indipendente e diverso da quello di un semplice praticante lo sport, al quale viene invece richiesto un impegno economico notevolmente inferiore e soprattutto viene anche tenuto estraneo da un rischio d'impresa commerciale: chi si avvicina a livello amatoriale ad una disciplina sportiva non ha infatti alcuna intenzione o possibilità di assumere il rischio patrimoniale e personale tipico dei soggetti che investono il proprio patrimonio in una società immobiliare.

D'altra parte, eventuali richieste di acquisto di quote della società immobiliare rivolte ai nuovi associati all'associazione sportiva conduttrice sono spesso dettate dall'esigenza di ridurre l'esposizione con il sistema bancario, sostituendo parte del debito con capitale sociale.

Non risponde alla *ratio* della disciplina obbligare dei praticanti di uno sport dilettantistico ad investire un capitale per la propria ed altrui attività sportiva con la prospettiva, una volta che esso sia stato versato nell'associazione, di non potere né trasferirlo a terzi né ottenerne il rimborso all'atto del recesso o alla liquidazione dell'ente: al contrario, è necessario tenere conto del fatto che un associato potrebbe recedere dall'associazione anche dopo pochi anni.

È quindi del tutto ragionevole ritenere che la società immobiliare sia un soggetto legittimo ed autonomo rispetto all'associazione sportiva dilettantistica, cui è demandato l'esercizio di una attività commerciale soggetta a tassazione ordinaria. Le contestazioni dell'Amministrazione finanziaria non possono ritenersi fondate qualora sia possibile dimostrare che, senza lo schermo societario, sarebbe stato pressoché impossibile raccogliere i capitali necessari alla costruzione del complesso sportivo da parte degli associati.

Alla luce di ciò, si auspica un intervento dell'Agenzia delle entrate, attraverso una apposita circolare esplicativa che possa legittimare, salvo casi di palese evasione, le fattispecie delineate ed evitare contestazioni a realtà nelle quali, verificate le condizioni sopraesposte, si evinca con chiarezza la legittimità sostanziale della presenza di una società immobiliare proprietaria del complesso sportivo e la mancanza di un intento elusivo.

■ Quando manca la democraticità, la corrispettività si può celare nelle quote associative

Leda Rita Corrado

Come ricordato negli interventi di Astori e Valmarana, nel precedente numero di *Dialoghi Tributarî* (19) avevamo trattato a tutto campo gli elementi di criticità connessi al Terzo Settore e, in particolare, alle associazioni sportive dilettantistiche, tentando di individuare quali siano i punti di maggiore pericolosità fiscale cui posso prestarsi queste strutture.

In quella sede avevamo anche sfiorato il tema della

Leda Rita Corrado - Dottoranda di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca, Giornalista pubblicista

Nota:

(19) L.R. Corrado, R. Lupi, «Associazioni sportive tra ricchezza non registrata ed evasione interpretativa», cit., loc. cit., pag. 83, cui si rinvia anche per i riferimenti bibliografici e normativi.

proprietà dell'impianto sportivo. Può accadere che l'associazione utilizzi un impianto di terzi già esistente, dietro pagamento di un canone di locazione. A volte si tratta di costruzioni rientranti nell'ambito di complessi scolastici pubblici o privati oppure strutture del Comune o di enti privati, già destinate ad usi analoghi. Può anche capitare che all'avvio dell'attività sportiva non preesista una struttura con caratteristiche idonee a ospitarne l'esercizio: è del tutto normale che gli associati - tutti o soltanto quelli più facoltosi - si facciano carico della realizzazione dell'impianto sportivo, ponendo in essere un investimento immobiliare, e che l'associazione usufruisca della struttura, anche in questo caso dietro pagamento di un canone di locazione.

Sul piano sistematico, alla forma giuridica dell'associazione si collega la sostanza economica del consumo finale, posto in essere non da un singolo, ma da una pluralità di persone per soddisfare un interesse in comune (20). È possibile che l'appagamento del bisogno condiviso dai componenti della collettività richieda una organizzazione di capitali e lavoro talora anche complessa, senza che ciò di per sé renda impresa l'ente, così come mi pare del tutto fisiologico che siano remunerati i fattori utilizzati da questa collettività: secondo tale logica deve essere valutato non soltanto il canone corrisposto in relazione all'utilizzo degli impianti, ma anche il compenso versato ad associati che altresì rivestano il ruolo di amministratori dell'ente o prestino la propria attività come istruttori.

Nulla quaestio se l'ente è strutturato nel rispetto del principio di democraticità, quando cioè l'effettività del rapporto associativo è garantita mediante l'esercizio del diritto di voto e la libera eleggibilità degli organi amministrativi (21): a condizione che esistano le descritte condizioni operative, gli associati sono liberi di riconoscere all'associato-investigatore (o amministratore o istruttore) una remunerazione superiore ai valori di mercato, anche perché permangono loro la possibilità di individuare un altro impianto in cui svolgere la pratica sportiva (ovvero di designare un diverso soggetto per ricoprire la carica di amministratore o prestare l'attività di istruttore).

A questo proposito, di frequente l'Amministrazione finanziaria contesta la violazione del divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili o avanzi di gestione. L'oggetto economico del diritto tributario riemerge anche sotto questo profilo: per sostenere

questa tesi, l'Ufficio procedente non può limitarsi a rilevare il disallineamento della remunerazione del fattore produttivo rispetto ai valori di mercato, ma deve dimostrare che, nel caso di specie, un altro tipo di rapporto si cela dietro un corrispettivo anormale, pilotato dalle parti al solo fine di trasferire utili secondo modalità tali da snaturare la sinallagmaticità del contratto. Questa sproporzione tra le prestazioni, con riqualificazione del rapporto, è questione di fatto, concettualmente successiva rispetto ad una contestazione sul «valore normale»: ai fini della riqualificazione del rapporto, non è sufficiente il superamento del valore di mercato, ma occorre dimostrare che il contratto diventa il veicolo per mascherare una diversa prestazione, vale a dire la remunerazione degli organizzatori dell'ente - i fantomatici imprenditori occulti - attraverso una vera e propria manipolazione dei corrispettivi.

Note:

(20) L. R. Corrado, L'associazione come consumo collettivo e l'irilevanza della proprietà degli impianti, in L.R. Corrado, R. Lupi, «Associazioni sportive tra ricchezza non registrata ed evasione interpretativa», cit., loc. cit., pag. 85.

(21) Per gli enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, «si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali» (art. 2, comma 4, secondo periodo, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

L'art. 4, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 condiziona l'applicabilità di questo trattamento al fatto che le associazioni interessate siano organizzate secondo democraticità, conformando il proprio statuto alle seguenti regole: a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione; b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità; c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo; d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario; e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo, sovranità dell'assemblea degli associati; f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte.

■ Consumo collettivo e correlazione tra quota associativa e costi

Raffaello Lupi

Negli articoli che precedono si intrecciano due filoni, quello dell'esenzione per le società sportive, che sostanzialmente percepiscono corrispettivi, fiscalmente irrilevanti con una serie di condizioni «tipo Onlus», e quello strutturale delle quote associative.

Le contestazioni alle associazioni, per la proprietà degli impianti sportivi in capo ai soci, tramite le società immobiliari, costituiscono uno dei tanti paradossi dell'inferno della ricchezza palese, dovuta alla commistione (autentica questa volta, come dice Astori, ma in un altro senso, perché realizzata da parte dell'Agenzia delle entrate!) tra aspetti strutturali e aspetti agevolativi. Palese equivoco, per le associazioni, oltretutto con democraticità di rappresentanza e quant'altro, cui i PVC citati dagli autori che precedono hanno riferito invece le condizioni richieste dalla legge per una agevolazione, diretta a veri e propri corrispettivi, spettanti alle società sportive, dove mancano rapporti associativi. Per le associazioni, occorre dimostrare che il canone di affitto pagato alle società proprietarie degli immobili non è un canone di affitto, ma è il profitto di una impresa commerciale, esercitata dai proprietari degli immobili per il tramite di una «finta associazione». Un esercizio di fantascienza tributaria, insomma, che non può essere legittimato da banali osservazioni sul valore normale del canone di locazione, che dovrebbe essere invece riqualficato come «quota di profitto», dopo aver smontato la democraticità dell'associazione; quest'ultima può essere confermata - anziché smentita - dalla pressoché uniforme diffusione tra i soci delle quote della società immobiliare. Il rischio di un imprenditore occulto, piuttosto, c'è quando l'organizzatore-promotore dell'associazione è anche il titolare degli immobili, tramite società; se la proprietà della società immobiliare è tendenzialmente frammentata tra decine, o centinaia di soci, che hanno investito ciascuno poche migliaia di euro in quote della società immobiliare, non si vede proprio dove possa essere l'imprenditore occulto. Forse più attenzione ci vuole per le società sportive, dove i vincoli all'erogazione indiretta del profitto di impresa, come rilevava Valmarana, appaio-

no per molti versi deroghe a una rilevanza IVA su cui la Comunità europea potrebbe anche fare delle osservazioni.

Un riferimento finale, suggeritomi da un dirigente dell'Agenzia delle entrate, riguarda le quote associative delle associazioni «non democratiche», che per molti versi somigliano alle società sportive. Senza la democraticità viene infatti da chiedersi come possano gli associati - estranei all'amministrazione dell'ente - verificare che la quota associativa non sia stata determinata nascondendovi elementi di corrispettività a favore di taluno dei promotori o gestori dell'associazione (investitori, amministratori o lavoratori che siano).

Da un primo punto di vista si dovrebbe garantire agli associati, chiamati a sostenere l'onere economico della gestione dell'ente attraverso il pagamento della quota associativa, una informazione adeguata attraverso la consultazione del rendiconto economico e finanziario, sulla cui base sono fissate le quote associative. Non ritengo però che si debba andare così lontano, nel richiedere una possibilità di controllo ai soci «frequentatori», perché l'importante è che in concreto, dai bilanci dell'associazione, non ci siano sproporzioni tra le quote associative richieste e la struttura dei costi. Non è quindi necessaria la possibilità per il socio frequentatore di esercitare un controllo contabile sull'ente per escludere che la quota associativa mascheri un corrispettivo. È sufficiente invece che questi criteri di determinazione della quota siano messi a disposizione delle istituzioni di controllo fiscale, in modo da confermare la natura di «consumo collettivo» dell'associazione, con le quote influenzate da una ripartizione dei costi comuni. Indipendentemente dal diritto di ingerenza di «soci frequentatori» interessati solo ad effettuare pratiche sportive, e non certo ad intromettersi in beghe di circolo simili alle liti di condominio. Dopotutto al tennis si va per rilassarsi!

Reclamo e mediazione: a piccoli passi verso la deprocessualizzazione

di Gabriele Sepio, Fiorella Bianchi, Simone Covino, RL

Con il reclamo e la mediazione le parti avranno l'obbligo, per le liti di valore inferiore a ventimila euro, di presentare il reclamo di fronte ad una struttura dell'Amministrazione finanziaria, autonoma e diversa rispetto a quella che ha prodotto l'atto accertativo. Pur in mancanza di un vero e proprio organo terzo, si può registrare un primo timido tentativo di recuperare la matrice amministrativistico-economica del diritto tributario. La strada da fare è ancora tanta, su un terreno scivoloso e pieno di equivoci, per superare la paralisi legalistico processuale, e gli ostacoli contingenti, come il coordinamento tra il nuovo istituto e l'accertamento con adesione. La proposta di mediazione, infatti, sembra presentarsi come una facoltà sia per il contribuente che per il Fisco con la possibilità, dunque, che sulla ricerca di una mediazione prevalgano i tatticismi delle parti, le quali, molto probabilmente, preferiranno non «scoprire le carte» prima di arrivare di fronte al giudice, per timore di «fare ammissioni» che potrebbero essere usate contro di loro ove l'accordo non fosse raggiunto.

■ Alla ricerca del contraddittorio perduto

Gabriele Sepio

Il reclamo tributario e la mancanza di un mediatore «terzo»

L'introduzione del reclamo e della mediazione nel sistema tributario ha suscitato fin dall'inizio una serie di perplessità sulle quali si sono già soffermati efficacemente Stevanato e Lupi nel precedente numero di *Dialoghi Tributari* (1). In effetti, il nuovo istituto manca ancora di un preciso raccordo con le altre misure di adesione, creando evidenti effetti duplicativi che potrebbero svilire le opportunità in qualche modo ricavabili dal nuovo art. 17-bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Senza contare che richiamare, almeno formalmente, la «mediazione», in assenza di un «mediatore» terzo, crea qualche fraintendimento rispetto a una norma che ha comunque il merito di valorizzare il ruolo dell'Amministrazione finanziaria come prima autorità ad intervenire nel rapporto giuridico d'imposta, ridimensionando l'ipertrofico ricorso alla giustizia tributaria.

In Italia ci sono circa 187 mila controversie tributarie l'anno di cui circa il 70% di valore inferiore ai ventimila euro contro le 20 mila della Francia: alla base di questo dato vi è prima di tutto un equi-

voco di fondo, una commistione di ruoli tra organi amministrativi e giudiziari dove questi ultimi hanno finito con l'occupare gli spazi lasciati vuoti dai primi.

Confrontando la situazione italiana con quella di altri Paesi come la Francia, la Germania o la Spagna, ci rendiamo conto insomma che nel nostro Paese il continuo ricorso alla giustizia tributaria è il frutto di una forzosa omologazione del sistema processuale tributario a quello civilistico, spesso trascurando così che la prima autorità ad intervenire nel rapporto giuridico d'imposta non è il giudice, ma appunto l'Amministrazione finanziaria (2). La matrice amministrativistica del diritto tributario, più volte richiamata nelle pagine di *Dialoghi*, evidentemente non è stata mai valorizzata al punto

Gabriele Sepio - Dottore di ricerca in diritto tributario presso l'Università di Roma «Tor Vergata» - Avvocato in Roma, Studio ACTA

Note:

(1) A. Guidara, D. Stevanato, RL, «Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta», in *Dialoghi Tributari* n. 1/2012, pag. 92.

(2) Sul punto per maggiori approfondimenti cfr. R. Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario*, IPSOA, 2011, pagg. 349 ss.

da introdurre istituti realmente efficienti, ove l'Amministrazione finanziaria potesse svolgere il proprio ruolo di istituzione di riferimento, controllabile dal giudice su istanza del contribuente. L'obiettivo allora dovrebbe essere quello di superare l'impostazione privatistico processualistica del giudizio tributario, valorizzandone il carattere impugnatorio. Il giudice, in altre parole, non dovrebbe essere chiamato a determinare l'imposta, ma a controllare l'altra autorità presente nel sistema tributario ovvero l'Amministrazione finanziaria: solo in questo modo il Fisco potrà recuperare il proprio compito di valutazione della capacità economica (specie nei casi che sfuggono al circuito della tassazione attraverso le aziende), lasciando la giustizia tributaria sullo sfondo rispetto alla conciliazione in sede amministrativa (3).

Per realizzare questo, tuttavia, vi è bisogno di strumenti di conciliazione che possano superare le attuali inefficienze dovute anche alla ricordata commistione di ruoli in seno alla stessa Amministrazione. In sostanza non è difficile immaginare come un accertamento con adesione assegnato allo stesso funzionario che ha emesso l'atto accertativo, quantunque non abbia redatto anche il processo verbale, si possa tradurre in una sorta di «autocontrollo». In un contesto del genere, potrebbe prevalere una certa fisiologica ritrosia a ritrattare ciò che è stato scritto negli atti, non solo per l'evidente esigenza di non contraddire se stessi, ma anche, specie quando la decisione viene rimpallata tra Uffici diversi, per una naturale tendenza alla deresponsabilizzazione da parte dell'Amministrazione. In tutto questo, infatti, il giudice diventa spesso il destinatario finale della decisione, la meta preferita verso la quale far confluire tutto quello che si vorrebbe far decidere a qualcun altro.

Sotto questo profilo, allora, se è certamente vero che il termine «mediazione» mal si adatta all'istituto in esame, dove sfuma la terzietà del mediatore, è altrettanto vero che il diverso istituto della «mediazione tributaria» prende atto della necessità di superare le sopra descritte criticità, affidando il reclamo ad «apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili» (4). Si tratterà ovviamente di verificare in che misura la richiamata autonomia delle «strutture» possa assicurare una maggiore efficienza nell'utilizzo degli strumenti deflativi del conten-

zioso tributario, rivalutando il ruolo svolto in questa fase dall'Amministrazione.

I possibili effetti «duplicativi» del reclamo e la sostanziale sovrapposizione con l'accertamento con adesione

La duplicazione di istituti cui faceva richiamo Stevanato nel precedente numero di *Dialoghi* è una inevitabile conseguenza della mancanza di un raccordo tra il reclamo/mediazione e gli altri istituti deflativi, in particolare l'accertamento con adesione. È possibile immaginare che i contribuenti, anche al solo fine di diluire i tempi, tenderanno ad incardinare il procedimento di accertamento con adesione beneficiando della sospensione dei termini, per poi notificare il reclamo obbligatorio. Il tenore letterale dell'art. 17-bis non si occupa di questa eventualità e specifica soltanto che «decorsi 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso». Da qui si dovrebbe dedurre che l'Amministrazione finanziaria ha a disposizione 90 giorni di tempo per vagliare le proposte del contribuente senza escludere, dunque, che quest'ultimo possa presentare istanza di accertamento con adesione ottenendo una sospensione ulteriore del termine di impugnazione. Si potrebbe immaginare, di fronte al descritto effetto duplicativo, che, viste le caratteristiche dei due istituti, i contribuenti saranno quindi portati a presentare dapprima l'istanza di accertamento con adesione e successivamente il reclamo. Questo non solo per gli effetti «premiali» legati alla riduzione delle sanzioni, che nel caso di accertamento con adesione sarà più vantaggiosa (5), ma anche perché - una volta disattese le istan-

Note:

(3) In Francia, ad esempio, almeno il 90% delle liti viene risolto in via amministrativa, come fatto notare da Vincenzo Busa, Direttore centrale contenzioso dell'Agenzia delle Entrate. Cfr. A. Criscione, «Il fisco medierà le liti a rischio», in *Il Sole - 24 Ore* dell'8 febbraio 2012.

(4) Art. 17-bis, comma 5, del D.Lgs. n. 546/1992.

(5) In caso di accertamento con adesione si applicherà una riduzione delle sanzioni ad un terzo, mentre il reclamo segue le disposizioni previste in tema di conciliazione giudiziale con la comminazione di una sanzione pari al 40% irrogabile in base al tributo conciliato. In questo caso la riduzione non potrà comunque essere inferiore al 40% dei minimi previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

ze del contribuente da parte dei redattori dell'atto accertativo - sarà quantomeno lecito ritenere, pur con le riserve cui abbiamo fatto cenno, che un organo amministrativo autonomo rispetto a chi ha curato l'istruttoria possa giungere a conclusioni parzialmente diverse.

La convivenza tra i due istituti con finalità deflative potrebbe presentare poi qualche difficoltà di coordinamento. Si pensi ad un contribuente che presenta reclamo dopo avere proposto una istanza di accertamento con adesione. Qualora il termine di sospensione di 90 giorni previsto da quest'ultimo istituto non sia ancora decorso al momento della notifica del reclamo, ci si chiede se sia corretto attendere il novantesimo giorno per applicare il successivo termine speculare, sempre di 90 giorni, entro il quale l'Ufficio è tenuto, ai sensi dell'art. 17-bis, comma 9, del D.Lgs. n. 546/1992 a notificare l'accoglimento del reclamo o a concludere la mediazione. Tenuto conto del tenore del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 non sembrerebbero esservi ostacoli a che il contribuente possa beneficiare dell'intero decorso del termine, come accade del resto nelle ipotesi di esito negativo del procedimento di accertamento con adesione (6). Tuttavia, verrebbe da chiederci se la presentazione del reclamo non possa, al contrario, essere associata alla incontrovertibile volontà del contribuente di attivare un diverso istituto deflativo di fronte ad un organo ulteriore, formalmente autonomo rispetto a quello che ha emesso l'avviso di accertamento, con effetti, dunque, interruttivi sulla decorrenza del termine di sospensione concesso per l'accertamento con adesione. In altre parole, una volta presentato il reclamo, l'organo deputato a decidere sulla questione controversa dovrebbe essere la struttura preposta indicata all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 con la conseguenza che apparirebbe più logico ottimizzare i tempi del procedimento amministrativo e assegnare da quel momento i 90 giorni all'Ufficio per rispondere al reclamo.

Se questo è lo scenario che si presenterà con il nuovo istituto, è da chiedersi se davvero sia il caso di mantenere la descritta duplicazione tra accertamento con adesione e reclamo/mediazione, dal momento che, pur con le dovute distinzioni, il contribuente si ritroverà a ripetere le medesime eccezioni, con qualche differenza legata, evidente-

mente, solo ad esigenze di strategia difensiva. Va detto, infatti, che nell'accertamento con adesione il contribuente non è obbligato ad inserire tutte le eccezioni sollevabili di fronte al giudice, potendo selezionare preventivamente se e quali tra queste portare all'attenzione del Fisco, ponendo in essere, ad esempio, tattiche attendiste (7) al fine di non anticipare eventuali strategie processuali.

Il reclamo, invece, in caso di esito negativo della procedura, produce gli effetti del ricorso, quindi è evidente che i contenuti dovranno in qualche modo richiamare tutte le eccezioni proponibili di fronte al giudice, anche al fine di non incappare nelle preclusioni processuali. Il nuovo istituto, dunque, trascinerà con sé inutili duplicazioni, rallentando anche i tempi procedurali, mediante il cumulo dei termini di sospensione assegnati dal legislatore in caso di accertamento con adesione e reclamo. Tutto questo, peraltro, in controtendenza rispetto alla esigenza di speditezza che ha accompagnato l'introduzione del nuovo avviso di accertamento dotato di efficacia immediatamente esecutiva.

Ci si chiede allora se per le liti di valore inferiore ai ventimila euro non varrebbe la pena scegliere di applicare un solo strumento deflativo. Sotto questo profilo, se inquadrato nei meccanismi applicativi, il reclamo potrebbe presentare alcuni tratti di maggiore interesse rispetto all'accertamento con adesione. Supponendo, infatti, di poter applicare solo il primo istituto, in caso di esito negativo del contraddittorio verrebbe meno il pretestuoso uti-

Note:

(6) Che non incide, come ormai acclarato anche dalla giurisprudenza di legittimità, sul decorso dell'intero termine di 90 giorni.

(7) Si tratta, per la verità, di tattiche difensive di scarso effetto sotto il profilo della strategia difensiva, a meno che l'adesione non riguardi un momento precedente rispetto alla formazione dell'atto accertativo (ad esempio accertamento con adesione a seguito di notifica di un PVC). Una volta emesso l'avviso di accertamento infatti la posizione del Fisco si cristallizza anche sotto il profilo processuale, dal momento che per la parte erariale è l'atto a delimitare la materia del contendere. Per questo motivo anche nell'accertamento con adesione, come del resto nel reclamo, andrebbero proposte tutte le contestazioni sia di merito che relative alla legittimità del procedimento amministrativo (ad esempio durata della verifica presso il contribuente, mancanza delle autorizzazioni, ecc.). È innegabile allora che, almeno sotto questo aspetto, il contribuente si ritroverà, qualora abbia avviato l'istanza di accertamento con adesione, a dover ripetere le proprie contestazioni sia totali che parziali avverso l'avviso di accertamento.

lizzo a fini dilatori dell'accertamento con adesione; infatti, ai sensi del comma 9 dell'art. 17-bis, se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo, i termini di impugnazione e costituzione in giudizio decorrono dal ricevimento del diniego. Inoltre il reclamo può contenere anche la richiesta di annullamento in autotutela dell'intera pretesa erariale che non trova oggi spazio in caso di accertamento con adesione. Il comma 8 dell'art. 17 - bis, infatti, afferma espressamente che il reclamo può essere «volto all'annullamento totale o parziale dell'atto». Questi aspetti, tuttavia, andrebbero coordinati con l'esigenza di assicurare anche in caso di reclamo l'effettività del contraddittorio, il quale, mentre sembra essere «procedimentalizzato» in caso di accertamento con adesione, appare piuttosto evanescente con la presentazione del reclamo, dove al confronto diretto tra le parti si potrebbe sostituire un eventuale scambio di proposte di mediazione sulla cui praticabilità vale la pena svolgere qualche riflessione.

La proposta di mediazione e la fisiologica riluttanza delle parti a «scoprire le carte» prima del processo

Insieme al reclamo il legislatore ha previsto anche la facoltà per il contribuente di presentare una motivata proposta di mediazione «completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa» (8). Questo significa che la parte privata potrà proporre una propria valutazione della pretesa fiscale, quantificando diversamente i termini della controversia, anche attraverso la proposta di diverse soluzioni metodologiche. In sostanza con la rideterminazione dell'ammontare, richiesto dall'art. 17-bis, il contribuente, qualora decida di avanzare una proposta di mediazione, sarà tenuto a specificare in che misura è disposto a scontare il pagamento di una maggiore somma.

La proposta di mediazione assume nella economia del nuovo istituto una valenza fondamentale, in assenza della quale si finisce con lo svilire il ruolo del reclamo assimilandolo, nei termini sopra descritti, ad un inutile duplicato di qualcosa che già esiste sotto forma di accertamento con adesione. A tutto questo si aggiunga che, come rilevava Stevanato (9), la mediazione e lo scambio di proposte in forma scritta tra le parti dovrebbe sostituire il contraddittorio o comunque associarsi a questo. È evi-

dente che, mancando le proposte di mediazione, mancherà anche un luogo di incontro tra Fisco e contribuente, il che ci impone qualche riflessione sull'effettivo interesse che nella pratica le parti potranno manifestare verso la presentazione della proposta in questione. Quest'ultima potrebbe portare il contribuente ad esporsi eccessivamente dichiarandosi, ad esempio, disposto, sia pure in parte, ad accettare, non solo il pagamento di quanto richiesto, ma, entro certi limiti, anche il metodo accertativo scelto dall'Amministrazione. Vi potrebbe essere il serio rischio, dunque, che una dichiarazione in tal senso possa in qualche modo condizionare la decisione del giudice tributario, generando una comprensibile ritrosia da parte dei contribuenti ad avvalersi della mediazione. Tale eventualità è stata puntualmente considerata, ad esempio, con specifico riferimento alla mediazione obbligatoria dei giudizi civili. Stando all'art. 10 del D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28, infatti, le dichiarazioni rese dalle parti nel corso del procedimento non possono essere utilizzate nel giudizio promosso a seguito dell'insuccesso del tentativo di conciliazione. Siffatta precisazione, volta evidentemente a incentivare la formulazione di proposte conciliative, non trova, tuttavia, necessariamente spazio nel diverso istituto della «mediazione tributaria» (10).

Si può immaginare, allora, che i contribuenti, dopo avere prodotto il reclamo obbligatorio, tenderanno ad aspettare, semmai, l'eventuale successiva proposta di mediazione da parte dell'Amministrazione finanziaria. L'art. 17-bis è costruito, infatti, sulla base di una sequenza procedimentale che, a livello teorico, dovrebbe portare almeno una delle parti a formulare per iscritto una proposta di me-

Note:

(8) Art. 17-bis, comma 7, del D.Lgs. n. 546/1992.

(9) D. Stevanato, «Reclamo e "mediazione fiscale": lettera a un bambino mai nato», in *Dialoghi Tributari* n. 1/2012, pag. 98.

(10) La mediazione tributaria presenta aspetti decisamente divergenti rispetto a quella obbligatoria presente nel rito civile e prevista all'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 28/2010. Quest'ultimo attiene a materie specificatamente individuate e non trova solo un limite di carattere quantitativo come nel caso dell'art. 17-bis. Inoltre nel rito civile esiste un organo terzo, cosa che nei limiti descritti in premessa sfuma decisamente nel caso del rito tributario. In senso favorevole alla applicabilità dell'art. 10 del D.Lgs. n. 28/2010 M. Cantillo, «Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011 n. 98 convertito)-il nuovo reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17 bis D.lgs 546 del 1992», in *il fisco* n. 31/2011, pag. 4997

di mediazione, rafforzando così la valenza conciliativa dell'istituto. Di fronte alla proposta del Fisco il contribuente potrà vagliare una eventuale riduzione, offrendo, se del caso, anche la propria disponibilità alla conciliazione senza doversi preoccupare dei successivi risvolti processuali.

L'art. 17-*bis* stabilisce espressamente che in caso di mancato accoglimento del reclamo l'Agenzia delle entrate «formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa». Dalla lettura della norma sembrerebbe evincersi, dunque, un vero e proprio obbligo in capo alla parte erariale di presentare una proposta di mediazione che interverrebbe quasi in veste sussidiaria per colmare l'eventuale inerzia del contribuente ed assicurare in ogni caso l'effettività del contraddittorio tra le parti.

Le osservazioni svolte in precedenza per la parte privata, tuttavia, potrebbero essere estese anche all'Ufficio, quando si tratta di verificare concretamente la presenza di un reale interesse in capo all'Amministrazione a presentare per iscritto la propria volontà di accogliere, almeno in parte, le eccezioni del contribuente. Sotto questo profilo il richiamo ai «profili di eventuale incertezza», come presupposto per la presentazione d'ufficio della proposta, si potrebbe prestare ad interpretazioni piuttosto ampie. Si può ritenere, almeno ad una prima lettura della norma, che laddove l'Amministrazione reputi di non trovarsi di fronte a situazioni di incertezza e ritenga di mantenere il punto sulle proprie posizioni, non sussista alcun obbligo di presentare la proposta di mediazione. Se questo è lo scenario che, nella pratica, potremmo trovarci di fronte, i dubbi manifestati sulla utilità di duplicare istituti già esistenti si manifesta con maggiore evidenza. Se l'obbligo di mediare diventa una facoltà, è credibile ritenere che le parti continueranno a privilegiare le proprie strategie difensive, scegliendo in via cautelativa di «scoprire le carte» il meno possibile.

Si può immaginare che il contribuente sceglierà di presentare la proposta di mediazione qualora sia consapevole fin dall'inizio della debolezza delle proprie tesi difensive con scarse possibilità di successo di fronte al giudice tributario. In tal caso potrebbe «esporsi» con la proposta di mediazione va-

lutando un duplice aspetto. Da un lato, la riduzione delle sanzioni nella stessa misura prevista in caso di conciliazione giudiziale, ovvero per un ammontare pari al 40% delle sanzioni irrogabili in rapporto al *quantum* risultante dalla conciliazione (11). Dall'altro, con specifico riferimento alla fase processuale, nel risparmio delle spese di lite e del procedimento di mediazione. Il legislatore tributario ha introdotto, infatti, una disposizione che sanziona la soccombenza di fronte al giudice, non solo con il pagamento delle spese di giudizio, ma anche con l'obbligo di rimborsare alla controparte «una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento» (12). Con l'avvertenza, peraltro, che, laddove una parte abbia presentato proposta di mediazione non accolta in fase di conciliazione e successivamente avallata dal giudice, le spese processuali potranno essere compensate anche in caso di soccombenza. L'intento è evidentemente quello di sollecitare il ricorso alla mediazione sanzionando, con l'accollo delle spese di lite, la controparte che abbia, senza giusti motivi, rifiutato la proposta di mediazione.

Riflettendo poi sul rapporto tra reclamo e mediazione va da sé che in alcune circostanze quest'ultima possa ritenersi assorbita nel primo. Si pensi a tutti quei casi in cui, specie negli accertamenti di carattere analitico, il contribuente presenti una richiesta di annullamento parziale dell'atto. Nell'ipotesi in cui la pretesa erariale fosse rappresentata dalla somma di diverse rettifiche, la richiesta di annullamento di una di queste, di per sé, potrebbe già esaurire i contenuti di una possibile proposta di mediazione (13). Quest'ultima, al contrario, potrebbe molto verosimilmente presentare una propria autonoma utilità di fronte all'utilizzo da parte

Note:

(11) Art. 48, comma 6, del D.Lgs. n. 546/1992.

(12) Art. 17-*bis*, comma 10, del D.Lgs. n. 546/1992.

(13) Si pensi agli accertamenti, di carattere analitico-induttivo, basati sulle movimentazioni finanziarie del contribuente. In tal caso l'Ufficio non ricostruisce *ex novo* l'intera capacità economica, ma somma semplicemente le singole voci in entrata ed in uscita dal conto corrente. Laddove il contribuente chiedesse nel reclamo di stralciare alcune movimentazioni giustificandole, ad esempio, con alcune donazioni eseguite dai propri congiunti, potranno ritenersi integrati tutti gli estremi per raggiungere l'accordo tra le parti senza alcun bisogno di avanzare una autonoma proposta di mediazione.

del Fisco di accertamenti di carattere presuntivo, basati su stime e finalizzati a rideterminare l'intera capacità economica. Si pensi ai controlli fondati sulle percentuali di ricarico praticate da un ristoratore e basati sul numero di tovaglioli utilizzati per il servizio oppure sulla quantità di pasta acquistata. In questo caso, la proposta di mediazione potrebbe assumere un ruolo importante, atteso che potrebbe non essere sufficiente, tenendo conto del contenuto del reclamo, proporre il semplice stralcio di alcune voci di rettifica. In tali circostanze emergerà, al

contrario, l'esigenza di avviare un contraddittorio, anche in forma scritta, per suggerire, ad esempio, un diverso utilizzo della metodologia accertativa applicata dall'Ufficio, rimodulando in base a questa il risultato complessivo emergente dalla verifica. Il citato ristoratore potrebbe, ad esempio, dimostrare concretamente l'applicazione, su ogni coperto servito ai clienti, di un ricarico nettamente inferiore rispetto a quello proposto dai verificatori con la necessità di ricostruire e rimodulare nella proposta di mediazione l'intero metodo accertativo.

■ Possibile irragionevolezza (e connessi dubbi di legittimità costituzionale) del reclamo e suoi problemi applicativi con riguardo alla possibilità di impugnazione delle cartelle esattoriali

Fiorella Bianchi

La normativa esaminata da Sepio nell'intervento precedente, oltre ad evidenziare l'inutile duplicazione rispetto ad uno strumento deflattivo del contenzioso già esistente nel nostro ordinamento, si presta forse anche a censure di legittimità costituzionale per violazione del diritto di difesa. La mancata presentazione del reclamo, infatti, viene sanzionata con l'inammissibilità del ricorso, che determina la perdita definitiva del potere di agire in giudizio innanzi la Commissione tributaria competente. È intuitivo che tale inammissibilità comporta delle conseguenze più gravi rispetto all'improcedibilità di cui si era parlato per il reclamo in materia tributaria, almeno sino all'approvazione dell'art. 17-*bis*.

L'improcedibilità infatti, una volta rilevata dal giudice, comporta una sorta di rimessione in termini, con effetto sanante del ricorso una volta espletato il presupposto di procedibilità previsto dalla legge - ossia la presentazione del reclamo. Il legislatore, con intento vagamente persecutorio nei confronti del contribuente, ha invece scelto la sanzione dell'inammissibilità, sebbene nel nostro ordinamento giudiziario esistano altri esempi di mediazione/conciliazione sanzionati con l'improcedibilità. Pensiamo al rito del lavoro e al tentativo obbligatorio di conciliazione innanzi alla Direzione Provinciale del Lavoro che deve precedere la proposizione del ricorso, ovvero alla conciliazione recentemente introdotta in materia civile.

Ora, è lodevole l'intento di far precedere la fase giurisdizionale da una conciliazione in via amministrativa, ma pare eccessivo compromettere il diritto di difesa del contribuente in caso di mancata proposizione del reclamo. Il successivo ricorso sarà come detto inammissibile, senza eccezioni e senza successive remissioni in termini: il che è tanto più sorprendente in quanto il reclamo non è in fondo che una sorta di duplicazione dell'accertamento con adesione, di cui probabilmente non si sentiva la necessità.

Lo scenario che si intravede - oltre a prestarsi a probabili censure di illegittimità costituzionale - pone qualche problema applicativo per i professionisti, a causa del mancato coordinamento con il sistema processuale nel suo complesso.

L'Agenzia delle entrate, infatti, con la circolare 19 marzo 2012, n. 9/E (14) ha confermato che rientrano nell'ambito applicativo del reclamo anche i ruoli da questa formati. Va da sé che se il contribuente deve sollevare sia vizi di rito che di merito riguardanti la cartella debba citare in giudizio sia l'Agenzia delle entrate che Equitalia; ma la necessità del reclamo in questo caso non viene meno. Pensiamo al caso in cui il contribuente debba far

Fiorella Bianchi - Dottore di ricerca presso l'Università di Roma «Tor Vergata» e Avvocato in Roma

Nota:

(14) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

valere l'errata liquidazione automatica della dichiarazione o crediti di imposta sconosciuti oltre alla violazione dell'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. In questo caso, stando anche alle indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate nella predetta circolare, è necessario esperire il reclamo per i vizi di merito imputabili all'Ufficio, procedere alla sua notifica e, in caso di esito negativo, occorrerà rivolgersi alla Commissione tributaria provinciale competente per incardinarvi il giudizio. In tal caso, i termini per la costituzione in giudizio decorrono trascorsi novanta giorni dalla notifica del reclamo.

Per i vizi della cartella è lecito sollevare qualche dubbio al riguardo: l'agente per la riscossione potrebbe eccepire l'inammissibilità del ricorso per tardività della costituzione in giudizio, avvenuta, cioè, oltre i 30 giorni dalla notifica del ricorso/reclamo! Per non incorrere in questo pericolo, il professionista diligente dovrebbe allora duplicare la propria attività e attendere, da un lato, l'esito del

reclamo e, dall'altro, costituirsi in giudizio nel termine di 30 giorni per non incorrere nella declaratoria di inammissibilità.

In tal caso si promuoverebbe un giudizio privo del suo presupposto qualora il reclamo/mediazione fosse accolto e il malcapitato contribuente dovrebbe comunque sostenere la spesa del contributo unificato senza poterne chiedere il rimborso in sede processuale. Il che sarebbe assurdo oltre che illogico dal punto di vista dell'economia processuale; si finirebbe per aumentare il contenzioso laddove l'intento del legislatore con l'introduzione del reclamo/mediazione è quello di decongestionare le Commissioni tributarie.

Come si intravede già da queste considerazioni a caldo, gli effetti di questo nuovo istituto mettono insomma a dura prova il professionista, chiamato a barcamenarsi tra una normativa di scarso impatto sul processo e il rischio di dover mettere alla prova la propria responsabilità professionale in caso di declaratoria di inammissibilità del ricorso.

■ Le stime meccanizzate come anticamera delle valutazioni concrete?

Simone Covino

L'intervento che precede evidenza con precisione uno dei motivi su cui spesso torniamo su questa *Rivista*, ovvero la necessità che l'Amministrazione finanziaria recuperi il proprio compito istituzionale di valutare la ricchezza, quantomeno dove non arriva la tassazione attraverso le aziende. Questo non soltanto per sgravare le congestionatissime Commissioni tributarie, ma anche in una prospettiva di promuovere la richiesta delle imposte, che come sovente ripetiamo «si pagano a richiesta».

Anche reclamo e mediazione, come fasi procedurali successive all'emissione di un atto impositivo, possono infatti servire allo scopo; specialmente quando si tratta di affinare richieste generate sulla base di elenchi informatici o valori «catturati»: si pensi agli accertamenti immobiliari basati sui valori OMI, ovvero ad accertamenti sintetici. Del resto, data l'indubbia pressione anche mediatica sull'Agenzia delle entrate e considerata l'altrettanto indubbia carenza di risorse, dove le aziende non arrivano l'Amministrazione finanziaria spesso si disimpegna, notificando in larga scala

accertamenti pseudo-automatizzati (nel senso già ricordato per cui si parte dalla valutazione di elementi palesi effettuata una volta per tutte dalle norme o dalla prassi). È una sorta di «pesca a strascico», in cui chi ha una situazione di forte evasione è paradossalmente quasi lieto di pagare, pur di evitare indagini più approfondite, mentre chi si ritiene ingiustamente inciso dalla richiesta - o comunque ritiene di avere validi argomenti di difesa - chiede un riesame dell'atto prima di andare dal giudice.

Nelle ipotesi descritte l'Ufficio è insomma in grado di «sfornare» un atto impositivo senza dover effettuare un'istruttoria sul posto, limitandosi semplicemente a rielaborare circostanze palesi, sulla base di stime effettuate una volta per tutte dal legislatore. Nulla di male se, in sede di mediazione, la situazione standardizzata elaborata dal sistema

Simone Covino - Dottore di ricerca in Diritto tributario presso l'Università di Roma «Tor Vergata» e Avvocato in Roma. Fondazione Studi Tributarie

viene modificata per recepire le osservazioni del contribuente, in modo da arrivare - per quanto in seconda battuta - ad una fotografia più veritiera della situazione del contribuente verificato. Nel contraddittorio che ne segue il Fisco dovrebbe quindi teoricamente integrare le valutazioni effettuate automaticamente dal sistema con quelle relative al caso concreto, da effettuarsi a cura del funzionario responsabile della mediazione (o dell'adesione, o al limite dell'autotutela).

Naturalmente, nulla vieta una *reformatio in peius*: il passaggio da una valutazione pseudo-automatizzata ad una valutazione concreta nel contraddittorio col contribuente può ben dare luogo ad un aggravio della pretesa per quest'ultimo. Ecco perché, come dicevamo, chi ha qualche scheletro nell'armadio preferisce di gran lunga fare acquiescenza piuttosto che condividere con l'Amministrazione finanziaria certi aspetti della propria attività economica; anche perché spesso questi accertamenti,

proprio perché «seriali», contengono pretese prudentemente livellate verso il basso (15). In questo quadro, il giudice resta sullo sfondo, ed è coinvolto solo laddove il contribuente ritenga illegittimo l'operato dell'Amministrazione finanziaria e l'atto impositivo che ne deriva.

Questi, al di là degli indubbi problemi tecnici di sovrapposizione tra istituti simili, sono forse tra i profili che hanno indotto il legislatore ad introdurre reclamo e mediazione anche nel processo tributario. Sarà il tempo a dirci se questi istituti saranno l'occasione per vincere la «naturale ritrosia» a valutare cui allude Sepio, oppure se sarà un'altra occasione persa e detti istituti diventeranno semplicemente una «stazione» in più prima dell'inevitabile contenzioso.

Nota:

(15) Non dimentichiamo poi che mediazione e reclamo sono previsti solo per atti di valore modesto (fino a 20.000 euro).

■ Il contenzioso amministrativo come valvola di sfogo del «diritto amministrativo dei tributi»

RL

Le vicende di questi giorni stanno sugellando il fallimento della concezione legalistico-processuale della tassazione. Con la legislazione che gira a vuoto, ostaggio delle eccessive aspettative in lei riposte dalla pubblica opinione, e il processo avvitato ormai in paralisi inconcludenti. Chiosando legislazione e sentenze, senza riflettere, non abbiamo avuto finora «diritto tributario», ma legislazione fiscale e altri «materiali commentati». Commentati da una infinita litania di «qualcuno ha detto che», brevemente inframezzata dai collegamenti necessari per passare a qualche altro «materiale» che dice qualche altra cosa. Dove la critica ai «materiali» invoca nuovi materiali per mettere ordine nei precedenti.

Alla lunga a forza «di dire che qualcuno dice» si diventa incapaci di pensare, cioè di organizzare le riflessioni sull'organizzazione sociale dal punto di vista giuridico, relativo nel nostro caso all'applicazione dei tributi. Ne discende una progressiva disgregazione, in cui si crede che le cose avvengano perché c'è una logica «aliena» che bisogna scoprire, senza capire che la situazione è lo specchio del di-

sorientamento stesso della società su questo suo particolare settore organizzativo, quello della determinazione della ricchezza ai fini tributari. In questi ultimi due concetti ci sono i baricentri necessari alla sistematizzazione di cui l'opinione pubblica, e le istituzioni, hanno bisogno. Cioè la matrice giuridica amministrativistica e l'oggetto economico.

Ormai, è bene chiamare lo studio della tassazione col proprio nome, cioè «diritto amministrativo dei tributi», in cui si inserisce perfettamente la «mediazione fiscale». Che non è un «sostituto del giudice», ma un contenzioso amministrativo. Più diretto alla determinazione della ricchezza, che alla tutela giurisdizionale del contribuente contro patologie amministrative, davanti a un organo totalmente indipendente (16). La mediazione è estranea

Nota:

(16) Il giudice, già oggi, corregge in realtà le disfunzioni dell'intervento amministrativo, in un processo che è oggettivamente amministrativo, cioè di controllo giurisdizionale del malfunzionamento di una autorità amministrativa preposta alla determinazione della ricchezza.

alla visione processualistica, secondo cui Fisco e contribuente sono «due parti che litigano col giudice che decide a chi dare ragione». Il che apre la strada per una serie di fasi procedurali dirette appunto, come diceva Covino, alla determinazione della ricchezza per fasi graduali. Ignorata da una accademia appiattita sulla «legislazione fiscale», cioè su una malintesa «avalutatività del diritto», con bruschi passaggi dalla fase amministrativa a quella giurisdizionale.

La mediazione è una prima emersione di un buon-senso, finora mortificato dal legalismo, dal formalismo, dalla fantomatica «vincolatezza», dalla indisponibilità del credito tributario, graditissima a chi ne disponeva nell'ombra a pagamento, intermediando o ricevendo mazzette. Per valutare con trasparenza, e determinare la ricchezza dove le aziende non arrivano, invece, bisogna interagire, e in questo senso sono fondamentali i richiami al con-

traddittorio di cui parlava Sepio. È del tutto naturale, dove le aziende non arrivano, come diceva Covino, un primo passaggio, fatto di molte richieste, magari non particolarmente precise. Ad esse molti destinatari possono aderire, mettendosi al riparo, per l'annualità cui si riferisce il controllo, da altre richieste «valutative», salve magari sopravvenute conoscenze di nuovi indizi di specifici redditi evasi. Per chi dissente si aprirebbero supplementi di indagine, per tenere conto in modo più accurato degli indizi disponibili, e che potrebbero anche chiudersi - in prospettiva - con una *reformatio in peius* della proposta iniziale, se dall'analisi più attendibile emergono indizi di ricchezza maggiore. Le istituzioni, l'opinione pubblica e la politica se ne rendono conto, ma sono disperatamente prive di un supporto teorico che coordini e riorganizzi le loro intuizioni. La risposta è in due parole: matrice amministrativa e oggetto economico della tassazione.

RIVISTE

Enti non Profit

Fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

Coordinamento: Gian Mario Colombo

Comitato di Redazione: L. Castaldi, P. Clementi, S. Di Diego, G. Farneti, M. Grumo, G. Martinelli, L. Maruzzi, M. Poletto, L. Puddu, M. Saccaro, R. Scavi, M. Setti, C. Travaglini

Da oltre 10 anni è l'unica Rivista nel panorama editoriale giuridico per professionisti, associazioni e fondazioni, ONLUS e ogni tipologia di ente senza scopo di lucro che **affronta le problematiche** da un punto di vista **fiscale, contabile, gestionale, previdenziale e civilistico**.

Garantisce un'informazione tempestiva ed esauriente su temi di attualità, coniugando **approfondimento e operatività** attraverso l'analisi degli adempimenti, dei casi, delle scritture contabili e della modulistica tipica del settore.

Fornisce strumenti indispensabili per il **monitoraggio** comunitario, nazionale e regionale di **agevolazioni e finanziamenti** legati al settore.

L'abbonamento alla Rivista comprende:
- **2 monografie tascabili, Impresa Sociale, Trasformazione eterogenea**

- **Servizio Dottrina On-line**, che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il PDF della rivista ancora in fase di stampa;
- **La consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione.

Periodicità: mensile
Abbonamento annuale: € 168,00
Ipsoa, pagg. 72

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
E-mail: info.commerciali@wki.it
Tel. 02/82476794
- **Agenzia Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.shopwki.it/enp**



Termini processuali e «sabato festivo»

di Claudio Lucisano, Alessia Vignoli

Tutti i cambiamenti processuali sono accompagnati da disposizioni di diritto transitorio, tendenti a non cambiare, per motivi di precisione, le regole del gioco a partita iniziata. Perseguire questa esigenza di precisione rischia però di provocare complicazioni quando, a distanza di anni, occorre applicare procedure diverse andando a ritroso, secondo la data di introduzione del processo. Per questo, a proposito dell'equiparazione del sabato alla domenica, è stato necessario eliminare la differenziazione tra giudizi incardinati prima e dopo il 1° marzo 2006, data di entrata in vigore dell'art. 155 c.p.c., il quale appunto ha considerato il sabato quale giorno festivo. Restano tuttavia interrogativi sul calcolo dei termini per gli adempimenti materialmente ancora effettuabili nel giorno di sabato.

■ Inizio del processo e termini processuali: il caso del sabato

di Claudio Lucisano

Nelle modifiche al rito processuale sembra esserci una tendenza a derogare al principio del *tempus regit actum*, con disposizioni di diritto transitorio che applicano la modifica solo ai processi iniziati dopo l'entrata in vigore delle relative disposizioni. E quello che è accaduto, inizialmente, anche quando il legislatore, modificando l'art. 155 c.p.c., ha considerato festivo anche il sabato, con la conseguenza che i termini processuali in scadenza in tale giornata sono stati prorogati di diritto al lunedì successivo.

Come tutte le modifiche della realtà sociale, legate essenzialmente al mutamento degli orari di apertura della maggior parte degli uffici pubblici, il cambiamento non è stato improvviso, ma ci è voluto del tempo per far venir meno l'originaria considerazione del sabato quale giorno feriale in cui potevano essere compiuti tutti gli adempimenti processuali.

Anche il legislatore ci ha messo un po' per adeguarsi e come spesso accade lo ha fatto con un intervento estemporaneo. Con la legge 28 dicembre 2005, n. 263 è stato introdotto - per i soli procedimenti instaurati dopo il 1° marzo 2006 - il quinto comma all'art. 155 c.p.c., il quale ha prorogato di diritto la scadenza dei termini processuali al primo giorno seguente non festivo anche quando si tratta di un termine che scade nella giornata del sabato. Tale norma si applica anche al processo tributario

per effetto del rinvio alle norme del codice di procedura civile operato dall'art. 1, comma secondo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 così come confermato dall'Agenzia delle entrate con la circolare 24 ottobre 2007, n. 56/E (1) che peraltro ribadiva l'applicabilità della proroga ai «procedimenti instaurati successivamente al 1° marzo 2006».

A tal fine l'Agenzia dell'entrate, indicando le linee operative da seguire, ha chiarito che «il processo si intende instaurato con la notifica del ricorso di primo grado» e da ciò deriva che, sempre secondo l'Agenzia, «il nuovo quinto comma dell'art. 155 c.p.c. non si applica all'appello o al ricorso in cassazione quando il ricorso introduttivo del primo grado sia stato proposto anteriormente al 2 marzo 2006». Quindi, precisa l'Agenzia, per tali giudizi «continuerà a trovare applicazione la previgente formulazione dell'art. 155 c.p.c., in base al quale il sabato non era equiparato al giorno festivo».

In merito gli operatori giuridici hanno sollevato un problema interpretativo legato alla mancanza di una disciplina di diritto transitorio che regoli i processi in corso al momento di entrata in vigore delle nuove disposizioni, per i quali i termini che scadevano il sabato non venivano prorogati di diritto.

Claudio Lucisano - Avvocato in Roma

Nota:

(1) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

Tale questione, per quanto discutibile, a mio parere deve risolversi applicando i consolidati orientamenti della Corte costituzionale e della Corte di cassazione, secondo cui, in materia processuale, la successione nel tempo della legge comporta la salvezza degli atti compiuti e l'applicazione della legge nuova ai soli atti da compiersi (principio del *tempus regit actum*). Si legge, infatti, in una sentenza della Corte di cassazione 12 maggio 2000, n. 6099, che «in difetto di esplicite previsioni contrarie, il principio dell'immediata applicazione della legge processuale sopravvenuta ha riguardo soltanto agli atti processuali successivi all'entrata in vigore della legge stessa, alla quale non è dato incidere, pertanto, sugli atti anteriormente compiuti, i cui effetti restano regolati, secondo il fondamentale principio del *tempus regit actum*, dalla norma sotto il cui imperio siano stati posti in essere; un generale principio di "affidamento" legislativo (desumibile dall'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale) preclude, infatti, la possibilità di ritenere che gli effetti dell'atto processuale già formato al momento dell'entrata in vigore della nuova disposizione siano da quest'ultima regolati, quantomeno nei casi in cui la retroattività della disciplina verrebbe a comprimere la tutela della parte, senza limitarsi a modificare la mera tecnica del processo».

In assenza di una disposizione transitoria dunque *nulla questio*, occorre far riferimento alla data di instaurazione del relativo giudizio di primo grado, da cui dipendeva la considerazione del sabato come festivo o meno per tutti i gradi di giudizio. Pertanto, se la data del ricorso introduttivo di primo grado era successiva al 1° marzo 2006, al giudizio era applicato quanto disposto dal nuovo quinto comma dell'art. 155 c.p.c., per cui il sabato era equiparato al giorno festivo.

Tale disposizione, anche alla luce dell'interpretazione che ne era fornita, creava però non pochi equivoci dal momento che faceva dipendere la «festività del sabato» dalla proposizione del ricorso prima o dopo il 2 marzo 2006.

Tali equivoci sono stati fortunatamente superati con l'entrata in vigore della recente legge di riforma del processo civile (2), la quale ha abrogato lo spartiacque tra cause anteriori e posteriori al 1° marzo 2006 prevedendo espressamente, all'art. 58, comma 3, che «le disposizioni di cui ai commi

quinto e sesto dell'art. 155 c.p.c. si applicano anche ai procedimenti pendenti alla data del 1° marzo 2006».

Il mondo giuridico riesce dunque ad adattarsi al mutare delle esigenze economico sociali, ma lo fa con formalismo e lentezza e sono i giudici a dover recuperare il principio del *tempus regit actum*. Lo stesso si è verificato per l'abbreviazione del termine lungo, per l'impugnazione delle sentenze, fatta dipendere anch'essa dall'introduzione del processo prima o dopo l'entrata in vigore delle relative modifiche legislative.

Nota:

(2) Legge 18 giugno 2009, n. 69.

■ Da quando decorrono i termini per impugnare un atto ricevuto il sabato alla posta?

Alessia Vignoli

Quanto appena detto nel contributo di Lucisano appare assolutamente condivisibile, ma si presta ad alcune riflessioni legate allo strumento prescelto per notificare un atto. Infatti, il sabato si può notificare a mezzo posta, ma non svolgere attività in uffici pubblici, quindi il giorno è considerato festivo, ma può essere usato per effettuare gli adempimenti per i quali è ammesso l'uso della posta. Ovviamente se l'atto da notificare scade il sabato, la spedizione effettuata in tale data è a mero titolo precauzionale slittando la relativa scadenza, proprio in virtù delle modifiche all'art. 155 c.p.c. di cui si è parlato nel contributo precedente, al lunedì successivo; se però dei termini decorrono dalla spedizione/notifica del ricorso allora, ad esempio, i 30 giorni per la costituzione in giudizio decorrono dalla data di spedizione, ossia dal sabato. In sostanza finché il sabato lo usa la parte che notifica l'equiparazione del sabato alla domenica è solo migliorativa perché la scelta della notifica a mezzo del servizio postale offre un giorno in più nel corso della settimana per effettuare il relativo adempimento; infatti, il sabato non è possibile effettuare le notifiche a mezzo dell'ufficiale giudiziario, né le consegne dirette dell'atto essendo gli uffici pubblici chiusi e neanche la costituzione in giudizio essendo ormai chiuse le segreterie delle Commissioni tributarie.

È dubbio se il postino notifichi atti di sabato, ma è certo che il destinatario potrebbe presentarsi alla posta per ritirare, di sabato, un atto per cui l'avviso fosse stato recapitato in precedenza. Come considerare quindi un adempimento materialmente effettuato in un giorno festivo ai fini del computo dei termini? È un po' una questione di lana caprina, che si potrebbe risolvere andando alla posta il lunedì successivo, nel quale però il destinatario potrebbe avere altri impegni. A me sembra ci siano argomenti per una tesi «letterale», secondo cui i termini decorreranno dal sabato, essendo il relativo adempimento compiuto in tale giorno, nonostante la sua festività *ex lege*. In base a quanto stabilito nello stesso art. 155 c.p.c. e contandosi i giorni festivi nel termine, i termini per impugnare

un atto di accertamento decorreranno, quindi, dalla domenica successiva alla notifica, trascurando la festività del sabato. Esistono però anche elementi per una interpretazione maggiormente sostanzialistica, che non peggiori la posizione del destinatario, smentendo in buona sostanza la festività del sabato. Se questo giorno è festivo, infatti, tutte le attività che in esso vengono materialmente compiute, per via del materiale funzionamento della posta, potrebbero essere spostate *ex lege* al primo giorno lavorativo successivo. Oppure tutto il periodo delle festività contigue, cioè il sabato e la domenica, potrebbe essere considerato, per il calcolo del termine iniziale, un periodo unico per cui il termine inizia a decorrere dal lunedì. Non è una questione fondamentale, ma se ci viene in mente qualche spunto, lo riprenderemo.

Alessia Vignoli - Ricercatrice presso l'Università di Roma «Tor Vergata». Fondazione Studi Tributarî

Evasione interpretativa, Cassazione penale e motivazione della mancanza di dolo

di Umberto Pauro, Dario Stevanato, Raffaello Lupi, Giuseppe Gargiulo

La Cassazione penale, con la sentenza n. 7739 del 2012, ha annullato con rinvio la sentenza del GUP che disponeva il non luogo a procedere per il noto caso degli stilisti Dolce e Gabbana. La sentenza, meramente processuale, non è di condanna, ma vuole circoscrivere l'indiscriminata irrilevanza penale delle questioni di diritto, che si leggeva tra le righe del provvedimento impugnato, commentato sul precedente numero di Dialoghi. Anche se può non piacere, la Cassazione ci ricorda che la normativa penaltributaria, con il suo riferimento alla maggiore imposta accertata, concettualmente confonde questioni interpretative di circostanze registrate (compresa l'«elusione») e ricchezza non registrata. La strada per l'irrilevanza penale delle prime deve passare per una valutazione dell'elemento soggettivo (dolo specifico), che nel caso di specie appariva eccessivamente sbrigativa rispetto a una contestazione penale molto articolata e probabilmente disorientante.

■ La rilevanza del comportamento elusivo nel diritto penale tributario: i rapporti tra «abuso del diritto» e reato di dichiarazione infedele

Umberto Pauro

La sentenza n. 7739 del 2012 (1) si inserisce nel solco di quella «deriva giurisprudenziale» che sembra aprire un varco alla criminalizzazione delle condotte elusive, intendendo per tali, sia quelle commesse in violazione degli artt. 37, comma 3, e 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sia quelle più generali di abuso del diritto. A tal riguardo, precedente importante è la sentenza n. 26723 del 2011 (2), con la quale la Corte di cassazione ha ritenuto configurabile il delitto di dichiarazione infedele anche in presenza di una condotta elusiva rientrante tra quelle previste dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, anche se con motivazioni stringate che non hanno affrontato in modo esaustivo il tema della rilevanza penale delle condotte elusive ovvero caratterizzate da fenomeni di abuso del diritto.

La sentenza n. 7739 del 2012, al contrario, si dilunga in maniera approfondita sul punto, fornendo una serie di argomentazioni utili al fine di considerare penalmente rilevante la condotta elusiva. In

particolare, i motivi adottati dai Giudici di Piazza Cavour sono sostanzialmente tre:

- a) l'ampia portata della definizione di «imposta evasa» ai sensi dell'art. 1 del D. Lgs. n. 74/2000, intesa come differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione;
- b) l'applicazione dell'esimente, prevista dall'art. 16 del D.Lgs. n. 74/2000, per il solo contribuente che abbia posto in essere la condotta contestata adeguandosi al parere del Comitato di interpello;
- c) la scelta del legislatore, in occasione della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 74/2000, di abbandonare il modello del «reato prodromico», a favore del recupero del momento dell'offesa agli inte-

Umberto Pauro - Avvocato in Venezia

Note:

(1) Per il testo della sentenza cfr. pag. 224.

(2) Cass., Sez. III pen., 7 luglio 2011, n. 26723, in *Corr. Trib.* n. 36/2011, pag. 2937, con commento di P. Corso e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2011, pag. 852, con commento di A. Marcheselli.

ressi dell'Erario, coincidente con l'infedeltà dichiarativa.

Sebbene gli argomenti suesposti, *prima facie*, appaiano supportati da un preciso ragionamento logico-deduttivo, in realtà essi non sono altro che le consuete motivazioni adottate da giurisprudenza e dottrina al fine di sostenere la rilevanza dell'elusione in riferimento al reato previsto dall'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000.

L'ampia definizione di «imposta evasa»

Sull'ampia definizione di «imposta evasa», che comprenderebbe altresì l'imposta elusa, è necessario proporre alcune considerazioni chiarificatrici.

Come noto, l'evasione corrisponde a quella condotta tramite la quale il contribuente occulta al Fisco, in tutto o in parte, la ricchezza che egli dovrebbe esporre nella propria dichiarazione. In virtù di tale comportamento, l'evasore paga un'imposta inferiore rispetto a quella dovuta; tale minore versamento è commisurato a fatti, atti e attività che si sono concretamente verificati e che il suddetto contribuente tiene nascosti all'Amministrazione finanziaria. È bene precisare, tuttavia, che il reddito «nascosto» è un reddito reale e il patrimonio occultato è altresì un patrimonio tangibile e concreto.

Anche quando si parla di elusione fiscale, vi è un versamento di imposta inferiore da parte del contribuente; tuttavia, tale minore versamento è commisurato ad un fatto che il contribuente non ha mai posto in essere, ma che secondo il Fisco avrebbe dovuto porre in essere. Come è stato osservato, «esiste pertanto un tratto in comune tra evasione ed elusione: il versamento di una imposta inferiore rispetto ad un'altra. Tuttavia mentre nell'evasione la maggiore imposta dovrebbe essere versata in virtù di fatti economici concretamente realizzati dal contribuente (il reddito, il fatturato, il patrimonio, ecc.) nell'elusione la maggiore imposta richiesta dal Fisco si riferisce a fatti economici non realizzati dal contribuente, ma che il contribuente avrebbe dovuto realizzare se non avesse aggirato la disciplina fiscale per lui più gravosa» (3).

È evidente pertanto il limite della prima argomentazione proposta dalla Suprema Corte: imposta evasa ed imposta elusa hanno un significato assai diverso che non può essere arbitrariamente equiparato. L'imposta elusa, infatti, non può semplice-

mente essere considerata la differenza tra l'imposta dovuta e quella dichiarata, che si concreta in un vantaggio fiscale.

Tale definizione risulta assolutamente calzante in riferimento all'evasione ove vi è un travisamento della realtà da parte del contribuente: in tal caso il piano dell'indagine, da cui deriva la relativa sanzione, è tra ciò che è stato dichiarato falsamente e ciò che avrebbe dovuto essere dichiarato in riferimento ad atti concreti e tangibili; tale differenza, nella sua concretezza, è elemento direttamente percepibile dal contribuente.

Nell'elusione, al contrario, «il concetto di vantaggio prende corpo attraverso la comparazione. Per misurarlo devo porre a confronto l'operazione concretamente effettuata con quella che il soggetto avrebbe potuto perfezionare e che per una serie di motivi non ha perfezionato. Il piano dell'indagine è perciò quello dell'accostamento tra ciò che è stato e ciò che avrebbe potuto essere» (4). È bene ribadire, infatti, che chi elude non viola la legge, ma ne tradisce lo spirito, fermo restando che le operazioni facenti parte dello schema elusivo sono, nella maggioranza dei casi, effettuate «alla luce del sole».

In virtù di tale abissale differenza, come si può pensare di ridurre i due concetti al medesimo significato?

Un'equiparazione dei due concetti determina, altresì, una conseguenza irragionevole per il contribuente che, per i più svariati motivi, può aver già posto in essere alcune condotte le quali, lo si ribadisce, sono del tutto legittime; il predetto, in sede di dichiarazione, al fine di evitare la commissione del reato di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, facendosi interprete dello spirito della legge, dovrebbe disapplicare le norme legittimamente riferibili al proprio caso di specie, applicando le disposizioni che l'Amministrazione considera eluse. Si può pretendere che il contribuente si sostituisca all'Autorità fiscale, tanto da riquilibrare la propria condotta secondo ciò che «avrebbe potuto essere» e non è stato? Per tacere del fatto che, alle volte, è la stessa Pubblica amministrazione ad in-

Note:

(3) M. Beghin, *Diritto Tributario*, Torino, 2011, pag. 208.

(4) M. Beghin, «L'abuso del diritto tra concetti astratti e rilevanza del fatto economico», in *Corr. Trib.* n. 22/2010, pag. 1579.

dicare una pluralità di percorsi negoziali differenti che il contribuente avrebbe potuto seguire al fine di porre in essere l'operazione voluta, senza con ciò tradire lo «spirito del sistema».

Ciò premesso, a ben vedere, stante l'inserimento della disposizione dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 fra le norme di accertamento, appaiono assolutamente condivisibili le considerazioni formulate da Dario Stevanato nel precedente numero di *Dialoghi* (5). La norma in oggetto, ed in generale il concetto stesso di elusione, non è da intendersi quale «norma fatto» a cui il contribuente è tenuto ad adeguarsi già in sede di dichiarazione, bensì quale «norma procedurale»; essa conferisce alla Pubblica amministrazione il potere di applicare, esclusivamente in fase di accertamento, le imposte dovute previste dalle disposizioni eluse, sottoponendo così il contribuente ad una tassazione ritenuta congrua secondo lo «spirito del sistema».

Pertanto non è condivisibile il ragionamento della Suprema Corte sulla equivalenza tra imposta evasa ed imposta elusa, solo per il fatto che in entrambi i casi vi sarebbe il versamento di una imposta inferiore rispetto a quella asseritamente dovuta. Non sembra sussistere, infatti, in riferimento alla condotta di elusione, il carattere di effettività che deve contraddistinguere l'imposta dovuta come invece accade nel caso dell'imposta evasa.

L'esimente speciale per chi si sia adeguato al parere del Comitato di interpello

Il secondo motivo indicato dalla Corte nella sentenza n. 7739 del 2012 fa riferimento all'esimente speciale per chi abbia richiesto un parere al Comitato di interpello e si sia adeguato ai dettami ivi stabiliti. A parere del Collegio, detta disposizione indurrebbe a ritenere che l'elusione, al di fuori dei casi di interpello, abbia rilevanza penale. *A contrariis*, sostiene la Corte, non vi sarebbe necessità della previsione di una esimente speciale qualora la condotta elusiva fosse penalmente irrilevante.

Tuttavia, è la stessa Suprema Corte a ricordare come la relazione governativa al D.Lgs. n. 74/2000 precisi espressamente che tale norma non possa essere letta come diretta a sancire la rilevanza penale delle condotte non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo.

A tale proposito, secondo la migliore dottrina, è difficile interpretare quale fosse il «vero» intento

del legislatore con la norma in oggetto. È doveroso specificare che essa non si riferisce unicamente alle condotte elusive, ma riguarda una serie di altre fattispecie differenti quali l'interposizione fittizia di persona, la deducibilità delle spese di pubblicità, propaganda e rappresentanza del reddito di impresa e la natura ed il relativo trattamento tributario delle operazioni intercorse tra imprese residenti e società domiciliate fiscalmente fuori dell'Unione europea.

Premesso ciò, è evidente come il ragionamento *a contrariis* della Corte risulti privo di fondamento: non è possibile, infatti, desumere automaticamente la rilevanza penale dell'elusione dal testo dell'art. 16 del D.Lgs. n. 74/2000, dal momento che la norma non si riferisce specificatamente a tale tipologia di condotta, ma anche ad altre; tale disposizione, dunque, potrebbe costituire una «norma che ha voluto *ad abundantiam* escludere la punibilità di una particolare fattispecie, senza presupporre necessariamente un'automatica rilevanza penale dell'elusione nei casi non contemplati dalla norma» (6).

Peraltro è bene precisare come non vi sia per il contribuente l'obbligo di utilizzare la procedura di interpello; a tal proposito nella relazione governativa al D.Lgs. n. 74/2000 viene espressamente specificato come la condotta elusiva non abbia rilevanza penale a differenza di quella evasiva; in tale documento, in particolare, si legge «nelle ipotesi di mancata sottoposizione del caso al parere del Comitato (anche perché esorbitante dai limiti delle sue attribuzioni), resta comunque pienamente salva la possibilità che la condotta del contribuente, intesa allo sfruttamento delle opzioni consentite dalla legge civile al fine di realizzare risparmi di imposta, vada ricondotta al paradigma di quella che è tradizionalmente qualificata come semplice «elusione di imposta», quale categoria concettualmente contrapposta all'evasione, rimanendo dunque priva d'ogni riflesso penale. In altre parole, la disposizione di cui all'articolo 16 è unicamente di favore per il contribuente, e non può in alcun mo-

Note:

(5) D. Stevanato, «I giudici penali ancora comprendono che il problema non è l'evasione interpretativa, né a maggior ragione l'elusione», in *Dialoghi Tributari* n. 1/2012, pag. 25.

(6) D. Stevanato, «I giudici penali ancora comprendono che il problema non è l'evasione interpretativa, né a maggior ragione l'elusione», cit., *loc. ult. cit.*

do esser letta, per così dire, “a rovescio”, ossia come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie *lato sensu* elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell’organo consultivo» (7).

Appare evidente come la Suprema Corte, nel derivare da un’interpretazione in negativo dell’art. 16 del D.Lgs. n. 74/2000 la rilevanza penale della condotta elusiva, abbia travisato la volontà del legislatore; è quest’ultimo, infatti, a definire inequivocabilmente come priva di ogni riflesso penale la condotta elusiva.

L’abbandono del «reato prodromico» in favore del momento dell’offesa agli interessi dell’Erario

Rimane da esaminare l’ultimo motivo addotto dalla Suprema Corte a sostegno della rilevanza penale dell’elusione, ovvero la scelta del legislatore, in occasione della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 74/2000, di abbandonare il modello del «reato prodromico», mediante il recupero del momento dell’offesa agli interessi dell’Erario. Questo argomento, tuttavia, non può che riallacciarsi ai ragionamenti svolti in riferimento al primo motivo esposto. Nel caso dell’elusione, infatti, non vi è una violazione di una legge penale specifica, ma piuttosto un aggiramento dello spirito del sistema; ovviamente, non si riscontra un’automatica corrispondenza tra la condotta elusiva e l’offesa all’Erario, come avviene nel caso dell’evasione: al fine di calcolare quale sia l’effettivo danno per l’ente impositore, è necessario piuttosto l’intervento della Pubblica amministrazione che valuti quale avrebbe dovuto essere il corretto comportamento del contribuente alla luce dello «spirito del sistema» e, di conseguenza, applichi le norme che si ritengono eluse. Non si può pretendere che il contribuente si sostituisca all’Autorità fiscale, tanto da riqualificare il fatto secondo ciò che «avrebbe potuto essere» e non è stato. Derivare da tale discutibile ragionamento logico la rilevanza penale delle condotte elusive risulta, quindi, un’operazione francamente inaccettabile.

Il principio di legalità

Qualche considerazione in più va formulata in relazione alla ritenuta compatibilità tra la rilevanza penale dell’elusione e il principio di legalità. Sul punto la Corte afferma che non qualunque condotta elusiva

ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponda ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge. Le norme tributarie antielusive alle quali la sentenza fa esplicito riferimento sono quelle di cui agli artt. 37, comma terzo, e 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973.

Poiché nel nostro ordinamento non esiste, ad oggi, una specifica norma di incriminazione della condotta elusiva, la Corte tenta di raggiungere tale obiettivo attraverso una sorta di «combinato disposto» tra gli artt. 37, comma terzo, e 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 e l’art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000. Di qui l’assoluta incertezza circa la possibilità di ritenere conforme al principio di legalità le fattispecie in oggetto; peraltro, stante l’apertura della Corte ad un allargamento delle ipotesi di punibilità anche a condotte non specificamente previste da una legge penale, deve evidenziarsi il rischio di una pericolosa deriva interpretativa: il passo verso l’affermazione della rilevanza penale dell’abuso del diritto è breve.

Emerge evidente, altresì, il pericolo derivante dalla nozione di abuso del diritto e dalla sanzione dello stesso sia in sede tributaria che penale. Dottrina e giurisprudenza tendono a derivare detto principio direttamente dall’art. 53, commi 1 e 2, Cost.; tuttavia, è bene precisare che il principio di capacità contributiva ivi definito è esclusivo appannaggio del legislatore il quale, nell’esercizio della potestà impositiva che gli compete, ha il dovere di conformarsi ad esso. Una volta individuata la fattispecie da tassare, la sua imposizione dovrà essere stabilita in base alla legge, come previsto dall’art. 23 Cost.; tale disposizione, oltre a garantire che l’imposta sia determinata su base democratica, serve a conferire certezza ai rapporti tra l’ente impositore ed il contribuente. «In altri termini, il contribuente dev’essere nella condizione di stabilire oggi, sulla base di disposizioni esistenti, quali saranno gli effetti degli atti economici da lui compiuti. Se questi effetti sono lasciati all’applicazione di un principio non scritto, ciò che si ottiene è una situazione di incertezza in quanto i suddetti effetti dipendono, alla fine, dalla sensibilità del magistrato» (8). Orbene, se la sanzionabilità dell’abuso del

Note:

(7) Relazione governativa al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

(8) M. Beghin, *Diritto Tributario*, Torino, pag. 227.

diritto appare discutibile già in sede tributaria, *a fortiori* lo sarà in sede penale. Le garanzie che caratterizzano il sistema penale, infatti, non permettono che sia prevista un'incriminazione in virtù di leggi non scritte o di principi di sistema.

Stanti i problemi interpretativi che le norme suddette sollevano persino nell'originario ambito tributario (ampiamente esplicitati ed oggetto di dibattito in dottrina e giurisprudenza), è del tutto insufficiente il richiamo della Corte ad una «ragionevole prevedibilità» del risultato interpretativo che deriverebbe dalla *ratio* delle norme, dalla loro finalità e dal loro inserimento sistematico.

A tal proposito, l'art. 25, comma 2, Cost. è perentorio nell'affermare che «nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso»; in forza di ciò, il destinatario della norma deve essere nella condizione di stabilire oggi, sulla base di disposizioni esistenti, quali saranno gli effetti degli atti economici compiuti e, soprattutto, se questi ultimi avranno rilevanza penale.

Non si può, di contro, immaginare che il contribuente medio, profano del diritto, sia in grado di adeguare il proprio comportamento a quella che viene definita una «ragionevole prevedibilità sanzionatoria» derivante dalla *ratio* delle norme.

Nel silenzio del legislatore sul punto, la recente «deriva giurisprudenziale», che sembra aprire un varco alla criminalizzazione delle condotte elusive, di cui la sentenza in commento è esempio lampante, giunge a soluzioni non solo eccessivamente rigorose, ma altresì pericolose.

L'adesione della Corte ad un allargamento delle ipotesi di punibilità, anche a condotte non specificamente previste dalla legge penale, potrebbe diventare testa di ponte verso l'affermazione della rilevanza penale dell'abuso del diritto; in un tale scenario, l'offesa arrecata allo «spirito dello sistema» (una sorta di «spirito dello Stato» di hegeliana memoria) e non prevista da una specifica norma giuridica, viene punita con la più grave tra le sanzioni, la sanzione penale; è superfluo rilevare che una tale tesi costituisce il prodromo di ben più aberranti conseguenze teorico-applicative.

La prova dell'elemento oggettivo e soggettivo della fattispecie delittuosa

Ciò premesso, ammesso e non concesso che la fat-

tispecie di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 comprenda al proprio interno anche le ipotesi di semplice condotta elusiva, l'ostacolo che pare davvero insormontabile nel giudizio di merito è la prova dell'elemento oggettivo e dell'elemento soggettivo della predetta fattispecie delittuosa. Non potendo le presunzioni tributarie fare ingresso nel processo penale a titolo di prova, il giudice difficilmente troverà altri appigli al fine di valutare sussistente la penale responsabilità dell'imputato. Le condotte elusive, infatti, sono lecite se considerate nella loro autonomia e per di più vengono poste in essere «alla luce del sole», circostanza che evidentemente è idonea ad escludere l'elemento soggettivo del dolo specifico richiamato dalla disposizione incriminatrice.

Considerazioni conclusive

Alla luce delle considerazioni effettuate, emerge la volontà della Corte di sostituirsi al legislatore nel tentativo di introdurre una fattispecie penale, l'evasione fiscale, non prevista dall'ordinamento, tramite un'interpretazione più che discutibile delle disposizioni normative citate; data l'importanza del tema in oggetto, tuttavia, appare imprescindibile l'intervento del legislatore sul punto.

In conclusione, l'auspicio è che i giudici di merito, in attesa di un tale intervento chiarificatore, si esimano (come fin'ora accaduto) (9) dall'applicare analogicamente la sanzione penale in riferimento alle condotte elusive, nonostante quanto statuito dalla Suprema Corte con la commentata sentenza.

Nota:

(9) Trib. Milano, Uff. GIP, Dott.ssa Mannocci, 19 maggio 2011, inedita; Trib. Trento, Ufficio GIP, Dott. Benini, 29 settembre 2011, n. 571, in *Corr. Trib.* n. 6/2012, pag. 418; Trib. Milano, Ufficio G.I.P., 1° aprile 2011, in *Dialoghi Tributari* n. 1/2012, pag. 29, con commento di L. Troyer, D. Stevanato, RL.

■ Rilevanza penale dell'elusione, un «obiter dictum» in una vicenda di esterovestizione societaria

Dario Stevanato

Sull'affermata rilevanza penale dell'elusione tributaria non mi dilungo, giacché la Corte di cassazione, con la sentenza n. 7739 del 2012, ha utilizzato proprio gli argomenti - agevolmente confutabili - che avevo elencato nel commentare la sentenza di non luogo a procedere del GUP del Tribunale di Milano (10).

Quel che invece vorrei osservare in questa sede è che, con riguardo alla fattispecie concreta oggetto della sentenza n. 7739 del 2012 della Corte di cassazione (esterovestizione societaria), se fosse vera l'ipotesi accusatoria, non ci troveremmo dinnanzi ad un comportamento elusivo, bensì ad un fatto di evasione. Nella vicenda riguardante la cessione dei marchi degli stilisti Dolce e Gabbana ad una società con sede legale in Lussemburgo, la contestazione dell'Amministrazione finanziaria si è concentrata da un lato sul prezzo di cessione dei marchi (ritenuto inferiore al valore normale), e dall'altro sull'asserita esterovestizione della società lussemburghese, che in realtà - secondo l'Amministrazione - sarebbe stata gestita ed amministrata dall'Italia.

L'accusa di esterovestizione

Sul primo aspetto mi soffermerò nella seconda parte di questo breve scritto, onde verificare se davvero esista nell'ordinamento fiscale italiano un principio per cui la vendita da parte di persone fisiche non imprenditori di beni da esse posseduti (nella specie si trattava di marchi di impresa) debba avvenire a «valori di mercato». È tuttavia soltanto sul secondo aspetto della contestazione - cioè l'accusa di esterovestizione - che la Cassazione penale ha fondato la propria pronuncia: nei motivi della decisione, punto 4, si legge che «a questo punto deve verificarsi se nella condotta attribuita agli imputati possa ravvisarsi in ipotesi un reato previsto e punito ex D.Lgs. n. 74/2000. Nel caso di specie, la condotta attribuita agli imputati costituisce un fenomeno noto come "esterovestizione", che trova specifico riferimento nella legislazione di settore».

Appunto, l'esterovestizione delle società trova

specifico riferimento nella legislazione del settore tributario, di cui purtroppo i giudici penali dimostrano di avere nozioni confuse e alquanto superficiali. Anzitutto, per non essersi accorti che, se davvero la società in questione fosse esterovestita, dunque avente la sua residenza fiscale in Italia, si sarebbe verificato un fatto di evasione, connesso alla mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia. Si potrà in questo caso discutere della presenza o meno dell'elemento soggettivo, ma è certo che, se la società ha la residenza fiscale in Italia, non vi è stato aggiramento o elusione dei principi o dello spirito delle norme tributarie (cioè un comportamento elusivo o abusivo), bensì una diretta violazione delle stesse norme, dunque in senso tecnico un'evasione. È curioso dunque constatare che tutto lo sviluppo argomentativo della Corte, in merito all'asserita rilevanza penale dell'elusione tributaria, sia niente più che un inconsapevole e gigantesco *obiter dictum*, un corpo estraneo rispetto ad una contestazione che, ove ritenuta fondata, si traduce in un'evasione d'imposta, certamente rilevante - sul piano oggettivo - onde configurare un reato tributario, salvo verificare l'elemento del dolo di evasione.

Sul tema dell'esterovestizione, come detto, i giudici della Cassazione penale dimostrano non poco impaccio, addirittura confondendo in modo imbarazzante l'elemento dell'oggetto principale dell'attività con quello della sede dell'amministrazione. Osservano i giudici che il nostro ordinamento guarda, «oltre a dati formali, quali appunto la sede legale o la sede dell'amministrazione, anche a dati sostanziali, quale l'oggetto principale dell'attività. L'art. 73, comma 4, del citato D.P.R. (T.U.I.R. - N.d.R.) definisce l'oggetto principale nella attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. In tal modo, l'Italia si è adeguata ai

Nota:

(10) Cfr. L. Troyer, D. Stevanato, RL, «Profili penali dell'elusione: conferme sull'irrelevanza penale dell'elusione», in *Dialoghi Tributari* n. 1/2012, pag. 19.

criteri di individuazione dell'*effective place of management and control* elaborati in ambito internazionale dall'art. 4 del Modello Ocse (...). Anche se non vi è una perfetta sovrapposizione di concetti rispetto alla normativa italiana, in quanto il requisito di effettività - che impone una ricerca del luogo di residenza in concreto - nelle due norme si riferisce ad aspetti diversi: nell'art. 73 si riferisce all'attività esercitata, mentre nell'art. 4 del Modello Ocse si riferisce al luogo di gestione effettiva (...) cioè (...) il luogo in cui sono prese in sostanza le decisioni importanti di gestione». Qui si ferma l'analisi della Cassazione, a cui seguono irrilevanti divagazioni sul concetto di elusione tributaria ed abuso del diritto, del tutto estranee al *thema decidendum*.

I passaggi della sentenza testé riportati sono sintomatici di quanto siano estranee al bagaglio cognitivo dei giudici penali le questioni di fiscalità specialistica, qual è il tema della residenza fiscale delle società. Ed è forse giusto che sia così, posto che il giudice penale non dovrebbe nemmeno confrontarsi con questi temi, e limitare il suo intervento ai fenomeni di occultamento e alle frodi, ma sul punto occorrerebbero dei diversi indirizzi di politica legislativa, tesi a circoscrivere e restringere l'ambito dei reati tributari. I giudici della Cassazione, nella sentenza annotata, confondono evidentemente la «sede dell'amministrazione» (che designa in realtà la sede di direzione effettiva, *place of effective management*) con la «sede amministrativa», ritenendola un criterio formale di fissazione della residenza fiscale, alla stessa stregua della «sede legale», tant'è che attribuiscono valenza sostanziale (e non formale) soltanto all'«oggetto principale». Cosa ancor più grave, i giudici confondono l'oggetto principale con la sede di direzione effettiva, tanto da affermare una non perfetta sovrapposizione di concetti della normativa convenzionale rispetto a quella italiana, non rendendosi conto che non vi è una diversa definizione dello stesso concetto nella normativa interna e in quella internazionale, bensì due diverse categorie concettuali, giacché la sede di direzione effettiva è cosa ben diversa dal luogo di localizzazione dell'oggetto principale.

È da chiedersi, a questo punto, su quali elementi la Corte di cassazione abbia ritenuto fondata l'accusa di esterovestizione, posto che per i giudici il crite-

rio sostanziale rilevante coincide con la localizzazione dell'oggetto principale, ovvero dell'attività essenziale per realizzare gli scopi sociali: peccato che, a questa stregua, non vi è dubbio che l'oggetto principale fosse localizzato in Lussemburgo, visto che ivi si trovavano registrati i marchi di impresa, che la stipula dei contratti di licenza era stata effettuata in Lussemburgo, che le *royalties* venivano percepite in quel Paese, e che più in generale la gestione dei marchi era curata da una dipendente assunta dalla società lussemburghese e che in quel luogo operava (questi elementi emergono dalla lettura della sentenza del GUP di Milano, pubblicata nel precedente numero di *Dialoghi*) (11). E peccato anche che il criterio dirimente, in presenza di una normativa convenzionale, è il luogo di direzione effettiva, e non certo l'oggetto principale dell'attività.

Ed in effetti, la contestazione dell'Agenzia delle entrate e della Procura della Repubblica si era concentrata su un diverso aspetto, cioè non già sulla localizzazione dell'oggetto principale, bensì sul luogo di direzione effettiva, cioè sul fatto che gli input necessari all'attività di gestione dei marchi sarebbero stati trasmessi dall'Italia.

Su questi aspetti, decisivi, la Cassazione glissa del tutto, dapprima confondendo l'oggetto principale con la sede dell'amministrazione, e quindi diffondendosi in una erronea e non pertinente affermazione di asserita rilevanza penale dell'elusione. Sarebbe invece stato necessario approfondire in quale misura una società divenuta proprietaria di marchi di impresa poi concessi in licenza, dunque titolare di *passive income*, possa essere ritenuta esterovestita, cioè quali siano gli elementi da valorizzare - per questo tipo di società - onde eventualmente sostenere la sua residenza fiscale italiana. E sarebbe stato necessario esprimersi, in caso affermativo, sulla plausibilità di un dolo di evasione, cioè sulla consapevolezza o meno di aver dato vita ad una società residente all'estero solo «sulla carta». Ma questi approfondimenti, come detto, sono mancati del tutto, per un evidente «gap» cognitivo dei giudici, totalmente a disagio alle prese con questioni di fiscalità specialistica.

È invece grottesco rilevare che la sentenza che

Nota:

(11) Cfr. nota precedente.

stiamo commentando, che finirà in archivio quale «autorevole» enunciazione del principio di rilevanza penale dell'elusione, riguardava invece un'ipotesi di asserita evasione - peraltro legata a complessi problemi di interpretazione e inquadramento giuridico-fattuali - rimasta totalmente indimostrata.

La sentenza conferma per altro verso quanto sia controproducente la tendenza, legislativa e giurisprudenziale, a «criminalizzare» le (asserite) violazioni tributarie: lo spauracchio della sanzione penale anche a fronte di controversie interpretative, pianificazioni fiscali, ecc., non solo non sarà in grado di incidere sull'evasione derivante dal nascondimento dei ricavi, dalla creazione di costi fittizi, ecc., ma avrà invece l'effetto di disincentivare ulteriormente gli investitori esteri, che si terranno ben lontani dall'Italia, e di accelerare il processo di deindustrializzazione del Paese, favorendo l'emigrazione delle imprese che oggi vi operano.

Cessione di beni da parte di privati non imprenditori: inapplicabilità del valore normale nelle transazioni tra parti correlate

L'altro aspetto della contestazione, su cui pure la Cassazione non si è pronunciata, riguardava l'avvenuta cessione dei marchi, da parte degli stilisti persone fisiche, ad una neo costituita società lussemburghese indirettamente riconducibile - attraverso una catena societaria partecipativa - agli stessi stilisti. Secondo la tesi accusatoria, si sarebbe trattato di una cessione simulata, o di una cessione ad un prezzo simulato (si legge nella sentenza della Cassazione che «il P.M. osserva che l'elemento centrale delle imputazioni è la individuazione del carattere simulato o meno del prezzo di cessione dei marchi»), in violazione del criterio del valore normale (12).

In questo modo le scelte già compiute dal legislatore vengono però sostituite da altre ritenute più gradite all'Amministrazione finanziaria. È agevole sgombrare il campo dall'ipotesi di simulazione, relativa alla cessione o al prezzo della stessa, che ovviamente non ricorreva stante l'unitarietà del soggetto economico. La cessione dei marchi era reale e voluta, proprio perché gli stilisti volevano attribuirne la proprietà ad un ente societario, cosa per altro del tutto logica e comprensibile vista la

notorietà, l'importanza e il valore dei beni in questione, che certo giustificano una gestione imprenditoriale-societaria e specializzata degli stessi, in luogo di un regime di comunione tra persone fisiche. Come pure era certamente voluto e non certo simulato (*rectius*: parzialmente dissimulato) il prezzo di cessione, aspetto colto benissimo dal GUP di Milano. È semplicemente fuori dalla realtà ipotizzare un parziale occultamento del corrispettivo di cessione dei marchi, e un pagamento «in nero» dalla società lussemburghese agli stilisti italiani cedenti. Quanto all'accusa secondo cui gli stilisti non avrebbero mai cessato di essere i diretti e reali destinatari delle *royalties*, anche dopo la vendita dei marchi alla società lussemburghese da essi indirettamente partecipata, la stessa non tiene conto che il fenomeno dell'interposizione reale (societaria) è riconosciuto dall'ordinamento e non è certo assimilabile alle ipotesi di simulazione e interposizione fittizia di persona, e soprattutto che per poter realmente disporre degli importi corrispondenti alle *royalties* affluite alla società lussemburghese, sarebbe stato necessario percepirle sotto forma di dividendi tassati in Italia in capo agli stilisti stessi.

Quanto alla asserita violazione delle norme che imporrebbero di fissare il prezzo tenendo conto del valore di mercato dei beni (il prezzo di vendita era stato peraltro fissato sulla base di una perizia di stima redatta da una primaria società di revisione), o ad un presunto aggiramento di un principio che imporrebbe di adeguare la tassazione al valore normale, si tratta di contestazioni palesemente prive di ogni addentellato normativo. Nella cessione di beni detenuti da persone fisiche non

Nota:

(12) «Sostiene l'Avvocatura ricorrente la circostanza che la cessione sia avvenuta tra "parti correlate" non legittima a derogare alla norma di cui all'art. 9 del T.U.I.R. che impone la tassazione sulla base del valore normale dei beni ceduti, poiché altrimenti si aggancerebbe la tassazione non già al valore reale dei beni ceduti, ma a quel valore che sia consentito di volta in volta dichiarare in base a favorevoli circostanze specifiche al fine di minimizzare la tassazione. A tal fine si richiama il disposto dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973». Come si vede l'elusione viene richiamata anche in questo caso a sproposito, sia perché se fosse vera l'applicabilità dell'art. 9 del T.U.I.R. e la tassazione sulla base del valore normale, si ricadrebbe in una ipotesi di evasione, sia perché l'art. 37-bis, giusta l'elenco di cui al terzo comma, non può applicarsi alla cessione di marchi di impresa.

imprenditori, ai fini della tassabilità come redditi diversi (laddove operante), rilevano i corrispettivi pattuiti, e non certo il valore normale (valore di mercato) dei beni ceduti. Esclusa l'ipotesi di falsità dei corrispettivi dichiarati (13), non esiste infatti, con riguardo al regime dei privati non imprenditori, una clausola paragonabile a quella sulla destinazione dei beni a finalità estranee all'impresa, il cui fine è di assoggettare a tassazione ogni plusvalore maturato all'interno di un regime di impresa. Se un bene è detenuto fuori da un regime d'impresa, cioè da un privato non imprenditore, non esiste alcuna «altra» destinazione fiscalmente rilevante in grado di attrarre a tassazione i plusvalori maturati su quel bene, ove gli stessi non vengano monetizzati dal soggetto. Si rifletta del resto sulla seguente circostanza: i beni in questione (marchi di impresa) avrebbero potuto tranquillamente essere donati, scontando semmai l'imposta di donazione, ma non certo quella sul reddito. Un privato è libero di monetizzare o meno i plusvalori impliciti nei propri beni, e di optare per trasferirli a terzi gratuitamente o per un corrispettivo anche inferiore ai valori di mercato, senza con ciò violare alcuna norma o aggirare alcun principio del sistema. Ritenere il contrario significa, semplicemente, riscrivere le regole volute dal legislatore, sostituendole con altre ritenute più gradite. Oltretutto, nel caso di specie le plusvalenze sui marchi erano state dichiarate e tassate, sulla base di valutazione redatta da un terzo indipendente, benché non vi fosse alcun bisogno di una perizia di stima (14).

Si osservi per completezza che nella fattispecie non era invocabile la normativa sul *transfer pricing*, che attribuisce rilevanza ai valori di mercato dei beni ceduti: pur trattandosi di una cessione transnazionale tra parti correlate, i cedenti non agivano in regime di impresa, dunque non era invocabile l'art. 110, comma 7, del T.U.I.R.

Mi sembra in definitiva che l'unico aspetto su cui varrebbe la pena di discutere sia costituito dall'entità delle *royalties*, pattuite a favore della società lussemburghese, per stabilire se - putacaso - le stesse fossero state fissate ad un livello ingiustificatamente elevato, e dunque contestabile in capo alla società italiana licenziataria delle stesse, sotto il profilo di un (parziale) difetto di inerenza, o in applicazione della normativa sul *transfer pricing*.

Considerazioni conclusive

Per concludere, è indubbio che l'operazione contestata (cessione dei marchi ad una neo costituita società lussemburghese, successiva concessione dei marchi in licenza alle società italiane del gruppo) rispondeva anche se non soprattutto a ragioni di pianificazione fiscale; la pianificazione fiscale è però un fatto lecito, fino a quando non si dimostri il contrario, cioè che la stessa ha comportato violazioni della normativa (su cui la Cassazione non si è nemmeno pronunciata, se non con astratti ed erronei riferimenti all'esterovestizione societaria) o aggiramenti della stessa. Ma entrambe queste ipotesi sono rimaste indimostrate: la Cassazione si è invero soffermata soltanto sull'asserita esterovestizione, senza nemmeno riuscire ad inquadrare il relativo fenomeno, fraintendendo il significato di oggetto principale e sede dell'amministrazione, e senza spendere nemmeno una parola sul perché la società lussemburghese doveva ritenersi esterovestita. Quanto all'elusione, la stessa è stata affermata in relazione all'esterovestizione, con una inammissibile commistione di concetti, senza peraltro toccare minimamente né il tema del prezzo di cessione dei marchi (che invece il GUP di Milano aveva correttamente inquadrato), né quello del livello delle *royalties* pagate (che per la verità avrebbe dovuto essere approfondito a carico delle società licenziatarie). E senza soffermarsi sull'assenza del dolo specifico di evasione, che avrebbe consentito di evitare l'ennesimo colpo alla credibilità del sistema.

Note:

(13) Che avrebbe avuto senso evocare soltanto in ipotesi di cessione a parti non correlate, ed a fronte di una significativa discrepanza tra prezzo e valore di mercato dei beni ceduti.

(14) Non è nemmeno chiaro a quale ipotesi, tra quelle contemplate dall'art. 67 del T.U.I.R. sui redditi diversi, sarebbero da ricondurre le plusvalenze relative alla cessione di marchi di impresa.

■ Una sentenza «di rito» da contestualizzare

Raffaello Lupi

Deficit metodologici davanti a una sentenza di rito

Rispetto ad altre pubblicazioni tributarie, *Dialoghi*, in quanto rivista «teorica» (15), deve contestualizzare i documenti che pubblica, compresa questa sentenza, per la quale bisogna iniziare dicendo che è una sentenza «di rito», non di condanna. Senza questo indispensabile passaggio non si capisce che anche la sentenza in rassegna, come tutte le istituzioni, non «insegna», ma giudica (16). Chi vuole fare teoria non deve quindi cercare all'interno dei materiali chissà quali significati reconditi, ma porsi nei panni, e possibilmente nelle mappe cognitive, nelle sensibilità giuridiche di settore, delle istituzioni che redigono i materiali. Non dissento dall'articolo di Pauro per motivi di merito, ma di metodo, che è quello di cercare nei materiali qualcosa che essi non possono dare, e che dovrebbe provenire dagli studiosi in grado, appunto, di contestualizzarli. Senza criticarne i redattori o auspicare soluzioni diverse provenienti dal legislatore. Ma cercando piuttosto di capire, senza mettere ogni «materiale» al centro del mondo, e mantenendo un filo conduttore con i materiali precedenti, che cosa ha provocato le valutazioni successive. Invece i materiali precedenti passano in secondo piano, e non è un caso che gli autori precedenti non si ricolleghino, se non per il rinvio di Dario, alla sentenza su cui ha giudicato la Cassazione, che pure avevamo commentato su *Dialoghi* (17). È un riflesso della cultura commentaristica, destinata a restare sempre al punto di partenza, ricominciando da zero ad ogni nuovo «materiale» (18). *Dialoghi* intende invece mantenere un collegamento, per quanto possibile, tra il percorso dei materiali e quello delle idee, per rilevare, nel caso in esame, che la Cassazione ha evidentemente mal digerito l'insegnamento che proveniva dalla sentenza impugnata.

Il richiamo della Cassazione alla mancanza di dolo

Sul piano del buonsenso, del «merito», la sentenza che era stata impugnata davanti alla Corte di cassazione non faceva una piega.

Poniamoci però nella posizione dei giudici penali, non certo abituati a distinzioni tra «evasione interpretativa» e «mancata registrazione di ricchezza». Sono distinzioni che sfuggono ai manuali di diritto tributario, appiattiti sulla legislazione, e che persino noi, su questa *Rivista*, abbiamo messo a fuoco solo nel numero precedente (19). Da decenni gli studiosi del diritto tributario sono talmente impegnati «a dire che qualcuno dice» da trascurare le ragioni per cui la ricchezza viene palesata o nascosta al Fisco; o peggio ancora impantanandosi, loro

Note:

(15) A differenza di altre riviste, *Dialoghi* non è una passerella di materiali commentati, che godono il loro quarto d'ora di celebrità per poi finire nel dimenticatoio. Vogliamo invece estrarre dalle questioni specifiche, trattate da chi si occupava di questioni pratiche, quel briciolo di valenza teorico-sistematica che esse contengono. Al di là delle enunciazioni teoriche dalle stesse enfaticamente affermate, e finalizzate invece a un contesto specifico, come la definizione di una pratica, o un indirizzo alla definizione di una serie di pratiche, che trae pur sempre origine da un caso concreto. L'articolo di Pauro, conformemente a una diffusa pubblicistica, sembra invece presupporre che nei materiali ci siano soluzioni a 360 gradi, che la dottrina ha il compito di estrarre. Inevitabile che in questo modo si riparta sempre da capo, mentre nel caso in esame la sentenza impugnata, quella della Cassazione e lo stesso dato normativo, sono perfettamente, come vedremo, conciliabili.

(16) Quando leggo «l'insegnamento della cassazione» capisco subito i disastri compiuti dall'appiattimento del diritto sui «materiali». In una formazione giuridica che mortifica le capacità di riflettere, per le ragioni che ho indicato in R. Lupi, *Le scienze dell'organizzazione sociale*, Roma, 2012, par. 5.3.

(17) Dall'articolo di Pauro sembra che il tema delle sanzioni penali sull'evasione interpretativa sia nato ieri, mentre in precedenza, M. Di Siena, L. Troyer, RL, «Evasione interpretativa e sanzioni penali», in *Dialoghi Tributarie* n. 2/2011, pag. 218; R. Lupi, L. Barbone, «Contestazioni interpretative» e sanzioni penali tra equilibrio di fondo ed «espedienti punitivi», *ivi* n. 6/2010, pag. 605. Con l'occasione ricordo ai collaboratori che *Dialoghi* porta avanti, nel succedersi dei numeri, una focalizzazione graduale delle tematiche. Non si riparte ogni volta da zero, casomai sfoggiando l'erudizione esteriore di una lenzuolata di citazioni non pertinenti. Su *Dialoghi*, invece, dobbiamo riprendere i discorsi dove li avevamo lasciati, e ricollegarci con essi nel modo meno faticoso per il lettore. Altrimenti di riviste ce ne sono tante, e si prega di rivolgersi altrove.

(18) Che, come il guitto del Macbeth di Shakespeare «struts and frets his hour upon the stage and then is heard no more».

(19) R. Lupi e S. Capitani, «Maggiore imposta accertata non sempre significa ricchezza non registrata», in *Dialoghi Tributarie* n. 1/2012, pag. 7.

per primi, in confuse divagazioni di onestà, disonestà, misura delle aliquote, senso civico, eccessività della pressione fiscale e tutto un repertorio davanti al quale la classe dirigente si chiede quale sia il valore aggiunto della comunità scientifica dei tributaristi, rispetto alle considerazioni che lei stessa può fare.

Su queste premesse c'è da capire la Cassazione penale, organo di vertice del diritto penale e in un certo senso «custode della legislazione», davanti alla sentenza impugnata. Una sentenza che enunciava con enfasi, salendo in cattedra, quello che avrebbe dovuto essere affermato in punta di piedi, caso per caso, facendo leva sulla mancanza di dolo. Come scrivevamo da quando la riforma penaltributaria venne varata (20), la mancanza di dolo è l'unica strategia per evitare una indiscriminata criminalizzazione delle questioni di diritto. Affermare, come aveva fatto la sentenza impugnata, che le questioni di diritto (elusione compresa) erano pregiudizialmente irrilevanti per definizione, finiva per apparire come una interpretazione ortopedica delle disposizioni penaltributarie. Una interpretazione pregiudiziale che la Cassazione penale non si è sentita di condividere, proprio perché enunciata come una specie di «insegnamento giurisprudenziale». È comprensibile che, vista l'italica tendenza a salire in cattedra, e le correlate antipatie verso chi ci sale, i Supremi giudici penali abbiano ritenuto opportuno un «altolà» rispetto ad un meccanismo interpretativo che contrasta con la normativa vigente. I cui effetti possono essere senza dubbio disinnescati, anche attraverso l'archiviazione, per palese mancanza di dolo, ma senza dire *coram populo* che sulle questioni interpretative (elusione compresa) il dolo manca per definizione. Insomma, la Cassazione ha voluto marcare il territorio rispetto a una affermazione troppo netta e per lei avventata. Anche perché la distinzione tra ricchezza non registrata e regime giuridico di ricchezza palese, o addirittura registrata, è chiara agli estremi, ma spesso i due profili si intrecciano, il che induce ulteriormente alla cautela.

Ci sarebbe piaciuto che la Cassazione avesse buttato il cuore al di là dell'ostacolo, e avesse confermato la sentenza impugnata. Però, anche se non bisogna appiattare il diritto sulla legislazione, quest'ultima esiste, e su questo contesto, di fronte a una impugnazione della Procura, la sentenza non

può essere criticata più di tanto. Andava compresa una cassazione penale che mette un altolà ad una sentenza istruttoria che archiviava incondizionatamente la rilevanza penale, non tanto argomentando sulla carenza di dolo in concreto, quanto sulla irrilevanza pregiudiziale, per carenza di dolo, delle questioni interpretative. A legislazione vigente è del tutto normale una posizione «prudente» della Cassazione penale, tesa a «marcare il territorio», evitando quelle che lei vedeva come facili impunità, di tutto il mancato pagamento di imposte connesso a questioni di diritto. Il quadro normativo vigente è tale da far ritenere del tutto legittima, anche se al buonsenso sarebbe piaciuto fosse andata diversamente, la sentenza della Cassazione. Ce n'è abbastanza, nella norma penaltributaria, per consigliare cautela, soprattutto in un caso che avrebbe fatto giurisprudenza, essendo anche mediaticamente importante. La sentenza impugnata aveva detto troppo, ma si inseriva in un quadro che avevamo commentato.

L'intervento legislativo, sollecitato da Pauro, era necessario anche prima della sentenza, ed a prescindere da essa. Invece di «gridare al lupo» sollecitando interventi legislativi, sarebbe bene sdrammatizzare la situazione, vedendo fin dove si può arrivare a legislazione invariata, utilizzando la strada della mancanza di dolo.

Gli allarmismi ingiustificati dei «media» e il vizio di origine su «reati tributari» e «questioni di diritto»

La Cassazione non ha quindi detto che gli imputati devono essere condannati, ma ha solo ritenuto troppo sbrigativa e «di principio» la sentenza del GUP milanese, per essere una sentenza di archiviazione.

Non è una inversione di tendenza, rispetto a una prassi ormai consolidata, che avevo già commentato su *Dialoghi* (21), e dove di fatto per elusione fiscale o questioni interpretative non è mai stato condannato nessuno. La Cassazione ha solo ricordato la necessità di una certa cautela prima di

Note:

(20) Cfr. AA.VV., *Fiscalità di impresa e reati tributari*, a cura di R. Lupi e D. Stevanato, Milano, 2000.

(21) R. Lupi, L. Barbone, «"Contestazioni interpretative" e sanzioni penali tra equilibrio di fondo ed "espediti punitivi"», cit., *loc. ult. cit.*

escludere la presenza del dolo di evasione in fattispecie di questo tipo, ma non ha affatto sancito, anche in materia di rito, la necessità di andare sempre a processo su queste tematiche.

L'enfasi mediatico-editoriale sulla sentenza in esame conferma un appiattimento sul contingente, sulla quotidianità ribattezzata «attualità». Dove l'orizzonte di memoria per il passato, e di prospettiva sistematica sul futuro, equivale a qualche nanosecondo.

Le istituzioni non hanno motivo per guardare a un ambiente che neppure sa interrogarsi sull'evasione fiscale e la determinazione della ricchezza, ma proprio da questo vizio di origine derivano molti degli inutili equivoci in cui ci dibattiamo (22).

Il vizio di origine «involontario» delle sanzioni penali su questioni di diritto deriva infatti dal passaggio dai «corrispettivi non registrati» e «dai costi fittizi», che intasavano le Procure, all'imposta dovuta, come risultato della dichiarazione. Era naturale determinare quindi le soglie di punibilità in relazione agli elementi imponibili e all'imposta dovuta, senza saper distinguere le questioni di diritto, come risultava anche dal testo preliminare del disegno di legge. Il pericolo di una indiscriminata criminalizzazione delle questioni di diritto non era sfuggito già esaminando la bozza di decreto legislativo. L'attuale articolo 15 era quindi formulato affermando che «le violazioni dipendenti da interpretazione della normativa tributaria o disposizioni da esse richiamate, sono punibili soltanto in caso di palese infondatezza dell'interpretazione adottata». È buffo notare che questa formulazione fu criticata, per indeterminatezza, proprio sulle colonne del quotidiano della Confindustria (23). È un articolo che meriterebbe un commento a parte, soprattutto nella parte in cui sostiene che «il contribuente non interpreta», ma interpretano solo l'Amministrazione o il giudice. Un po' buffo, su un quotidiano che da sempre si presenta come il suggeritore dell'interpretazione conveniente e corretta a lettori e professionisti che senza dubbio interpretano. Torneremo sul prossimo numero sulla confusione tra maggiore imposta accertata, ricchezza nascosta e reati fiscali, che ha fatto apprezzare la sentenza in esame sulle colonne del quotidiano suddetto.

È un dei tanti aspetti dell'impossibilità dei mezzi di comunicazione, e degli editori, di sostituirsi a

sistematizzazioni che non ci sono. Quanto alle aziende, ognuna è ripiegata sul proprio *business*, dai cioccolatini, ai detersivi, alle medicine, su cui fa lobbying. Nessuno fa lobbismo per l'idea di azienda nella cornice dell'organizzazione sociale. Certo nessun industriale finirà in cella a pane e acqua per un'evasione interpretativa. Ma se dovesse succedere, mi verrebbe da dire, «chi è (con)causa del suo mal pianga se stesso».

Note:

(22) Perché è chiaro che le manette agli evasori sono una reazione politico mediatica a un diffuso disorientamento delle istituzioni e dell'opinione pubblica, come ho cercato di mettere in risalto sul *Manuale professionale di diritto tributario*, IPSOA, 2011.

(23) E. De Mita, «I limiti incerti dell'interpretazione infondata», in *Il Sole - 24 Ore* del 16 febbraio 2000.

■ La necessità di una valutazione previsionale

Giuseppe Gargiulo

Concordo pienamente con la tesi secondo cui la Corte non ha voluto affatto affermare la rilevanza penale di tutte le condotte che conducono ad un risparmio fiscale, ma solo di quei casi concreti di elusione della normativa fiscale, in cui, «tenuto conto della *ratio* delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico», non ci si può non rendere conto, secondo un canone di ragionevole prevedibilità, della asistematicità e quindi illiceità del risultato (*i.e.* risparmio fiscale) conseguito.

È evidente, infatti, che laddove sia provata, in base ad argomenti e prove convincenti,

a) la asistematicità del risparmio fiscale conseguito (ossia la sua natura indebita, «tenuto conto della *ratio* delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico»),

b) l'assenza (a titolo di mera esimente) di apprezzabili ragioni economiche che rendano quel risparmio fiscale tollerabile, ancorché evidentemente sistematico,

c) la ragionevole prevedibilità della natura asistematica e quindi indebita del risparmio conseguito (che è un modo diverso di affermare la insussistenza di obiettive condizioni di incertezza e quindi del dolo),

mi sembra comprensibile che non possa essere esclusa a priori la rilevanza penale dell'elusione sub specie di «dichiarazione infedele semplice» *ex art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000*.

Peraltro, nel caso in esame, leggendo gli atti di causa per come riepilogati nelle premesse della sentenza della Cassazione, mi sembra di capire che, nel caso di specie, i giudici sono stati anche influenzati dal fatto che la ipotesi di dichiarazione infedele che veniva contestata ai due stilisti non era neanche fondata, a ben vedere, sull'applicazione *stricto sensu* della norma antielusiva (*ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973*), quanto sulla applicazione estensiva, ai fini della determinazione del reddito imponibile dei due stilisti (sub specie di «redditi diversi»), della regola del valore normale, considerato che, nel caso in esame, la cessione del marchio era intercorsa tra due persone fisiche residenti in Italia ed una loro società controllata estera (e quindi non esisteva una effettività terzietà tra le

parti della transazione, idonea ad assegnare al corrispettivo contrattuale quella funzione di equa determinazione del valore di mercato effettivo del bene scambiato) ed era finalizzata a che venisse tassato in Italia l'intero plusvalore ragionevolmente maturato in Italia fino a quella data sul marchio stesso.

Al par. 4.9 della motivazione si specifica (a mio modo di vedere correttamente) che «la affermazione della rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, nei limiti sopra specificati, non contrasta con il principio di legalità, ... trattandosi di un risultato interpretativo "conforme ad una ragionevole prevedibilità", tenuto conto della *ratio* delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico.

Se il principio di legalità venisse diversamente applicato nella materia di cui si parla si chiuderebbero gli spazi non solo della normativa penale generale, ma anche di quella speciale di settore: la plurima invocazione del principio di specialità trasformerebbe questo in principio di impunità, pur in presenza di una descrizione della fattispecie elusiva provvista dei necessari caratteri di determinatezza».

Giuseppe Gargiulo - Dottore commercialista in Roma. Fondazione Studi Tributarî

■ La sentenza

Cassazione, Sez. II pen., Sent. 28 febbraio 2012 (22 novembre 2011), n. 7739 - Pres. Pagano - Rel. Fiandanese (stralcio)

Svolgimento del processo

Il G.U.P. del Tribunale di Milano, con sentenza in data 1° aprile 2011, dichiarava *ex art. 42 5 c.p.p.*, non luogo a procedere nei confronti di G.S.S., D.A., D.D., R.C., M.G.E.C., P.L., A.N., in ordine al reato di cui agli artt. 110 e 81 *cpv. c.p.*, e art. 640 *c.p.*, comma 2, e nei confronti di G. e D.D. anche in ordine al reato di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, con la formula «perché il fatto non sussiste».

Secondo l'imputazione, tutti i predetti con più atti esecutivi di un medesimo disegno criminoso, in quanto tutte le condotte e omissioni sono parti di un'unica operazione negoziale, R. e M. gestendo di fatto la società lussemburghese G. S.a.r.l. dall'Italia attraverso ordini impartiti via email a dipendenti di volta in volta inviati in Lussemburgo e dando disposizioni sulle attività da svolgere e sulla contrattualistica commerciale e societaria; D.A. assumendo la veste formale di amministratore della società G. S.a.r.l.; P. predisponendo la struttura societaria e dandole formalmente una veste estera nonché svolgendo tutta l'attività necessaria con l'autorità fiscale lussemburghese diretta ad ottenere un accordo (*ruling*) per il pagamento di una imposta sul reddito pari al 4%; D.D. e G.S. cedendo formalmente i marchi, di cui erano titolari personalmente, alla società lussemburghese G. S.a.r.l. ad un prezzo inferiore a quello di mercato ma continuando ad essere i beneficiari effettivi dei marchi stessi - e quindi percettori delle *royalties* - attraverso la società D. s.r.l. che possiede all'80% la D.G. Luxembourg S.a.r.l. proprietaria a sua volta della G. S.a.r.l. proprietaria dei marchi, con artifici e raggiri consistiti, tra l'altro:

- nel costituire in Lussemburgo il 4 marzo 2004 la società G. S.a.r.l. interamente posseduta dalla «D.G. Luxembourg s.a.r.l.» anch'essa costituita in Lussemburgo nel marzo del 2004 ed interamente posseduta dalla D. s.r.l.;

- nel fare acquistare simulatamente dalla G. S.a.r.l. il 29 marzo 2004 dai precedenti titolari, D.D. e G.S., i marchi di cui è divenuta proprietaria, tra i quali «Dolce & Gabbana» e «D&G Dolce e Gabbana», peraltro al prezzo di euro 360.000.000, notevolmente inferiore a quello di mercato, stimato in euro 1.193.712.000;

- nel concludere il 31.7.2004 un contratto di licenza dei marchi con il quale la G. S.a.r.l. concedeva a D.G. s.r.l. in esclusiva ed a fronte del pagamento di *royalties*, il diritto allo sfruttamento dei marchi stessi, con facoltà da parte del licenziatario di stipulare appositi contratti di sub-licenza;

- nel costituire una sede fittizia della società G. S.a.r.l. in Lussemburgo, presso la A.D., società lussemburghese di domiciliazione societaria, ove si avvicendavano

dipendenti della società con funzioni di meri segretari;

- nel predisporre ed organizzare consigli di amministrazione apparentemente tenutisi in Lussemburgo;
- nel frapporre così uno schermo territoriale estero, per impedire l'applicazione delle imposte italiane su una manifestazione reddituale in realtà determinatasi nel territorio dello Stato, in quanto la reale titolarità dei marchi, attraverso la catena societaria, risale alle persone fisiche apparentemente cedenti e residenti in Italia; inducendo così in errore l'ente pubblico Amministrazione delle Entrate sulla natura estera del soggetto giuridico titolare dei marchi, e quindi sull'insussistenza dell'obbligo di corrispondere le imposte allo Stato Italiano; si procuravano un ingiusto profitto, con relativo danno per l'Amministrazione delle Entrate, sottraendosi all'obbligo del pagamento delle imposte nella misura di milioni di Euro, come precisati nella imputazione stessa, per gli anni 2004 e 2005, a titolo di IRAP, IRES, IVA e Addizionale regionale.

Inoltre, D.D. e G.S.S. sono accusati anche del reato di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, perché al fine di evadere l'imposta sui redditi, nella dichiarazione annuale dei redditi delle persone fisiche per il periodo di imposta del 2004 indicavano elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, evadendo IRE e Addizionale regionale per gli importi precisati in imputazione.

Il G.U.P. del Tribunale di Milano, premesso che il fatto storico è compiutamente accertato e sostanzialmente non controverso tra le parti, ritiene di basare le sue argomentazioni in diritto su due presupposti.

Secondo il primo presupposto l'operazione di cessione dei marchi è reale, effettiva e non simulata, in quanto corrispondente ad esigenze legittime consistenti, in particolare, nella circostanza che fino al mese di marzo 2004 il controllo del gruppo D.G. si esercitava attraverso la società *holding* D. s.r.l. interamente posseduta con quote paritarie dai due stilisti personalmente e tale situazione era giudicata un elemento di debolezza dal sistema bancario, che temeva le ripercussioni legate agli eventuali dissidi che sarebbero potuti insorgere tra i due stilisti, inoltre il gruppo mirava ad ampliare la propria posizione soprattutto sul mercato estero.

Il secondo presupposto sul quale si basa la sentenza impugnata è che il valore di cessione dei marchi aveva ricevuto in questo procedimento svariate valutazioni tra i 360 milioni di euro della società di consulenza P. utilizzata dai contraenti e i 2.200 milioni di euro della I. s.r.l., mentre la Guardia di Finanza indica la cifra di 550 milioni di euro, sicché il giudice ritiene superfluo disporre una perizia estimativa, che non avrebbe fatto altro che «introdurre inutilmente l'ennesima cifra».

(*Omissis*)

Propongono ricorso per cassazione il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Milano e la parte civile Agenzia delle entrate.

Il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Milano deduce manifesta illogicità della motivazione con riferimento a tutti i capi di imputazione ed erronea applicazione della legge penale con riferimento specifico ai capi B) e C), relativi al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4.

Il P.M. osserva che l'elemento centrale delle imputazioni è la individuazione del carattere simulato o meno del prezzo di cessione dei marchi e il G.U.P., rilevando come i marchi abbiano ricevuto svariate valutazioni, formula una valutazione di superfluità dell'esercizio dell'azione penale in presenza quanto meno di un ventaglio di prospettive suscettibili di approfondimento nel dibattito anche attraverso lo strumento della perizia che proprio al giudice del dibattito sarebbe spettato disporre.

Con riferimento specifico alla valutazione dei marchi fornita dalla P. nell'interesse del gruppo D.G., il ricorrente osserva che tale valutazione era stata elaborata avuto riguardo ad una cessione tra operatori italiani (non, come in concreto è avvenuto, tra italiani e lussemburghesi) e la diversa aliquota fiscale lussemburghese non è neutra rispetto alla determinazione del valore dei marchi. Lo stesso giudice ha preso atto di tale circostanza, ma non ne ha tratto alcuna conclusione, incorrendo in un vistoso vizio logico nella interpretazione delle risultanze di indagine. Inoltre, la sentenza impugnata, nel punto in cui trae un argomento di prova della effettività del prezzo dalla misura delle rate da pagare con gli introiti delle *royalties* attese, incorre in un errore grossolano, con travisamento della prova, non considerando che il pagamento del prezzo di cessione dei marchi, come da contratto, viene pianificato nell'arco di sette anni, mentre il valore dei marchi è stato calcolato dalla società P. su un arco temporale di vita pari a 15 anni. Manifestamente illogica sarebbe la motivazione della sentenza impugnata anche nella parte in cui svaluta il contributo probatorio della Agenzia delle entrate nella determinazione del prezzo di cessione dei marchi, mentre viene di contro valorizzata la posizione della parte privata in quanto espressione di libertà contrattuale, non tenendo conto della circostanza che la valutazione della Agenzia delle entrate coincide sostanzialmente con quella della Guardia di Finanza.

(*Omissis*)

Propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, deducendo i seguenti motivi:

1) violazione di legge con riferimento all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, in relazione all'art. 13 del T.U.I.R.

La ricorrente Avvocatura dello Stato osserva che, al fine di stabilire la residenza fiscale nel territorio dello Stato l'art. 73, comma 1, del T.U.I.R. tende a privilegiare l'aspetto sostanziale legato all'effettivo svolgimento

dell'attività di direzione, di controllo e di impulso della molteplice e complessa attività economica della società. Anche la Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni siglata tra Italia e Lussemburgo (ratificata con legge 14 agosto 1982, n. 747), richiede, quale elemento determinante al fine di stabilire la residenza fiscale di una società di capitali ed il conseguente regime di tassazione, l'individuazione della sede di direzione effettiva. Pertanto, nel caso di specie, il giudice avrebbe dovuto ritenere che la G. fosse comunque obbligata a dichiarare in Italia i redditi derivanti dallo sfruttamento dei marchi, con la conseguenza che l'omessa dichiarazione di tali redditi costituisce, se non altro, il reato di omessa dichiarazione ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000.

2) manifesta illogicità e contraddittorietà della motivazione, nonché violazione dell'art. 425 c.p.p. L'Avvocatura ricorrente elenca quelli che ritiene rilevanti ed incontrovertibili elementi pronatori, che integrerebbero la prova dei presupposti richiesti dall'art. 73 T.U.I.R. per fondare la tassazione in Italia dei redditi prodotti dalla G., affermando, quindi, che è manifestamente illogica e contraddittoria la sentenza impugnata che definisce il materiale probatorio «poco più che neutro». Né sarebbe logico e conforme a legge far discendere l'insussistenza del reato dalle argomentazioni in merito alla «libertà di stabilimento», giacché non è in discussione la scelta di stabilire la sede in Lussemburgo, quanto piuttosto quella di creare una struttura meramente formale al fine di trarre in inganno l'Amministrazione finanziaria sulla reale operatività in Italia della G.

(*Omissis*)

6) manifesta illogicità e contraddittorietà della motivazione e violazione di legge, con riferimento ai reati contestati ai capi B) e C). L'Avvocatura ricorrente afferma la contraddittorietà e illogicità della sentenza impugnata, nel punto in cui ritiene non provata l'inadeguatezza del valore di 360.000 euro attribuito al marchio, che, invece, emergerebbe sia dalla mancata valutazione nella consulenza della P. di molteplici elementi rilevanti (analiticamente specificati dal ricorrente) sia dagli studi della società R., di ricerche e studi di Mediobanca, e della Interbrand s.r.l. Illogica sarebbe anche la motivazione della sentenza impugnata che ritiene inutilizzabile la stima operata dall'Agenzia delle Entrate parte civile, in quanto dovrebbe giungersi al paradosso di ritenere inefficace qualsiasi attività di rideeterminazione di redditi o valori da parte dell'Amministrazione finanziaria o della Guardia di Finanza.

7) violazione di legge con riferimento all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, in relazione all'art. 9 del T.U.I.R.

Secondo l'Avvocatura ricorrente la circostanza che la cessione sia avvenuta tra «parti correlate» non legittima a derogare alla norma di cui all'art. 9 del T.U.I.R. che impone la tassazione sulla base del «valore normale» dei beni ceduti, poiché altrimenti si aggancerebbe la tassazione non già al valore reale dei beni ceduti, ma a

quel valore che sia consentito di volta in volta dichiarare in base a favorevoli circostanze specifiche al fine di minimizzare la tassazione. A tal fine si richiama il disposto dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, sulla base del quale deve affermarsi che il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dall'aspettativa del risparmio fiscale. La prova di tale aspettativa sussisterebbe nel caso di specie e, quindi, essendo superate le soglie, si configurerebbe il reato di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, così come contestato.
(*Omissis*)

Motivi della decisione

(*Omissis*)

4. A questo punto deve verificarsi se nella condotta attribuita agli imputati possa ravvisarsi in ipotesi un reato previsto e punito ex D.Lgs. n. 74/2000.

4.1. Nel caso di specie, la condotta attribuita agli imputati costituisce un fenomeno noto come «esterovestizione», che trova specifico riconoscimento nella legislazione di settore. La eventuale riqualificazione in Italia della residenza fiscale di società ed enti esteri è prevista dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 73, comma 3, testo unico delle imposte sui redditi, il quale dispone: «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». Il nostro ordinamento guarda, dunque, oltre a dati formali, quali appunto la sede legale o la sede dell'amministrazione, anche a dati sostanziali, quale l'oggetto principale dell'attività. L'art. 73, comma 4, del citato D.P.R. definisce l'oggetto principale nella attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

In tal modo, l'Italia si è adeguata ai criteri di individuazione dell'*effective place of management and control* elaborati in ambito internazionale dall'art. 4 del Modello OCSE - che rappresenta il modello seguito dall'Italia per la stipula delle Convenzioni - il quale stabilisce che qualora un soggetto diverso da una persona fisica sia residente in entrambi gli Stati contraenti, sarà considerato residente solo nello Stato in cui è posto il luogo di gestione effettiva. Anche se non vi è una perfetta sovrapposizione di concetti rispetto alla normativa italiana, in quanto il requisito di effettività - che impone una ricerca del luogo di residenza in concreto - nelle due norme si riferisce ad aspetti diversi: nell'art. 73 T.U.I.R. si riferisce alla attività esercitata, mentre nell'art. 4 del Modello OCSE, si riferisce al luogo di gestione effettiva (*place of effective management*), cioè, come si legge al par. 24 del Commentario OCSE - il luogo in cui sono prese in sostanza le decisioni impor-

tanti di gestione (*key management*) e quelle commerciali, necessarie per l'andamento dell'ente commerciale nel suo complesso.

Il comma 5-bis dello stesso T.U.I.R., introdotto dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, comma 13, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ad integrazione dei criteri sostanziali di collegamento delle società costituite all'estero alla residenza fiscale in Italia, inserisce una presunzione relativa, che determina l'inversione dell'onere della prova a carico delle società estere, che detengono partecipazioni di controllo in società italiane, gestite ovvero controllate, anche indirettamente, da parte di soggetti di imposta italiani. La rubrica del citato art. 35 riporta significativamente «Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale».

4.2. La prima norma antielusiva nell'ordinamento italiano è considerata quella dell'art. 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, che autorizzava l'Amministrazione finanziaria a disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante alcune operazioni, tassativamente indicate, poste in essere «senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta». A tale disposizione ha fatto seguito l'attuale art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 7 del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, intitolato «disposizioni antielusive», il quale dispone: «1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. 2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione». Tale disposizione elimina il riferimento ad operazioni poste in essere «fraudolentemente», ma continua ad elencare tassativamente le operazioni alle quali è collegato il disconoscimento dei vantaggi fiscali, elenco che il legislatore nel tempo ha ampliato, ogni volta che dalla prassi emergevano nuovi e non previsti meccanismi elusivi.

Le Sezioni Unite Civili di questa Suprema Corte (nn. 30055 e 30057 del 23/12/2008) hanno, invece, individuato un generale principio antielusivo, affermando che «l'esistenza nel sistema tributario di specifiche norme antielusive non contrasta con l'individuazione di un generale principio antielusione, ma è piuttosto mero sintomo dell'esistenza di una regola generale». Tale principio «preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, di-

verse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., comma 2), e non contrasta con il principio della riserva di legge (art. 23 Cost.), non traducendosi nell'imposizione di 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. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione» (massima RV. 605850).

La successiva giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha precisato che «il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda» (Sez. 5, n. 1372 del 21/01/2011, Rv. 616371).

4.3. La giurisprudenza della Suprema Corte si pone in linea con quella Europea. Infatti, è principio generale di diritto dell'Unione Europea quello secondo il quale l'abuso del diritto è vietato: «l'applicazione delle norme di tale diritto non può essere estesa sino a comprendere pratiche abusive, ossia operazioni effettuate non nell'ambito di normali transazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti da detto diritto», in particolare, quando lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale (così, da ultimo, Corte di giustizia UE 10 novembre 2011, causa C-126/10, «Foggia»; nonché: 9 marzo 1999, causa C-212/97, «Centros»; 21 febbraio 2006, causa C-255/02 «Halifax»; 5 luglio 2007, causa C-321/05, «Kofloed»; 21 febbraio 2008, causa C-425/06, «Part Service»). Un'ulteriore pronuncia della Corte di giustizia sull'abuso del diritto in materia fiscale si attende all'esito del ricorso pregiudiziale sollevato dalla Sezione Tributaria della Corte di cassazione con ordinanza n. 18055 del 4 agosto 2010, al fine di chiarire «1) se il principio del contrasto all'abuso del diritto in materia fiscale, così come definito nelle sentenze in cause C-255/02 e C-425/06, «Halifax e Part Service», costituisca un principio fondamentale del diritto comunitario soltanto in materia di imposte armonizzate e nelle materie regolate da norme di diritto comunitario secondario, ovvero si estenda, quale ipotesi di abuso di libertà fondamentali, alle materie di imposte non armonizzate, quali le impo-

ste dirette, quando l'imposizione ha per oggetto fatti economici transnazionali, quale l'acquisto di diritti di godimento da parte di una società su azioni di altra società avente sede in altro Stato membro o in uno Stato terzo; 2) a prescindere dalla risposta al precedente quesito, se sussista un interesse di rilevanza comunitaria alla previsione, da parte degli Stati membri, di adeguati strumenti di contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte non armonizzate; se a tale interesse osti una non applicazione - nell'ambito di una misura di condono - del principio dell'abuso del diritto riconosciuto anche come regola del diritto nazionale e se in tal caso ricorra una violazione dei principi ricavabili dall'art. 4, comma 3, del Trattato sull'Unione Europea».

In generale, l'abuso del diritto trova un espresso riconoscimento nell'art. 54 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea firmata a Nizza il 7 dicembre 2000, che in seguito all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona (2 dicembre 2009) ha acquisito lo stesso valore giuridico dei Trattati. L'art. 54 citato riproduce il contenuto dell'art. 17 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo.

4.4. Sulla questione della rilevanza penale dell'elusione in materia fiscale non può dirsi che la giurisprudenza penale della Corte di cassazione si sia espressa compiutamente.

Contrarie alla rilevanza penale dei comportamenti elusivi si trovano affermazioni non motivate, secondo le quali «la violazione delle norme antielusive, in linea di principio, non comporta conseguenze di ordine penale» (Sez. 5, n. 23730 del 18 maggio 2006, Romanazzi, non massimata sul punto), oppure richiami alla giurisprudenza della Corte di giustizia europea (sentenza 9 marzo 1999, C-212/97, «Centros»), secondo la quale «la scelta della sede di una società di uno Stato membro - soltanto per usufruire di una normativa più favorevole - non costituisce esercizio abusivo del diritto di stabilimento di cui agli art. 43 e ss. del Trattato CE» (Sez. 3, Sentenza n. 14486 del 26 novembre 2008 - 2 aprile 2009, Rusca, Rv. 244071, dalla quale è stato tratto, peraltro, un principio attinente alla esclusione del valore probatorio delle presunzioni tributarie, così massimato: «In tema di reati finanziari e tributari, la figura del cosiddetto abuso del diritto, qualificata dall'adozione (al fine di ottenere un vantaggio fiscale) di una forma giuridica non corrispondente alla realtà economica, non ha valore probatorio perché implica una presunzione incompatibile con l'accertamento penale, ed è invece utilizzabile in campo tributario come strumento di accertamento semplificato nel contrasto all'evasione fiscale»). In senso favorevole alla configurabilità di un illecito penale si sono espresse:

- Sez. 3, n. 26723 del 18 marzo 2011, Ledda, Rv. 250958: Il reato di cui all'art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è configurabile anche in presenza di una condotta elusiva rientrante tra quelle previste dall'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, quando ta-

le condotta, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, comporti una dichiarazione infedele per la mancata esposizione degli elementi attivi nel loro effettivo ammontare.

(Fattispecie in tema di sequestro preventivo per equivalente in cui la Corte ha precisato che il reato di dichiarazione infedele, a differenza di quello di dichiarazione fraudolenta, non richiede alcuna attitudine ingannatoria nei confronti del Fisco).

– Sez. 3, n. 29724 del 26 maggio 2010, Catagnara, Rv. 24 8109: L'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA da parte di società avente residenza fiscale all'estero sussiste se questa ha stabile organizzazione in Italia, che ricorre anche quando la società straniera abbia affidato, anche di fatto, la cura dei propri affari in territorio italiano ad altra struttura munita o meno di personalità giuridica, prescindendosi dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla società medesima.

(Fattispecie in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni facenti capo a società avente residenza fiscale localizzata in territorio diverso dall'Italia, cosiddetta esterovestizione della residenza fiscale). Nel caso di specie era stato contestato il reato di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 (omessa dichiarazione IVA) con riferimento ad una società avente residenza fiscale all'estero, ma che non possedeva un legame con il territorio di quello Stato, essendo priva di un'organizzazione di uomini e mezzi idonea ad operare in loco in piena autonomia gestionale ed aveva affidato la cura dei propri affari in territorio italiano ad altra struttura e ciò a prescindere dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla società medesima.

4.5. Dalla giurisprudenza penale sopra citata si può dedurre che i reati ipotizzabili con riferimento a condotte elusive sono quelli *ex art. 4*, dichiarazione infedele, e *5*, omessa dichiarazione, del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, di cui è chiamato a rispondere colui che rivestiva all'interno della società esterovestita le qualifiche funzionali che in sede tributaria lo obbligavano alla presentazione della dichiarazione stessa o della dichiarazione fedele, con la partecipazione a titolo di concorso nel reato di eventuali altri soggetti.

4.5. A sostegno della rilevanza penale della condotta elusiva deve osservarsi, in primo luogo, che l'art. 1, lett. f), del D.Lgs. n. 74/2000, fornisce una definizione molto ampia dell'imposta evasa: «la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero 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», definizione idonea a ricomprendere l'imposta elusa, che è, appunto, il risultato della differenza tra un'imposta effettivamente dovuta, cioè quella della operazione che è stata elusa, e l'impo-

sta dichiarata, cioè quella autoliquidata sull'operazione elusiva.

4.6. Deve, poi, rilevarsi che il sistema tributario prevede istanze di interpello preventivo: l'interpello ordinario previsto dall'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, che si riferisce a «obiettive condizioni di incertezza sulla corretta applicazione di una norma», peraltro con riferimento a «casi concreti e personali» (la circolare n. 9/E del 13 febbraio 2003 dell'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa, richiamata e modificata dalla circolare n. 32/E del 14 giugno 2010, ha espressamente ammesso i soggetti esteri alla presentazione di istanze di interpello e ne ha disciplinato le modalità, anche con riferimento all'ufficio competente a ricevere dette istanze, indicato nell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa); l'interpello antielusivo di cui alla legge 30 dicembre 1991, n. 413; art. 21, l'interpello disapplicativo di cui all'art. 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973; quello relativo alle società controllate estere di cui all'art. 167 del T.U.I.R.; quello di *ruling* internazionale (art. 8 del D.L. n. 269/2003). In tale contesto assume particolare rilevanza l'art. 16 del D.Lgs. n. 74/2000 (Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive), il quale dispone che «Non da luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'art. 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio - assenso». Nonostante la relazione al decreto legislativo precisi che tale disposizione non può essere letta come «diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie *lato sensu* elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo», sembra evidente che detta disposizione induca proprio a ritenere che l'elusione, fuori dal procedimento di interpello, possa avere rilevanza penale e ciò è confermato dal contesto in cui è inserito il citato art. 16 che è quello del Titolo III «Disposizioni comuni» concernenti proprio la materia penale (pene accessorie, circostanze attenuanti, prescrizione) e, in particolare, subito dopo l'art. 15 che concerne le «violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie». D'altro canto, non vi sarebbe necessità di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento se l'elusione fosse irrilevante dal punto di vista penale, mentre nessun elemento né testuale né sistematico consente di ritenere che tale norma si riferisca, come da alcuni ritenuto, a casi di evasione in senso stretto e non di elusione.

Piuttosto deve osservarsi che il suddetto parere è relativo alla «applicazione, ai casi concreti rappresentati dal contribuente, delle disposizioni contenute negli artt. 37, comma 3, e 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600», cioè alle specifiche fattispecie elusive dai suddet-

ti articoli previste. E ciò può dare un senso anche alle precisazioni contenute nella citata relazione al D.Lgs. n. 74/2000. Infatti, deve affermarsi il principio che non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge. In tal caso, infatti, si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive. In altri termini, nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle citate Sezioni Unite civili della Corte Suprema di cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrano in una specifica disposizione fiscale antielusiva.

4.7. Ad avvalorare la tesi della rilevanza penale dei comportamenti elusivi specificamente previsti dalla normativa di settore è la stessa linea di politica criminale adottata dal legislatore, nell'ambito delle scelte discrezionali che gli competono, in occasione della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 74/2000, che sono state ampiamente delineate dalle Sezioni Unite di questa Corte (SS.UU., n. 27 del 25 ottobre 2000, imp. Di Mauro; n. 1235 del 28 ottobre 2010 - 19 gennaio 2011, Giordano) e dalla Corte costituzionale (sentenza n. 49 del 2002). Sia le Sezioni Unite che la Corte Costituzionale sottolineano che il legislatore, in occasione della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 74/2000, con una scelta di radicale alternatività rispetto al pregresso modello di legislazione penale tributaria, ha inteso abbandonare il «modello del cd. "reato prodromico", caratteristico della precedente disciplina di cui al D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 - modello che attestava la linea d'intervento repressivo sulla fase meramente "preparatoria" dell'evasione d'imposta - a favore del recupero alla fattispecie penale tributaria del momento dell'offesa degli interessi dell'erario. Questa strategia - come si legge nella relazione ministeriale - ha portato a focalizzare la risposta punitiva sulla dichiarazione annuale, quale atto che "realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione, negando rilevanza penale autonoma alle violazioni a monte della dichiarazione stessa» (Corte Cost. cit.).

Pertanto, se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e si concretizzano nell'infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato *tout court* penalmente irrilevante. Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile.

4.8. Per quanto concerne la compatibilità all'ordinamento comunitario della interpretazione che conduce ad

attribuire, nei limiti indicati, rilevanza penale ai comportamenti elusivi in materia fiscale, nella sentenza impugnata si fa riferimento alla affermazione contenuta nella sentenza «Halifax» (21 febbraio 2006, C-255/02, paragrafo 93) secondo la quale la contestazione di un comportamento abusivo «non deve condurre ad una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte». Ma la portata di tale affermazione non può avere carattere generale, valevole per tutte le contestazioni facenti leva sul carattere abusivo dei comportamenti del contribuente, deve, invece, essere letta come la semplice specificazione nel caso concreto all'esame della Corte di giustizia UE delle obiettive condizioni di incertezza derivanti dall'innovativa applicazione nel settore fiscale del divieto comunitario di abuso del diritto, come regola generale che prescinde dalla individuazione di specifiche e tassative fattispecie. Non pertinente, poi, è il richiamo, anch'esso contenuto nella sentenza impugnata, alla libertà di stabilimento delle sedi delle società in ambito comunitario riconosciuto dalla Corte di giustizia UE, poiché le sentenze citate (28 gennaio 1986, causa C-270/83, «Commissione c. Francia»; 9 marzo 1999, C-212/97, «Centros») o riguardano il diverso caso di trattamenti fiscali discriminatori (la prima delle citate sentenze riguarda le succursali e le agenzie in Francia di imprese assicuratrici aventi sede in altri Stati membri, che subirebbero dalla legislazione francese un trattamento discriminatorio rispetto alle società che hanno sede in Francia) oppure non escludono interventi sanzionatori sull'operazione abusiva. Il caso «Centros» è particolarmente significativo poiché esso riguarda uno Stato membro che neghi la registrazione di una succursale di una società costituita in conformità alla legislazione di un altro Stato membro nel quale essa ha la propria sede senza svolgere attività commerciali: la sentenza nell'affermare che tale diniego di registrazione è contrario alla libertà di stabilimento osserva che «il fatto che uno Stato membro non possa negare la registrazione di una succursale di una società costituita conformemente alla normativa di un altro Stato membro nel quale essa ha la sede non esclude che questo primo Stato possa adottare tutte le misure idonee a prevenire o sanzionare le frodi, sia nei confronti della stessa società, eventualmente in cooperazione con lo Stato membro nel quale essa è costituita, sia nei confronti dei soci rispetto ai quali sia dimostrato che essi intendono in realtà, mediante la costituzione di una società, eludere le loro obbligazioni nei confronti dei creditori privati o pubblici stabiliti nel territorio dello Stato membro interessato. In ogni caso, la lotta alle frodi non può giustificare una prassi di diniego della registrazione di una succursale di società che ha la propria sede in un altro Stato membro»; la stessa sentenza, ancora più significativamente, richiama la giurisprudenza della Corte, la quale afferma «che uno

Stato membro ha il diritto di adottare misure volte ad impedire che, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, taluni dei suoi cittadini tentino di sottrarsi all'impero delle leggi nazionali, e che gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario».

4.9. La affermazione della rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, nei limiti sopra specificati, non contrasta con il principio di legalità, inteso nel senso sopra precisato, poiché se tale principio non consente la configurabilità della generale fattispecie di truffa, in presenza di una espressa previsione nel sistema tributario di una specifica condotta elusiva, non è, invece, ostativo alla configurabilità della rilevanza penale della medesima condotta, trattandosi di un risultato interpretativo «conforme ad una ragionevole prevedibilità», tenuto conto della *ratio* delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico. Se il principio di legalità venisse diversamente applicato nella materia di cui si parla si chiuderebbero gli spazi non solo della normativa penale generale, ma anche di quella speciale di settore: la plurima invocazione del principio di specialità trasformerebbe questo in principio di impunità,

pur in presenza di una descrizione della fattispecie elusiva provvista dei necessari caratteri di determinatezza.

5. Ovviamente rimangono intatti i criteri che presiedono alla indipendenza valutativa del giudice in ordine alla ricostruzione in fatto della fattispecie criminosa.

(*Omissis*)

8. In definitiva, la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio al Tribunale di Milano, che farà applicazione dei principi di diritto come sopra evidenziati.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata con rinvio al Tribunale di Milano.



Il testo integrale della sentenza oltre a essere disponibile in Banca Dati BIG Suite, IPSOA si può richiedere a redazione.dialoghitributari.ipsoa@wki.it
www.ipsoa.it/dialoghionline

RIVISTE

Cooperative e Consorzi

Fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

Comitato di Redazione: M. Benni, R. Chiusoli, R. Genco, G. Malusà, P. Morara, G. Ravaioli

L'unico punto di riferimento per le cooperative, i consorzi, i professionisti fiscali e gli operatori del settore per trovare tutte le **soluzioni** alle **problematiche fiscali, contabili, previdenziali, civilistiche e giuslavoristiche** che si presentano nella prassi quotidiana.

La Rivista coniuga al **rigore scientifico** degli **interventi** d'autore l'**operatività** garantita dall'analisi delle novità, degli adempimenti, dei casi, delle scritture contabili, dei modelli, attraverso un'**impostazione grafica chiara**, ricca di **tabelle** e **schemi riassuntivi**.

Fornisce strumenti indispensabili per il **monitoraggio** comunitario, nazionale e regionale di **agevolazioni e finanziamenti** legati al settore

L'abbonamento comprende:
– **2 Monografie**

– Servizio Dottrina on-line che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **Consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione.

Periodicità: mensile
Abbonamento annuale: € 168,00
Ipsoa, pagg. 64

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
Tel. 02.82476794
E-mail: info.commerciali@ipsoa.it
- **Agenzia Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.shopwki.it/rivistacooperative**



Il sabotaggio dei controlli fiscali: un reato verso l'Amministrazione pubblica

di David Terracina, RL

Una novità della manovra Monti è l'introduzione di una sanzione penale per la produzione di documenti falsi, e altre infedeltà nell'istruttoria tributaria. A prima vista la disposizione suscita una serie di perplessità, ma è abbastanza chiara l'intenzione di punire solo il tentativo di portare fuori strada i controlli, di trarre in inganno i verificatori, mentre resta impregiudicata la possibilità di «non collaborare», esponendosi alle sole sanzioni amministrative, senza riflessi penali.

■ La falsità delle dichiarazioni istruttorie nei controlli fiscali: una norma pasticciona a fattispecie aperta

David Terracina

La determinazione del governo Monti rispetto all'evasione fiscale utilizza anche disposizioni penali di forte portata sistematica, perché costringono a fare i conti con la matrice amministrativistica del diritto tributario e con la valutatività del diritto in genere. Ma andiamo per ordine ricordando l'art. 11, comma 1, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (1), secondo cui «chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'art. 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74».

La tecnica del «doppio rinvio»

La norma appare immediatamente inconsueta, e sembra contenere qualcosa di anomalo rispetto all'ordinario meccanicismo del «se-allora» che caratterizza la normativa penale, non solo tributaria.

Si tratta di una «fattispecie aperta», dove la condotta incriminata non è compiutamente specificata, viene usata la tanto irresistibile tecnica del rinvio: c'è il rischio, se si guarda alla disposizione col consueto meccanicismo applicativo, di un poco divertente «gioco dell'oca», dove si rischia realmente di andare in prigione «senza passare dal via» (2), quasi dimenticando che si sta disponendo della libertà personale degli individui. Ma v'è di più: nel caso specifico il legislatore non si è neanche degnato di «sporcarsi le mani», omettendo persino di indicare la sanzione della nuova fattispecie di reato, anch'essa dunque ricostruibile mediante la (complicata) tecnica del rinvio, «ai sensi dell'art. 76 del D.P.R. n. 445/2000». Si tratta della disposizione generale sulle certificazioni amministrative sostitutive di atti di notorietà, secondo cui «chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal presente testo unico, è punito ai sensi del codice penale e

David Terracina - Ricercatore di Diritto penale presso l'Università di Roma «Tor Vergata»

Note:

(1) Convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

(2) L'espressione si riferisce al differente gioco del Monopoli, ma si adatta perfettamente al caso di specie.

delle leggi speciali in materia. L'esibizione di un atto contenente dati non più rispondenti a verità equivale ad uso di atto falso. Le dichiarazioni sostitutive rese ai sensi degli articoli 46 e 47 e le dichiarazioni rese per conto delle persone indicate nell'articolo 4, comma 2, sono considerate come fatte a pubblico ufficiale». Anche per questa generale fattispecie di reato, dunque, il legislatore, non solo non ha ritenuto di indicare la sanzione, ricorrendo alla tecnica del rinvio, ma addirittura neanche di determinare la normativa cui rinviare, accontentandosi di un generico richiamo al codice penale e alle «leggi speciali in materia». Per ricostruire la sfera applicativa della disposizione di cui all'art. 11 della manovra Monti occorre, dunque, seguire un rinvio che potremmo definire di «secondo grado», non essendo sufficiente approdare alla norma indicata nel primo rinvio.

Il gioco si complica e assai, anche perché, come appena detto, il secondo rinvio non rimanda ad una norma determinata, ma la disciplina di riferimento deve essere trovata attraverso un'ulteriore attività interpretativa. Non c'è solo il complesso rimando al codice penale, dove l'unica procedura certa è andare per esclusione, cominciando ad escludere l'abigeato, l'omicidio, la rapina, la violenza carnale e così via in ordine alfabetico; è un rompicapo anche il riferimento alle leggi speciali «in materia» senza specificare di quale materia si tratti. Il D.P.R. n. 445/2000 riguarda, infatti, il «testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa», che non ha nulla a che vedere con la determinazione della ricchezza ai fini tributari. Se si guarda la «materia» delle certificazioni amministrative, la Corte di cassazione ha stabilito che «integra il delitto di falsità ideologica commessa da privato in atto pubblico la falsa attestazione sostitutiva di certificazione resa dal privato ai sensi del D.P.R. n. 445/2000, anche quando essa non sia prevista dalla legge, ma sia frutto di una mera prassi amministrativa» (3). La fattispecie di reato di riferimento, individuata dalla giurisprudenza, è, dunque, quella della falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico, di cui all'art. 483 c.p.

Il bene tutelato

con la nuova fattispecie incriminatrice

Con la previsione del reato di falsità ideologica

commessa da privato in atto pubblico nel Titolo VII del libro II del codice penale, collocato tra i delitti contro la fede pubblica, si punisce con la reclusione fino a due anni la condotta di chi attesti falsamente al pubblico ufficiale, in un atto pubblico, fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità.

La *ratio* della tutela a base della previsione del reato di falsità ideologica commessa da privato in atto pubblico, dunque, è quella di salvaguardare la fede pubblica, di garantire la collettività circa la veridicità di quanto contenuto negli atti pubblici, che fanno fede fino a querela di falso.

La *ratio* della nuova fattispecie incriminatrice tributaria è, invece, totalmente diversa. L'unico elemento in comune con le figure di reato a cui si fa rinvio è rappresentato dal fatto che un soggetto è chiamato a rilasciare dichiarazioni, fornire dati o consegnare documenti alla Pubblica amministrazione. Dichiarazioni, dati e documenti che, però, non vengono recepiti in un atto pubblico volto a provarne la veridicità, ma in documenti che vengono utilizzati dall'Amministrazione per la determinazione delle imposte, smentendo eventualmente quanto riportato dal contribuente nelle dichiarazioni fiscali.

Ciò che si tutela, dunque, non è il bene della fede pubblica, ma la fedeltà all'autorità amministrativa, in un rapporto tipico sovrano-suddito, che costringe quest'ultimo all'estremo atto di fedeltà consistente sostanzialmente nell'autodenuncia. Avviene, dunque, in parte quanto avviene nei sistemi anglosassoni, dove più che incriminare la condotta evasiva si incrimina il comportamento infedele del contribuente che, chiamato a chiarimenti dall'Amministrazione, rappresenta circostanze non veritiere.

La nuova fattispecie mette, però, a nudo le profonde differenze tra il nostro sistema ed i sistemi anglosassoni. Mentre, infatti, in questi ultimi non esiste l'obbligo dell'esercizio dell'azione penale, e spetta all'Amministrazione finanziaria decidere quando procedere penalmente nei confronti del singolo contribuente, prediligendo sempre la via della trattativa per recuperare al Fisco quanto più possibile, il nostro sistema è diametralmente opposto. Per ragioni di carattere culturale-ideologico, il pagamento del debito tributario non incide sulla

Nota:

(3) Si veda, tra le tante, Cass., Sez. II pen., 20 ottobre 2010, n. 37512.

punibilità del reato, ma solo sulla sanzione da irrogare, incentivando in tal modo l'occultamento del frutto dell'evasione (o incentivandone poco la restituzione).

Proprio per tale ragione, nei sistemi anglosassoni diventa fondamentale la fedeltà del contribuente al momento della verifica, finalizzata a concludere un accordo leale con l'Amministrazione. Al contrario, nel nostro ordinamento la fedeltà del contribuente ha l'unico effetto di un'autodenuncia a cui non può porre alcun riparo. Basti pensare, ad esempio, alla recente giurisprudenza della Corte di cassazione in materia di dichiarazioni correttive di dichiarazioni fraudolente o infedeli, cui non viene riconosciuto alcun effetto giuridico se non, per l'appunto, quello di una vera e propria confessione.

La nuova fattispecie di reato si pone, dunque, contro il principio generale sintetizzato nella formula del *nemo tenetur se detegere*, nonché contro il diritto di difesa costituzionalmente garantito dall'art. 24. Secondo la nuova disposizione, il diritto di difesa trova, dunque, quale limite penalmente sanzionato l'impossibilità di falsificare la documentazione da presentare all'Amministrazione finanziaria, nonché le dichiarazioni da rendere ad essa, a prescindere se tali dichiarazioni confluiscono o meno in un atto pubblico. Una volta presentata una dichiarazione non veritiera, sia essa fraudolenta o infedele, il contribuente chiamato dall'Amministrazione finanziaria a giustificare quanto rappresentato in dichiarazione sembra non avere, a prima vista, altra scelta che dire la verità, altrimenti incorre in una responsabilità di carattere penale. Lo stesso viene, dunque, a trovarsi tra due fuochi: da una parte, mentendo all'Amministrazione finanziaria, incorrerà in una responsabilità penale, ai sensi dell'art. 11 della manovra Monti; dall'altra, autodenunciandosi, incorrerà in una responsabilità penale ai sensi del D.Lgs. n. 74/2000. Lo si ripete, un simile dovere di lealtà sarebbe giustificato in un sistema, come quello statunitense, dove il contribuente può accordarsi con il Fisco evitando conseguenze di carattere penale, purché, però, non si comporti in maniera fraudolenta.

La portata del rinvio al reato di falsità ideologica

Ma gli elementi di complessità non si limitano a quelli indicati sinora. Per individuare la reale por-

tata della fattispecie in esame occorre, infatti, chiedersi se il richiamo fatto alla fattispecie di cui all'art. 76 del D.P.R. n. 445/2000 sia solamente *quoad poenam*, ovvero si faccia riferimento anche agli elementi strutturali della fattispecie.

La differenza non è, ovviamente, di poco conto. Laddove, infatti, il richiamo sia *quoad poenam*, la condotta incriminata consisterà semplicemente nel mendacio da parte del contribuente, mentre nell'ipotesi in cui il rinvio sia di carattere strutturale, occorrerà allora che le dichiarazioni, i dati o i documenti mendaci rilasciati dal contribuente all'Amministrazione finanziaria vadano a formare un atto.

La distinzione tra esibizione o trasmissione di documenti falsi e comunicazione di dati e notizie non rispondenti al vero

Non si comprende, inoltre, che cosa si intende quando, nella disposizione in esame, si specifica che «la disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74».

La fattispecie opera dunque una distinzione tra la condotta di esibizione o trasmissione di documenti falsi e la condotta di comunicazione di dati e notizie non rispondenti al vero. Sembrerebbe, infatti, che le comunicazioni orali o scritte inoltrate all'Amministrazione finanziaria su sollecitazione della stessa assumano rilevanza penale solamente nell'ipotesi in cui, a seguito di tali richieste, si configurino dei reati tributari. Al contrario, l'esibizione o la trasmissione di documenti falsi assume rilevanza penale in ogni caso.

Difficile comprendere le ragioni di tale distinzione. Inoltre, non è chiaro quando possa configurarsi un reato tributario, a seguito delle richieste avanzate dall'Amministrazione. Le fattispecie di reato contenute nel D.Lgs. n. 74/2000, infatti, si consumano generalmente prima dell'attività di accertamento e non sembrerebbero esservi delle fattispecie di reato che sanzionano il mendacio all'Amministrazione finanziaria. D'altra parte, non potrebbe essere altrimenti, pena la violazione del principio generale del *ne bis in idem*.

Al di là della contorta (incomprensibile) disposizione legislativa, sembra dunque che la fattispecie in esame si configuri solamente se il mendacio da parte del

contribuente riguarda situazioni in cui il soggetto abbia già commesso un reato tributario. La *ratio* della norma sarebbe, allora, addirittura schizofrenica: se il soggetto non ha commesso un reato può mentire, se invece lo ha commesso ha il dovere di dire la verità. Molto più lineare sarebbe, invece, relegare la fattispecie in esame al ruolo di figura di contorno, dalla cui applicazione vengano esclusi proprio i contribuenti. Ai sensi dei decreti in materia di imposte dirette e di IVA, l'Amministrazione può, infatti, richiedere informazioni anche a terzi come, ad esempio, ai consulenti fiscali, i quali sarebbero ob-

bligati a non mentire, senza violare il principio del *nemo tenetur se detegere*. Certo, si porrebbero dei problemi di carattere deontologico, ma sembra difficile ritenere che tra i compiti del consulente fiscale vi sia anche quello di inviare falsa documentazione all'Amministrazione.

Sarà anche una (probabilmente involontaria) apertura verso forme di definizione del reato più elastiche; ci sono stati però molti abusi di queste figure di reato (tra le tante l'abuso di ufficio) e questo induce a temere pericolosi intrecci di diffidenza, pregiudizi e sbrigatività.

■ Una norma contro lo sviamento e l'ostruzionismo, non contro l'inerzia RL

Dialoghi è una rivista teorica, che non presuppone latente nei «materiali» una fantomatica razionalità a tutto tondo, né cerca quindi di svelarla. Riteniamo tuttavia che i materiali debbano essere contestualizzati, e al loro interno un qualche senso, a parte quello di dire qualcosa in conferenza stampa, ci sia sempre. È compito degli studiosi sociali cercarlo, assieme ai malintesi e agli equivoci con cui è stato realizzato. Anche la disposizione commentata da Terracina è un riflesso, magari inconsapevole, di una tendenza a spostare il tiro dalla legge al rapporto con la Pubblica amministrazione, conformemente alla matrice amministrativistica del diritto tributario. È una disposizione «all'americana», profondamente incardinata con la tradizione secolare dei tributi, che - come noto - tanto più si pagano quanto più si avverte la possibilità che qualcuno li richieda. In quest'ottica è importante che il contribuente non sia sleale nel confronto con la Pubblica autorità. Non si tratta di una disposizione che impone di collaborare, perché non punisce atteggiamenti omissivi, che restano esposti alle sole modeste sanzioni amministrative per essi previste.

Chi non collabora non sta fornendo notizie non corrispondenti al vero, e neppure chi si richiama a vicende di comune esperienza, che potrebbero essere accadute. Ad esempio chi dice che le merci sono calate di peso, oppure sono andate perdute nell'attività produttiva, per deperimenti fisici, o per eventi rispondenti alla comune esperienza, ad

esempio per il taccheggio abituale in un supermercato. In tutti questi casi non si stanno ancora enunciando fatti non corrispondenti al vero. Si stanno solo ipotizzando stime, si stanno allegando concetti di comune esperienza, presunzioni. Il contribuente può non rispondere, o può dire di aver dimenticato, ma non può fornire notizie idonee a sviare le indagini, portandole su un binario morto. È una disposizione responsabilizzante del contraddittorio amministrativo, verso una autorità pubblica, con cui si può non collaborare, ma il cui lavoro deve essere oggetto di un rispetto sostanziale, perché è un bene pubblico, che non può essere vanificato. Se quindi qualcuno per giustificare un acquisto, ai fini dell'accertamento sintetico, inventa un prestito inesistente, sta adducendo una circostanza falsa. Lo stesso se produce una dichiarazione di qualcuno che attesta falsamente la realtà di una fornitura per giustificare una fattura falsa. Si può insomma non collaborare, ma non mandare fuori strada, non trarre in inganno, non imbrogliare. C'è un ragionamento dietro queste norme, anche se sono scritte nel solito stereotipo formalismo legale.

F24 «saltati» in presenza di crediti di imposta: disparità di trattamento a seconda del risultato della liquidazione?

di Emiliano Covino, RL

È normalissimo dimenticarsi di un F24 mensile, e qualche volta succede quando si sarebbero potuti utilizzare precedenti crediti in compensazione. Sembra certo che nei casi in cui la compensazione, se effettuata, avrebbe «azzerato» il debito, la sanzione è solo quella in misura fissa. Invece nei casi in cui dopo la compensazione sarebbe restato un debito, anche modesto, si possono fare diverse ipotesi sulla base di computo del ravvedimento operoso per sanare la violazione di tardivo versamento. In particolare ci si chiede se la sanzione «autoliquidata» in sede di ravvedimento debba essere commisurata all'importo della liquidazione «a debito», «al netto» o «al lordo» del credito da compensare. Il buonsenso spinge verso un ravvedimento «al netto», rispetto al quale non ci sono ostacoli normativi. Salvo il fiscalismo indotto dalla deresponsabilizzazione causata dalla concezione legalistico-processuale del diritto tributario.

■ Un'omissione da calcolare «al netto» della compensazione amministrativa

Emiliano Covino

La presenza di numerose scadenze, riferite ai vari versamenti d'imposta periodici, rendono frequenti errori e ritardi nei pagamenti, resi più complessi anche dalla diversa tempistica valida per le imposte sui redditi e per l'IVA. È perciò piuttosto frequente che un'impresa ometta, per dimenticanza, il versamento di un tributo oppure decida volontariamente di posticiparne il pagamento, ben sapendo di avere la possibilità di correggersi versando una sanzione ridotta. Pertanto le aziende ricorrono spesso al ravvedimento operoso per sanare il tardivo pagamento delle imposte dovute, ma questa procedura di autoirrogazione delle sanzioni, di per sé piuttosto semplice, può diventare più complicata: ci riferiamo alle ipotesi in cui il debito erariale da «sanare» in ritardo era, sin dalla naturale scadenza, compensabile con un credito d'imposta. In questi casi, può accadere che il credito d'imposta eccedesse addirittura il debito della liquidazione periodica, e che quindi, anche se ci si fosse ricordati del versamen-

to, nessun importo sarebbe stato dovuto. Si entra, quindi, nel campo della «compensazione tributaria» (1), ossia una forma di compensazione diversa da quella di diritto civile, pur rimanendo - per forza di cose - nel solco della disciplina civilistica che fa da naturale riferimento. In effetti, tale procedura, fortemente influenzata dal diritto tributario, rimane squisitamente pubblicistica, e non è riconducibile né alla compensazione civilistica né alle altre figure di diritto privato, come la delegazione, con le quali si è tentato di spiegarla (2). Si tratta piuttosto

Emiliano Covino - Dottore di ricerca in Diritto tributario presso l'Università di Roma «Tor Vergata», Avvocato in Roma. Fondazione Studi Tributarî

Nota:

(1) Sul tema si rinvia a G. Girelli, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, pagg. 217 ss.

(2) P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pag. 142, il quale pone in risalto la particolarità, rispetto all'ordinaria compensazione, della spettanza di debiti e crediti ad enti diversi tra di loro.

di una disciplina di diritto amministrativo, dettata da ragioni di snellezza e trasparenza nei rapporti con i contribuenti (3).

Il facile ravvedimento in caso di omesso F24 «a zero»

La procedura di calcolo della sanzione dipende dall'entità di questo credito, perché, in base al risultato della somma algebrica di debito e credito, cambiano le modalità del ravvedimento ed il «costo» della sanzione autoliquidata (4).

Una prima ipotesi è quella in cui il precedente credito tributario, al momento in cui si sarebbe dovuto effettuare il versamento poi omesso, sia abbastanza capiente da esaurire totalmente il debito fiscale. In questo caso, il contribuente non era tenuto a versare nulla nelle casse dell'Erario, ma avrebbe comunque dovuto comunicare (per tempo, ossia alla scadenza del versamento «a zero») la volontà di compensare il debito fiscale con un preesistente credito d'imposta (5). In altre parole, il contribuente non ha omesso di versare nulla, ma non ha comunicato al Fisco (attraverso un F24 «a zero») la volontà di compensare i crediti e i debiti fiscali. Il mancato invio dell'F24 «a zero» è punito con una sanzione formale, in misura fissa (154 euro), perché il comportamento negligente configura comunque un ostacolo all'attività di accertamento da parte degli Uffici; non si tratta quindi una violazione «meramente» formale (per la quale lo Statuto del contribuente prevede l'inapplicabilità delle sanzioni) (6), perché l'F24 «a zero», pur senza comportare un effettivo pagamento di somme, costituisce comunque un necessario momento di comunicazione con il Fisco. Pertanto, la sanzione in misura fissa serve ad evitare che il contribuente scientemente decida di non presentare le deleghe «a zero», facendo leva sulla mancata punibilità del comportamento; è chiaro che, in questo modo, si intralcerrebbero le acquisizioni di informazioni da parte del Fisco. Ovviamente, il contribuente che, in un secondo momento, si accorge di non aver presentato l'F24 «a zero» ha tutto l'interesse (ed il diritto) a ravvedersi, versando la sanzione ridotta di 30 euro, pari ad un quinto della sanzione ordinaria.

L'eventualità di un residuo «a debito»: come ravvedersi?

Il discorso cambia quando l'omesso versamento, per il quale si chiede il ravvedimento, non era compensabile per interno con un credito d'imposta van-

tato, poiché quest'ultimo era inferiore al debito tributario. In questo secondo caso, non si può parlare di sanzione per omesso F24 «a zero» perché il contribuente avrebbe dovuto comunque effettuare il versamento della differenza derivante dalla compensazione parziale. Se ciò non è avvenuto, occorre chiedersi come il contribuente debba calcolare, in questo caso, la sanzione per omesso versamento da pagare in misura ridotta in sede di ravvedimento operoso. Non è chiaro, infatti, se costui si debba ravvedere «sul lordo», cioè sull'ammontare da versare al lordo del credito da compensare, oppure «sul netto», cioè su quello che si sarebbe dovuto in effetti versare una volta scomputato il credito tributario.

La prassi dell'Agenzia delle entrate sul ravvedimento «al lordo»

Per quanto ci consta, sul tema non esistono espressioni pronunciate dell'Agenzia delle entrate, ma si può dire con assoluta certezza che gli Uffici propendono per la prima soluzione: in base a tale orientamento, il contribuente dovrebbe calcolare la sanzione (come ridotta per il ravvedimento) su tutta l'imposta omessa e poi versare l'imposta e la sanzione autoliquidata, sottraendo dal totale l'ammontare del credito vantato. A conferma di questa posizione degli Uffici si possono citare gli avvisi di accertamento spediti a contribuenti che, ragionando sul «ravvedimento netto», avevano calcolato la sanzione «da ravvedimento» sulla differenza tra il debito tributario e il relativo credito. L'Agenzia delle entrate, al contrario, ha

Note:

(3) Sul tema cfr. R. Lupi, *Diritto tributario - Parte generale*, Milano, 2005, cap. VII, par. 1.

(4) Il tema del rapporto tra sanzione tributaria e compensazione, all'interno dell'istituto del ravvedimento operoso, è stato trattato da G. Girelli, *La compensazione tributaria*, cit., pag. 235, ove però non si prende posizione in merito alla tematica qui in oggetto.

(5) Con la circolare 19 giugno 2002, n. 54/E (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA) l'Agenzia delle entrate ha chiarito che per regolarizzare tale violazione è necessario: a) presentare il modello F24, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione; b) versare una sanzione ridotta, pari a: 5,00 euro (1/10 della sanzione amministrativa di 51 euro) se il ritardo non è superiore a 5 giorni; 15,00 euro (1/10 della sanzione amministrativa di 154 euro) se il modello è presentato oltre i 5 giorni. Mentre, se il ravvedimento avviene entro un anno dal termine previsto per la presentazione del modello, si applica la sanzione ridotta di 30,00 euro (1/5 di 154,00 euro).

(6) L'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 prevede, tra l'altro, la non punibilità di quei comportamenti che si traducono in una «mera violazione formale senza alcun debito d'imposta».

considerato sbagliato il calcolo della sanzione solo sul residuo da versare, ricalcolandola sull'intera imposta omessa e non sulla differenza; questo conferma l'atteggiamento pignolesco del Fisco su quello che gli viene comunicato, e che induce a «non ravvedersi», contando che non se ne accorga nessuno!

Gli argomenti per un ravvedimento «al netto»

È chiaro che, ragionando in questo modo, il «costo» del ravvedimento cambia in maniera radicale in base all'entità del credito, poiché la sanzione ridotta varia notevolmente (ed illogicamente) in base al risultato della somma algebrica del debito meno credito. Infatti, sembra assurdo che il ravvedimento dell'omessa presentazione dell'F24 «a zero» (dove si compensano integralmente debiti e crediti) sia sanzionato in cifra fissa, la quale peraltro può essere ridotta ulteriormente in sede di ravvedimento spontaneo (7). Invece, stando all'ipotesi «lordista» dell'Agenzia, l'omessa presentazione di un F24 da cinque mila euro, in cui si sarebbero compensati un milione di euro a debito con 995 mila euro a credito, sarebbe sanzionato calcolando la sanzione ordinaria per omesso versamento (30%) su tutta l'imposta «lorda», ossia su un milione di euro. Ma stupisce ancor di più che su questo 30% di un milione si debba calcolare la sanzione ridotta da ravvedimento, pari ad un ottavo (ravvedimento breve entro 30 giorni) ovvero ad un quinto (ravvedimento lungo entro l'anno). Pertanto, nell'esempio appena fatto, se un'azienda si volesse ravvedere per la mancata presentazione di quell'F24 da cinque mila euro sopra citato, dovrebbe pagare 60 mila euro di sanzioni autoliquidate per il ravvedimento lungo entro l'anno (8). Se invece debito e credito si fossero compensati per intero, sarebbero bastati 30 euro per ravvedersi. Invece, ragionando con ravvedimento «al netto», la sanzione ordinaria per lo stesso F24 da 5 mila euro del nostro esempio andrebbe calcolata solo su 30% di tale somma, che ripresenta il versamento residuo di fatto commesso, e non sul milione di euro dell'intera imposta. Naturalmente, su tale base - a rigor di logica - dovrebbe calcolare anche la sanzione ridotta per il ravvedimento operoso.

In base a quanto appena detto, sembra chiaro che l'autoliquidazione della sanzione «al netto» del credito d'imposta sembra essere più in linea con i principi generali del sistema delle compensazioni fiscali. Infatti, è la stessa esistenza di una sanzione fissa per l'F24 a zero a presupporre che il ravvedimento vada

calcolato sul netto: il sistema stesso presume che, in caso di coesistenza tra debiti e crediti tributari, il contribuente si comporti come è logico e naturale, portando sempre in compensazione tutto il credito possibile finché il debito tributario è capiente. D'altronde, sarebbe insensato credere altrimenti, giacché siamo in una situazione di pagamento amministrativo dei debiti, dove il comportamento razionale prevede che il contribuente utilizzi il credito vantato appena possibile. Ciò rimane valido in tutti i contesti, anche se il versamento non è tempestivo: non ha senso ritenere che si perda la possibilità di far valere il credito se solo si scavalca la data di versamento. Nessuna norma contraddice il principio secondo cui il credito rimane valido anche dopo la data di versamento; d'altronde non esiste alcuna sanzione per una mancata tempestiva utilizzazione del credito in compensazione.

La compensazione tributaria, differente da quella di diritto civile, ma permeata da principi civilistici di fondo

Vale la pena sottolineare, in ultimo, che non avrebbe neanche senso una possibile difesa della tesi «lordista» basata sull'assunto che la compensazione non è automatica perché manca la manifestazione della volontà del contribuente in tal senso. Il retroterra della compensazione, anche amministrativa, è sempre quello civilistico, dove la sanzione non esiste, ma esiste solo il risarcimento. Va bene che Fisco e contribuente, come rileviamo sempre su *Dialoghi*, non sono «due privati che litigano», ma ciò non toglie che il rapporto di buona fede tra privati è sempre un punto di riferimento tra le parti. Al contrario, sembra che gli Uffici tributari utilizzino secondo convenienza la propria veste pubblicistica o quella privatistica, nella combinazione a loro più utile nel caso di specie (9).

Note:

(7) Come detto in precedenza, per la mancata presentazione dell'F24 a zero è prevista la sanzione pari a 154,00 euro; se il ravvedimento avviene entro un anno dal termine previsto per la presentazione del modello, si applica la sanzione ridotta di 30,00 euro (1/5 di 154,00 euro).

(8) Ossia la sanzione ordinaria del 30% su 1 milione di imposta non versata, poi ridotto ad 1/5 in sede di ravvedimento.

(9) Si tratta, in fondo, di un riflesso dovuto alla pressione mediatica secondo cui, vista la possibilità del contribuente di fare chissà quali imbrogli nell'ombra, allora il Fisco deve essere pignolo, fino all'assurdità, su quello che è alla luce del sole. Una specie di anomala legge del contrappasso, che richiama il titolo del volume di R. Lupi, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, IPSOA, 2008, a cui si rinvia.

Del resto «fiscalismo» non a caso è sinonimo di pignoleria e malevola rigidità.

Si finisce così per trascurare che l'istituto della compensazione, una volta recepito dal diritto amministrativo tributario, è logico che si ispiri ai criteri del diritto civile, dove la comunicazione formale della compensazione entro determinati termini e secondo determinate modalità non impedisce di farla davanti al giudice. Pur non trovandoci di fronte alla compensazione del diritto civile *sic et simpliciter*, non si può ignorare che il diritto civile resta una pietra di paragone, ove non vadano pregiudicate le ragioni sostanziali dell'Erario, che però non possono legittimare malevole trappole fiscalistiche. In conclusione, la compensazione è un procedimento naturale che il sistema, razionalmente, presuppone sempre, visto che quando crediti e debiti si equivalgono la sanzione non è proporzionale all'imposta omessa ma fissa. Infine, va notato che questa volontà «compensativa» è ancor più evidente allorché si concretizzi a posteriori in comportamenti fattuali: infatti, nel momento in cui ci si ravvede per l'omesso versamento, malgrado non sia stata puntualmente comunicata la compensazione, la volontà di utilizzare in tal senso il credito è chiara ed evidente. In

questa ipotesi, il contribuente ha manifestato pienamente l'intenzione «tardiva» di compensare, così come l'avrebbe manifestata all'epoca, se avesse versato tempestivamente la differenza tra credito e debito. D'altronde, oltre alla compensazione nell'F24, non esistono altri metodi con cui il contribuente può manifestare la sua volontà di utilizzare un credito esposto in dichiarazione.

Una volta che la dichiarazione si chiude con un credito, esistono solo due ipotesi: o il contribuente lo chiede subito a rimborso (manifestando così l'intenzione di non compensare), oppure lo usa in compensazione di volta in volta in base ai diversi versamenti periodici che deve effettuare, fino al totale esaurimento del credito stesso. Non è invece ipotizzabile un F24 «a credito», ossia una delega di pagamento in cui il credito possa essere dichiarato in eccedenza rispetto al debito che si vuole saldare. Infatti, nell'F24 si rappresenta prima di tutto il debito, che può essere compensato con un eventuale credito; quest'ultimo potrebbe anche eccedere il debito, ma di tale saldo positivo non è possibile lasciare traccia nell'F24, che si limiti ad esprimere un saldo a zero. In tale documento ci sarà una compensazione e mai una evidenziazione di quella parte del credito ancora non utilizzata.

■ Legalismo contro buonsenso

RL

È frequente, nella pratica professionale, che ci si dimentichi di un F24. È un caso molto più frequente di tante «elusioni fiscali» e di eleganti questioni di diritto di cui si parla nella pubblicistica tributaria, anche su *Dialoghi*. Ed appare chiaro che la correzione della dimenticanza può diventare un incubo. Non tanto per «leggi provvedimento» mal formulate, quanto per un atteggiamento verso la legge che spinge gli Uffici tributari ad essere appunto particolarmente «fiscali» su quello che vedono, proprio per il sospetto che, nell'ombra, possa essere accaduto chissà cosa. Lasciano stupefatti tutti i paradossi indicati nell'articolo che precede. E quasi quasi non ci crederei se non avessi visto con i miei occhi un contenzioso del genere. Ed un controricorso per cassazione dell'Avvocatura dello Stato in cui la retroattività del credito IRPEG, pacifica per gli operatori, viene definita «senza fondamento normativo». La soluzione? Non ravvedersi affatto e tanti saluti. Forzare la quadratura elimi-

nando *a posteriori* le fatture, e facendo quadrare i conti. Le conseguenze sono molto più gravi, se qualcuno se ne accorge, ma chi se ne accorgerà mai? Forse molti preferiscono un grande rischio, ma molto remoto, rispetto ai fastidi certi del ravvedimento. È un altro profilo del nostro rapporto da incubo con le Pubbliche amministrazioni (10), il cui comportamento, a sua volta ansioso di «coperture legali», crea problemi inutili e spinge il contribuente alla clandestinità. Non è certamente colpa degli Uffici, ma di una mentalità legalistico-processual-avvocatesca che ha ucciso, probabilmente in modo irreparabile, la capacità di riflettere e lo spirito di iniziativa. Senza una rapida inversione di tendenza il Paese affonderà sotto il peso di questo legalismo inconcludente.

Nota:

(10) Cfr. R. Lupi, *Le scienze dell'organizzazione sociale*, Roma, par. 6.4 ss.