



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale
in "Amministrazione, finanza e controllo"
curriculum "Consulenza amministrativa"

Tesi di Laurea

—
Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

**Disciplina dei proventi
e degli oneri
derivanti da attività illecita**

Relatore:
Chiar.mo Prof. Loris TOSI

Laureanda:
Sara MICHIELETTI
Matricola: **827053**

Anno Accademico 2013/2014

A Sebastiano

Ringraziamenti

Dopo due anni di studio intenso e di utopici obiettivi, che con sacrificio, dedizione ed impegno si sono via via materializzati prendendo forma e diventando sempre più concreti, sono riuscita a raggiungere ufficialmente la "fine" del mio percorso universitario.

Ritengo pertanto doveroso ringraziare con la sincerità e la semplicità che mi contraddistinguono, tutte le persone che mi sono state vicine e mi hanno sostenuto in questi anni e soprattutto in questi ultimi mesi, per avermi aiutato a raggiungere una meta che per me segna la fine di un percorso importante e l'inizio di qualcosa di nuovo.

Grazie ai miei genitori, Luciano ed Antonietta, che attraverso i loro sacrifici mi hanno permesso di studiare e di conseguire prima una laurea triennale e poi una magistrale, nonostante gli impegni e i problemi della quotidianità. Grazie per aver gioito con me nei momenti di successo e per avermi consolata dopo le sconfitte: la prima telefonata dopo gli esami era sempre per voi.

Grazie alle mie sorelle, Marzia e Laura, che con il vostro umorismo e i vostri consigli mi sollevate nei momenti peggiori; basta una vostra parola per sentirmi migliore. Senza di voi la vita sarebbe noiosa!

Grazie al mio fidanzato Basilio, che mi sostiene quotidianamente nel percorso, restandomi accanto ed sopportando i miei sbalzi d'umore. Grazie per esserci in qualsiasi momento, per essere stato una fonte di incoraggiamento fondamentale e per aiutarmi in qualunque difficoltà.

Grazie ai miei nipoti, Ilaria, Irene, Giulia, Andrea e Luca, che con il loro amore mi distraggono dai momenti più intensi, facendomi tornare bambina.

Grazie ai miei cognati, Timmy e Stefano, che con i loro consigli da fratelli maggiori, mi insegnano che con la semplicità si fanno grandi cose nella vita.

Grazie ancora alla mia splendida e numerosa famiglia, e a tutti i miei parenti per la saggezza e bontà che li contraddistinguono.

Grazie alle mie compagne di studio, Federica ed Angela, che mi hanno sopportato e incoraggiato durante gli esami più difficili, impartendomi sempre consigli da vere amiche.

Grazie alle mie compagne di viaggio, Giulia, Federica e Maria Cristina, che con la loro allegria riuscivano a farmi interrompere sonni profondi e a ravvivare il clima di stanchezza al ritorno in treno; grazie per essere diventate amiche con le quali condividere, non solo esperienze universitarie, ma anche i momenti quotidiani della vita.

Grazie a tutti i miei amici che con le loro risate e la loro compagnia, mi facevano dimenticare la fatica dello studio; in particolare ringrazio Giorgia, Martina ed Erika, perché sono sempre presenti e pronte ad aiutarmi e sostenermi.

Ringrazio il Prof. Loris Tosi per aver gentilmente accettato di essere il mio relatore, e l'Avvocato Maria Cassano per avermi affiancata durante la stesura.

Infine, un ringraziamento speciale al Dott. Davide Onofrio Papasodaro, Capitano Comandante della Compagnia Carabinieri di Adria, che con molta disponibilità mi ha fornito materiale e consigli indispensabili al fine della stesura dell'elaborato.

Sara Michieletti

INDICE

	Pagina
INTRODUZIONE	12
CAPITOLO 1 – SCENARIO ATTUALE DEI PROVENTI ILLECITI	
1.1 Principali attività generatrici dei proventi illeciti. Il reato di “riciclaggio” di denaro;	16
1.2 Attività illecite: l'evasione. La gravità del fenomeno testimoniata da statistiche ufficiali;	21
1.3 I fenomeni che agevolano la creazione di proventi illeciti;	25
1.3.1 Estrovestizione;	26
1.3.2 Black list e White list;	27
1.3.3 Stabile organizzazione occulta;	29
1.3.4 Treaty Shopping;	32
1.3.5 Controlled Foreign Companies;	33
1.3.6 Transfer Pricing;	34
1.3.7 Trust;	35
1.4 L'intervento dell'erario. Excursus storico sulla tassazione dei proventi illeciti;	36
1.5 Societas delinquere non potest;	42
CAPITOLO 2 – ESEGESI DEL PRINCIPIO GENERALE DI TASSABILITA' DEI PROVENTI ILLECITI. LO SCANDALO TANGENTOPOLI.	
2.1 Scandalo Tangentopoli;	44
2.2 Esegesi dell'articolo 14, comma 4, Decreto 537 del 1993;	45
2.3 Provento illecito e possesso del reddito;	46
2.4 Categorie di reddito, articolo 6 TUIR;	48
2.4.1 Redditi fondiari;	48
2.4.2 Redditi di capitale;	51
2.4.3 Redditi di lavoro dipendente;	53

2.4.4	Redditi di lavoro autonomo;	54
2.4.5	Redditi di impresa;	55
2.4.6	Redditi diversi;	57
2.5	Confisca e sequestro penale;	58
	2.5.1 Confisca e sequestro per equivalente;	62
2.6	Limiti alla retroattività della norma;	64
2.7	Questioni giurisprudenziali sulla tassazione dei proventi illeciti;	66
	2.7.1 Successivi interventi;	72
	2.7.2 Ordinanza n. 161/2009, della Commissione Tributaria di Terni;	75

CAPITOLO 3 – DECRETO SEMPLIFICAZIONE FISCALE E CODICE DELLE LEGGI ANTIMAFIA

3.1	Legge Antimafia 2011: contrasto all'evasione e alla criminalità organizzata, ampliamento dei poteri di accertamento;	78
	3.1.1 Le misure di prevenzione e le indagini patrimoniali;	80
3.2	Articolo 8, del Decreto Legge n. 16 del 2 marzo 2012;	84
3.3	Presupposti di applicazione della norma: requisiti oggettivi e requisiti soggettivi;	85
3.4	La fattispecie delle fatture soggettivamente ed oggettivamente inesistenti, ad opera del D. L. 16/2012;	89
	3.4.1 Frodi carousel e cartiere;	93
3.5	Requisito oggettivo: esercizio dell'azione penale;	97
	3.5.1 Deroga al doppio binario tra giudice penale e giudice tributario;	101
3.6	Diritto al rimborso;	103
3.7	Sanzione;	105
	3.7.1 Raddoppio dei termini di accertamento;	109
3.8	Efficacia retroattiva. Ordinanza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto n. 190/2012;	112
	3.8.1 Recupero in materia di IRAP;	115

3.9	Confronto tra normative;	117
3.9.1	Casi concreti di applicazione della disciplina previgente;	118
3.9.2	Casi concreti di applicazione della recente disciplina;	122
CAPITOLO 4 – LA VOLUNTARY DISCLOSURE		
4.1	Cambiamenti normativi nel tempo;	124
4.2 –	Decreto Legge 4/2014;	126
4.3 –	Proposta dell'Onorevole Capezzone;	130
4.4 –	Proposta dell'Onorevole Causi;	132
4.5 –	Conseguenze delle nuove proposte di legge;	135
CONCLUSIONE		138
BIBLIOGRAFIA		142

INTRODUZIONE

Economia e criminalità sono due fenomeni che, bensì distinti, si sono più volte intersecati nella storia dell'umanità.

Dalla seconda metà del secolo scorso, il fenomeno delinquenziale ha raggiunto livelli tali da sommergere l'economia nella quale si innestava, trasformandosi, diventando sempre più forte ed insopportabile.

Lo Stato in tali situazione ha sempre cercato di intervenire con qualunque metodo a disposizione, per proteggere la parte sana della comunità; tuttavia da qualche decennio, nelle economie maggiormente evolute, più sofisticate nel campo dei capitali, dei mercati mondiali e per il fenomeno della globalizzazione, i risultati di tale lotta non sono più ragguardevoli. La causa principale di queste problematiche è collegata alla potente sintonia che si è creata a seguito del fatto che gli Stati, proiettati in un capitalismo di libero mercato, hanno garantito un intreccio tra economia e criminalità, dando piena libertà alla finanza di costruire le proprie collusioni tra i cosiddetti governi "canaglia", le mafie transnazionali e le banche.

Si è creata inoltre una rete di attività economiche che seguono percorsi diversi, dissimulando le proprie attività nei "paradisi fiscali", i quali riciclano i loro capitali, acquistano direttamente o indirettamente beni o servizi, si trasformano quotidianamente riuscendo pertanto a sfuggire a qualunque controllo.

La nuova economia globale è diventata quindi un sistema anonimo di arricchimento, nonché un sistema *drogato*, in grado di fondere e riciclare i grandi capitali accumulati nell'economia criminale, alimentati dai flussi di denaro provenienti da traffici illeciti, senza lasciarne traccia: per farci un'idea del fenomeno che incide non solamente sul benessere del territorio, ma soprattutto sulle casse erariali, si considera che i guadagni finanziari delle grandi società trans-nazionali, generalmente quotate in borsa, costituiscono circa metà delle entrate complessive della criminalità organizzata; di conseguenza il peso reale sull'economia è molto superiore a quello apparente, a causa dell'effetto onda derivante dalle società collegate. Società che generalmente si trovano ad operare all'estero svolgendo ad esempio, attività afferenti alla prostituzione, al traffico di droga, alla vendita illegale di armi; inoltre, se a tali contesti, si aggiungono i proventi illeciti derivanti da frodi,

contraffazione e pirateria commerciale, si raggiungono cifre mozzafiato, stimate per un importo pari ad oltre 100.000 miliardi di dollari annui, circa il 20% del commercio mondiale.

Pertanto, l'ampiezza del fenomeno indica che tale problema non può essere trascurato. I Governi della società contemporanea però, sono incapaci di fronteggiare i nuovi fenomeni criminali, pertanto è stato necessario per l'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) a partire dal 2010, emanare una serie di raccomandazioni alla quale l'Italia si sta man mano adeguando.

L'emblema dei proventi illeciti, della loro tassazione, dell'evoluzione normativa e dei profili di criticità, rappresentano gli elementi cardine di questo elaborato, che vengono dettagliatamente descritti nei quattro capitoli di cui si compone.

Il primo capitolo, oltre a chiarire l'etimologia dei termini e i motivi economici e sociali dai quali scaturiscono i proventi illeciti, effettua un breve excursus storico offrendo una panoramica generale dei diversi regimi di tassazione che si sono susseguiti nel tempo. Infatti, nei capitoli successivi si descrivono i tre principi interventi svolti dopo gli anni novanta a seguito del verificarsi di fenomeni che hanno segnato l'economia del Paese.

Rispettivamente, il secondo capitolo descrive la normativa promulgata il 24 dicembre 1993, numero 537, introdotta a seguito dello Scandalo di Tangentopoli, che ha avuto ripercussioni sia nell'ambito economico, che in quello sociale. L'articolo 14, comma 4, esso precisa i "requisiti" che i redditi illeciti devono detenere, affinché possano essere inclusi tra le categorie di reddito previste dall'articolo 6, comma 1, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, numero 917. Infine, nel presente capitolo vengono descritti precisamente i motivi che hanno determinato la modifica della normativa, nonché le violazioni di alcuni principi costituzionali, tra i quali l'articolo 53 della Costituzione inerente il "principio di capacità contributiva", e i numerosi dubbi interpretativi della norma.

Il terzo capitolo, invece, descrive l'articolo 8, Decreto Legge numero 16 del 2 marzo 2012, che è stato istituito, sia per superare i dubbi e le violazioni della precedente normativa, per garantire un ampliamento dei poteri derivanti dalla Legge Antimafia del 2011.. In esso si precisano i requisiti oggettivi e soggettivi necessari ai fini della

sua applicazione e soprattutto la fattispecie delle fatture soggettivamente e oggettivamente inesistenti. Al termine del capitolo viene offerto un confronto tra la normativa precedente (ex art. 14 D.L. 537/1993) e quella vigente (ex art. 8 D.L. 16/2012), e su come esse sono state applicate concretamente da parte dei Giudici, nelle varie sentenze.

Infine, l'ultimo capitolo espone la "Voluntary Disclosure", ovvero un procedimento di adeguamento della normativa europea di certi stati, raccomandato dall'OCSE già a partire dal 2010. Altri stati hanno provveduto ad adeguarsi fin da subito, mentre l'Italia ha aderito solo nel 2014, a seguito dell'emanazione del Decreto Legge, numero 4 del 2014, recante "*Disposizioni urgenti in materia tributaria e contributiva e di rinvio di termini relativi ad adempimenti tributari e contributivi*". Quest'ultimo è stato convertito con la Legge numero 50 del 28 marzo 2014, ad eccezione della parte inerente la tassazione dei proventi illeciti che pertanto è ancora in discussione alle Camere; nel frattempo sono state accolte dalla Commissione Parlamentare, due diverse proposte di Legge l'A. C. 2247 emessa dall'Onorevole Causi e l'A. C. 2248 predisposta dall'Onorevole Capezzone e per la loro discussione si dovrà attendere il mese di settembre 2014.

CAPITOLO 1

“SCENARIO ATTUALE DEI PROVENTI ILLECITI”

1.1 - Principali attività generatrici dei proventi illeciti. Il reato di “riciclaggio” di denaro; 1.2 – Attività illecite: l'evasione. La gravità del fenomeno testimoniata da statistiche ufficiali; 1.3 – I fenomeni che agevolano la creazione di proventi illeciti; 1.3.1 – Esterovestizione; 1.3.2 –Black list e white list; 1.3.3 – Stabile organizzazione occulta; 1.3.4 – Treaty Shopping; 1.3.5 – Controlled foreign companies; 1.3.6 – Transfer Pricing; 1.3.7 – Trust; 1.4 – L'intervento dell'erario. Excursus storico sulla tassazione dei proventi illeciti; 1.5 – Societas delinquere non potest;

1.1 – Principali attività generatrici di proventi illeciti. Il reato di “riciclaggio” di denaro

Con l'avvento della globalizzazione, con il conseguente abbattimento di quasi ogni genere di barriera delimitante confini anche materiali, con la continua innovazione delle sempre più sofisticate apparecchiature informatiche e la continua realizzazione di dispositivi hi-tech, che fino a qualche lustro addietro non esistevano neppure nell'immaginazione dei più creativi, si sono materializzati quelli che sono stati i principi fondamentali che hanno dato vita ai fenomeni che dipingono il sistema economico contemporaneo: la liberalizzazione dei mercati, la facilità di movimentazione di persone, mezzi e capitali all'interno di un'unica e immensa entità, definita Unione Europea.

Se da un lato, per la maggior parte dei cittadini del globo, si è ottenuto un inquantificabile benessere per via dell'introduzione di beni e servizi competitivi, messi a disposizione su un unico mercato ad un prezzo sempre più concorrente, dall'altro canto la globalizzazione, unitamente agli altri elementi di cui si è fatto riferimento, ha permesso l'evoluzione di un mondo parallelo, ovvero di un mondo in cui non a tutti è dato conoscerne le caratteristiche e il funzionamento. Un ambiente che necessita via via sempre più attenzioni in quanto in perenne crescita.

Ovviamente si sta parlando della porzione di mondo, e di conseguenza di quella porzione di economia, gestiti dalla **criminalità organizzata**.

Da anni è risaputo che alcuni individui, di cui si conosce ben poco, gestiscono delle organizzazioni con fini non molto leciti. Per perseguire i loro obiettivi lucrosi, questi soggetti trascinano nel baratro migliaia di persone costrette a soccombere a trattamenti disumani diventando protagonisti di un teatro in cui non ci sono personaggi di spicco, né personaggi di secondo piano, ma soltanto marionette e burattini, questi ultimi interpretati dagli appartenenti alla criminalità organizzata.

Per mezzo di fondati e specifici studi si ritiene che le associazioni criminose gestiscano buona parte dell'economia italiana; somme da capogiro se si considera che la criminalità italiana si è diffusa anche nel resto del mondo, soprattutto nei paesi meno sviluppati, ma ricchi di risorse, nei quali hanno gettato solide fondamenta per via delle assodate connivenze con i piccoli clan locali. Si fa riferimento quindi a cifre colossali gestite per accrescere sempre di più una potenza economica affamata di potere di cui non sembra avere limite di pienezza. I dati inerenti ai beni confiscati e sequestrati sono stati resi noti dalla *“Agenzia Nazionale per l'Amministrazione e la Destinazione dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata (ANSB)”*, ed estratti da stime messe in luce dall'Agenzia del Demanio, in cui si ravvisa che in data 7 gennaio 2013, sussistevano 11.238 immobili confiscati alla mafia, suddivisi in: 3.995 immobili in gestione, 5.859 immobili destinati consegnati, 907 immobili destinati non consegnati e 477 immobili usciti dalla gestione. Per quanto concerne le aziende invece, la quota confiscata dalla mafia sempre nella stessa data era pari a 1.708, di cui 1.211 riguardava aziende in gestione, mentre la restante parte era inerente a quelle uscite dalla gestione.

Si può quindi affermare che le attività criminali hanno saputo, purtroppo fin da subito, cogliere il cambiamento e innovare una nuova figura di matrice “mafiosa”, subentrando sia in attività legali, che non, ma pur sempre mantenendo i connotati storici che investono tale corrente; il divario principale tra le due tipologie è esattamente relativo al fatto che la “mafia” beneficia, oltre che su fenomeni di riciclaggio di proventi derivanti da attività illecite, anche su forme di finanziamento assodate basate su pratiche estorsive.

In particolare, dai settori tradizionali come il narcotraffico, che nel 2011 ha prodotto un giro d'affari di circa 24 mld (ventiquattro miliardi) di euro¹, il traffico d'armi che ha generato nel 2009 profitti pari a 400 mld (quattrocento miliardi) di dollari², la tratta di esseri umani, nonché il contrabbando, l'estorsione, l'usura e la prostituzione, si è passati a nuove attività illecite. Tra i *business* più recenti, si individuano principalmente le ecomafie, le agromafie, i *computer crimes* ed i *white collar crimes*. Si parla infatti di ecomafia nel momento in cui si pongono in essere quegli esercizi illegali di tipo mafioso che arrecano danni all'ambiente; per esse, il "Rapporto Ecomafia 2011" ha stimato un giro d'affari pari a 281 miliardi di euro. Le "agromafie" invece, comportano la falsificazione del marchio italiano di prodotti alimentari nel mondo, creando profitti illeciti per un valore che, secondo stime supera nel 2009, i 92 mln (novantadue milioni) di euro³.

Questo notevole incremento di profitti derivanti da attività illecite, il peggioramento della situazione economica di un Paese, ormai straziato dalla crisi, ha reso necessario l'emanazione di normative che siano capaci di salvaguardare la situazione; pertanto sono state emanate norme relative alla fattispecie del reato di riciclaggio.

Il reato di riciclaggio, dal punto di vista dottrinale, viene rubricato all'art. 648-bis del Codice Penale, ed è subordinato alle ipotesi indicate: "*fuori dai casi di concorso di reato, chiunque sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo, ovvero compie in relazione ad essi operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa*".

Il reato si articola sostanzialmente in tre differenti punti:

- Presenza a monte di un delitto doloso (prevedendo la reclusione come pena), dal quale ricavare un vantaggio economico, mediante l'accumulazione di capitali illeciti in business caratterizzati da attività non legali;
- Movimentazione di beni mediante l'inserimento dei capitali e/o beni illeciti in circuiti finanziari e in attività economiche, alterando quindi l'andamento

¹ Stime prese dal sito www.droghe.aduc.it, tratte da: "ITALIA – Droga. Libro Bianco del Consiglio Italiano delle Scienze Sociali", 16 maggio 2011;

² Studi svolti dall'Istituto Internazionale di Stoccolma per la Ricerca e la Pace (SIPRI) nel 2009;

³ Rapporto GdF del 2009; tiene in considerazione dei finanziamenti indebiti "PAC" (*Politica agricola comune*);

del regolare mercato e "mimetizzando" i capitali raccolti illegalmente. Questa movimentazione deve necessariamente essere svolta da soggetti differenti dagli autori del reato;

- Occultamento dei proventi illeciti, che si concretizza con l'investimento dei ricavi illeciti in attività economiche legali o altrettanto illegali;

E' necessario tuttavia precisare i punti salienti della normativa menzionata.

Innanzitutto questo tipo di reato si configura in relazione al prodotto, profitto o prezzo che si può trarre dalle differenti categorie di delitti: quindi sia per i delitti di criminalità organizzata, come quelli ricavabili dallo spaccio di stupefacenti, dal contrabbando, dal traffico di armi, dall'estorsione, dall'usura, dalla ricettazione, nonché per i reati comuni e finanziari, ad esempio truffa, frode fiscale, aggio, falso in bilancio, *insider trading* e appropriazione indebita.

Si precisa che mediante l'articolo 4 della Legge n. 328 del 9 agosto 1993, si è inteso modificare l'articolo 648-bis, per quanto concerne il requisito di provenienza illecita del denaro: originariamente limitata ai soli proventi derivanti da rapina, sequestro di persona, produzione e traffico di stupefacenti ed estorsione, adesso invece estesa ad ogni "delitto non colposo".

Rilevante inoltre definire l'ambito applicativo della norma: il responsabile del reato che ricicla direttamente il provento illecito deve essere escluso dal novero degli autori del reato presupposto – la norma afferma: "*sostituendolo, trasferendo o compiendo operazioni in modo da ostacolare la provenienza delittuosa*" – e quindi, egli non viene condannato come soggetto attivo del reato, a titolo di "Autoriciclaggio". Quest'ultima fattispecie, bensì stia avendo un impatto negativo sul tessuto imprenditoriale e sociale nazionale, non è ancora stata sottoposta ad interventi normativi definitivi da parte della giurisprudenza italiana.

La posizione di incompletezza normativa viene confermata anche dalla sentenza della Corte di Cassazione del 27 febbraio 2013, n. 9226, la quale è intervenuta per respingere il ricorso presentato dalla pubblica accusa contro il proscioglimento dell'imputato del reato di riciclaggio e di bancarotta fraudolenta nell'ambito di un crac, di un gruppo societario. La condotta illecita dell'imputato consisteva nell'ingannare un terzo soggetto a sottoscrivere una polizza, per mezzo della quale egli ripuliva denaro proveniente dalla bancarotta. Pertanto il Pubblico Ministero, vista l'assenza delle norme che regolano l'autoriciclaggio, ha provveduto ad

aggirare la norma condannandolo ex art. 48 del Codice Penale (*"Errore determinato dall'altrui inganno"*). L'intervento della Corte di Cassazione ha assolto l'imputato, attestando che *"il ricorso dev'essere rigettato alla stregua del principio di diritto: colui che abbia commesso il reato presupposto non può essere ritenuto punibile anche del reato di riciclaggio per avere sostituito o trasferito il provento del reato presupposto: infatti, non essendo configurabile il delitto di autoriciclaggio, diventano del tutto irrilevanti, ai fini giuridici, le modalità con le quali l'agente abbia commesso l'autoriciclaggio, sia che il medesimo sia avvenuto con modalità dirette sia che sia avvenuto, ex art. 48 c.p., per interposta persona e cioè per avere l'agente tratto in inganno un terzo autore materiale del riciclaggio"*. (Corte di Cassazione, sentenza 27 febbraio 2013, n. 9226).

Queste profonde lacune inerenti il riciclaggio di denaro di provenienza illecita, compiuto dal soggetto attivo del reato, sono tuttora fonte di discussione sia all'interno che all'esterno del mondo politico, bensì siano state numerose le sollecitazioni ricevute dall'Europa per adeguarsi con le opportune modifiche; la Commissione Europea, la Banca d'Italia, il Fondo Monetario Internazionale e l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), sono i principali enti che hanno incitato al fine di ottenere un idoneo adeguamento normativo. A fronte di ciò, sono state introdotte solo alcune norme che non hanno però risolto *in toto* le imperfezioni: l'articolo 648-ter del Codice Penale punisce il "reimpiego" di denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto, in attività economiche o finanziarie; l'articolo 648-quater C.P., che prevede la confisca, anche "per equivalente" ,del profitto del riciclaggio in seguito a condanna o "patteggiamento"; nonché l'art 12-quinquies del D.L. 8 giugno 1992, n. 306, che colpisce il trasferimento fraudolento di valori finalizzati all'esecuzione dei reati di ricettazione, riciclaggio e reimpiego. Infine, l'ultima norma introdotta è l'articolo 12-sixie, del D.L. n. 306 del 1992, che disciplina la "confisca per sproporzione" attuabile nei confronti dei condannati o degli ammessi al "patteggiamento", per le ipotesi di reato previste dagli artt. 648, 648-bis e 648-ter, del Codice Penale, laddove si segnali la disponibilità di elementi patrimoniali di valore sproporzionato rispetto ai redditi dichiarati o all'attività svolta e dei quali non sia possibile giustificare la provenienza.

Qualche normativa inerente l'autoriciclaggio potrebbe essere emanata nel 2014; infatti già nel periodo di maggio, il disegno di legge per la fattispecie in esame, è approvato al Consiglio dei Ministri.

La riforma comporterebbe l'introduzione del delitto di autoriciclaggio compiuto con finalità imprenditoriali, e prevedendo per esso fino a 6 anni di carcere, un inasprimento delle pene previste dall'articolo 416 bis C.P. , definito associazione a delinquere di stampo mafioso, portandole da un minimo di 10 ad un massimo di 15 anni, contro i precedenti 7-12 anni.

Tale reato in certi paesi è già giuridicamente riconosciuto, e a livello mondiale viene considerato come uno dei crimini più gravi all'interno dell'Unione Europea.⁴

Per far fronte alla problematica, sono state emanate ed integrate numerose normative. Tra di esse è possibile menzionare: la “*Dichiarazione dei principi di Basilea del 1988*” che fissa i principi di comportamento tra gli istituti di credito, indirizzate a evitare il loro inserimento in attività di riciclaggio e le “*Quaranta Raccomandazioni*” elaborate dal Gruppo d'Azione Finanziaria Internazionale (GAFI), inerenti *standard* di trasparenza e tracciabilità dei movimenti di denaro, con lo scopo di limitare al massimo l'utilizzo di denaro per scopi illeciti, non conosciuti al fisco e contrari alla legge. Inoltre, un'altra innovazione di notevole importanza istituita per contrastare i proventi illeciti a livello internazionale, concerne l'invito da parte dell'Unione Europea di istituire all'interno di ciascun Stato una Unità di Informazione Finanziaria (*Financial Intelligence Unit*), in qualità di Autorità competente a combattere il riciclaggio e il finanziamento al terrorismo; per l'Italia tale compito viene assegnato alla Banca d'Italia.

1.2 – Attività illecite: l'evasione. La gravità del fenomeno testimoniata da statistiche ufficiali

Le attività illecite si configurano come attività contrarie all'ordinamento giuridico che si svolgono in violazione di un dovere o di un diritto istituito da una norma giuridica. I proventi di tali attività derivano principalmente da fenomeni di evasione e, si qualificano come una branchia dell'economia sommersa.

⁴ Indagine esposta nel documento “*Serious and organised crime threat assessment*”, e svolta dall'Ufficio Europeo di Polizia (EUROPOL), 2013;

La definizione di economia sommersa, si individua nel "*Working Paper n. 4448 del 2013 di Schneider e Buehm*", nel quale la definiscono come l'insieme di attività economiche e di redditi che eludono regolamentazioni, tassazioni e osservazioni governative.

L'evasione fiscale continua ad essere per il nostro Paese una dannosa piaga.

Dettagliatamente essa si materializza in: sovra-dichiarazione dei costi, sotto-dichiarazione del fatturato, deduzione o detrazione di costi non deducibili o non detraibili, occultamento della filiera produttiva, creazione di società estere in paesi in cui è presente una tassazione favorevole, ed elusione fiscale delle norme di politica economica, mediante la quale aggirando le norme giuridiche le imprese irregolari riescono a fruire di agevolazioni economiche altrimenti ad esse non spettanti. L'evasione crea inoltre squilibri nel normale andamento del mercato, un innalzamento del costo del lavoro ed un malessere sociale.

Il macrofenomeno lo si può anche definire dal punto di vista giuridico, confrontandolo con un principio costituzionale del sistema tributario, ovvero con l'articolo 53 della Costituzione. Quest'ultimo menziona:

- ✓ Comma 1: principio cardine del sistema tributario italiano e prevede che l'intero prelievo tributario si fonda sul "principio di capacità contributiva" , in forza del quale ciascun individuo è tenuto a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva. Tale concorso viene ulteriormente rafforzato dall'articolo 2 della Costituzione, che indica tale dovere, come un dovere inderogabile di solidarietà politica, economica e sociale;
- ✓ Comma 2: l'intero sistema tributario si deve fondare su criteri di progressività, con lo scopo di garantire l'assolvimento della funzione sociale e redistributiva dell'imposizione fiscale;

A conferma di tali principi, la Corte Costituzionale ha difatti descritto l'evasione fiscale come la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e che comporta la violazione di uno dei "doveri inderogabili di solidarietà", sui quali si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale (*Corte di Cassazione, sentenza n. 51/1992*).

Vista la criticità del problema, è necessario esporre una valutazione numerica per permettere di apprendere la manifestata fondatezza del fenomeno.

Fino a qualche anno fa, l'ISTAT, pubblicava regolarmente dati sull'economia sommersa; l'ultima analisi dunque risale al 2008, anno in cui l'ISTAT ha quantificato un valore dell'economia sommersa compreso tra il 16,3 e il 17,5% del PIL (*ISTAT 2010, La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali. Anni 2000-2008*) e indica che la parte più rilevante è costituita dall'occultamento di fatturato e da un incremento fittizio dei costi, che assieme compongono il 9,8% del PIL. Il lavoro non regolare ha invece generato un valore sommerso pari a 6,5% del PIL.

Il nostro paese infatti, secondo studi condotti da un Gruppo di Lavoro costituito presso il MEF nell'anno 2014, si colloca tuttora al secondo posto nella graduatoria internazionale, dopo la Grecia.

Altre stime derivano poi dall'Agenzia delle Entrate, con riferimento all'IVA e all'IRAP. Per quanto attiene l'IVA, nel 2011 la sottrazione di base imponibile è stata pari al 27% del PIL, ovvero a 250 miliardi di euro, e il gettito mancante nelle casse erariali è stato pari al 28% del gettito potenziale, con una sottrazione d'imposta pari a 46 mld (quarantasei miliardi).

Più difficile è invece quantificare la "frode organizzata" ai fini IVA, che deriva principalmente dai reati di riciclaggio e di contraffazione. Attualmente non sono presenti dati che permettano di dare una stima della problematica, ma è comunque certo che esso comporta disguidi allo Stato Italiano e all'Unione Europea, generando squilibri concorrenziali.

Invece per quanto concerne l'IRAP, secondi i dati diffusi a intervalli regolari dalla Corte dei Conti, è stato stimato che per il triennio 2007-2009 il gettito IRAP evaso fosse pari al 19,4% dei potenziali introiti erariali, concentrato soprattutto nel settore dei servizi; se infatti si esclude la Pubblica Amministrazione, si individua un gettito evaso pari al 21,6%. La propensione ad evadere è maggiormente presente al Sud (29,4%), segue il Centro (21,4%) ed infine il Nord (14,7%).

Sommariamente si può constatare che solo nel 2011, il vuoto di gettito derivante dalla somma dei due tributi, IVA e IRAP, è stata pari ad oltre 50 miliardi.

Infine per quanto riguarda l'IRPEF, facendo un confronto tra i dati indicati nelle dichiarazioni dei redditi, con i valori esposti in "*Indagine sui bilanci delle famiglie italiane*" condotta dalla Banca d'Italia, si stima che la base imponibile evasa nel

2004 sia stata pari al 13,5% rispetto a quella teorica. La propensione ad evadere è maggiore tra i giovani (19,9%) e i lavoratori autonomi (56,3%)⁵.

I più recenti interventi attuati dall'Agencia delle Entrate per contrastare l'evasione fiscale in qualunque punto della nazione, si sono concentrati nella predisposizione di un piano atto ad organizzare e pianificare le attività in modo differenziato nel territorio, adeguandole alle esigenze di ciascuna regione. Per fare ciò sono state individuate "a priori" 7 (sette) aree tematiche di interesse: dimensione del bacino, pericolosità fiscale, pericolosità sociale, tenore di vita, struttura produttiva, tecnologia e servizi, infrastrutture di trasporto; sulla base di queste sono state create delle variabili necessarie per realizzare un database in grado di effettuare il calcolo. Le variabili ottenute dal calcolo sono indicate nella figura 1, tratta dall'archivio dell'Agencia delle Entrate.

Infine, sulla base delle caratteristiche di ciascun territorio selezionato, sono stati individuati sette sottogruppi connotati da elementi omogenei, e per ciascuna deve essere adottata una diversa strategia, come indicato nella figura 2:

Variabili individuate						
Dimensione del bacino di utenti	Pericolosità fiscale	Pericolosità sociale	Tenore di vita	Struttura produttiva	Level di tecnologia dei servizi	Disponibilità di infrastrutture di trasporto
Dichiarazioni 730	Tax gap (in %)	Delitti contro la vita ogni milione di abitanti	Depositi bancari e postali procapite	Tasso dei lavoratori autonomi	Operazioni Bancoposta su Base ogni milione di abitanti	Km di autostrade ogni milione di abitanti
Dichiarazioni Unico PF	Tasso di fallimento delle imprese	Furti, rapine, estorsioni, sequestri ogni milione di abitanti	Valore aggiunto procapite	Produzione media netta IRAP	Numero di POS attivi ogni milione di abitanti	Km di ferrovie provinciali, regionali, statali ogni milione di abitanti
Dichiarazioni Unico società e enti con committenti	Tasso dei prestiti	Furti ed altri furti ogni milione di abitanti	Patrimonio immobiliare procapite	Turnover lordo delle imprese	Tasso di Unico PF trasmessi via internet dai contribuenti	Km di ferrovie ogni milione di abitanti
Anzi e dichiarazioni di successione		Attività assicurativa (malattia / a disoccupazione) ogni milione di abitanti	Importo medio delle pensioni	Quota Irap della piccola industria e artigianato	Servizi Home Banking ogni milione di abitanti	Trasporti cittadini ogni dieci mila abitanti
Stranieri residenti		Resti di conti abbondanti ogni milione di abitanti	Tasso di immatricolazioni delle auto di lusso			
		Tutti gli altri resti ogni milione di abitanti	Consumo elettrico domestico procapite			
			Produzione di rifiuti urbani procapite	Tasso d'occupazione		
				Tasso di disoccupazione		
				Premi assicurativi (tassa viagg) procapite		

Figura 1: fonte Agencia delle Entrate

- ❖ Metropolis: elevato dinamismo nella struttura sociale, disagio sociale medio – alto, bacino di contribuenti esteso, tenore di vita alto, pericolosità fiscale medio - alta;
- ❖ Equilibristi: bacino di contribuenti modesto, tenore di vita medio, pericolosità fiscale media;

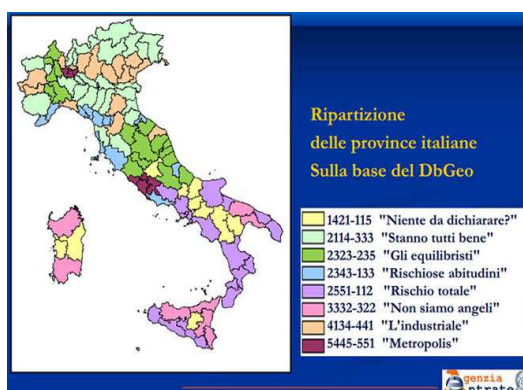


Figura 2: fonte Agencia delle Entrate

⁵ Corte dei Conti, Considerazione in merito alle strategie e agli strumenti per il controllo dell'evasione – "Elementi per l'audizione del Presidente della Corte dei Conti presso le Commissioni Bilancio V e Finanze VI della Camera dei Deputati", 19 giugno 2013;

- ❖ Niente da dichiarare: bacino di contribuenti ridotto, pericolosità fiscale elevata, ricchezza bassa;
- ❖ Rischiose abitudini: struttura produttiva modesta, pericolosità sociale medio - alta, tenore di vita e pericolosità fiscale media;
- ❖ Stanno tutti bene: tenore di vita alto, pericolosità sociale e fiscale bassa, medie infrastrutture produttive e di comunicazione;
- ❖ Rischio totale;
- ❖ Non siamo angeli;
- ❖ L'industriale;

Oltre alle decisioni limitate a ciascun territorio è necessario, per un'azione efficiente, predisporre dei piani anche a carattere globale per riuscire ad abbattere il fenomeno dell'evasione fiscale. Sono state pertanto assunte decisioni in merito alla limitazione dell'uso del contante, alla condivisione ed al potenziamento delle basi dati a disposizione degli enti di controllo, al rafforzamento delle normative atte a contrastare il fenomeno delle frodi IVA e delle "frodi carosello". Un impulso rilevante deriva dall'istituzione del *cross-border* di attività finanziarie, che permettono un più agevole trasferimento di informazioni sensibili rendendo soprattutto più agevole tracciare la percorribilità delle transazioni, e un più difficile occultamento delle attività finanziarie.

Altro passo importante per il contrasto dell'evasione internazionale, deriva dall'iniziativa "*Foreign Account Tax Compliance Act*", che serve a rendere più facilmente componibili le attività ed i redditi dei residenti statunitensi che dissimulano i loro capitali all'estero. Questo meccanismo si innesca mediante uno scambio di informazioni tra l'Amministrazione Finanziaria e gli intermediari esteri, di paesi differenti, inclusi quelli situati in Paesi non cooperativi.

1.3 – FENOMENI CHE AGEVOLANO LA CREAZIONE DI PROVENTI ILLECITI

Come già accennato, l'evasione è un fenomeno patologico, difficilmente abbattibile, che crea conseguenze economiche, politiche, sociali, alquanto pericolose.

L'Amministrazione Finanziaria sta infatti cercando di intervenire per contenere il più possibile la situazione. Le operazioni più laboriose, dalle quali si ricava un elevato quantitativo di introiti sommersi, si mascherano dietro ad attività del tipo⁶:

- 1 L'esterovestizione della residenza fiscale sia delle persone fisiche che delle persone giuridiche;
- 2 Gli acquisti da operatori situati in Paesi o territori a fiscalità privilegiata;
- 3 La stabile organizzazione "occulta" di tipo personale e materiale;
- 4 L'abuso delle agevolazioni previste dalle direttive comunitarie "madre figlia", "interessi e canoni", e dalle convenzioni contro le doppie imposizioni (cc.dd. fenomeni di *treaty shopping*);
- 5 La delocalizzazione dei redditi in Paesi a fiscalità privilegiata: società controllate e/o collegate (Controlled Foreign Companies – CFC);
- 6 Il transfer pricing;
- 7 I trust;

1.3.1 Esterovestizione

Con il termine "esterovestizione" si intende la fittizia localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società che, al contrario, ha la sua attività e persegue il suo oggetto sociale in Italia⁷. Poiché sussiste un differente trattamento tributario tra contribuenti residenti in territori diversi, l'azione illecita concerne il raggiro di norme al fine di stanziare in maniera fittizia, la residenza fiscale di una società italiana in un paese a fiscalità privilegiata, permettendogli conseguentemente di sottoporre gli utili a minore tassazione.

Per stabilire la residenza fiscale delle società, al pari di quella prevista per le persone fisiche, è necessario considerando l'articolo 73 TUIR che riporta: "*ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato*".

⁶ A. Sebaste, Gli strumenti della Guardia di Finanza nella lotta all'evasione fiscale internazionale: il Progetto Placet, in "Rivista della Guardia di Finanza", novembre – dicembre 2013, pp. 1724;

⁷ Tratto dall' enciclopedia Wikipedia;

Attenendosi quindi alla norma sopra descritta si può dedurre che, ai fini della residenza è necessario sussista solo uno dei tre seguenti requisiti:

- *Sede legale*: risulta dall'atto costitutivo e viene anche annotata presso l'Ufficio del Registro delle Imprese;
- *Sede dell'amministrazione*: sussiste una presunzione secondo cui, la società è fiscalmente residente in Italia se il luogo in cui viene svolta l'attività amministrativa è in Italia.

A fronte di ciò è stata emanata una norma antielusiva prevista dal comma 5 bis, articolo 73 TUIR, che enuncia che, salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti che detengono partecipazioni di controllo a norma dell'articolo 2359 Codice Civile, nell'ipotesi in cui siano controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato, oppure da amministratori di un Consiglio di Amministrazione, o da un altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Scopo della norma antielusiva è di evitare l'esteroinvestizione, limitando il fatto che gli utili prodotti in Italia vengano distribuiti ad un'interposta società, cioè ad una controllante straniera la quale, a sua volta, ha come soci, soggetti italiani:

- *Luogo in cui svolge l'oggetto principale*: luogo in cui viene concretamente svolta l'attività;

1.3.2 Black List e White List

Quando l'Amministrazione Finanziaria persegue il fenomeno dell'esteroinvestizione, generalmente, incontra la barriera dei "paradisi fiscali".

I paesi a fiscalità privilegiata si identificano come una delle principali cause economiche di emarginazione ed impoverimento per parecchi stati, poiché raffigurano una sorta di "rifugio" per tutelare gli interessi della criminalità organizzata.

Secondo i dati riportati dalla Guardia di Finanza⁸, si stima che siano tra i 40 e gli 80, il numero di paesi *offshore*, ovvero gli stati che garantiscono un basso livello di tassazione. Accanto ad essi inoltre, si stanziano altri paesi che, bensì non siano considerati *offshore* stipulano per scelte politiche, delle convenzioni atte ad eliminare le doppie imposizioni, oppure introducono norme fiscali di favore. Di quest'ultimo caso sono d'esempio i seguenti Paesi: Lussemburgo, Irlanda, Olanda e USA.

Con la locuzione "paradiso fiscale", si individua uno Stato che prevede non solo un'imposizione tributaria ridotta rispetto agli altri Stati, ma addirittura un'assenza di imposizione, nonché un'assenza di trasparenza in ambito normativo, un rifiuto di politiche a sostegno dello scambio di informazioni con altri paesi.

A tal fine sono state istituite differenti norme antielusive relative al trasferimento della fittizia localizzazione di imprese italiane verso territori *black list*, e alla regolamentazione di operazione economiche intercorrenti tra le imprese residenti e quelle situate in Paesi fiscalmente agevolati.

La prima norma di tale dettato è contenuta nel decreto ministeriale 4 maggio 1999, disciplinato dall'articolo 2, comma-bis del TUIR, il quale recita "*si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini cancellati dall'anagrafe della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime di fiscalità privilegiato*". La legge individua dunque una presunzione, in base alla quale l'onere della prova di dimostrare che il trasferimento è avvenuto per causa differenti dall'ottenimento di un guadagno d'imposta, incombe sul soggetto cancellato dall'anagrafe italiana.

Un'ulteriore regolamentazione è contenuta nel Decreto Ministeriale 21 novembre 2001, che introduce l'articolo 167 TUIR il quale menziona che, se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, il controllo di un'impresa localizzata in un territorio a fiscalità privilegiata, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati pro-quota ai residenti. Un altro articolo importante ai fini della trattazione del tema sono i commi da 10 a 12-bis, dell'art. 110 del TUIR, istituiti con Decreto Ministeriale del 23 gennaio 2002: non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con

⁸ N. Antiero – A. D'Agostino, La territorialità fiscale e la globalizzazione dell'economia: il fenomeno dei paradisi fiscali dalle *black list* alle *white list*, in "Rivista della Guardia di Finanza" n. 6, 2011, pp. 811;

imprese stanziate in territori a fiscalità privilegiata, a meno che non si dia prova che le imprese svolgano prevalentemente attività commerciale effettiva, ovvero l'oggetto della loro attività sia correlabile al soddisfacimento di un interesse economico.

Infine, la Legge Finanziaria 2008 (art. 1 commi 83 e ss. della legge n. 244/2007), ha annunciato la sostituzione dei paesi "*black-list*" con le normative concernenti i paesi che non siano "*white-list*"; essa affermava che per "*black list*" si intendono gli stati che godono di un regime fiscale conforme agli standard di legalità e trasparenza adottati dall'Unione Europea. In particolare sono state istituite due differenti *White list* che sostituiscono la normativa in vigore: una lista si focalizza sul criterio dello scambio effettivo di informazioni con lo scopo di contrastare il fenomeno dell'esterovestizione e l'effettuazione di operazioni fittizie, mentre l'altra considera due criteri, ovvero lo scambio effettivo di informazioni ed il livello di tassazione presente negli Stati esteri, ed è improntata per regolare in particolare l'ambito delle *Controlled Foreign Companies* e l'esenzione delle plusvalenze.

La criticità in tutto questo, sta nel fatto che attualmente il nuovo Decreto non è ancora stato emanato, pertanto si continua a regolare l'ambito di applicazione mediante la normativa precedentemente vigente, riguardante i paesi *black-list*.

1.3.3 Stabile organizzazione occulta

Secondo la legislazione vigente in Italia, è importante definire la presenza di una stabile organizzazione, poiché l'eventuale esistenza comporta una tassazione particolare del reddito, come previsto dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni internazionali.

Nell'ipotesi di una stabile organizzazione, il reddito ricavato rientra interamente nella categoria del "reddito d'impresa" indicata dall'art. 6 TUIR. Diversamente, quando non è possibile individuare una stabile organizzazione, il reddito prodotto viene ripartito a seconda della fonte di provenienza tra: reddito fondiario, reddito di capitale, reddito di lavoro dipendente, reddito di lavoro autonomo, reddito di impresa e redditi diversi.

Considerando questa una delle incombenze principali dell'Amministrazione Finanziaria, è infatti necessario individuare l'eventuale presenza della stabile

organizzazione e la seguente applicazione degli accordi internazionale contrari alla doppia imposizione.

Per quanto attiene quindi alla definizione di "stabile organizzazione", fino al 2003 non sussisteva alcuna norma che regolasse l'istituto; con la riforma del 2003 introdotta nel 2004, il legislatore italiano ha introdotto l'articolo 162 TUIR, in forza del quale, il primo comma prevede che la "*stabile organizzazione designa una sede fissa d'affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività nel territorio dello Stato*".

In particolare è possibile individuare due tipologie di stabili organizzazioni, quelle materiali e quelle personali.

Tra le cosiddette stabili organizzazioni materiali rientrano: la sede dell'amministrazione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, inoltre cantieri, progetti e attività di durata superiore ai tre mesi. Il comma 4 invece contiene un enunciato negativo rispetto a tale regola, ovvero esclude dalle stabili organizzazioni, le installazioni ai soli fini del deposito, esposizione o consegna di beni e merci appartenenti ad un'impresa estera; beni e merci se immagazzinati ai soli fini di deposito, esposizione, consegna da parte di un'altra impresa; le sedi di affari utilizzate al solo scopo di acquisire beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa, o di svolgere qualsiasi attività di carattere preparatorio o ausiliario. Si rammenta però che le sedi fisse di affari appena menzionate non costituiscono stabile organizzazione se la loro attività, complessivamente considerata, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

La stabile organizzazione personale, viene invece menzionata dal comma 6 dell'articolo 162, il quale enuncia che si considera stabile organizzazione altresì, il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude, in nome dell'impresa stessa, contratti diversi da quelli dell'acquisto di beni. Il comma 7, restringe la giurisdizione prevista dal comma precedentemente citato, prevedendo che non si può essere considerare stabile organizzazione, nel caso in cui l'impresa estera svolga la propria attività in Italia per mezzo di un mediatore, di un commissario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, agendo nell'ambito di una propria attività ordinaria. Infine il comma 8 prevede che non possono essere considerate stabili organizzazioni, in

ogni caso, l'impresa che eserciti la propria attività nello stato italiano, per il tramite di un raccomandatario marittimo o di un mediatore marittimo.

Al fine dell'individuazione della stabile organizzazione, è necessario tenere sempre presente che l'articolo 162 TUIR, si deve applicare quando non è possibile prendere in considerazione l'articolo 169 TUIR. Quest'ultimo rammenta che *“le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali di doppia imposizione”*.

L'ultimo comma infine precisa che non sono sufficienti rapporti di controllo per giustificare la presenza della stabile organizzazione; più precisamente, fa riferimento al caso in cui un'impresa residente o non residente nel territorio dello Stato sia legata da rapporti di controllo – di diritto o di fatto - con un'impresa residente.

L'interpretazione e la definizione della specie di “stabili organizzazioni occulte”, non vengono menzionate all'interno delle normative comunitarie, né tanto meno nelle elaborazioni giurisprudenziali e dottrinali. Per tale motivo sono numerosi i dubbi nell'individuazione della fattispecie, soprattutto nel caso in cui l'organizzazione sia collocabile nel confine tra stabile organizzazione e non.

Le incertezze possono appartenere sia alle stabili organizzazioni materiali che a quelle personali. Appartengono all'insieme della “stabile organizzazione materiale” i casi in cui sussistono difficoltà nell'indicare il carattere “preparatorio o ausiliario” dell'attività svolta dall'impresa italiana rispetto a quella del contribuente estero.

Appartengono invece al raggruppamento di quelle personali, per esempio, l'individuazione dell'effettiva indipendenza del soggetto che opera in Italia, oppure l'identificazione dell'individuo non residente che svolga effettivamente attività ordinaria.

L'input all'elaborazione di una definizione di “stabile organizzazione occulta” è stato appreso da una serie di sentenze della Corte di Cassazione sul cosiddetto caso “*Philip Morris*”⁹. Dalla lettura di tali sentenze si individuano le caratteristiche delle stabili organizzazioni “occulte” e delle stabili organizzazioni “plurime” di società non residenti facenti parte di gruppi multinazionali. Nel caso in specie, si qualificano i caratteri principali che potrebbero dar vita alla stabile organizzazione occulta, ovvero, nel caso in cui:

⁹Cassazione 7 marzo 2002 n. 3367 e 3368, Cassazione 25 maggio 2002 n. 7682, Cassazione 25 luglio 2002 n. 10925;

- Un'impresa abbia legami “*talmente penetranti*” con la casa-madre da far diventare le società controllate “*vere e proprie strutture di gestione dell'impresa esercitata da altre società*”;
- I rapporti di dipendenza o di compartecipazione siano tali da essere assimilati a quelli che intercorrono con un agente dipendente;

1.3.4 Treaty Shopping

Il *treaty shopping* è una fattispecie elusiva a carattere internazionale realizzata dal contribuente al fine di sottrarsi, o almeno minimizzare, l'obbligo tributario di un certo stato.

L'elemento centrale del fenomeno è la presenza di una Convenzione stipulata tra due Stati per l'eliminazione della doppia imposizione internazionale. Conseguentemente a tale accordo, si realizza il *treaty shopping*, ovvero la situazione nella quale un soggetto, non destinatario dei benefici del Trattato, mediante l'inserimento nella struttura economica, *conduit company*, di uno degli Stati stipulanti ottenga benefici di cui altrimenti non avrebbe potuto fruire operando direttamente.

L'operazione si svolge in tre fasi:

1. individuazione del *target*, ovvero su quale risparmio d'imposta focalizzarsi;
2. sviluppare ipotesi per un adeguato sfruttamento della norme convenzionali dei flussi di reddito;
3. definire la struttura ottimale, attenendosi alle alternative individuate, che le permettono di ottenere il maggior risparmio d'imposta con il minimo rischio fiscale;

Visto la dimensione internazionale del fatto, tutti gli Stati hanno adottato politiche antielusive per contrastarlo. I primi ad intraprendere misure difensive sono stati gli Stati Uniti e successivamente l'Italia.

Nello stato italiano, l'inserimento di clausole antielusive è avvenuto in relazione a dividendi, interessi e canoni, e tramite l'introduzione di due differenti principi.

Il “*look-through approach*”, ovvero l'applicazione della minore imposta solo se il soggetto che riceve tali redditi è l'effettivo beneficiario, e il “*abstinence approach*”, che prevede l'astensione dalla stipula di trattati con quei paesi il cui regime fiscale

viene ritenuto troppo favorevole nei confronti di società che potrebbero essere utilizzati come meri veicoli. Nel nostro Paese, quest'ultimo approccio è stato adottato, sebbene l'Italia avesse stipulato convenzioni contro la doppia imposizione con territori a fiscalità privilegiata, esempio Cipro, Emirati Arabi Uniti, Filippine, Malaysia.

1.3.5 Controlled Foreign Companies

Con il termine *Controlled Foreign Companies* si intende la situazione nella quale un soggetto controllante residente in un Paese ad alta fiscalità, sfrutta il vantaggio della localizzazione della controllata in un paese a fiscalità ridotta, addossando a quest'ultima le attività maggiormente redditizie, ed evitando conseguentemente la distribuzione in forza del suo potere di controllo. Questo ritardo del rimpatrio dei dividendi, comporta un posticipo dell'obbligazione tributaria in capo al contribuente, per tutta la durata di detenzione degli utili presso la società estera.

La normativa antielusiva che regola il *controlled foreign companies (CFC)* è stata introdotta dall'articolo 1, Legge 21 novembre 2000, n. 342, ed è menzionata all'articolo 167 TUIR.

L'articolo del Testo Unico prevede che, se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, il controllo di un'impresa localizzata in un territorio a fiscalità privilegiata, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato, sono imputati ai soggetti residenti in proporzione alle quote da ciascuno detenute; ciò non avviene se il soggetto residente dimostri previamente, mediante la procedura di interpello prevista dall'articolo 11, L. 212/2000, o che l'impresa non residente ha come oggetto principale un'effettiva attività a carattere industriale o commerciale nel territorio dello Stato o nel territorio di insediamento,, oppure che le partecipazioni non hanno l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

Il presupposto è rappresentato dalla situazione di controllo di un istituto giuridico situato in un paese differente da quelli compresi nella "White List", da parte di un soggetto residente in Italia. Per definire il controllo, è necessario prendere in considerazione l'articolo 1, comma 3, del D.M. 21 novembre 2001, n. 429 che stabilisce "ai fini della verifica della sussistenza del controllo si rileva, anche nei

confronti delle società commerciali, la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato"; nel caso in cui, né dallo statuto del soggetto estero controllato, né dalle disposizioni generali del paese estero si riesca ad individuare una data di chiusura dell'esercizio, si dovrà far riferimento alla data di chiusura dell'esercizio fiscale del soggetto residente controllante.

Sommariamente si può definire che per il soggetto che esercita il controllo a seguito della detenzione della partecipazione agli utili alla data di chiusura dell'esercizio, l'imputazione avviene mediante la "regola della trasparenza", poiché è sufficiente che oltre al controllo esista una partecipazione agli utili del soggetto non residente non ancora posseduta alla data di chiusura dell'esercizio della controllata, indipendentemente dalla loro percezione.

1.3.6 Transfer Pricing

Il *transfer pricing* deriva dall'analisi delle relazioni economiche che si instaurano all'interno dei gruppi di imprese, tra società residenti in Stati diversi. Nello specifico si tratta di verificare se le transazioni commerciali *intercompany* vengano effettuate rispettando il principio della libera concorrenza (*arm's length principle*), in modo da garantire correlazione tra il prezzo stabilito dalle parti nelle operazioni commerciali, e quello di libero mercato, cioè quello che si sarebbe pattuito tra imprese indipendenti in condizioni simili.

Il compito principale dell'Amministrazione Finanziaria è quindi quello di verificare che non si definiscano transazioni *intercompany* a prezzi fittizi, in cui lo scopo unico è quello di trasferire reddito soggetto ad imposta da Stati ad elevata fiscalità, verso territori in cui è presente una minore pressione fiscale.

Per evitare che si verifichino situazioni simili, gli Stati hanno definito un principio di valutazione comune: le transazioni infragruppo contenute nel modello di Convenzione OCSE, devono essere concluse ad un prezzo normale di mercato.

1.3.7 Trust

Il *trust*, letteralmente definito "affidamento", è un istituto giuridico di *common law*, di matrice anglosassone, che ha lo scopo di regolare rapporti di natura patrimoniale.

L'istituto viene riconosciuto in Italia a seguito dell'adesione alla Convenzione dell'Aja il 1 luglio 1985, ratificata con legge 16 ottobre 1989, n. 364, resa esecutiva il 1 gennaio 1992 ma che, nemmeno tuttora, trova alcuna disciplina organica all'interno del diritto commerciale italiano.

Codesto istituto rappresenta uno strumento giuridico che, nell'interesse di uno o più beneficiari e per uno scopo ben specifico, permette di strutturare in determinati modi le "posizioni giuridiche" basate su legami fiduciari.

Bensì non si disponga una precisa modalità di trust, è comunque possibile individuarne differenti, a seconda delle esigenze sorte.

La figura tradizionalmente più rilevante del trust, risale all'epoca in cui il Re, alla propria morte lasciava l'intero patrimonio agli eredi, i quali non potevano amministrarlo poiché erano troppo giovani, pertanto erano costretti a delegare temporaneamente l'amministrazione.

Il trust infatti prevede l'istituzione di tre differenti soggetti:

- Trustee;
- Beneficiary;
- Settlor;

in cui: il settlor (disponente) promuove l'istituto del trust e provvede ad intestare i beni, mobili o immobili, al trustee (amministratore), il quale ha il potere/dovere di gestirli secondo le regole previste dal trust definito dal disponente. Nel momento opportuno l'interessenza dei beni dovrà essere trasferita al *beneficiary* (beneficiario).

In generale, l'*organizzazione del trust*, viene usata per garantire una gestione unitaria del patrimonio in caso di successione, per proteggere i beni, ad esempio, garantendo una "blindatura patrimoniale" dei beni aziendali rispetto a quelli patrimoniali, per scopi di riservatezza, per tutelare i minori e i soggetti diversamente abili, per ottenere vantaggi di natura fiscale.

1.4 – L'INTERVENTO DELL'ERARIO. EXCURSUS STORICO SULLA TASSAZIONE DEI PROVENTI ILLECITI

Il tema dei proventi derivanti da attività illecita, sin dall'antichità, ha provocato notevoli preoccupazioni senza ricevere adeguate attenzioni per limitarne i danni, tant'è che col passare del tempo, ispessendosi sempre più la problematica, si è creata una situazione di allarmante timore sociale. Negli ultimi anni il fenomeno si è ulteriormente inasprito, creando conseguenze esasperanti che trafiggono il sistema globale di un paese come l'Italia, già stremato dalla sfiibrante crisi economica.

Il primo intervento normativo è stato emanato nel 1973, con l'entrata in vigore del D.P.R. n. 597, *"Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche"*, specificatamente con la norma n. 80, denominata *"Altri redditi"*.

Secondo questa disposizione, si prevedeva che *"alla formazione del reddito complessivo, per il periodo d'imposta e nella misura in cui è stato percepito, concorre ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati nelle disposizioni del decreto"*.

Sia la giurisprudenza che la dottrina definivano con parere univoco numerosi dubbi sulla norma, visto che essa appariva simile ad una "norma di chiusura", alquanto indeterminata nel contenuto e astrattamente arbitraria nella sua applicazione, pertanto in contrasto con l'articolo 23 della Costituzione.

Riguardo l'ambito sostanziale, per la tassabilità dei proventi si inquadravano due schieramenti opposti: quelli contrari e quelli favorevoli alla tassazione.

Quelli non favorevoli alla tassazione sostenevano che:

- L'attività illecita non può essere considerata "presupposto d'imposta", visto che la nozione di reddito non può giuridicamente comprendere il *"pretium sceleris"*;
- Il negozio giuridico che forma la causa dei proventi illeciti risulta essere "nullo", in ragione dell'illiceità della causa;
- Attenendosi al "principio di tassatività", risulta impossibile far rientrare tra gli incrementi di reddito, quelli derivanti da attività illecite;

Contrariamente, la tesi che sosteneva la tassabilità prendeva in considerazione solamente il "possesso del reddito" senza preoccuparsi della provenienza dello stesso, in ossequio quindi alla concezione "economica". Inoltre, essi reggevano

l'assoggettazione in quanto se si fosse optato per la non tassazione, si sarebbe creata una sperequazione in violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Le due tesi esposte però, esplicitavano un unico punto di incontro: entrambe concordavano nel sostenere l'incompatibilità, sia logica che giuridica, tra l'imposizione ed il sequestro, o la confisca dei proventi illeciti.

In merito alla *vexata quaestio*, un'ulteriore contributo deriva dalla Sentenza del 12 novembre 1993, n. 2798, dove si prevedeva che *"i proventi del reato non costituiscono <reddito>, sicché le norme che al <reddito> o ai <redditi> collegano il prelievo fiscale non siano ad essi applicabili. Tuttavia quando si tratta di cose comprese nell'ambito di operatività dell'istituto della confisca facoltativa, le stesse, qualora la confisca non sia disposta, o perché il giudice si è avvalso del potere discrezionale spettategli al riguardo ovvero per l'esistenza di un divieto posto dalla legge, perdono il carattere di illiceità ed in quel momento diventano ricchezza lecita aggredibile dal fisco, con le conseguenti implicazioni quali, ad esempio, la necessità di dichiararla e di rispettare le disposizioni della "trasparenza" previste dal comma 6 dell'articolo 1 del D.L. n. 429/1982, convertito, con modificazione, della Legge n. 516/1982 (Cass. Delle Sezioni Unite, n. 2798 del 12.11.1993)".*

Attenendosi pertanto a tale sentenza, si desume che generalmente i proventi del reato non costituiscono reddito, quindi non sono deducibili; quando però sono assoggettati a confisca facoltativa, ma la confisca non è ancora avvenuta a causa del potere discrezionale del giudice o per i motivi indicati dalla legge, tali redditi sono considerati leciti e sono classificati in base all'articolo 6 TUIR. Se invece i proventi sono sottoposti a confisca obbligatoria, essi non sono deducibili a causa del carattere etico - giuridico che essi assumono. Con riguardo a quest'ultima questione, è quindi intervenuta la Cassazione Civile con la Sentenza numero 4381/1995, prevedendo che *"sulla scorta dello <ius superveniens>, deve rivedersi l'orientamento giurisprudenziale della non tassabilità del prezzo del reato".*

Ulteriore svolta normativa, attuata in modo precipitoso visto l'imminente "Scandalo di Tangentopoli", è avvenuta con l'introduzione dell'articolo 14, comma 4, della Legge n. 537 del 24 dicembre 1993. Essa cita che *"Nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in essi classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività*

qualificabili come illecito civile, penale e amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria."

Anche riguardo questa normativa, sono stati numerosi i dubbi e i giudizi di costituzionalità sollevati.

Una prima questione era relativa al caso in cui avvenga un provvedimento di sequestro o confisca in un'epoca successiva alla sottoposizione a tassazione del provento illecito. La giurisprudenza ha risposto con la Sentenza n. 7337/2003, ovvero con un parziale *"revirement"*, stabilendo che ogni obbligazione tributaria è autonoma in ciascun periodo d'imposta, pertanto il diritto alla restituzione sussiste solamente nel caso in cui il provvedimento ablativo intervenga nello stesso periodo d'imposta cui è riferito il prelievo tributario.

Altre questioni erano inerenti alla violazione degli artt. 1, 2, 41 e 53 della Costituzione, ed alla violazione dei diritti umani. La ratio di quest'ultima presunzione deriva dal principio secondo cui *"l'iniziativa economica non può essere esercitata in contrasto con l'utilità sociale ed in modo da arrecare danno alla sicurezza, libertà e dignità umana"* e dalle disposizioni che riconoscono il lavoro come il fondamento dell'obbligo di contribuzione. La Cassazione, pertanto, con la Sentenza Penale n. 4464/1996 ha precisato che, nonostante l'ampia tutela impartita al lavoro, non comporta una differenziazione tra l'inclusione de proventi leciti alla contribuzione delle spese pubbliche e l'esclusione del provento illecito per lo stesso fine. L'unico inconveniente nel caso di differenziazione tributaria tra i due, si percuote nell'illegittimità costituzionale dell'articolo 3 della Costituzione (*"E' compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana, e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese"*).

In merito all'Articolo 14 della Legge 537/1993 ci sono anche delle altre questioni da trattare, ad esempio relativamente all'efficacia della retroattività del medesimo articolo, tuttavia per un'analisi più approfondita, si rimanda ai capitoli successivi di questo elaborato.

L'indirizzo dei proventi illeciti e la loro tassazione, non è stato modificato nemmeno con l'introduzione nel mondo giurisprudenziale della Legge 27 luglio 2000, n. 212, il

cosiddetto "Statuto dei Lavoratori". Questo Statuto è stato emanato all'inizio di un periodo nero per l'economia del paese, ovvero nell'epoca in cui il Governo doveva fronteggiare un contesto nel quale era necessario contrastare l'evasione fiscale e soprattutto, provvedere alla sottrazione di patrimoni alla criminalità organizzata, che sempre più frequentemente inquinava i canali economici e di mercato, mediante i loro affari illeciti.

Altra integrazione inoltre deriva dal "Decreto Visco – Bersani", nel cui comma 34 – bis dell'articolo 36 del D.L. n. 223/2006, convertito dalla Legge n. 248/2006, veniva previsto che *"in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la disposizione di cui al comma 4 dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi"*.

Sinteticamente, l'intervento del legislatore è stato di stabilire che i proventi illeciti, ove non sottoposti a sequestro o confisca penale, siano assoggettati ad imposta e inquadrati tra le categorie di reddito previste dall'articolo 6 TUIR. Nell'ipotesi in cui sia impossibile capire la fonte di provenienza del reddito, tali proventi devono essere classificati tra i "redditi diversi".

L'indeterminatezza della previgente formulazione letterale, il rischio di un'applicazione indiscriminata e la lesione del principio di effettività, sono i motivi cardine che hanno condotto il legislatore ad apportare modifiche all'articolo 4-bis della Legge n. 537/1993.

La norma successiva è stata introdotta successivamente dopo l'introduzione della "Legge Antimafia", con lo scopo di rafforzare i poteri istruttori per contrastare la criminalità organizzata e consiste nell'articolo 8, comma 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 – convertito con modificazione della Legge 44/2012 - il quale menziona: *"Nella determinazione di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizi 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'articolo 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi."

Pertanto le novità introdotte col Decreto riguardano la non deduzione dei costi e delle spese direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo.

Sia per quanto attiene ai costi che alle spese, si prevede che il medesimo regime deve essere applicato anche "a qualunque componente negativo".

Infine un'ulteriore novità riguarda il momento in cui avviene l'indeducibilità dei costi, che si materializza nel "compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo " per il quale:

1. il Pubblico Ministero non abbia esercitato l'azione penale;
2. il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ex 424 c.p.p.;
3. sia stata emessa sentenza di non luogo a procedere ex 425 c.p.p., per intervenuta prescrizione (causa di estinzione prevista all'articolo 157 c.p.);

La norma inoltre si preoccupa di definire che, una volta effettuato il disconoscimento dei costi, deve essere emanata una:

- sentenza definitiva di assoluzione con formula piena ex 530 c.p.p.;
- sentenza di non luogo a procedere ex 425 c.p.p., fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla prescrizione;
- sentenza definitiva di non doversi procedere ex 529 c.p.p.;

Nel caso in cui sussistano i requisiti, l'Agenzia delle Entrate dovrà procedere, limitatamente alla maggiore imposta accertata, alla rettifica degli avvisi di accertamento già compiuti ed al rimborso delle maggiori imposte versate dal contribuente.

Il comma 2 del medesimo articolo invece menziona: *“Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione dei redditi oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi. In tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi.”*

Pertanto, per non violare il “principio di capacità contributiva”, il legislatore ha previsto che, affinché un costo o una spesa possa essere considerato indeducibile ai fini della determinazione del reddito del contribuente, è richiesto un collegamento diretto tra il costo stesso e la realizzazione dell'atto o dell'attività che costituisce reato. In altre parole, si considerano indeducibili i costi o le spese effettivamente sostenute e attinenti ad attività penalmente illecite, e non possono essere portati in deduzione elementi negativi pienamente leciti per il solo fatto che nello svolgimento dell'attività d'impresa si riscontra una fattispecie qualificabile come reato. Ovviamente la non imponibilità opera nei limiti dell'ammontare dei costi non ammessi in deduzione; l'eventuale differenza sarà oggetto di recupero a tassazione.

Infine, il terzo comma prevede che *“le disposizioni del comma 1 e 2 si applicano in luogo di quanto disposto dal comma 4 bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, previdente, per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4 – bis previdente non si siano resi definitivi.”*

Sostanzialmente la normativa vigente, si applica in base al “principio del favor rei”, ovvero del trattamento più favorevole per il contribuente, anche se l'evento è accaduto precedentemente alla sua entrata in vigore.

1.5 – SOCIETAS DELINQUERE NON POTEST

Il broccardo latino *"societas delinquere non potest"* risale al diritto romano e rappresentava il principio vigente in passato. Esso sottendeva l'idea che alla sanzione penale erano sottoposte soltanto le persone fisiche e non quelle giuridiche.

Infatti la legge penale non contiene alcuna disposizione che regoli l'istituto delle persone giuridiche; qualche traccia la si può ricavare solamente dalla lettura dell'articolo 197 c.p., il quale menziona che *"gli enti forniti di personalità giuridica, qualora sia pronunciata condanna per il reato contro chi ne abbia la rappresentanza, o l'amministrazione, o sia con essi in rapporti di dipendenza, e si tratti di reato che costituisca violazione degli obblighi inerenti alla qualità rivestita dal colpevole, sono obbligati, in caso di insolvibilità del condannato, al pagamento di una somma"*. Pertanto l'attribuzione alla persona giuridica di una obbligazione civile di garanzia, nel caso di insolvibilità di colui che ha commesso il reato nel suo interesse, ovvero in violazione degli obblighi inerenti la qualità di rappresentante o di amministratore dell'ente, non avrebbe ragion d'essere se l'ente venisse considerato soggetto attivo del reato.

Le motivazioni sottostanti alla teoria secondo cui l'ente societario, dotato di personalità giuridica ma sprovvisto della materialità corporea, era non suscettibile di responsabilità penale, faceva leva sull'articolo 27 della Costituzione, in base al quale *"la responsabilità penale è personale"*.

Negli ultimi anni, la necessità di predisporre un sistema che colpisca pure le persone giuridiche, si è fatta sempre più sentire. Le cause di questa alterazione sono principalmente legate al crescente e pressante fenomeno della criminalità organizzata e, conseguentemente, alla notevole difficoltà nell'individuare il soggetto fisico responsabile.

E' stato quindi emanato il decreto legislativo 231/2001 – in attuazione della Legge delega 330/2002 – il quale aveva come ratio sottostante la "teoria organica" della persona giuridica, in base ad essa e in virtù di un rapporto di immedesimazione organica tra l'ente stesso e le persone fisiche che ne determinano la volontà dell'azione, si giunge ad imputare direttamente l'attività illecita, in capo alla persona giuridica responsabile.

Il legislatore ha definito il decreto 231/2001, "Responsabilità amministrativa degli amministratori" in base al quale, per la responsabilità penale risponde l'amministratore, mentre per quella amministrativa risponde l'ente che ha commesso l'illecito, ottenendo il vantaggio economico.

Alcune precisazioni indicate nel decreto:

- L'articolo 1 del decreto 231/2001 indica che le disposizioni indicate si applicano solamente agli enti dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici economici e agli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale;
- L'articolo 5 del D. 231/2001 prevede che, affinché si possa verificare l'istituto giuridico, è necessario sussistano tre differenti ipotesi: (a) l'autore del fatto di reato deve ricoprire una posizione apicale all'interno dell'azienda, per esempio: di direzione amministrativa, di legale rappresentanza, di amministratore unico; (b) deve aver commesso un fatto di reato; (c) deve aver compiuto il reato nell'interesse o a vantaggio dell'ente medesimo;
- L'articolo 6 del medesimo decreto invece determina che, se il reato è stato commesso da un soggetto di posizione apicale indicato alla lettera a, art. 5, decreto 231/2001, l'ente non rispondere solo se dimostra che:
 - a) l'organo dirigente ha adottato, prima della commissione del fatto di reato, modelli organizzativi e di gestione, idonei a prevenire il fatto di reato, ad esempio l'ente si è munito preventivamente di un codice comportamentale;
 - b) all'interno dell'ente è stato costituito un organo a cui sono stati indirizzati poteri di controllo e di iniziativa;
 - c) le persone che hanno commesso il fatto, l'hanno compiuto in modo fraudolento, eludendo i modelli di organizzazione e di gestione;
 - d) è stata omessa particolare vigilanza da parte degli organi di controllo.

CAPITOLO 2

“ESEGESI DEL PRINCIPIO GENERALE DI TASSABILITA' DEI PROVENTI ILLECITI.

LO SCANDALO TANGENTOPOLI”

2.1 – Lo scandalo di Tangentopoli; 2.2 – Esegesi dell'articolo 14, comma 4, Decreto 537 del 1993; 2.3 – Provento illecito e possesso del reddito; 2.4 – Categorie di reddito, articolo 6 TUIR; 2.4.1 – Redditi fondiari; 2.4.2 – Redditi di capitale; 2.4.3 – Redditi di lavoro dipendente; 2.4.4 – Redditi di lavoro autonomo; 2.4.5 – Redditi di impresa; 2.4.6 – Redditi diversi; 2.5 – Confisca e sequestro penale; 2.5.1 – Confisca e sequestro per equivalente; 2.6 – Limiti alla retroattività della norma; 2.7 – Questioni giurisprudenziali sulla tassazione dei proventi illeciti; 2.7.1 – Successivi interventi; 2.7.2 – Ordinanza n. 161/2009 della Commissione Tributaria di Terni;

2.1 – SCANDALO TANGENTOPOLI

L'evento principale dal quale scaturì lo scandalo di Tangentopoli si verificò il 17 febbraio 1992.

In tale data, il Pubblico Ministero Antonio Di Pietro chiese ed ottenne dal GIP, Italo Ghitti, un ordine di cattura per l'ingegner Mario Chiesa, Presidente di un ospizio per anziani di Milano, il Pio Albergo Trivulzio, ed esponente del Partito Socialista Italiano. Chiesa era stato colto in fragranza di reato mentre incassava 7 mln (sette milioni) di lire da una ditta milanese per “comprare” un appalto.

Durante il processo, Chiesa dichiarò che il sistema delle tangenti era molto più esteso rispetto a quanto affermato precedentemente dal premier socialista Bettino Craxi; presero quindi avvio le indagini che confermarono l'ampio giro di affari illeciti derivanti dalla commissione del reato di corruzione, concussione, nonché forme di finanziamento ai partiti.

L'operazione svolta a Milano venne definita “Mani Pulite”. Con tale termine si denotò una controversa stagione degli anni novanta caratterizzata da indagini giudiziarie condotte a livello nazionale nei confronti di esponenti della politica, dell'economia e delle istituzioni italiane. Le indagini svolte confermarono la

presenza di un sistema fondato su corruzione, concussione e finanziamenti illeciti soprattutto ai livelli più alti del mondo politico e finanziario.

Tale scandalo, definito **Tangentopoli**, segnò un periodo importante della storia della nazione italiana, che designa il periodo della Prima Repubblica.

Nel 1992 l'economista Mario Deraglio quantificò la lacuna economica nei conti dello Stato¹⁰, derivante dal giro d'affari delle tangente, per un indebitamento pubblico fra i 150.000 e 250.000 miliardi di lire e tra i 15.000 e 25.000 miliardi di interessi annui sull'ammontare del debito. Inoltre l'economista stimò che l'incidenza nell'economia dei cittadini privati, si attorniava sui 10.000 miliardi di lire annui.

Le conseguenze di quel periodo vengono confermate anche dal rapporto debito/PIL che in quell'epoca superò il 105%.

Inoltre il 13 agosto 1992 l'agenzia Moody's declassò il rating italiano ad "AA2", a seguito dell'insicurezza degli investimenti attuati in Italia.

Per migliorare la situazione, il Governo Amato fu quindi costretto, dopo vari dibattiti sulla tassazione, ad emanare il comma 4, articolo 14 del Decreto 537 del 1993.

Il Governo, con questo decreto, emanò il cosiddetto "*scontrino fiscale di Tangentopoli*", addossando allo Stato Italiano 92.000 miliardi di tasse e un prelievo fiscale del 6 per mille su tutti i conti correnti bancari italiani.

Inoltre, tra il 1992 e il 1994, anni d'oro di Mani Pulite¹¹, 70 Procure italiane indagarono 12 mila persone e realizzarono 5 mila arresti. Degli arresti avvenuti, 554 si verificarono a Napoli, mentre a Milano, su 5 mila indagati, si sono avute 588 condanne davanti al giudice preliminare e 645 davanti al Tribunale.

Sono 1.471 gli arresti ancora in corso e tra le assoluzioni, molte sono avvenute per prescrizione.

2.2 – ESEGESI DELL' ARTICOLO 14, COMMA 4, DECRETO 537 DEL 1993

L'Articolo 14, comma 4 del Decreto del 24 dicembre, n. 537, menziona: "*Nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in essi classificabili, i proventi derivanti da*

¹⁰ I dati sono stati tratti da: "1992-2014: Tangentopoli, non c'è due senza tre. I numeri, i nomi e le differenze...", scritto da L. Bigozzi, in www.intelligonews.it;

¹¹ I dati sono stati tratti da "Mani pulite, anno zero", in Micromega, 2004, in www.societacivile.it;

fatto, atto o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria."

Dalla lettura dettagliata, si individua che la tassazione è subordinata al verificarsi congiuntamente di tre condizioni:

1. il conseguimento di un effettivo arricchimento patrimoniale da parte del soggetto attivo dell'impresa;
2. la riconducibilità dei proventi illeciti ad una delle categorie di reddito previste dall'articolo 6 del "Testo Unico delle Imposte sul Reddito (TUIR)"
3. l'assenza di sottoposizione alle misure del sequestro o della confisca dei beni oggetto dell'arricchimento;

Tra i requisiti assume particolare rilevanza il fatto di inquadrare attentamente i proventi ricavati dallo svolgimento delle singole attività illecite di volta in volta menzionate, in una delle categorie indicate dall'articolo 6 TUIR. Questa rappresenta una questione che deve necessariamente essere risolta, poiché talvolta, non riuscendo a ricondurre i redditi illeciti nelle categorie previste, capitava che la norma restasse inapplicata.

2.3 – PROVENTO ILLECITO E POSSESSO DEL REDDITO

La nozione di "provento" del reato viene ricondotta al prezzo oppure al profitto derivanti dalla commissione di un determinato reato. In tale situazione, il prezzo di reato assume la rilevanza di reddito imponibile, anche qualora vi sia stata condanna alla sua restituzione ed al risarcimento dei danni cagionati.

Il presupposto necessario ai fini della tassazione per l'imposta sui redditi delle persone fisiche, è il **possesso del reddito** da cui si ricava il provento illecito, da parte del soggetto passivo dell'imposta, come indicato all'articolo 1 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi. Quest'ultimo cita infatti che *"presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura, rientranti in una delle categorie indicate all'articolo 6"*.

Per definire il possesso sussistono diverse teorie pronunciate da vari autori; tra queste ne spicca una, successivamente svalutata, che lo considera come la disponibilità giuridica di ricchezza.

Altre teorie invece, maggiormente valorizzate, si fondano sui seguenti principi:

- a) per identificare il presupposto dell'imposta si deve tener presente: la sussistenza di un reddito, il possesso da parte del soggetto passivo e il periodo necessario ad identificare quando la capacità contributiva è effettiva, attuale o stabile, in accordo con l'articolo 53 Costituzione;
- b) il possesso del reddito è una nozione di tipo giuridico e non di tipo economico;
- c) il possesso del reddito si risolve attenendosi all'ambito civilistico, quindi extra-tributario. Si fa riferimento quindi al Libro III, Titolo VIII, artt. 1140-1170;
- d) il possesso ai fini fiscali prevede che l'incremento di ricchezza deve provenire da un'entità giuridica, connotata dai requisiti di "*stabile organizzazione e giuridicamente tutelabile*";
- e) ove la disponibilità del reddito venga meno, si pone un problema della rimborsabilità dell'imposta;

Dall'esame di questi principi, si ricava quindi un collegamento tra la nozione tributaria del reddito e la definizione propriamente detta, definita dall'articolo 1140 del Codice Civile: nell'ambito civilistico, il possesso si concretizza nell'esercizio del diritto di proprietà o di un altro diritto reale, esercitato direttamente, oppure per mezzo di un'altra persona, se entrambe detengono la cosa stessa.

Nonostante le patologie civilistiche e l'interfacciarsi di fattispecie penali, ogni qualvolta si configuri un diritto di proprietà sulle cose costituenti reddito, il presupposto dell'imposta si concretizza in capo a chi materialmente la detiene. Eccezione a questa regola, vale nel caso dello "spoglio" operato ai danni del titolare: si configura una situazione nella quale è necessario *ab origine* procedere alla restituzione, poiché lo spogliatore non vanta alcun diritto sul bene giuridico. Conseguentemente, tutte le altre volte il tributo è dovuto, salvo eventuale caso di rimborso, previsto da norme *ad hoc*.

Le modalità con le quali definire l'esistenza o meno di un provento, direttamente o indirettamente derivante da attività illecita, si può configurare con:

- la mancanza di liceità nell'oggetto dell'intera attività svolta, ovvero illiceità della fonte da cui deriva il provento; si verifica, ad esempio, nelle attività di importazione e commercio di sostanze stupefacenti;

- le modalità illecite con le quali si qualifica l'attività generatrice del provento, inserita nello svolgimento di un'attività lecita. Esempio, il commercio degli stupefacenti, in cui l'attività di commercio è lecita, ma illecito è l'oggetto; il "taglieggio" degli imprenditori commerciali, l'omicidio su commissione, l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, lo sfruttamento della prostituzione;
- l'illiceità perché difetta delle condizioni specifiche di legittimità imposte dalla legge, come l'esercizio abusivo di una professione, svolgimento di attività in difetto delle prescritte autorizzazioni...;
- la presenza di elementi di antiggiuridicità tra i fattori di produzione secondari. Si verifica ad esempio, nel corso dell'esercizio di un'attività edilizia, in cui l'eventuale aumento di redditività è riconducibile ad illeciti favori di un Pubblico Ufficiale, corrotto nella gestione degli appalti pubblici;

2.4 – CATEGORIE DI REDDITO. ARTICOLO 6 TUIR

La categoria dei proventi illeciti, non viene definita in un ambito separato rispetto ai redditi leciti, ma si tratta di un raggruppamento gestito parallelamente. Nella categoria di redditi disciplinata dall'articolo 6 TUIR, rientrano infatti entrambe le tipologie di reddito, sia leciti che illeciti.

Le categorie menzionate, sono:

1. Redditi fondiari;
2. Redditi di capitale;
3. Redditi di lavoro dipendente;
4. Redditi di lavoro autonomo;
5. Redditi di impresa;
6. Redditi diversi;

2.4.1 – Redditi fondiari

Ai sensi del primo comma, dell'articolo 25 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, sono considerati *"redditi fondiari, quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati, situati nel*

territorio dello Stato, che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano".

Particolare attenzione si deve dedicare alla norma di riferimento, in quanto nella stessa ricorre il cosiddetto "*principio dell'inerenza*", secondo cui la tassazione si focalizza sulle potenzialità del reddito e non sul valore effettivo ricavato dal fondo. Questa specificazione è stata determinata affinché si possa evitare che immobili tenuti a disposizione (non affittati), non vengano tassati e pertanto non producano alcun reddito. Altra eccezione viene posta in essere invece, con riguardo alla territorialità del reddito: se il provento è prodotto nel territorio dello Stato allora è classificato come fondiario, in caso contrario rientra nella categoria dei redditi diversi (lettera f, articolo 67, TUIR).

Infine il reddito da imputare a tassazione nella categoria dei redditi fondiari, viene definito in base alla "*rendita catastale*", ovvero in base al valore d'estimo che esprime la redditività media dell'immobile o del fabbricato (redditività potenziale), il che dipende da differenti fattori, tra i quali la localizzazione, la resa della cultura, ecc....

I redditi fondiari si articolano in:

- Reddito dei terreni che derivano dall'impiego agricolo, e vengono distinti in:
 - Reddito dominicale (del latino "*dominus*" = "*signore*") è il reddito medio ordinario (rendita catastale) ottenuto sulla base del valore reale del terreno che spetta al proprietario del fondo, per il fatto di essere titolare del relativo diritto reale.
 - Reddito agrario: è il reddito medio ordinario remunerativo del lavoro di organizzazione dell'impresa e del capitale d'esercizio, ottenuto dall'imprenditore che coltiva il fondo, senza possederlo. Nell'ipotesi in cui il dominus possieda anche il terreno, allora reddito dominicale e reddito agrario, coincidono.

Esso viene calcolato come il reddito medio ordinario dei terreni, imputabili al capitale d'esercizio e all'organizzazione nell'attività agricola, impiegati nei limiti delle potenzialità del terreno e nell'esercizio delle attività agricole svolte su di esso. La parte che supera i limiti quantitativi previsti da apposito decreto, si imputa al "*reddito d'impresa*".

- Reddito dei fabbricati, che si identifica come il reddito medio ordinario, ottenibile da ciascuna unità immobiliare ordinaria. Per unità immobiliare ordinaria si intende una costruzione stabile o una porzione di essa, in grado di produrre un reddito autonomo, comprensivo dell'area occupata e di quella di pertinenza.

Nel catasto viene annotata la rendita dell'immobile, che dipende dalle caratteristiche che lo denotano e dalla localizzazione;

Per quanto concerne i redditi illeciti rientranti in questa categoria, i casi tipici delle fattispecie si individuano per le ipotesi di coltivazione di sostanze stupefacenti e per i canoni di locazione.

Per quanto riguarda il primo caso, il problema sorge perchè questo tipo di coltivazione non rientra tra le colture identificate ai fini della determinazione delle tariffe d'estimo, pertanto si creano difficoltà nello stimare la base imponibile. La soluzione perviene dall'articolo 67, lettera e), del TUIR, il quale rammenta che rientrano tra i redditi diversi, *"i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente"*. Altra incertezza sempre inerente la fattispecie in esame, deriva dal fatto che generalmente tale attività viene affiancato al commercio illegale di stupefacenti e pertanto è difficile accettare che sussista la sola qualifica di natura fondiaria del reddito: si è quindi definito che esso si qualifica come fondiario, a meno che non si accertino eventuali attività di trasformazione, raffinazione, trasporto, commercio, da far figurare un'attività di tipo commerciale.

La seconda fattispecie si denota in relazione ai redditi di fabbricato ottenibili dai canoni di locazione percepiti a seguito dell'affitto di locali destinati al compimento di attività delittuose. Per far fronte a questo quesito, sono state istituite delle norme ad hoc: in materia di affitto di immobili destinati al favoreggiamento per la coltivazione e lo spaccio di sostanze stupefacenti, è stato costituito l'articolo 79, del DPR 309/1990 che, al secondo comma, ritrae e punisce la figura delittuosa inerente il soggetto che, avendo la disponibilità di un immobile, lo adibisce o permette ad altri di adibirlo, *"a luogo di convegno abituale di persone che ivi si diano all'uso di sostanze stupefacenti"*.

Altra norma specifica è stata emanata relativamente alla locazione di immobili destinati alla prostituzione; la norma risulta essere l'articolo 3, numero 2 della Legge n. 75 del 20 febbraio 1958, con il quale viene punito il proprietario o l'amministratore

di un immobile che lo conceda in locazione *“a scopo di esercizio di una casa di prostituzione”*.

In entrambi i casi esposti, il contratto di locazione diventa nullo, poiché contrario a norme imperative previste dalla legge e per entrambi i casi, il profitto o il prezzo del canone di locazione, costituisce il profitto del reato.

Analoghe conclusioni possono essere ricavate nell'ambito della locazione di immobili destinati ad attività delittuose, quale gioco d'azzardo non autorizzato la cui finalità è conosciuta dal locatore. L'unica differenza per codesta fattispecie, rispetto alle precedenti, è che non è stata istituita una normativa ad hoc, quindi è necessario definire il percorso giurisprudenziale per constatare il quantum di profitto illecito: si configura una condotta di concorso di reato del proprietario del bene, essendo sottoposto quindi a tutte le conseguenze e le aggravanti del caso.

2.4.2 – Redditi di capitale

Con il termine *“reddito di capitale”* si fa riferimento a tutti i frutti dell'investimento, maturati a seguito del decorso di un determinato periodo di tempo durante il quale il capitale è stato impiegato. Vengono esclusi, a prescindere, ogni tipo di rapporto aleatorio, ovvero suscettibile di generare un differenziale di guadagno, seppure negativo, a seguito di eventi incerti.

Gli interessi e i proventi indicati nella categoria in esame, sono menzionati nel primo comma, articolo 44 TUIR e sono ad esempio:

- a) gli interessi e i proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti;*
- b) gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli similari, degli altri titoli diversi dalle azioni e titoli similari, nonché dei certificati di massa;*

E' essenziale precisare che i frutti dell'investimento, nella fattispecie interessi e mutui, rientrano tra i redditi di capitali, mentre l'eventuale eccedenza di prezzo rispetto al costo sostenuto per acquistarlo, ricavabile dalla cessione del titolo, rientra tra i redditi diversi.

Per quanto concerne la tassazione di questa categoria di redditi (di capitale), si specifica che essa avviene in base al *“principio per cassa”*, quindi considerando il periodo d'imposta in cui il reddito è stato prodotto, e *“al lordo”* cioè senza alcuna deduzione dei costi di produzione del reddito, di eventuali perdite o di svalutazioni

monetarie. Però, se i redditi sono percepiti nell'esercizio di attività commerciali da società commerciali o da enti commerciali, allora devono essere imputati tra i "redditi d'impresa".

L'applicazione del regime dipende dalla situazione del soggetto che percepisce: ad esempio, in base all'articolo 2, d.l. 138/2011, a partire dal 1 gennaio 2012, l'aliquota su interessi, premi e altri redditi di capitale, percepita da persone fisiche per la parte maturata nel periodo d'imposta, è pari al 20% e l'imposta viene applicata a titolo definitivo per le persone fisiche che non svolgono attività commerciale e a titolo d'acconto per quelle che svolgono attività commerciale. Se gli interessi invece sono percepiti da società commerciali, enti commerciali, fondi comuni d'investimento nazionali, aperti o chiusi, da confidi e da fondi pensione, essi vengono trattati come lordisti, ovvero non sono sottoposti ad alcuna ritenuta. Infine, se i redditi sono percepiti da società semplici, enti non commerciali o soggetti esenti IRES, allora siamo nell'ambito dei nettisti ed in tal caso si applica una ritenuta a titolo definitivo.

Altro esempio potrebbe essere il caso della tassazione degli "utili": se essi si riferiscono a partecipazione qualificate, allora viene tassato il 49,72% del dividendo percepito, mentre se derivano dalla detenzione di partecipazioni non qualificate, il dividendo viene interamente sottoposto ad aliquota del 20%.

Una deroga a questo principio deriva dall'applicazione del cosiddetto "risparmio gestito" applicabile, su opzione del contribuente, nell'ipotesi di affidamento in gestione ad un intermediario finanziario abilitato, delle quote di accantonamenti personali del risparmiatore. Esso prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva al 20% nel caso di ottenimento di un risultato netto di gestione positivo nel periodo d'imposta, mentre la parte di risultato negativo risulta deducibile dai risultati della gestione fino al quarto anno successivo.

L'interferenza in tale categoria di proventi illeciti si manifesta in due differenti forme:

- o quella della illecita acquisizione di capitale fruttifero, che si concretizza mediante il deposito in conto corrente del denaro percepito illecitamente e il cui provento, secondo la normativa penale, deve necessariamente essere confiscato;
- o quella della illecita acquisizione del capitale fruttifero da un illecito fiscale, che si materializza, ad esempio, attraverso il frutto finanziario ricavabile da

una somma di denaro che il soggetto ha risparmiato a seguito di una violazione d'imposta; con riguardo ad esso, la giurisprudenza ha affermato che risulta non essere un cespite confiscabile.

L'ipotesi principe in questo tipo di reati, risulta essere quella dell'interesse usuraio. Per quanto riguarda questo caso, e attenendosi all'ambito penale, gli interessi vengono considerati alla stregua di una fattispecie di reato, la cui confiscabilità risulta ancora dubbia, mentre si prevede certamente la confisca per la quota eccedente il giusto corrispettivo.

2.4.3 - Redditi da lavoro dipendente

Ai sensi dell'articolo 49 del Testo Unico delle Imposte sul Reddito, si definiscono redditi da lavoro dipendente, quegli introiti che hanno per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri.

L'elemento che contraddistingue questa categoria, è il "vincolo della subordinazione" nel rapporto.

Sono considerati redditi da lavoro dipendente: le pensioni di ogni genere, nonché gli interessi e le rivalutazioni monetarie riconosciute in una sentenza di condanna, per il pagamento di eventuali crediti di lavoro, ai sensi dell'articolo 429 del codice penale.

Ai fini del calcolo della base imponibile che quantifica il reddito fiscale sul quale applicare l'aliquota vigente, si fa riferimento all'articolo 51 TUIR che stabilisce quanto segue: *concorrono a formare reddito di lavoro dipendente, "tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sottoforma di erogazioni liberali"*; fanno eccezione a questa regola gli elementi elencati nell'Articolo 52 TUIR, ovvero i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge; i contributi di assistenza sanitaria versati dal lavoratore o dal datore di lavoro entro certi limiti; la somministrazione di vitto da parte del datore di lavoro, anch'essa entro certi limiti; ecc...

2.4.4 - Redditi da lavoro autonomo

Ai sensi dell'articolo 53 TUIR, sono redditi da lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti o professioni. Per arti o professioni si intende l'esercizio di una professione abituale (non necessariamente esclusiva), ovvero di un'attività differente rispetto a quella che compone il reddito d'impresa.

Un provento per essere incluso nella categoria in esame deve necessariamente disporre del requisito dell'autonomia e della non occasionalità.

Dettagliatamente, il primo requisito prevede che l'attività sia svolta senza vincoli di subordinazione, mentre la non occasionalità, richiede che l'attività sia esercitata in modo regolare e continuativo nel tempo. Nell'ipotesi in cui non sia presente il secondo requisito allora, i profitti derivanti devono essere allocati tra i "redditi diversi" ; alla lettera l), dell'art. 67 TUIR, viene specificato che rientrano tra i redditi diversi: *"i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente"*.

Si può quindi definire la categoria dei redditi da lavoro autonomo, come un raggruppamento residuale rispetto ai redditi d'impresa. Infatti, il comma 2, articolo 55 TUIR, prevede che sono inoltre considerati redditi d'impresa, quelli *"derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 C.C."*. L'articolo 2195 C.C. individua gli imprenditori tenuti all'iscrizione nel Registro delle Imprese; sono ad esempio *"gli imprenditori che esercitano: a) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o servizi, b) un'attività intermedia nella circolazione di beni, c) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria, d) un'attività bancaria o assicurativa, e) altre attività ausiliari alle precedenti"*.

E' necessario fare una precisazione inerente l'interpretazione letterale dell'articolo 55 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi. La locuzione *"prestazione di servizi"*, deve essere distinta da quella di *"produzione di servizi"*. L'elemento che le contraddistingue si identifica nella *materialità* nell'attività svolta: le prestazioni di servizi richiedono un contenuto materiale meno rilevante rispetto alla produzione di servizi (esempio: fisioterapista, fotografo).

Per quantificare la base imponibile idonea a definire il reddito di lavoro autonomo sul quale applicare l'aliquota, si considera l'articolo 54 TUIR.

Esso prevede che il reddito di lavoro autonomo si calcola come la differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, e le spese sostenute nel medesimo arco temporale; tale determinazione si focalizza sul "principio di cassa", che subisce però delle eccezioni in sede di stima.

Le plusvalenze dei beni strumentali, ovvero il differenziale tra il valore percepito dalla vendita e il costo di acquisto, sono deducibili solo se i titoli sono realizzati a titolo oneroso, oppure a seguito del risarcimento per la perdita o il danneggiamento dei beni, o se sono destinate al soddisfacimento di bisogni personali o familiari; le eventuali minusvalenze di beni strumentali, sono anch'esse deducibili.

Inoltre rientrano nel calcolo anche i costi di ammortamento che permettono così di includere nel reddito anche la parte di competenza dell'esercizio del valore dei beni strumentale. Per ammortamento si intende infatti, la ripartizione nel tempo del costo del bene durevole, precedentemente capitalizzato.

Infine, altri elementi che rientrano tra il reddito di lavoro autonomo sono: i canoni di locazione finanziaria, deducibili se la durata della locazione non è inferiore a metà del periodo di ammortamento; le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, nella misura del 75%, e in ogni caso in modo non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta; le spese di rappresentanza sono deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta; le spese di partecipazione a convegni, congressi o corsi di aggiornamento sono deducibili nella misura del 50% del loro ammontare.

2.4.5 – REDDITI DI IMPRESA

In base all'articolo 55 TUIR, sono considerati redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio di una professione abituale (anche se non esclusiva), di un'attività elencata nell'articolo 2195 c.c. , oppure le attività che eccedono i limiti del reddito agrario, ancorché non organizzate in forma di impresa.

Dalla formulazione si deduce che il requisito necessario ai fini del reddito in esame è la "abitualità".

Ai fini del reddito d'impresa, è necessario considerare che le società di capitali e le società di persone commerciali, producono sempre reddito d'impresa indifferentemente dall'attività svolta. Le società di persone non commerciali e gli enti non commerciali producono invece reddito d'impresa solo se l'attività commerciale risulta prevalente nell'oggetto sociale; in caso contrario, se l'attività commerciale non è prevalente, il reddito viene imputato a secondo della fonte di appartenenza.

La fattispecie inerente l'ambito penale è riconducibile all'ipotesi in cui sussista un'impresa illecita.

Nell'ambito civilistico non deriva alcuna definizione di "impresa", pertanto essa la si può ricavare dalla nozione di imprenditore definita dall'articolo 2082 C.C., secondo cui *"E' imprenditore chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi"*.

Pertanto un'impresa illecita, la si identifica nella fattispecie in cui sussista un'attività correttamente organizzata secondo il criterio di economicità della gestione e diretta alla produzione o allo scambio di beni o servizi, ma finalizzata al compimento di reato o di attività contrarie alla legge. Sinteticamente, si riscontra un'attività in contrasto con un divieto espresso dalla legge (norma imperativa), oppure contraria ai principi di ordine pubblico o al buon costume.

Nel campo penale, l'ambito dell'impresa illecita, è un tema di attuale aggiornamento. La normativa vigente, prevede generalmente due differenti profili di contrasto: il primo maggiormente repressivo, costituito dalle norme contro i reati collegati all'attività imprenditoriale; il secondo, invece, consiste in una serie di norme volte alla prevenzione.

La disciplina normativa in merito al primo caso, viene definita da una serie di articoli, tra i quali si riscontra l'articolo 416-bis c.p. che sottolinea come finalità dell'associazione *"acquisire in modo diretto o indiretto la gestione o comunque il controllo di attività economiche"* e prevedendo l'aggravante nel caso in cui lo scopo di ciò, sia il riciclaggio del denaro (*"se le attività economiche di cui gli associati intendono assumere o mantenere il controllo, sono finanziate in tutto o in parte con il prezzo, il prodotto o i profitti"*); e l'articolo 513-bis c.p. che indica *"chiunque nell'esercizio di un'attività commerciale, industriale o comunque produttiva, compie atti di concorrenza con violenza o minaccia"*.

Per quanto riguarda invece il secondo aspetto, quello preventivo, l'articolo 3 – quater, della Legge 575/1965, indica che si possono applicare misure di prevenzione anche quando si ritiene che l'esercizio delle attività economiche possa essere, direttamente o indirettamente, sottoposto alle misure dell'articolo 416 C.P. ("*associazione per delinquere*"); inoltre, per le attività economiche suscettibili di misure di prevenzione, il Tribunale può disporre la sospensione temporanea dell'amministrazione dei beni utilizzati, direttamente o indirettamente, per lo svolgimento di predette attività.

2.4.6 – REDDITI DIVERSI

Ai sensi dell'articolo 67 TUIR, si considerano redditi diversi, qualunque provento non meritevole di rientrare nelle categorie precedentemente citate, ovvero quelle che non costituiscono redditi di capitale, non sono stati conseguiti nell'ambito di arti o professioni di imprese commerciali o da società in nome collettivo o in accomandita semplice, né in qualità di lavoratore dipendente.

Il reddito che solitamente rientrano in questa categoria, sono i proventi di struttura simile a quelle delle altre categorie di reddito ma non riconducibile ad esse per difetto di qualche presupposto; si identificano ad esempio in:

- *le plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate;*
- *i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli;*
- *i redditi di beni immobili situati all'estero;*
- *i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente;*
- *i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;*

Tra le componenti dei redditi diversi, notevole importanza ricoprono le plusvalenze, che si qualificano come le eccedenze del prezzo a cui un bene è ceduto, rispetto al valore di acquisto.

Le plusvalenze sui beni immobili sono tassabili solo se inerenti a terreni edificabili, purché non siano stati acquisiti o costruiti da più di cinque anni e non siano stati

adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte del periodo di possesso, o non siano stati acquisiti per successione.

Per le plusvalenze concernenti quote di partecipazioni in società o in enti residenti o non residenti, altri titoli di natura partecipativa, e i titoli e strumenti finanziari assimilati alle azioni, la tassazione si figura così: se hanno per oggetto partecipazioni qualificate, le plusvalenze realizzate vengono tassate nella misura del 49,72% con il regime obbligatorio della tassazione; se invece sono inerenti a partecipazioni non qualificate, le eventuali plusvalenze sono assoggettate ad una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 20%.

Si precisa che le *partecipazioni qualificate* sono definibili considerando le vendite avvenute nell'arco dei 12 mesi precedenti alla data della cessione, sulla base di due criteri alternativi che considerano:

- o la partecipazione al capitale sociale: se la società detiene partecipazioni negoziate in mercati regolamentati italiani od esteri, la partecipazione deve essere maggiore del 5%, oppure maggiore del 25% se la società è non quotata;
- o i diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria: nella misura del 2% per le società con azioni negoziate in mercati regolamentati, oppure del 20% se la società non è quotata;

2.5 – CONFISCA E SEQUESTRO PENALE

L'espressione "*se non già sottoposti a sequestro o confisca penale*", utilizzata dal legislatore nel comma 4-bis, articolo 14, del Decreto 537/1993, ha suscitato numerosi dubbi interpretativi.

Ci si è più volte chiesti se l'aggettivo "*penale*" sia riferito anche al sequestro o alla sola confisca.

Secondo la dottrina prevalente, il termine penale era riferito solamente alla confisca, pertanto il sequestro poteva configurarsi anche in sede civile e amministrativa, oltre che a quella penale.

La *confisca penale*, rubricata nell'articolo 240 del Codice Penale, viene considerata una misura di sicurezza, attuata mediante l'acquisizione coattiva, senza

indennizzo, da parte della Pubblica Amministrazione su determinati beni o sull'intero patrimonio di colui che ha commesso un reato.

Nell'articolo inerente la predetta misura di sicurezza, si distinguono essenzialmente due casi. Nel primo, che corrisponde al primo comma dell'articolo menzionato, viene descritta la facoltà di ordinare la confisca: *"nel caso di condanna, il giudice può ordinare la confisca delle cose, mobili o immobili, che servirono o furono destinate a commettere il reato, e delle cose che ne sono il profitto o il prodotto"* nonché di quelle che sono di per sé criminose. L'istituto viene deciso dal Giudice sulla base di un giudizio di pericolosità che deve tener conto dell'effetto induttivo determinato dal colpevole nella disponibilità del reo.

Nel secondo caso, descritto dal secondo comma dell'articolo 240 C.P., viene espresso l'obbligo da parte del Giudice di ordinare la misura di sicurezza: *"è sempre ordinata la confisca delle cose che costituiscono il prezzo del reato e per i beni"*, e *"delle cose, la fabbricazione, l'uso, il porto, la detenzione e l'alienazione delle quali costituisce reato, anche se non è stata preannunciata la condanna"*, facendo rientrare gli strumenti telematici o informatici che risultano essere stati in tutto o in parte necessari per il compimento del reato.

La confisca, a differenza delle altre misure cautelari, priva il soggetto destinatario del provvedimento del diritto di proprietà, poiché i beni vengono acquisiti dallo Stato (Agenzia del Demanio). Pertanto, la confisca ordinaria ricade nelle ipotesi in cui la pericolosità è intrinseca al res.

Infine, per quanto concerne la confisca, è necessario precisare che l'articolo 648-ter *"Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita"* indica che, al di fuori dei casi di concorso di reato, di ricettazione e di riciclaggio, *"chiunque impiega in attività economiche o finanziarie denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con multa da 1.032 euro a 15.493 euro"*.

Nell'ambito della confisca, dal 2008 è stata prevista anche per questo istituto, la **"Confisca per Equivalente"**.

Di seguito alcune precisazioni procedurali, previste dalle direttive emanate dall'Amministrazione Finanziaria.

La circolare n. 150/E del 1999, emessa dall'Agenzia delle Entrate, ha precisato che ai fini della tassazione, con riferimento al comma 4, articolo 14 del Decreto

537/1993, non è sufficiente la sola emanazione del provvedimento di confisca, bensì la concreta esecuzione dello stesso con la conseguente perdita del provento.

Inoltre, la confisca non è attuabile quando l'imputato si avvalga del rito speciale del "patteggiamento", ai sensi dell'articolo 444 del Codice di Procedura Penale.

In questi casi, il reddito che deriva da attività illecite che costituiscono reato, è soggetto ad imposizione tributaria. Contrariamente, la confisca sopravvenuta dopo la tassazione, comporta la caducazione dell'atto impositivo, cioè l'insorgere del diritto del contribuente alla ripetizione delle imposte pagate.

Il *sequestro* giudiziario, invece viene disciplinato dall'articolo 670 Codice di Procedura Civile, e prevede che *"il giudice può autorizzare il sequestro giudiziario:*

- 1) *di beni mobili o immobili, aziende o altre universalità di beni quando ne è controversa la proprietà o il possesso ed è opportuno provvedere alla loro custodia o gestione temporanea;*
- 2) *di libri, registri, documenti, modelli, campioni e ogni altra cosa da cui si pretende desumere elementi di prova, quando è controverso il diritto alla esibizione o alla comunicazione, ed è opportuno provvedere alla loro custodia temporanea;"*

Il sequestro rappresenta la misura cautelare che precede la confisca: il sequestro può essere attivato in qualunque momento finché pende il processo, mentre la confisca scatta nel momento di una sentenza definitiva.

Il presupposto necessario affinché esso sia disposto, è che vi sia una controversia; non è necessario vi sia già istaurata una lite giudiziaria, ma è sufficiente sia insorto tra le parti un conflitto di interessi, anche se non si è ancora tradotto in una pretesa o in una resistenza giudiziale.

Il sequestro, come la confisca, incide sul patrimonio e determina l'indisponibilità dei beni, mirando ad evitare che il passare del tempo pregiudichi irrimediabilmente l'efficacia pratica di una sentenza irrevocabile di condanna. Si distingue in:

- Sequestro conservativo, attuato nell'ipotesi in cui sussista:
 - *"fondata ragione di ritenere che manchino o si disperdano le garanzie di pagamento della pena pecuniaria, delle spese del procedimento e di ogni altra somma dovuta all'Erario dello*

*Stato*¹²". Viene disposto con ordinanza del Giudice su richiesta del PM e si applica sui beni mobili o immobili e sulle somme dell'imputato;

- o *"vi è fondata ragione di ritenere che manchino o si disperdano le garanzie delle obbligazioni civili derivanti dal reato*¹³". Viene disposto su richiesta della parte civile e si attua sui beni dell'imputato o del responsabile civile;

Il sequestro conservativo viene eseguito dall'Ufficiale Giudiziario, seguendo i principi indicati nel Codice di Procedura Civile e cessa quando la sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere, non è più impugnabile (art. 317 c.p.p).

- Sequestro preventivo attuato al verificarsi delle seguenti ipotesi:
 - o *"pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati"* (articolo 321 C.p.p.). Viene disposto con Decreto motivato del Giudice su richiesta del P. M.;
 - o *"nel corso delle indagini preliminari non è possibile, per la situazione di urgenza, attendere il provvedimento del giudice"*. Viene disposto con Decreto motivato del P.M. o della Polizia Giudiziaria, e deve essere convalidato dal Giudice entro 48 ore;

Il sequestro cessa mediante una sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere, anche se soggetta ad impugnazione, in cui il giudice ordina che le cose sequestrate siano restituite a chi ne ha il diritto, ovvero quando non deve predisporre la confisca ex 240 c. p. (articolo 323 c.p.p.).

Per quanto sopra esposto, si deduce che la confisca, o il sequestro penale, possono funzionare come fattispecie impeditive, ovvero estintive dell'obbligazione tributaria, a seconda del momento temporale in cui si è verificata l'ablazione del provento dell'attività illecita: comportano la non assoggettabilità a tassazione dei proventi derivanti da attività illecita, solo se i due istituti descritti sono stati compiuti in un momento anteriore rispetto a quello della tassazione (*"se non già sottoposti a confisca o a sequestro penale"*).

¹² Primo comma, articolo 316 Codice di Procedura Civile;

¹³ Secondo comma, articolo 316 Codice di Procedura Civile;

L'orientamento giurisprudenziale in cui si prevede che il provvedimento ablatorio sia intervenuto entro lo stesso periodo d'imposta a cui il provento si riferisce, viene anche sostenuto da numerose sentenze della Corte di Cassazione, in particolare la sentenza numero 7337 del 2003, *"in quanto evita ingiustificate disparità di trattamento tra i percettori di proventi illeciti ed i possessori di proventi leciti, per i quali – secondo i principi generali del sistema tributario - i redditi medesimi sono esclusi solo se perduti nello stesso periodo d'imposta considerato"*.

2.5.1 – Confisca e sequestro per equivalente

La Legge numero 300 del 29 settembre 2000, ha introdotto in maniera organica nel nostro ordinamento giurisprudenziale, la cosiddetta **confisca per equivalente**.

Inizialmente essa era applicata in un ambito molto ristretto, ma dal 2008, al fine di dotare l'Autorità Giudiziaria di uno strumento più potente per combattere l'evasione, dal 2008 è stata estesa anche ai reati tributari dell'istituto in esame. Questo passo è avvenuto con l'introduzione dell'articolo 1, comma 143, Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008), che prevede *"nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11, del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, si osservano in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter c.p."*. L'articolo 322-ter C.P. , intitolato "Confisca", menziona che, nei casi di condanna o di patteggiamento sulla pena, *"è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengono a persona estranea del reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo"*.

Sommariamente la norma abbraccia qualunque reato tributario, eccetto quello previsto dall'articolo 10 del decreto 74/2000, *"Occultamento o distruzione di documenti contabili"*, poiché è composto da una struttura differente rispetto agli altri menzionati.

Con il termine "confisca per equivalente" si prevede che possano essere confiscati per un importo pari al prezzo o al profitto del reato, i beni, il denaro od altro, legittimamente detenuti dal contribuente-evasore nel proprio patrimonio, anche se tali elementi non sono inerenti con il reato fiscale connesso.

L'interpretazione giuridica della norma, prevede di effettuare una serie di precisazioni. Innanzitutto, puntualizza che i beni equivalenti al profitto o al prezzo devono appartenere alla disponibilità del reo. Il concetto di "reo" si può riferire a due categorie differenti di soggetti:

- All'autore diretto del reato fiscale, ovvero colui che, in base alle norme tributarie, ha l'obbligo di presentare le dichiarazioni previste. Le obbligazioni tributarie, infatti sono personali, proprie e non delegabili ad altri;
- Al concorrente con l'autore diretto, previsti dagli artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del D. Lgs. 74/2000, che prevede come soggetti attivi, rispettivamente, il sostituto d'imposta, il contribuente IVA, qualunque contribuente obbligato a versare le imposte e qualunque contribuente.

Il termine "disponibilità" invece, si collega a tutte le situazioni giuridiche che permettono il pieno godimento del bene. Per esempio, esso non è previsto nel caso di ipoteca sul bene, di fermo amministrativo, mentre per quanto riguarda le somme depositate su conto corrente intestati alla società, si distingue il caso in cui il reo detenga il potere di firma sul conto, la confisca può essere attivata; contrariamente, se non la detiene, non la si può applicare.

La norma sulla confisca per equivalente rientra nel rango della confisca obbligatoria, poiché dichiara in modo imperativo che "è sempre ordinata la confisca dei beni".

Ulteriore precisazione è necessaria esporla per quanto riguarda la "retroattività".

La Corte di Cassazione, mediante la sentenza del 10 maggio 2005 – "il provvedimento ablatorio sia intervenuto entro lo stesso periodo d'imposta nel quale il provento sia maturato" – ha disciplinato in modo univoco, che il sequestro o la confisca debbano essere adottati entro lo stesso periodo d'imposta in cui l'illecito provento tassabile si sia manifestato. Con questa conclusione, non sono quindi stati posti dubbi di legittimità riguardo l'articolo 53 della Costituzione, né tantomeno con riferimento al principio di uguaglianza definito dall'articolo 3 della Costituzione, poiché sono state evitate ingiustificate disparità di trattamento tra i percettori di proventi illeciti ed i possessori di redditi leciti, per i quali i redditi medesimi sono esclusi da tassazione solo se posseduti nello stesso periodo d'imposta considerato.

In tale occasione inoltre, è stato specificato anche il principio di diritto, secondo il quale "il sopraggiungere della confisca dopo la tassazione non può comportare il

doppio prelievo, con ingiusto arricchimento della amministrazione". Infine, l'ultima precisazione sull'articolo 322 C.P. è inerente alla locuzione "*la confisca di beni [...] per un valore corrispondente al prezzo*". Con il termine prezzo si intende:

- ❖ Il profitto del reato: previsto dall'articolo 240 c.p. secondo cui deve essere presente una correlazione tra profitto e reato. Sono confiscabili, ad esempio, le somme ricavate dalla vendita di lotti di terreno abusivamente frazionato;
- ❖ Il prezzo del reato: previsto per le ipotesi di confisca obbligatoria dall'articolo 240 c.p.; con il termine "prezzo di reato" ci si riferisce ad esempio, ad una somma ricavata per far commettere un reato;

In conclusione, si constata che l'importo patrimoniale dei beni equivalenti al prezzo del reato, lo si può ricavare da qualunque bene: immobili, oggetti d'arte, autovetture, denaro. La corrispondenza tra i due importi viene attestata dall'Autorità Giudiziaria nella sentenza di condanna; in tale occasione essa può ricorrere anche ad una valutazione peritale.

La Corte di Cassazione, con la Sentenza 97/2009, ha stabilito che la confisca per equivalente ha natura "eminentemente sanzionatoria" ed è caratterizzata dall'assenza di un "rapporto di pertinenza" tra il reato ed i beni oggetto di confisca. Accanto alla confisca per equivalente, è possibile ricavare anche il "*sequestro per equivalente*", applicabile con le stesse modalità previste per il sequestro ordinario e tutti quei casi in cui non è possibile individuare i beni oggetto del profitto derivante dalla condotta criminosa; precisamente, una volta definita la somma di denaro oggetto del mancato pagamento delle imposte dovute e verificata l'impossibilità di procedere al sequestro del provento del reato, si potrà procedere al sequestro di beni aventi un valore equivalente alle somme di denaro non versate all'erario.

2.6 – LIMITI ALLA RETROATTIVITA' DELLA NORMA

Differenti dibattiti giurisprudenziali si sono scontrati allo scopo di definire se il quarto comma, articolo 14, Decreto 537 del 1993, abbia o meno efficacia retroattiva; con il principio di retroattività, si intende chiarire se devono essere sottoposti a tassazione a norma del comma 4, articolo 14, Decreto 537 del 1993, solo i proventi illeciti

acquisiti successivamente all'entrata in vigore della norma o anche quelli prodotti prima.

La dottrina prevalente si è pronunciata con la Sentenza n. 1001, della Corte di Cassazione del 31 luglio 1997, la quale afferma che *“non si tratta di applicare retroattivamente la legge interpretativa, quanto piuttosto di applicare correttamente la legge interpretativa”*, con la conseguenza che *“l'interpretazione autentica del legislatore è applicabile anche se meno favorevole all'imputato di una interpretazione giurisprudenziale precedente”*. Pertanto, il carattere interpretativo della stessa, ne ha previsto la retroattività, includendo quindi anche i reati commessi dagli anni 1984-1985.

La Corte di Cassazione è stata chiamata a pronunciarsi con la Sentenza 1001/1997, riguardo il ricorso presentato da un contribuente contro una sentenza di appello che lo aveva riconosciuto responsabile per omessa presentazione di dichiarazioni di reddito, ai sensi dell'articolo 1, comma 1 delle Legge 7 giugno 1982, numero 516, a seguito dello svolgimento di attività illecite. Il ricorrente prendeva posizione constatando che i proventi non andavano tassati poiché erano frutto di attività illecite e la norma vigente all'epoca, non ne prevedeva la tassazione.

Per chiarire l'effetto retroattivo, il Giudice è stato costretto a definire un procedimento giurisprudenziale dettagliato, concludendo che la norma 537/1993, consiste in un'interpretazione più dettagliata rispetto a quanto previsto dall'articolo 1 e dall'articolo 6 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. 917/1986) e delle norme trasfuse nello stesso Testo Unico, ovvero degli articoli 1 e 6 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597. Tali articoli indicano, rispettivamente, il presupposto dell'imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF), che rispecchia il possesso dei redditi provenienti da qualsiasi fonte (articolo 1) e la classificazione dei redditi, ai fini della loro determinazione come base imponibile, in redditi fondiari, di capitale, di lavoro autonomo, di lavoro dipendente, di impresa e di redditi diversi (articolo 6).

Pertanto, avendo constatato la natura interpretativa della norma, si conferma che ha efficacia retroattiva, poiché con il procedimento considerato constatata che non si tratta di applicare retroattivamente la norma, ma piuttosto di applicare correttamente l'interpretazione. Conseguenza quindi che l'interpretazione autentica deve essere adottata anche se è meno favorevole per l'imputato rispetto alla normativa vigente all'epoca in cui il fatto o l'atto è stato commesso.

Il principio fino a qui definito, viene chiamato "*ultrattività della legge interpretata*", poiché è ormai convalidato il principio secondo cui il significato normativo posto dalla legge interpretativa opera fin dall'entrata in vigore della disposizione legislativa interpretata.

Altro elemento da precisare, inoltre è che secondo la dottrina vigente introdotta con la sentenza sopra citata, qualunque limite specifico alla retroattività posto da norme costituzionali, non opera nei confronti delle norme interpretative perchè esse non apportano innovazioni ma spiegazioni a dettati giurisprudenziali precedenti.

Risulta pertanto superato il dubbio giurisprudenziale, derivante dal comma secondo dell'articolo 25 della Costituzione, il quale menziona che "*nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso*".

Altra sentenza che ha provveduto ulteriormente a pronunciarsi sulla retroattività del principio indicato dal comma 4, articolo 14, Decreto 537/1993 è stata la Sentenza numero 17953 del 2013, in merito alla quale era stato avallato l'accertamento induttivo operato da un ufficio tributario per gli anni 1992, 1993 e 1994, all'esito delle indagini finanziarie svolte sui conti correnti, concernenti movimentazioni non giustificate dal contribuente, prosciolto per prescrizione del reato di usura, nonostante l'intervenuto accertamento da parte del Giudice penale dei fatti costituenti il reato dallo stesso ascritto.

Parallelamente alle precedenti, anche in tale sentenza, la Corte Suprema ha previsto che all'applicazione dell'articolo 14 del Decreto 537/1993, possa ostarsi il principio della retroattività delle norme tributarie introdotto dallo Statuto del Contribuente.

2.7 – QUESTIONI GIURISPRUDENZIALI SULLA TASSAZIONE DEI PROVENTI ILLECITI

Il tema relativo alla tassazione dei proventi illeciti, ha fin da subito generato numerosi contrasti in dottrina.

Il legislatore è intervenuto dapprima con la disposizione normativa dell'articolo 80 del TUIR, secondo la quale, "*alla formazione del reddito complessivo, per il periodo d'imposta considerato e nella misura in cui è stato percepito, concorre qualunque reddito, diverso da quelli espressamente presenti nel decreto*".

Questa disposizione non è stata però introdotta nel Decreto successivo, ovvero non è stata reintrodotta con l'emanazione del Testo Unico delle Imposte sui Redditi del 1986.

Il "punto caldo" della non riemanazione ha portato numerosi contrasti in dottrina: si scontravano principalmente due correnti contrapposte, una delle quali sosteneva che la tassabilità era ammissibile, l'altra invece respingeva tale opzione poiché si focalizzava su un filo etico, secondo il quale la tassazione non era prevista.

La scuola di pensiero maggioritaria, che preferiva la tassazione dei proventi illeciti, privilegiava una "teoria economica" e affermava che essi dovessero essere tassati, in quanto:

- o La legge del Testo Unico, n. 917 del 1986, non richiedeva la *liceità* del reddito come requisito necessario ai fini della tassazione;
- o Non era chiaro il motivo per il quale un'attività non potesse essere tassata solo per il fatto che era illecita;
- o Presupposto dell'imposizione è soltanto il possesso di un reddito (cosiddetta concezione "economica"), indipendentemente dalla sua provenienza: l'eventuale illiceità, sotto il profilo giuridico, dell'attività produttiva non esclude la tassabilità del reddito da essa derivante, essendo il reddito un dato economico e non giuridico; chi trae proventi dall'attività illecita realizza una ricchezza che costituisce la causa del pagamento di un tributo;

Tale corrente giuridica si fondava sul principio secondo il quale, il compimento di un fatto o un atto illecito, non è corretto rappresenti causa di esclusione da tassazione.

Tale orientamento era sostenuto anche da altre scuole di pensiero: quelle minoritarie, si differenziavano poiché risultavano essere maggiormente flessibili e prevedevano che lo Stato, prelevando parte della ricchezza acquisita in modo illecito, non diventasse "complice" nel compimento di attività illecite, ma si limitasse solamente a chiedere ai membri della collettività, dotati di capacità contributiva, di compiere il loro dovere fiscale, al pari dei cittadini egualmente dotati, che svolgono attività lecite.

Qualunque teoria favorevole alla tassazione, si fondava sul "*principio della neutralità della fonte del reddito*" secondo il quale, nel momento in cui si genera un aumento di ricchezza, essa deve essere sottoposta a tassazione e l'eventuale

qualifica di carattere lecito o illecito dell'attività produttiva che ha generato il vantaggio economico, è un fattore estraneo al diritto tributario.

Sussistono diverse correnti di pensiero per quanto riguarda la non tassabilità; tutte a carattere prevalentemente "giuridico" che si fondano su un unico principio, secondo il quale *"è veramente assurdo che si comprenda tra i redditi che debbono concorrere alle spese di civile comunanza, ciò che per legge non potrebbe avere esistenza, ciò che giuridicamente sarebbe impossibile¹⁴".*

Sinteticamente, i proventi derivanti da attività illecite penalmente rilevanti non sono suscettibili di imposizione tributaria, dato che l'attività illecita non può essere considerata presupposto d'imposta, ma costituisce il *pretium sceleris* e non il reddito, tecnicamente e giuridicamente inteso.

Visionando dettagliatamente i diversi pareri di non tassazione, si individua che la teoria maggioritaria puntualizzava che:

- Sarebbe incompatibile considerare un fatto illecito come elemento generatore di base imponibile;
- Non sarebbe prevedibile, da parte del legislatore fiscale, includere l'attività illecita tra le fonti del reddito;
- Inidoneità del reddito illecito a qualificarsi come oggetto di possesso: se il bene oggetto della condotta illecita è stato sottoposto a provvedimento ablatorio (confisca, sequestro...), esso non risulta essere nella disponibilità del contribuente, quindi manca il requisito necessario ai fini della tassazione;

Queste motivazioni facevano leva anche su elementi di carattere morale, ovvero sulla **"teoria etica"**. Essa si focalizzava principalmente sull'idea che *"prima che come fenomeno giuridico e politico, il tributo deve essere considerato come norma di carattere etico¹⁵".*

Escludeva la possibilità di assoggettare a tassazione il provento illecito, in quanto lo Stato imponendo l'obbligo contributivo all'autore dell'illecito, avrebbe partecipato o comunque tratto vantaggio dalla commissione dell'illecito. Pertanto, premettendo una visione della finanza pubblica come strumento di finanziamento dei servizi pubblici realizzato mediante il prelievo di denaro dalle economie dei

¹⁴ da M. PARRIVECCHIO, La tassazione dei proventi illeciti, in "Rivista OnLine della Scuola Superiore dell'economia e delle finanze", anno VII, numero 2, aprile-settembre 2010;

¹⁵ M. PARRIVECCHIO, La tassazione dei proventi illeciti, in "Rivista OnLine della Scuola Superiore dell'economia e delle finanze", anno VII, numero 2, aprile-settembre 2010;

singoli individui, non è ammissibile fondare il *“Principio di solidarietà”* definito dall'articolo 2 della Costituzione, *“Adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”*, su un fatto o atto – civile, penale o amministrativo – illecito, compiuto dal soggetto passivo destinatario del dovere imposto dallo Stato.

L'unico elemento che potrebbe scaturire da un fatto illecito, è la sanzione, che consiste nell'obbligo di soddisfare un'obbligazione pecuniaria a scopo punitivo impresso dallo Stato nei confronti del contribuente che non adempie regolarmente.

Già dagli albori, la Cassazione aveva preferito ricorrere alla tassazione dei proventi illeciti. Infatti la Sentenza n. 2402 del 1952, disponeva infatti che *“il reddito ricavato da esercizio di attività che concretano illeciti civili o penali è assoggettabile all'imposta di ricchezza mobile, a meno che i particolari provvedimenti o il verificarsi di eventi rendano impossibile ritenere che la manifestazione economica obiettiva possa essere considerata come aumento del patrimonio di chi quelle attività illecite esercita”*. Successivamente la Corte di Cassazione ha emanato la Sentenza n. 9405 del 1992 con la quale definì che *“il principio dell'intassabilità dei proventi da illecito meriterebbe, probabilmente, una rimediatazione, giacché la capacità economica di sopportare le spese pubbliche va intesa non come protezione sociale per l'attività svolta, ma come capacità economica, quale attitudine a sostenere decurtazione di ricchezza comunque ottenuta, rilevabile tramite indici specifici di tale capacità”*

A fronte di questo, è stato deciso di ricorrere al **“principio di tassazione dei proventi illeciti”**, privilegiando una nozione prettamente economica di provento illecito, anziché quella giuridica di non tassazione.

Pertanto il legislatore, facendo leva sulla teoria economica dei proventi illeciti, emanò il comma 4, articolo 14 del Decreto 537 del 1993, che presentava però numerosi dubbi interpretativi e contrasti con i principi costituzionali.

I dubbi interpretativi sono sorti inizialmente con riferimento al termine *“riconducibili”* contenuto nella disposizione stessa.

Su di esso si focalizzavano due diverse posizioni. Una parte della giurisprudenza sosteneva che i costi correlati ad ipotesi di reato erano da considerarsi indeducibili solo se ricondotti ad attività da cui derivasse qualunque tipo di provento illecito: civile, penale e amministrativo. Contrariamente, la dottrina prevalente, e

successivamente accordata con la maggior parte della giurisprudenza, reggeva invece l'idea che la disposizione dell'articolo 14 del decreto 537/1993, dovesse essere applicata solo se ricondotta ad illeciti di tipo penale e conseguentemente anche ai reati penal-tributari.

E' ulteriormente intervenuta la Corte di Cassazione con la Sentenza numero 5202 del 2003, la quale ha cercato di definire i parametri in base ai quali stabilire l'illiceità del provento: essa ha dichiarato che è necessario effettuare un confronto oggettivo tra la fonte del reddito e la norma che regola l'attività, indipendentemente dalla gravità del comportamento del soggetto,

Tralasciando ciò, si puntualizza che la norma presenta anche numerosi contrasti con i principi costituzionali fondamentali del diritto tributario, primo fra tutti quello di capacità contributiva previsto dall'articolo 53 della Costituzione.

L'articolo 53 della Costituzione sancisce che *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*.

Il principio di capacità contributiva può essere inteso secondo due differenti modalità: dal punto di vista dello Stato, si prevede che le leggi tributarie devono colpire solamente fatti che siano indici di capacità contributiva, quali il reddito, il patrimonio ed il consumo; dal punto di vista del contribuente invece, si prevedeva che il soggetto non possa essere sottoposto a tassazione, se non in presenza di fatti che esprimono la capacità contributiva.

Accanto alla violazione del principio di capacità contributiva, si pone anche la violazione del *principio dell'inerenza*, in base alla quale, nell'ambito della tassazione dei proventi illeciti, non si individua alcuna correlazione tra il profitto o il prezzo ricavato dall'imprenditore e l'attività esercitata, poiché essa si svolge in contrasto con le norme di diritto e con la morale pubblica.

Il maggior contrasto con il principio di capacità contributiva si riscontra nel *"principio della tassazione al lordo"*, che comporta un'alterazione dei principi normativi di determinazione analitica della base imponibile e della quantificazione del tributo. Esso verte sul fatto che era assoggettato a tassazione, l'ammontare lordo dei ricavi illeciti non permettendo la deduzione dei costi correlati alla produzione di tali proventi.

La fattispecie che individua il caso, si concretizza nell'emissione di *"fatture soggettivamente inesistenti"*, ossia fatture o altri documenti emessi da soggetti

diversi dall'effettivo fornitore di beni e servizi. Tale operazione viene ricondotta tra le ipotesi di frode fiscale, designata dall'articolo 2 del Decreto 74/2000, in merito al quale: *"chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto (dolo specifico) indica elementi passivi inesistenti, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi, fino a sei anni"*. In tale situazione, l'Agenzia delle Entrate intervenne al fine di recuperare a tassazione i costi per acquisti documentati dalle fatture soggettivamente inesistenti, operando una sorta di *"tassazione al lordo"*, per mezzo della quale si ledeva il principio di contribuzione effettiva.

Per quanto concerne invece le *"fatture per operazioni oggettivamente inesistenti"*, relative all'emissione di fatture per le quali lo scambio effettivo di beni o la prestazione di servizi non è mai stato attuato, la nuova formulazione dell'articolo 14, comma 4 del Decreto 537/1993, prevede che *"ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi"*.

La violazione del principio cardine del contenzioso tributario, l'articolo 53 Costituzione, *"Principio di capacità contributiva"*, viene affiancato anche dalla violazione di altri articoli, ovvero dall'articolo 3 della Costituzione, *"Principio di uguaglianza"*, e dal secondo comma dell'Articolo 27 della Costituzione, *"Principio di non colpevolezza fino alla sentenza definitiva di condanna in sede penale"*, oltre che da numerose sentenze della Corte di Cassazione¹⁶.

In tale occasione infatti, la giurisprudenza di merito aveva puntualizzato che si ledevano:

- Articolo 3 della Costituzione, definito *"Principio di uguaglianza"*, sancisce: *"Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali"*.

La violazione si materializza nell'irragionevole disparità di trattamento fiscale tra i soggetti che avevano commesso illeciti civili e amministrativi, i cui costi

¹⁶ Ordinanza numero 161 del 11/11/2009 della Commissione Tributaria Provinciale di Terni;

erano considerati deducibili ai fini fiscali, e i soggetti che si erano resi responsabili di atti, fatti o attività, qualificabili come illecito penale, per i quali i costi non erano ammessi fiscalmente in deduzione.

Si puntualizza che i fatti di reato avrebbero dovuto essere considerati indeducibili solo nell'ipotesi in cui fossero riconducibili a proventi che concorrono alla formazione del reddito imponibile. Conseguentemente, un imprenditore che non può dedurre un componente di reddito negativo penalmente rilevante, è sottoposto ad una tassazione maggiore, poiché minori sono i valori portati in detrazione.

- L'articolo 27, secondo comma della Costituzione "*Principio di presunzione di non colpevolezza*", invece prevede che "*l'imputato non era considerato colpevole fino alla condanna definitiva*". Pertanto, facendo dipendere la questione di indeducibilità dei costi dalla sola qualifica dei fatti come reato, senza subordinarla all'esercizio dell'azione penale, si finiva per attribuire al Fisco il compito di giudicare la rilevanza penale di un fatto di reato. Tale potere, nell'attuale sistema giuridico, viene assegnata al Giudice penale e, il contribuente viene considerato colpevole fino all'emanazione della sentenza definitiva, a meno che non si dia dimostrazione di una prova contraria.

Per concludere, si può affermare che, dopo aver apportato numerose modifiche alla normativa e per riuscire a fronteggiare i dubbi e le obiezioni sollevati in dottrina, nel 2012 si è provveduto ad introdurre una nuova norma, sostituendo quella precedente costantemente modificata .

Mediante l'applicazione dell'articolo 8 del Decreto Legislativo n. 16 del 2 marzo 2012, si sono ristrette le tipologie di reati dai quali potrebbe discendere l'indeducibilità dei costi.

L'analisi dettagliata della novella normativa è stata svolta nel capitolo successivo.

2.7.1-SUCCESSIVI INTERVENTI

Dati i numerosi contrasti e lacune, si intervenne modificando parzialmente il comma 4, dell'articolo 14 del Decreto 537 del 1993, che prevedeva, ai fini della tassazione dei proventi illeciti, la loro inclusione nelle categorie previste dall'articolo 6 del TUIR,

sempre che tali proventi non fossero già stati sottoposti ad un provvedimento ablatorio.

La prima modifica si ebbe con l'introduzione dell'articolo 14, comma 4-bis, della Legge 537/1993, introdotto mediante l'articolo 2, Legge n. 289/2002 (Finanziaria 2003), il quale prevedeva che nel determinare i redditi in base all'articolo 6 TUIR, non siano ammessi *“in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività, qualificabili come reato, salvo per l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti”*.

Dal confronto tra il comma 4 e il comma 4-bis dell'articolo 14, si puntualizza che nel primo la qualifica dell'illecito serviva solamente per identificare la rilevanza del provento ai fini della tassazione fiscale; per quanto concerne l'articolo 14, comma 4-bis, D. 537/1993, l'identificazione dell'illecito come reato, rappresentava un elemento costitutivo necessario ai fini dell'indeducibilità. Per quanto attiene al comma 4-bis, la Circolare 42/E del 26 settembre 2005, ha enunciato che *“ferma restando l'imponibilità dei proventi derivanti da attività illecite, i relativi costi e spese seguono un regime fiscale differente a seconda della tipologia dell'illecito: essi sono deducibili secondo le regole ordinarie, se riconducibili ad illeciti civili o amministrativi; sono indeducibili nel caso di illeciti penalmente rilevanti”*. In quest'ultima ipotesi era necessario porre l'Amministrazione Finanziaria nella situazione di valutare se il reato era lecito o meno.

Si precisa che la norma in esame, avendo valenza innovativa, trova applicazione a decorrere dalla data in cui è entrata in vigore, ovvero a partire dal 1 gennaio 2003.

In virtù di questa disciplina, la definizione del reddito d'impresa, ammette la deducibilità dei costi e delle spese, secondo i principi ordinari, tra cui quello dell'inerenza, stabilito dall'articolo 109 TUIR. Si precisa quindi, ai fini applicativi della norma, che:

- ✓ nel caso in cui l'attività risulti essere nel suo complesso penalmente illecita, il reddito sarà determinato sostanzialmente al lordo dei relativi costi di produzione, vietando quindi la deducibilità di costi e spese inerenti all'attività e funzionali alla produzione dei relativi redditi;
- ✓ nel caso in cui si verifichi il compimento di singoli atti o fatti penalmente illeciti, nello svolgimento di un'attività lecita, l'indeducibilità riguarderà i costi e le spese a questi specificatamente correlabili con tale attività, da

determinarsi con criteri di proporzionalità in relazione alla fattispecie esaminata;

Per quanto concerne l'ambito soggettivo della norma, risulta che *“la disposizione si renda applicabile in particolare in sede di determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo e, in generale, con riferimento a quelle fattispecie reddituali per le quali la norma tributaria prevede la deducibilità delle spese specificatamente inerenti alla produzione di reddito”*.

Successivamente, per sanare ulteriormente le problematiche di applicazione della norma e per fornire una soluzione auspicata delle violazioni con i principi costituzionali, è intervenuto l'articolo 36, comma 34-bis, D. L. n. 223/2006, introdotto con il Decreto Visco-Bersani n. 248/2006.

Quest'ultima normativa menzionava che *“...in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la disposizione di cui al comma 4 dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi”*.

Il legislatore ha quindi voluto far sì che, qualora i proventi non siano soggetti a sequestro o confisca, siano assoggettati comunque ad imposta, a prescindere dalla loro riconducibilità nelle diverse categorie reddituali: se non si riesce ad individuare una categoria di appartenenza in base della fonte del reddito, allora tale provento deve essere inserito tra i *“redditi diversi”*.

L'applicazione della norma, genera inoltre un'importante conclusione, ovvero prevede la tassabilità con effetto retroattivo di qualunque provento derivante da attività delittuosa, anche in mancanza di un nesso sinallagmatico tra l'azione illecita e il provento conseguente. Pertanto, qualunque entrata, derivante da attività illecita, può essere tassata, anche se non assume carattere di corrispettivo.

Infine, la Legge Visco-Bersani, ha avuto incidenza anche nell'ambito penal-tributario, poiché l'articolo 37, comma 31, Legge 248/2006, che ha modificato l'articolo 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevedeva che gli *“organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e, previa autorizzazione, agli organi di polizia giudiziaria”*, hanno l'obbligo, *“di comunicare*

direttamente, ovvero ove, previste, secondo le modalità stabilite da leggi o norme regolamentari per l'inoltro delle denuncia penale, al comando della Guardia di Finanza competente" fatti di cui vengono a conoscenza "che possono configurarsi come violazioni tributarie, fornendo l'eventuale documentazione atta a provarli".

Sinteticamente, quest'ultima norma ha provveduto ad estendere agli organi giurisdizionali in materia penale, l'obbligo di comunicare all'Amministrazione Finanziaria, i fatti configurabili come violazioni tributarie di cui vengono a conoscenza nell'esercizio delle loro funzioni.

2.7.2 – ORDINANZA N. 161/2009, COMMISSIONE TRIBUTARIA DI TERNI

Ordinanza 161/2009, Commissione Tributaria Provinciale di Terni: *"La società ricorrente ha sollevato una questione di legittimità costituzionale dell'articolo 14, comma 4-bis, della Legge 24 dicembre 1993, n. 537, introdotto dall'articolo 2, ottavo comma, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, per contrasto con gli artt. 3, 27 e 53 della Costituzione¹⁷."*

Dalla analisi dell'ordinanza emessa dai Giudici, si intuisce che essi hanno promosso il giudizio di legittimità costituzionale sul comma 4-bis, dell'articolo 14, della Legge 537/1993, poiché comportava un contrasto con gli articoli 3, 27 e 53 della Costituzione.

Per quanto attiene al disaccordo con l'articolo 3 della Costituzione¹⁸, è stato sollevato un giudizio di legittimità, visto che nella determinazione dei redditi secondo l'articolo 6 del TUIR, ai fini della deducibilità, i costi e le spese non devono essere collegati a condotte penalmente rilevanti e "qualificabili come reato", e non deve essere già stato emanato un giudizio definitivo di colpevolezza. I Giudici, a tale proposito hanno invece constatato che la norma in esame prevede che la fattispecie deve configurarsi "potenzialmente qualificabile come reato" e tale

¹⁷ Ordinanza n. 161 del 11/11/2009 della Commissione Tributaria Provinciale di Terni;

¹⁸ Articolo 3 Costituzione: *"Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. E' compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese."*

qualifica deve essere presente *“nel momento della trasmissione al Pubblico Ministero della notizia di reato a carico del contribuente (nel caso di società, enti o associazioni a carico degli amministratori o legali rappresentanti), non prevedendo quindi che l'azione penale sia stata avviata o che il fatto sia stato accertato con sentenza di condanna”*.

Il contrasto con il secondo comma dell'articolo 27 della Costituzione¹⁹ invece, si verifica per la violazione del principio di non colpevolezza fino alla sentenza definitiva di condanna in sede penale; esso genera quindi una situazione di indeducibilità dei costi quando l'azione penale non sia stata esercitata o se comunque non sia intervenuta una sentenza di condanna.

Per tali motivi, la violazione della presente norma costituzionale, comporta l'applicazione di una sanzione penale, che imprime *“un effetto sanzionatorio ed affittivo per il contribuente, incidente sulla sua sfera patrimoniale e sulla sua soggezione ad imposizione, effetto che verrebbe ad essere anticipato rispetto al momento della sentenza definitiva di colpevolezza”*.

Infine, l'altro profilo di contrasto si individua con l'articolo 53 della Costituzione²⁰. I giudici nell'ordinanza prevedono che la norma non è conforme a tale principio tributario, perché il reddito si accresce per effetto del principio di tassazione al lordo in base al quale i costi di reato sono indeducibili, e non sulla base di un aumento di reddito derivante dal conseguimento di maggiori proventi; per tale motivo, si tassa della ricchezza che non appartiene alla sfera del contribuente. L'ordinanza infatti puntualizza che i proventi illeciti da tassare ai sensi del comma 4-bis, derivano da *“un meccanismo normativo indiretto che, per di più è in contrasto con i principi generali del sistema tributario in base ai quali il prelievo fiscale opera su imponibili determinati al netto dei costi sostenuti per conseguirlo”*.

¹⁹ Articolo 27, comma 2, Costituzione: *“L'imputato non può essere considerato colpevole sino alla condanna definitiva”*;

²⁰ Articolo 53, Costituzione: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*;

CAPITOLO 3

“DECRETO SEMPLIFICAZIONE FISCALE

E

CODICE DELLE LEGGI ANTIMAFIA”

3.1 – Legge Antimafia 2011: contrasto all'evasione e alla criminalità organizzata, ampliamento dei poteri di accertamento; 3.1.1 – Le misure di prevenzione e le indagini patrimoniali; 3.2 – Articolo 8, del Decreto Legge 16 marzo 2012; 3.3 – Presupposti di applicazione della norma: requisiti oggettivi e requisiti soggettivi; 3.4 – La fattispecie delle fatture soggettivamente ed oggettivamente inesistenti, ad opera del D.L. 16/2012; 3.4.1 – Frodi carosello e cartiere; 3.5 – Requisito oggettivo: esercizio dell'azione penale; 3.5.1 – Deroga al doppio binario tra giudice penale e giudice tributario; 3.6 – Diritto al rimborso; 3.7 – Sanzione; 3.7.1 – Raddoppio del termine di accertamento; 3.8 – Efficacia retroattiva. Ordinanza della Commissione Tributaria del Veneto, n. 190/2012; 3.8.1 – Recupero in materia di IRAP; 3.9 – Confronto tra normative; 3.9.1 – Casi concreti di applicazione della disciplina previgente; 3.9.2 – Casi concreto di applicazione della recente disciplina;

3.1 – LEGGE ANTIMAFIA 2011: CONTRASTO ALL'EVASIONE E ALLA CRIMINALITA' ORGANIZZATA, AMPLIAMENTO DEI POTERI DI ACCERTAMENTO

Nel prologo del celeberrimo *“Dei delitti e delle pene”*, Cesare Beccaria sosteneva che *“è meglio prevenire i delitti che punirli; questo è il fine ultimo d'ogni buona legislazione, che è l'arte di condurre gli uomini al massimo della felicità o al minimo d'infelicità possibile, per parlare secondo tutti i calcoli dei beni e dei mali della nostra vita. Volete prevenire i delitti? Fate che le leggi siano chiare, unite, semplici. Fate, poi, che le leggi favoriscano meno le classi degli uomini ma gli uomini stessi”*.

Ispirandosi a questa premessa sembra che il legislatore abbia colto l'esigenza di agire preventivamente per superare accuratamente la fase drammatica che da qualche anno il complesso economico nazionale sta superando; tali difficoltà sono fortemente collegate allo “strapotere” detenuto dalla criminalità organizzata.

Secondo studi svolti, si constata che l'unico modo per abbattere questa piaga consista nell'abbattere la criminalità organizzata soprattutto sotto il profilo economico, cercando di strappare la ricchezza che essa detiene²¹ illecitamente.

Infatti, tra la primavera del 2008 e l'estate del 2011, il legislatore ha modificato la normativa vigente promulgando il Decreto Legislativo 6 settembre 2011, numero 159, definito "*Codice delle Leggi Antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia, a norma degli articoli 1 e 2 della Legge 13 agosto 2010, numero 136*", che permetteva di dare attuazione alla Legge Delega numero 136 del 2010.

Esso era diretto ad offrire una visione "sistematica" della criminalità organizzata, armonizzando e razionalizzando l'intera normativa precedentemente emanata, nell'ambito penale, processuale e amministrativo vigente in materia di contrasto alla stessa.

La struttura della norma era definita in modo da garantire, sia l'accertamento e la repressione dei reati, sia qualunque misura di prevenzione *ante delictum*, atta ad intervenire, precedentemente alla commissione del crimine oppure successivamente all'irrogazione o all'esecuzione della condanna penale.

L'attuale Codice Antimafia risulta articolato in quattro libri, inerenti:

1. misure di prevenzione;
2. norme relative alla documentazione antimafia;
3. attività informative ed investigative nella lotta contro la criminalità organizzata, nonché informazioni inerenti la "Agenzia Nazionale per l'amministrazione e la destinazione dei beni confiscati e sequestrati alla criminalità organizzata";
4. modifiche al "Codice Penale", al "Codice di Procedura Penale" e alla "Normativa penale di completamento, prevedendo abrogazioni e disposizioni transitorie e di coordinamento";

²¹ Tavola rotonda dal titolo "Codice delle Leggi Antimafia e delle misure di prevenzione tra presente e futuro" svolta presso l'Università "Mediterranea" di Reggio Calabria, in data 6 giugno 2014;

3.1.1 – LE MISURE DI PREVENZIONE E LE INDAGINI PATRIMONIALI

Le misure di prevenzione configurano una sorta di sanzione, che ha come scopo primario quello di limitare la libertà del singolo individuo, imponendo obblighi attinenti sia alla sfera strettamente personale, esempio tipico è la detenzione, sia alla sfera patrimoniale. In altri termini sono misure che obbligano un soggetto a comportarsi in una determinata maniera e, nell'ipotesi in cui questo non venga rispettato, provocano la definitiva perdita di disponibilità del patrimonio. Per renderle operative non è necessario che il soggetto sia imputato in un reato, ma è sufficiente esso sia indiziato di appartenere ad un'associazione mafiosa.

Si suddividono in misure di prevenzione personali in senso stretto, che sono ad esempio la sorveglianza speciale di pubblica sicurezza o l'obbligo di soggiorno nel comune di residenza, e le misure di prevenzione patrimoniali (o misure di prevenzione personali reali).

Le indagini patrimoniali nell'ambito delle misure di prevenzione, sono svolte su delega del Procuratore della Repubblica, dalla Polizia Giudiziaria, nonché dalla Guardia di Finanza, nei confronti del soggetto indiziato di appartenere ad un'associazione mafiosa, verso il quale è stata proposta la sorveglianza speciale della pubblica sicurezza con o senza obbligo di soggiorno. Nelle ipotesi di *prestanome*, si prevede che le indagini possano essere estese anche al coniuge, ai figli o al convivente negli ultimi 5 anni.

Si possono per legge estendere le indagini, anche a soggetti diversi dall'indiziato, purché costui possa disporre in tutto o in parte, direttamente o mediante un intermediario, dei beni, capitali, mezzi, formalmente appartenenti a persone estranee al nucleo familiare del "mafioso", ma a lui riconducibili. L'oggetto delle indagini patrimoniali concerne: il tenore di vita, le disponibilità finanziarie e il patrimonio dell'indiziato di appartenente ad associazioni di tipo mafioso.

La prima misura di prevenzione patrimoniale introdotta nel nostro ordinamento è rappresentata dalla **"amministrazione giudiziaria dei beni personali"**, ed è disciplinata dall'articolo 33 del Codice delle Leggi Antimafia.

Essa prevede che il Tribunale, soggetto deputato ad applicare la misura di prevenzione nei confronti dei soggetti indicati nell'articolo 4, comma 1, lettere c)²² d), e), f) e g)²³, possa operare una sorta di spossessamento o di privazione della disponibilità dei beni, nel caso in cui sussistano sufficienti indizi, atti ad affermare che tale disponibilità possa agevolare la condotta, il comportamento o l'attività socialmente pericolose.

Questa misura si differenzia dalla confisca poiché quest'ultima comporta la perdita definitiva del bene da parte del soggetto destinatario, mentre l'amministrazione giudiziaria può essere imposta per un periodo non superiore ai 5 anni.

Altra misura, che si svolge precedentemente alla confisca, è il **"sequestro"**, disciplinato dall'articolo 20 della Codice delle Leggi Antimafia.

Viene ordinato dal Tribunale sui beni del soggetto che ne detiene, direttamente o indirettamente la disponibilità, quando si ha motivo di ritenere che gli stessi costituiscano il frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego sulla base di sufficienti indizi che attestino la provenienza illecita, oppure quando il loro valore risulti sproporzionato rispetto al reddito dichiarato o all'attività economica svolta. Il sequestro viene revocato nel momento in cui vengono respinte eventuali proposte di misure preventive o quando risulta che esso ha per oggetto, beni di lecita provenienza. La revoca del provvedimento non preclude l'utilizzazione ai fini fiscali degli elementi acquisiti nel corso dell'accertamento.

²² *ai soggetti di cui all'articolo 1". L'articolo 1 del Codice delle Leggi Antimafia menziona tra i soggetti "a) coloro che debbano ritenersi, sulla base di elementi di fatto, abitualmente dediti a traffici delittuosi b), coloro che per la condotta ed il tenore di vita debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che vivono abitualmente, anche in parte con i proventi di attività delittuose, c) coloro che per il comportamento debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che sono dediti alla commissione di reati che offendono o mettono in pericolo l'integrità fisica o morale dei minorenni, la sanità, la sicurezza o la tranquillità pubblica";*

²³ *"d) a coloro che, operanti in gruppi o isolatamente, pongano in essere atti preparatori, obiettivamente rilevanti, diretti a sovvertire l'ordinamento dello Stato, e) coloro che abbiano fatto parte di associazioni politiche disciolte ai sensi della Legge 20 giugno 1952 n. 645 (scioglimento del partito fascista), e nei confronti dei quali debba ritenersi, per il comportamento successivo, che continuino a svolgere analoga attività; f) coloro che compiono atti preparatori diretti alla ricostruzione del partito fascista; g) fuori dai casi indicati, coloro che siano stati condannati per uno dei delitti previsti nella legge 2 ottobre 1967, n. 895 ("Disposizioni per il controllo delle armi") e negli articoli 8 e seguenti della Legge 14 ottobre 1974, n. 497 ("Nuove norme contro la criminalità"), h) Agli istigatori, ai mandanti e ai finanziatori dei reati indicati nelle lettere precedenti. E' finanziatore colui il quale fornisce somme di denaro o altri beni, conoscendo lo scopo cui sono destinati;"*

Al termine del sequestro, il Tribunale potrebbe ordinare la **“confisca”** dei beni sequestrati dei quali la persona *“non possa giustificare la legittima provenienza”*. Possono altresì essere oggetto di confisca anche quei beni che risultino essere *“frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego”*.

Il Tribunale deve emanare il decreto di confisca entro un anno e sei mesi dalla data di immissione in possesso dei beni da parte dell'Amministrazione Finanziaria; tale termine può essere prorogato con Decreto motivato e una sola volta, per un periodo equivalente, nei casi di indagini complesse o di compendi patrimoniali.

Si precisa che la confisca come misura preventiva patrimoniale è differente dalla confisca prevista dal Codice Penale, rientrante tra le misure di sicurezza e disciplinata dall'articolo 240 del Codice Penale. Il sequestro e la confisca previsti dal Codice Penale, possono essere adottati anche successivamente all'applicazione della misura di prevenzione patrimoniale, ma pur sempre prima della sua cessazione; tali elementi vengono però valutati dal Tribunale.

Con l'applicazione delle misure di prevenzione, l'articolo 31 del Decreto Legislativo 159/2011, dispone il versamento presso la “Cassa delle Ammende” di una somma, a titolo di **“cauzione”**, per far fronte ad impreviste situazioni che si potrebbero verificare, oppure per fronteggiare economicamente le violazioni commesse. L'inosservanza della disposizione comporta automaticamente la confisca della somma stessa; il mancato versamento, entro i termini previsti dal Tribunale, o la mancata offerta di garanzie reali, comportano l'arresto da sei mesi a due anni. Cessata l'esecuzione delle misure di prevenzione senza che vi siano state violazioni, la cauzione va restituita al soggetto che l'ha versata.

Infine, l'ultimo istituto previsto tra le misure di prevenzione è **“l'amministrazione giudiziaria dei beni connessi ad attività economiche”**.

Essa viene disciplinata dall'articolo 34 del D. Lgs. 159/2011, il quale garantisce la sospensione temporanea dall'amministrazione dei beni, *“quando, a seguito degli accertamenti di cui all'articolo 19 o di quelli compiuti per verificare i pericoli di infiltrazione da parte della delinquenza di tipo mafioso, ricorrono sufficienti indizi per ritenere che l'esercizio di determinate attività economiche, comprese quelle imprenditoriali, sia direttamente o indirettamente sottoposto alla condizione di intimidazione o di assoggettamento previste dall'articolo 416-bis c.p. o che possa, comunque, agevolare l'attività delle persone nei confronti delle quali è stata*

proposta o applicata una misura di prevenzione, ovvero di persone sottoposte a procedimento penale per taluno dei delitti di cui all'articolo 4. comma 1, lettere a) e b), e non ricorrono i presupposti per l'applicazione delle misure".

In tali ipotesi il Tribunale ordina di condurre ulteriori indagini patrimoniali o altri accertamenti sulle attività economiche, oltre all'obbligo, per colui che dispone di tali beni, di giustificare la provenienza legittima.

L'amministrazione giudiziaria dei beni si concretizza in uno spossessamento, e la gestione di tali beni viene trasferita ad un amministratore giudiziario nominato dal Tribunale, sotto il controllo del Giudice delegato del Tribunale stesso.

Gli eventuali corollari che si potrebbero verificare a seguito dell'applicazione delle misure di prevenzione, sono:

- ✓ il sequestro o la confisca per equivalente²⁴: dopo aver avanzata la proposta di attuazione delle misure di prevenzione, è ammessa la possibilità di attivare l'istituto del sequestro per equivalente del denaro e di altri beni. Esso si applica quando l'individuo, al fine di eludere l'esecuzione del sequestro e della confisca, disperde, distrae, occulta o svaluta i beni oggetto del provvedimento, oppure quando trasferisce legittimamente, prima dell'esecuzione, gli stessi a terzi in buona fede;
- ✓ intestazione fittizia²⁵: essa si può verificare in due situazioni differenti. Quando il preposto abbia trasferito, nei due anni precedenti la proposta di misure preventive, o intestato dei beni, anche a titolo oneroso, all'ascendente, al discendente, al coniuge, alla persona stabilmente convivente, ai parenti entro il sesto grado o agli affini entro il quarto grado, oppure abbia trasferito o intestato a titolo gratuito nei due anni precedenti alla proposta delle misure di prevenzione. In entrambi i casi, il Giudice provvederà a dichiarare la nullità dell'atto di disposizione, autorizzando la confisca in capo al proposto.

Con il passare del tempo sono stati numerosi gli interventi in legislatura atti ad apportare modifiche al sistema allora vigente, rendendolo idoneo a fronteggiare la situazione sempre più tormentata derivante dalla criminalità organizzata.

²⁴ Articolo 25 del D. Lgs. Numero 159 del 2011;

²⁵ Articolo 26 del D. Lgs. 159 del 2011;

Vista l'indeterminatezza della previgente normativa, nonché il conseguente rischio di un'applicazione indiscriminata, iniquamente limitata alla deducibilità dei costi nella determinazione del reddito d'impresa e, in alcuni casi, lesiva del principio di capacità contributiva, è stato necessario riscrivere il comma 4-bis dell'articolo 14 della Legge numero 537/1993, adottando una formulazione che risulta essere, da un lato maggiormente restrittiva nell'ambito della deducibilità dei costi, e dall'altro pone una serie di vincoli in grado di evitare contrasti con i principi costituzionali, sfuggendo quindi da un'applicazione impropria da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

E' stato pertanto emanato il Decreto Legge 2 marzo 2012, numero 16, convertito con modificazioni dalla Legge 26 aprile 2012, numero 44, cosiddetto Decreto Semplificazioni, recante *"Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento"*, che mediante l'emanazione dell'articolo 8 ha introdotto alcune disposizioni inerenti il regime di indeducibilità nella determinazione dei redditi.

Si dimostra infatti dai dati riportati,²⁶ che a seguito dell'introduzione della nuova normativa, il valore dei sequestri è diminuito: nel 2011 era pari a circa 7 mld di euro, nel 2012 a circa 4,7 mld di euro, nel 2013 a circa 4,4, mld di euro e nel 2014 si prevede un importo pari a circa 3 mld di euro.

3.2 – ARTICOLO 8, DEL DECRETO LEGGE N. 16 DEL 2 MARZO 2012

Il Decreto Legge 2 marzo 2012, numero 16, è intervenuto in materia tributaria introducendo, da un lato, una serie di semplificazioni fiscali, e dall'altro lato, misure di potenziamento all'attività di accertamento e all'azione repressiva del fenomeno dell'evasione.

Il primo comma dell'articolo 8, D. l. 16/2012, menziona che il comma 4-bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, viene sostituito dal seguente enunciato: *"Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le*

²⁶ Dottor Pansa, Prefetto di Reggio Calabria, in Tavola rotonda dal titolo "Codice delle Leggi Antimafia e delle misure di prevenzione tra presente e futuro" svolta presso l'Università "Mediterranea" di Reggio Calabria, in data 6 giugno 2014;

spese dei beni e 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'articolo 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi".

Si può pertanto affermare che il legislatore è intervenuto dichiarando che sono indeducibili i costi da reato al verificarsi di entrambe le seguenti condizioni:

- i beni o le prestazioni siano "direttamente" utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo;
- Il Pubblico Ministero abbia, per tali delitti, esercitato l'azione penale;

Tale norma prevede altresì che, nel caso in cui pervenga una sentenza di condanna definitiva di assoluzione compete, al Tribunale assolto, il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione e dei relativi interessi. A carico del contribuente permangono però le sanzioni applicate.

3.3 – PRESUPPOSTI PER L'APPLICAZIONE DELLA NORMA: REQUISITI OGGETTIVI E REQUISITI SOGGETTIVI

Con l'emanazione della novella normativa, l'indeducibilità non è più circoscritta genericamente a tutti quei costi e spese "ricongiungibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato", ma è inerente solamente a quei "costi e spese dei beni o delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo".

Dunque, affinché un costo possa essere ritenuto indeducibile ai fini della determinazione del reddito del contribuente, deve essere strettamente attinente con attività penalmente illecite, ovvero deve essere presente un collegamento diretto tra il costo stesso e la realizzazione dell'atto o dell'attività che costituisce reato. Pertanto sarebbe possibile giudicare sulla deducibilità di costi effettivamente sostenuti, pienamente leciti e inerenti a proventi tassati, per il solo fatto che nello svolgimento dell'attività d'impresa si riscontra una fattispecie qualificabile come reato.

Sull'argomento in questione, è intervenuta anche l'Assonime (Associazione fra le Società Italiane per Azioni), la quale mediante la Circolare n. 14 del 28 maggio 2012 ha stabilito che è necessario distinguere le ipotesi di spese o costi inerenti ad attività penalmente illecite nel loro complesso, da spese o costi relativi ad atti che singolarmente considerati risultano illeciti, ma che vengono svolti nell'ambito di un'attività lecita. Per quanto riguarda il primo caso, l'Associazione, con parere unanime, ha confermato il divieto di dedurre tutti i costi strumentali allo svolgimento di un'attività illecita. Per quanto riguarda invece la seconda ipotesi, la soluzione appare tuttora essere ancora molto dubbia.

Nella pratica, la verifica dei requisiti ai fini dell'ineducibilità deve essere effettuata *ex post* e si concretizza nel verificare che i costi meramente preparatori, ovvero quelli direttamente correlati al compimento dell'illecito, siano indeducibili, mentre quelli non propriamente serviti a commettere l'illecito, siano esclusi da tale novero. L'onere di codesta prova ricade in capo al contribuente, il quale deve dimostrare il non diretto utilizzo del bene nella commissione dell'illecito.

Nel momento in cui si è accertata l'ineducibilità, si deve procedere considerando che²⁷:

- ✓ tra gli elementi negativi devono essere inclusi i soli componenti passivi direttamente imputabili al compimento del reato, e non l'intero ammontare sostenuto nell'attività d'impresa o di lavoro autonomo. Eccezione a questo si verifica se l'attività assume nel suo complesso rilevanza penale, ad esempio: dietro un'attività apparentemente lecita, ne sussista un'altra illecita caratterizzata dall'abuso della professione o dell'attività bancaria o finanziaria;

²⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, del 3 agosto 2012, n. 32/E;

- ✓ i costi indeducibili sono solo quelli che si pongono in rapporto diretto con il delitto, mentre quelli sostenuti nell'attività ordinaria e non direttamente imputabili, sono deducibili. Esempio: una società autorizzata all'esercizio di attività di smaltimento rifiuti inclusi tra le categorie di rifiuti autorizzati, che nello svolgimento della condotta commetta un delitto penale. L'Amministrazione Finanziaria considererà deducibili solo i costi negativi relativi allo smaltimento di rifiuti autorizzati, e indeducibili i costi correlati al delitto ambientale commesso;
- ✓ nel caso ricorra un reato omissivo, risultano deducibili solo i componenti negativi sostenuti nell'attività ordinaria. Ad esempio: nel caso in cui un'impresa industriale commetta un reato di inquinamento ambientale e non provveda all'acquisto ed all'installazione di un depuratore, allora non sussistono costi indeducibili e tutti i costi sostenuti per l'acquisto e l'utilizzo di fattori produttivi si considerano deducibili;
- ✓ se nell'ambito dell'attività ordinaria d'impresa, sono stati sostenuti costi *ad hoc* per commettere un delitto non colposo, questi saranno indeducibili. Esempio: una spesa finalizzata alla corruzione di un Pubblico Ufficiale al fine di aggiudicare una gara d'appalto;
- ✓ sono inclusi nel perimetro dei costi indeducibili, i costi per fattori ad uso promiscuo, lecito o illecito: si dovrà applicare un criterio di ripartizione proporzionale per individuare la quota indeducibile;
- ✓ per quanto attiene invece ai costi di spese generali, rispetto ai quali potrebbe configurarsi un parametro di utilizzo in via diretta nella commissione dell'illecito, l'individuazione della parte illecita risulta notevolmente complicata, a meno che non si dichiari l'attività interamente illecita.

In relazione all'elemento soggettivo i costi da reato devono essere circoscritti ai soli componenti negativi di reddito relativi a beni o prestazioni di servizio direttamente riconducibili al compimento di un **reato non colposo**.

La giurisprudenza di merito afferma che la colpa sussiste quando, alternativamente alla condotta tenuta dal soggetto, l'ordinamento giuridico ne prescrive un'altra, che garantisce comunque lo stesso risultato; contrariamente un delitto viene definito non colposo, o contro l'intenzione, a norma dell'articolo 43 del Codice

Penale "quando l'evento, anche se preveduto, non è voluto dall'agente e si verifica a causa di negligenza o imprudenza o imperizia, ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordine o discipline". Pertanto nel perimetro di applicazione della norma, non rientrano le contravvenzioni, cioè reati puniti con l'ammenda e/o l'arresto; ma solamente delitti qualificati da dolo – specifico o generico – e puniti con la multa e/o la reclusione.

Praticamente, l'elemento soggettivo della condotta richiesta dalla fattispecie, si rispecchia nel dolo. Quest'ultimo viene richiesto come componente "finalistica" dell'atto nella commissione della condotta delittuosa e non è necessario sussista una preordinazione "volontaristica" nel costo indeducibile; per tale motivo vengono ritenuti indeducibili sia i costi dei beni e dei servizi sostenuti con l'intento di compiere l'illecito, sia quelli derivanti dall'acquisto di beni e di servizi acquistati per lo svolgimento di un'attività lecita e solo successivamente indirizzati al compimento dell'illecito; tale qualifica deve essere valutata dal giudice tributario e successivamente rivalutata e dimostrata nell'atto impositivo a pena di invalidità.

Alternativamente, se la condotta non colposa fosse richiesta come elemento volontaristico, per verificare l'illiceità servirebbe un percorso logico-giuridico che permetterebbe di definire l'indeducibilità e non basterebbe la sola valutazione del giudice.

Quando il fattore produttivo, benché acquistato incidentalmente violando un precetto penale, viene impiegato in un'attività lecita, non ci si pone alcun problema relativo alla deducibilità del costo.

Dal confronto con la normativa previgente, si individua che l'articolo 4-bis del Decreto Legge 537 del 1993, si riferiva a fatti, atti o attività qualificabili come reato, pertanto sia ai delitti che alle contravvenzioni, mentre la normativa attuale riguarda solamente i reati più gravi puniti con reclusione e/o multa. Ad esempio, nel caso di acquisto di merce di provenienza illecita, se il Pubblico Ministero ha esercitato l'azione penale per il delitto di ricettazione²⁸, allora i costi direttamente imputabili

²⁸ Articolo 648 del Codice Penale: "Fuori dei casi di concorso di reato, chi, al fine di procurare a sé o ad altri un profitto, acquista, riceve od occulta denaro o cose provenienti da qualsiasi delitto, o comunque si intromette nel farle acquistare, ricevere od occultare, è punito con la reclusione da due ad otto anni 516 euro a 10.239 euro. Le pena è della reclusione sino a sei anni e della multa sino a 516 euro, se il fatto è di particolare tenuità. Le disposizioni di questo articolo si applicano anche quando l'autore del delitto, di cui il denaro o le cose provengono, non è imputabile o non è punibile ovvero quando manchi una condizione di procedibilità riferita a tale delitto".

sono indeducibili; se invece il P.M. ha ipotizzato un reato contravvenzionale per l'acquisto di cose di sospetta provenienza, i costi direttamente connessi sono deducibili ai fini del calcolo del reddito.

3.4 – LA FATTISPECIE DELLE FATTURE SOGGETTIVAMENTE ED OGGETTIVAMENTE INESISTENTI, AD OPERA DEL D.L. 16/2012

La definizione di fatture inesistenti si ricava dall'articolo 1, comma primo, lettera a), del decreto legislativo numero 74 del 2000, il quale menziona che *“per fatture o altri documenti inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”*.

Il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si manifesta sia con riferimento all'inesistenza oggettiva, che all'inesistenza soggettiva dell'operazione. Tali ipotesi di operazioni inesistenti, secondo l'Amministrazione Finanziaria, si manifestano attraverso le società “cartiere”, le “frodi carosello” o mediante le triangolazioni con l'estero.

Le operazioni soggettivamente inesistenti concernono la falsità soggettiva del documento mediante l'interposizione fittizia di un soggetto, ovvero concernono operazioni effettuate da soggetti diversi rispetto a quelli che hanno emesso il documento. Tale soggetto fittizio pertanto non disporrebbe del titolo, visto che non avrebbe messo in atto alcun presupposto: né cessione di beni, nemmeno prestazione di servizi. Il “Decreto semplificazioni fiscali” non disciplina codesto caso, poiché non si è in presenza di costi sostenuti per l'acquisto di beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo. Non è quindi possibile far disconoscere i componenti negativi di reddito relativi ad acquisti realmente effettuati nell'ambito di una lecita attività commerciale, rappresentati da operazioni soggettivamente inesistenti. E' quindi ammessa la deducibilità di costi dal reddito d'impresa in ragione di quanto stabilito dalle norme di dichiarazione dei redditi, pertanto ove ricorrano i requisiti di effettività, inerenza, competenza,

certezza, determinatezza o determinabilità previsti dal TUIR, e non sulla base di quanto previsto dal secondo comma dell'articolo 8, Legge 16/2012.

Diversa è invece la questione inerente la “fatture oggettivamente inesistenti” (FOI) pertinenti la falsità oggettiva di operazioni mai poste in essere, per le quali sussiste un documento fiscale che attesta l'esecuzione di un'operazione in tutto o in parte inesistente.

Pertanto, non si può attestare l'indeducibilità del costo poiché non si è verificato alcun scambio di beni o prestazioni di servizi utilizzati direttamente per il compimento dell'atto. I costi derivanti da FOI, sono quindi indeducibili non in forza delle disposizioni previste sui costi da reato, ma a seguito delle ordinarie applicazione delle norme che regolano il diritto tributario, previste dal TUIR. Quest'ultimo infatti chiarisce che l'indeducibilità è ammessa solo se non sono soddisfatti i requisiti di effettività, inerenza²⁹, competenza, certezza, determinazione e determinabilità. Concretamente si prevede di rendere indeducibile la quota di componenti positivi, entro i limiti dell'ammontare delle predette spese o altri componenti negativi non ammessi in deduzione³⁰; l'eventuale eccedenza è deducibile.

Esempio tipico di questa fattispecie è rappresentato dalle “frodi carousel”.

Per entrambe le tipologie di operazioni inesistenti, si pone a carico del contribuente una sanzione amministrativa che varia dal 25 al 50% dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni e servizi non effettivamente scambiati, ma inseriti nella dichiarazione dei redditi. Il comma 3 dell'articolo 16 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 enuncia che: “*Nel termine di sessanta giorni dalla notificazione, il trasgressore e gli obbligati possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie*”. Pertanto il pagamento viene ridotto, se effettuato entro il termine previsto per proporre il ricorso.

²⁹ Il concetto di inerenza viene disciplinato dal comma 5, articolo 109 TUIR: “*Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi*”.

³⁰ Esempio: ricavi fittizi per un valore pari a 1.500 euro, costi fittizi per un valore di 1.000 euro, la differenza di 500 (1.500-1.000) è tassabile;

Non è ammesso l'istituto del cumulo giuridico previsto dall'articolo 12, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Per quanto attiene l'imposta sul valore aggiunto (IVA), alla luce di quanto esposto nel comma 1 e 2 dell'articolo 8 del Decreto 16/2012, si prevede l'indetraibilità della stessa per beni o servizi non effettivamente scambiati. Specificatamente, per quanto riguarda le operazioni soggettivamente inesistenti, in aderenza al consolidamento giurisprudenziale comunitario, si stabilisce che l'esclusione alla detrazione dell'IVA, si fonda su l'elemento soggettivo di consapevolezza delle frodi altrui; l'elemento soggettivo diventa quindi una condizione autosufficiente per ammettere o escludere la detrazione IVA. Permane però la detraibilità delle fatture soggettivamente inesistenti laddove il contribuente non dimostri la sua buona fede e quindi l'estraneità alla frode.

Infine, una situazione molto frequente che l'Amministrazione Finanziaria sovente si trova a fronteggiare, è il caso di fatture per operazioni inesistenti emesse da soggetti residenti in paesi "black-list". Questa situazione è abituale poiché sempre più spesso le aziende italiane sono costrette ad inserirsi nel commercio internazionale visto che i loro fornitori, operanti in mercati internazionali, localizzano il loro centro di fatturazione in qualche Paese a bassa fiscalità, creando società prive di struttura, che fungono da "formali" centri di emissione fatture; le attività che sono maggiormente colpite da questo fenomeno sono: intermediazione nel commercio, prestazioni di agenzia, cessione di prodotto petroliferi, provvigioni pagate per i contributi di referenziamento, la grande distribuzione organizzata, ecc...

In questi casi, l'Amministrazione Finanziaria considera indeducibili i costi anche se derivano da operazioni realmente poste in essere e per corrispettivi congrui ai parametri di mercato, quindi idonei a garantire che non sussiste alcuna "presunzione di simulazione dei corrispettivi"³¹. Eccezione a questa regola si verifica nell'ipotesi in cui il contribuente fornisca prova della "seconda esimente" prevista dall'articolo 110, comma 11, TUIR,, ovvero che l'operazione posta in essere ha realmente avuto luogo e rispondeva ad un puro interesse economico³², dimostrando e documentando la veridicità del documento, soprattutto per quanto attiene al soggetto emittente della fattura. Se riesce a superare questa prova, allora

³¹ Articolo 110, comma 10, TUIR;

³² Articolo 110, comma 11, TUIR;

il costo diventa deducibile, in caso contrario il costo o la spesa permangono indeducibili.

Per comprendere adeguatamente le differenti fattispecie, si descrivono varie ipotesi, spesso verificate³³:

1. *Operazione effettivamente e consapevolmente svolta "in nero" e fatturazione fittizia: costo deducibile.* La situazione tipica si concretizza con Tizio che acquista effettivamente da Caio "in nero" e riceve la fattura da Mario. L'Amministrazione finanziaria, essendo venuta a conoscenza dell'effettivo fornitore, permette la deducibilità del costo poiché è preciso e certo (documentato) l'ammontare del pagamento corrisposto al reale fornitore;
2. *Operazione effettivamente e consapevolmente svolta "in nero" e fatturazione fittizia: costo indeducibile.* La fattispecie tipica si connota nell'ipotesi in cui non sia reso noto il fornitore e i pagamenti documentati sono solo quelli effettuati a favore del fornitore fittizio. In tale ipotesi il costo è indeducibile poiché manca la certezza riguardo la competenza e l'ammontare del corrispettivo;
3. *Operazione effettivamente svolta "in nero" e fatturazione fittizia: indeducibilità da valutare in base alla colpevolezza e, in ogni caso, non vengono applicate le sanzioni.* La fattispecie tipica in questo caso è che l'operazione di fatto risulta essere effettiva e il compratore dichiara di non essere stato a conoscenza che il fornitore fosse fittizio.

Il tal caso è necessario adottare delle misure idonee per verificare il grado di inconsapevolezza del soggetto; nell'ipotesi in cui sia accertata la non colpevolezza, il costo diventa deducibile. In ogni caso non sono previste sanzioni poiché altrimenti risulterebbero improprie: si è certi sull'*an*, ma incerti sul *quantum* del costo sostenuto;
4. *Operazione effettuata da operatore estero e fatturazione da interposto italiano: costo deducibile.* La fattispecie si concretizza ad esempio, nel caso in cui Tizio acquista, paga e riceve direttamente la merce dal fornitore estero, ma la fattura viene emessa dall'interposto italiano per poter detrarre

³³ Avv. Carlo PAPA, *Costi da reato: indeducibilità e disapplicazione della sanzione per infedele dichiarazione – 3. Casi pratici*, in "Bollettino tributario d'informazione", 30 marzo 2013, n. 6;

concretamente l'IVA. Si garantisce la deducibilità del costo, poiché è certo l'importo, la determinazione del pagamento e l'anno di competenza;

5. *Acquisto da effettivo fornitore italiano partecipe in una frode carosello: costo indeducibile e nessuna sanzione applicata.* La fattispecie si concretizza ad esempio, nel caso in cui Tizio acquista e riceve fattura effettivamente da Mario, il quale, essendo soggetto madre di una frode carosello IVA, vende ad un prezzo sleale o comunque inferiore al prezzo concorrente di mercato, poiché esso è “*depurato*” dall'IVA;

3.4.1 – FRODI CAROSELLO E CARTIERE

La “*frode carosello*” frequentemente commessa è la “*frode carosello IVA*”.

Il fenomeno criminoso delle “*frodi carosello*” ha avuto inizio a partire dal 1993 a seguito dell'entrata in vigore del “Trattato di Schengen”, il quale prevedeva un regime “transitorio” di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto tra soggetti passivi d'imposta, aventi residenza in Paesi appartenenti nell'Unione Europea. Per regime transitorio si intende che il sistema di imposizione in base al Paese di “*destinazione*” della merce, sarà successivamente sostituito da una regolamentazione di imposizione in base al paese di “*origine*” della transazione, che coinciderà con quello della residenza fiscale del soggetto cedente.

La frode carosello IVA si configura così: la *conduit company* (società A) effettua una fornitura di merci intracomunitaria non imponibile ad una società fittizia denominata *cartiera* (società B) residente in un altro Stato membro; la società B acquista quindi la merce senza pagare l'IVA e successivamente compie una fornitura nazionale ad una terza società (società C) denominata *broker*.

Pertanto la società fittizia (B) incassa l'IVA sulle vendite, ma non versa l'imposta all'erario poiché generalmente le cartiere scompaiono dopo pochi mesi; il broker (C) provvede invece al rimborso o alla detrazione dell'IVA sugli acquisti effettuati presso B. La perdita che ricade sull'Erario coinciderà con la quota di IVA pagata da C a B. In seguito potrebbe verificarsi che la società C dichiari una fornitura non imponibile alla società A e quest'ultima, a sua volta, potrà effettuare una fornitura intracomunitaria, sempre non imponibile alla società B, ripetendo il ciclo della frode: per questo motivo esse vengono definite *frodi carosello*. Nell'ultimo passaggio, l'IVA

sarà regolarmente versata dal cedente, ed altrettanto detratta dal cessionario, mentre gli amministratori della società cartiera (B) si renderanno irreperibili. Per una descrizione grafica si veda lo schema sotto riportato (figura 3).

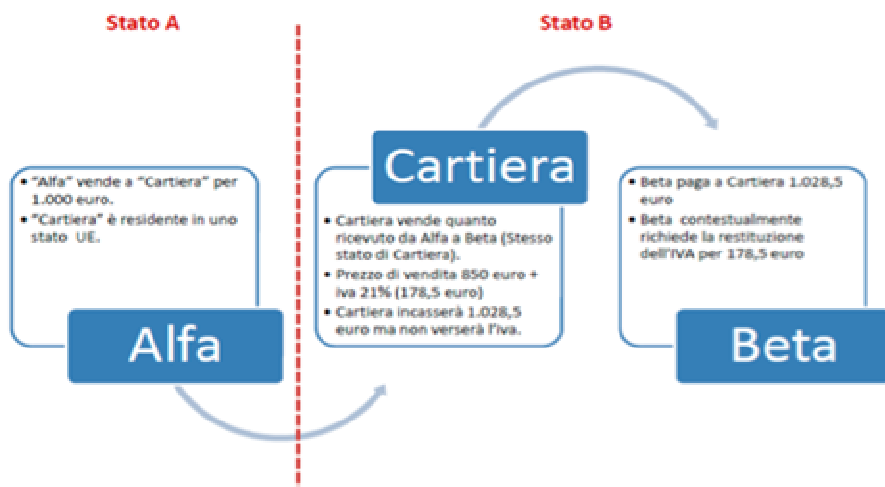


Figura 3: www.lklead.com/la-frode-carosello

I vantaggi che si ricavano dal compimento delle frodi carosello, sono: l'evasione dell'imposta e la conseguente distorsione della concorrenza. Quest'ultima conseguenza si verificherà poiché gli artefici della frode potranno vendere sul mercato i propri prodotti a prezzi più competitivi rispetto a quelli praticati dalle imprese concorrenti, grazie all'illecito risparmio d'imposta conseguito.

Per quanto attiene l'ambito penal-tributario, le norme cardine della fattispecie sono l'articolo 2 e l'articolo 8 del Decreto 74 del 2000. Questi due sono speculari, poiché accanto ad un soggetto che emette fatture false (articolo 8), ne sussiste un altro che riceve fatture false (articolo 2).

L'articolo 2 del Decreto 74/2000 è inerente alla "Dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" ed espone che: "E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrate nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria".

La condotta delittuosa del reato si configura quindi, nel caso in cui il contribuente (reato proprio), al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, si

avvalga, sotto il profilo oggettivo, dell'emissione di fatture per operazioni inesistenti e, sotto il profilo soggettivo, della dichiarazione fraudolenta delle stesse nella dichiarazione dei redditi. Di conseguenza, il momento consumativo del reato corrisponde alla presentazione della dichiarazione dei redditi o dell'imposta sul valore aggiunto.

Il delitto di dichiarazione fraudolenta è inserito nel *genus* dei reati di pericolo, secondo cui la condotta criminosa comporta la messa in pericolo o la lesione potenziale del bene giuridico; il Giudice per definire questo deve svolgere un'attività di accertamento, verificando se la fattura costituisce un documento probatorio rappresentativo di un'operazione commerciale imponibile, ovvero un documento in grado di attestare l'effettiva cessione di beni o prestazione di servizi. Infine, l'elemento soggettivo della fattispecie si qualifica mediante il "dolo specifico", posto che la condotta deve essere strumentale all'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

La condotta delittuosa ex articolo 2 D. 74/2000 non è punibile a titolo di tentativo (articolo 6 D. 74/2000).

L'articolo 8 del Decreto 74/2000, intitolato "*Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*", illustra invece che "*E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per fatture inesistenti. Al fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.*"

Il delitto si configura come un reato comune e il momento consumativo del reato, si individua nel *tempus commissi delicti*, ovvero nel momento dell'emissione della fattura; non ha rilevanza se successivamente il soggetto provvede ad inserire o meno la stessa in dichiarazione.

L'elemento soggettivo del reato previsto dall'articolo 8 del D. 74/2000 è costituito dal dolo specifico di evasione tributaria indiretta, visto che l'emissione della fattura deve essere finalizzata a permettere a terzi l'evasione tributaria.

Tra l'emittente e il destinatario deve sussistere un rapporto di terzietà, nel senso che il rapporto deve intercorrere o tra parti a soggettività giuridica distinta, oppure nel caso di un unico soggetto – persona fisica - il quale abbia realizzato entrambe le

condotte commissive (emissione ed utilizzazione) mantenendo però distinti gli enti giuridici; accade quindi che la società "cartiera" (A), emetta una o più fatture per operazioni inesistenti nei confronti della società B, dando vita ad operazioni tra soggetti giuridicamente distinti.

Ai sensi dell'articolo 9 del Decreto 74/2000, "Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni esistenti", non è possibile il concorso di reato fra chi emette e chi utilizza le fatture, poiché tale articolo menziona che:

- a) *"l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo, non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2";*
- b) *"chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8";*

Il "Decreto Semplificazioni Fiscali" considera questa situazione e la disciplina mediante l'applicazione del secondo comma dell'articolo 8 del Decreto Legislativo 16 del 2012. Codesto articolo prevede che *"Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi. In tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi"*.

Operativamente, per la società B – che chiude i battenti in poco tempo – l'acquisto dalla società A, risulta indeducibile in base alle ordinarie regole di tassazione dell'impresa, ed in particolar modo in forza del principio di inerenza; i ricavi pertinenti alla vendita fittizia a C invece, non vengono fatti concorrere alla formazione del reddito fino a concorrenza con gli acquisti fittizi.

L'ordinanza n. 3243 del 11 febbraio 2013 (emessa il 10 gennaio 2013) della Suprema Corte di Cassazione, ha infatti chiarito che, per quanto attiene l'IVA, il cessionario coinvolto in una frode carosello, dopo aver dimostrato all'Erario che non ha

utilizzato l'ordinaria diligenza, nonché la sua colpevolezza nell'agire, perde il diritto alla detrazione del tributo; per quanto invece riguarda le imposte dirette e l'IRAP, egli mantiene il diritto a portare in deduzione i costi effettivamente sostenuti, alla luce del comma secondo, art. 8 D. Lgs 16 del 2012.

La sentenza 3243/2013 ha per oggetto un avviso di rettifica della dichiarazione IVA esposto dal dichiarante e quindi correttamente documentata. In realtà però, i costi sono stati sostenuti per partecipare attivamente ad un'organizzazione creata al fine di evadere le imposte col "sistema carosello", o comunque per ottenere vantaggi dal compimento della condotta delittuosa; quest'ultima viene sufficientemente motivata in base alle risultanze dell'Amministrazione Finanziaria e della Polizia Tributaria, e spetta quindi al Giudice tributario il compito di valutare *"la sussistenza dei caratteri di gravità, precisione e concordanza degli indizi motivanti l'atto medesimo, sia singolarmente che nel loro complesso"*.

Se il Giudice ritiene, in base *"a deduzioni logiche di ragionevole probabilità (non necessariamente di certezza), che gli indizi sono sufficienti a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa – con riguardo, nel caso delle <frodi carosello>, all'esistenza dell'organizzazione fraudolenta, alla partecipazione ad essa del contribuente o, quanto meno, alla consapevolezza da parte sua di avvantaggiarsi della condotta con danno all'Erario – la domanda dell'amministrazione deve ritenersi provata e si sposta sul contribuente l'onere di provare documentalmente, nei modi previsti dalla legge, la spettanza della detrazione"*.

3.5 – REQUISITO OGGETTIVO: ESERCIZIO DELL'AZIONE PENALE

Con il decreto "semplificazioni fiscali", si è provveduto a rendere la normativa in vigore maggiormente aderente ai principi previsti dalla legge processual-penale, prevedendo che l'Amministrazione Finanziaria non possa accertare il maggior reddito imponibile conseguente all'ineducibilità dei costi connessi a delitti non colposi, prima che il Pubblico Ministero abbia esercitato l'**azione penale**, o abbia emesso il Decreto che dispone il giudizio ad opera dell'articolo 424 del Codice di Procedura Penale, o la sentenza di non luogo a procedere, ai sensi dell'articolo 425 del Codice del medesimo codice, fondata sulla sussistenza della causa di estinzione

del reato prevista dall'articolo 157 C.P. , ovvero per intervenuta prescrizione del reato.

Pertanto, spetta unicamente al PM in sede di indagini, o al giudice dell'udienza preliminare, valutare la fondatezza della notizia di reato e di conseguenza decretare il rinvio a giudizio dell'imputato, laddove ritenga di aver raccolto in sede di indagini preliminari tutti gli elementi idonei a sostenere l'accusa. Questo passaggio porta a subordinare l'indeducibilità del costo ad una previa valutazione e condivisione dell'ipotesi di reato ad opera del Pubblico Ministero o del Giudice per l'udienza preliminare, evitando quindi che la semplice trasmissione della notizia di reato possa essere strumentalmente utilizzata per innescare un accertamento tributario. L'Agenzia delle Entrate non potrà più giudicare sull'eventuale commissione di reato da parte del contribuente.

Dettagliatamente, il disconoscimento dei costi da parte dell'Amministrazione Finanziaria è subordinato al verificarsi di una delle seguenti condizioni:

- ✓ Esercizio dell'azione penale da parte del Pubblico Ministero;
- ✓ Art. 424 C.P.P. , per mezzo del quale il Giudice, successivamente alla discussione emette un Decreto con il quale dispone il giudizio;
- ✓ Art. 425 C.P.P. , secondo cui, nel caso in cui sussista una causa di estinzione del reato, connotata dalla prescrizione del reato (articolo 157 C.P.), il Giudice deve emettere una sentenza di non luogo a procedere. Per quanto attiene alla *prescrizione del reato*, l'articolo 157 C.P. menziona che *"la prescrizione estingue il reato nel momento in cui è decorso il tempo corrispondente al massimo della pena edittale stabilita per legge. Tale decorrenza non deve comunque essere inferiore a sei anni se si tratta di delitto o a quattro anni se si tratta di contravvenzione. La sentenza definitiva di non doversi procedere, fondata sulla prescrizione del reato, esclude qualunque rimborso versato per effetto del regime di indeducibilità dei costi³⁴"*;

Inoltre, qualora intervenga:

³⁴ Circolare n. 32/E dell'Agenzia delle Entrate del 3 agosto 2012, paragrafo 2.2, chiarisce che *"il legislatore ha inteso cristallizzare la contestazione di indeducibilità dei costi in questione anche in ipotesi di sentenza pronunciata dal giudice penale per intervenuta prescrizione del reato, in quanto la stessa non dichiara, nel merito, l'assoluzione dell'imputato in relazione al reato costituente il presupposto del recupero a tassazione dei connessi componenti negativi direttamente utilizzati per il compimento dell'attività delittuosa"*;

- o Una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del Codice di Procedura Penale: *“se il fatto non sussiste (comma 2, articolo 541 C.P.P. ; articolo 542 C.P.P.), l'imputato non lo ha commesso (comma 2, articolo 541 C.P.P. ; articolo 542 C.P.P.), il fatto non costituisce reato ovvero se il reato è stato commesso da persona non imputabile (articolo 85 C.P.) o non punibile per un'altra ragione, il giudice pronuncia sentenza di assoluzione indicandone la causa nel dispositivo”*;
- o una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso Codice fondata su motivi diversi dalla prescrizione del reato;
- o una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del Codice di Procedura Penale; essa disciplina che *“se l'azione penale non doveva essere iniziata o non doveva essere proseguita, il giudice pronuncia una sentenza di non doversi procedere indicandone la causa nel dispositivo”*;

si prevede che dalla decorrenza delle predette sentenze, prende avvio il *dies a quo* di decorrenza dei termini per la richiesta, da parte del contribuente, per la restituzione di quanto indebitamente versato, a titolo d'imposta e interessi, a seguito della momentanea non ammissione in deduzione dei costi. L'Assonime (Associazione fra le società italiane per azioni) ha inoltre puntualizzato che spetta al contribuente anche il risarcimento delle sanzioni versate, bensì la norma non precisi questo.

Procedimentalmente accade che, prima dell'esercizio dell'azione penale, i costi e le spese in questione sono totalmente deducibili e pertanto la dichiarazione del contribuente compilata prima di quel momento, va considerata come redatta correttamente e fedelmente; la dichiarazione diventa “infedele” solo successivamente, a causa del sopravvenuto evento (esercizio dell'azione penale). Non deve pertanto essere applicata alcuna sanzione amministrativa, per la semplice ragione che non si può punire il comportamento di deduzione dei costi in dichiarazione, che nel momento in cui è stato posto in essere non violava alcuna prescrizione.

L'esercizio dell'azione penale è una condizione sufficiente e necessaria.

Visto che prima del suo compimento l'Agenzia non è legittimata a contestare come indeducibili i costi e le spese di beni e servizi direttamente utilizzati per il

compimento di un delitto non colposo, per condizione "sufficiente" si intende che eventuali avvisi di accertamento volti a dare applicazione all'indeducibilità, emessi precedentemente all'azione penale, sono illegittimi, anche se in un secondo momento sopravvenga una richiesta di rinvio a giudizio.

L'azione penale è anche condizione "necessaria" per l'applicazione del regime, destinata a caducare nelle ipotesi indicate precedentemente, ovvero di sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 C.P.P. , sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 C.P.P. e sentenza di non doversi procedere per mancanza delle condizioni di procedibilità ai sensi dell'articolo 529 C.P.P. Pertanto l'indeducibilità del costo o della spesa, presuppone l'esercizio effettivo (e non meramente potenziale) dell'azione penale da parte del Pubblico Ministero, tramite la richiesta di rinvio a giudizio (articolo 416 C.P.P.), oppure la formulazione dell'imputazione per i diversi procedimenti speciali previsti dal libro VI del Codice di Procedura Civile. Per procedimenti speciali si intende: l'applicazione della pena su richiesta delle parti nel corso delle indagini patrimoniali (articolo 447 C.P.P.), il giudizio direttissimo (articolo 449 C.P.P.), il giudizio immediato (articolo 453 C.P.P.) e il decreto penale di condanna (articolo 459 C.P.P.). La ratio sottostante a codesto presupposto soggettivo, è di garantire che l'attività di controllo fiscale abbia luogo sulla base di presupposti qualificati dal vaglio preventivo degli organi giudiziari.

Si garantisce la deducibilità del costo, conformemente alle regole ordinarie, nelle ipotesi in cui il Pubblico Ministero abbia provveduto ad archiviare l'azione penale, qualora sia pervenuta a seguito dello svolgimento di indagini fiscali, o della denuncia da parte di ufficiali o di incaricati al servizio pubblico (art. 331 C.P.P.) o sussista l'obbligo alla polizia giudiziaria di dichiarare una notizia di reato (347 C.P.P.). Potrebbe verificarsi che il giudice per l'udienza preliminare emetta la cosiddetta "imputazione coatta", non intendendo accogliere la richiesta di archiviazione ex art. 409 C.P.P. e disponga che il Pubblico Ministero formuli un'imputazione; l'imputazione deve essere disposta nel decreto dell'udienza preliminare. Oppure che il giudice solleciti il pubblico ministero a modificare l'imputazione iniziale, di per sé non rilevante ai fini dell'applicazione dell'indeducibilità, fornendo una qualificazione del fatto differente e rilevante ai fini predetti.

Nel momento in cui viene emesso il giudizio ad opera dell'Autorità giudiziaria, ovvero l'atto o l'attività vengono qualificati come delitto non colposo in sede di

avvio dell'azione penale, l'indeducibilità non può più essere messa in discussione, ad eccezione nel caso in cui si pervenga ad una "qualificazione negativa" della sentenza in termini tendenzialmente stabili e definitivi; essa può giungere mediante una sentenza di proscioglimento, una sentenza definitiva di non luogo a procedere, una sentenza definitiva di assoluzione ex art. 530 C.P.P. , o infine una sentenza definitiva di non doversi procedere ex 529 C.P.P.

3.5.1 – DEROGA AL DOPPIO BINARIO TRA GIUDICE PENALE E GIUDICE TRIBUTARIO

Uno degli obiettivi perseguiti mediante la novella normativa, è stato il superamento della regola del doppio binario, che regola i rapporti tra processo penale e processo/procedimento tributario.

Teoricamente, il presupposto per l'applicazione del regime è rappresentato dalla "qualificabilità" come delitto non colposo dell'atto o dell'attività cui sono connessi i costi indeducibili; tale momento delinea l'avvio dell'azione penale e spetterà al Giudice Penale giudicare sulla qualifica. Esercitata l'azione penale, il Giudice tributario deve solamente verificare la "diretta" applicazione della norma³⁵.

La normativa vigente prevede l'indipendenza del procedimento/processo tributario dal processo penale: l'articolo 20 del Decreto 74 del 2000 disciplina che *"Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi atti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione"*.

L'articolo 8 del Decreto 16/2012, rappresenta quindi un'eccezione a tale regola, poiché prevede la rimborsabilità delle maggiori imposte versate a seguito dell'emissione del giudizio inerente l'azione penale ed emesso in sede di processo penale. Il giudizio può essere di assoluzione, o di non luogo a procedere, oppure di non doversi procedere.

Sommariamente si può affermare che la norma deroga al doppio binario, attribuendo in sede tributaria la piena efficacia al giudicato penale,

³⁵ Ai sensi del nuovo comma 4-bis, sono costi/spese indeducibili quelli *"utilizzati direttamente per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo"*;

indipendentemente dai requisiti richiesti dall'articolo 654 C.P.P.³⁶ L'immissione penale nel processo tributario non potrebbe trovare ingresso se non si ricorre all'articolo 8 del Decreto 16/2012, poiché generalmente spetta al Giudice Tributario decidere incidentalmente sulla qualificabilità, come delitto non colposo, di un certo fatto. Questo principio lo si ricava dall'articolo 2, comma 3 del D. Lgs. 546/1992, *“il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio”*.

Si genera quindi una sperequazione difficilmente giustificabile: una disparità di trattamento tra chi viene sottoposto ad accertamento per verificare la natura del fatto come delitto non colposo, in sede penale con tutti gli strumenti e le garanzie ivi previste, e coloro che lo ottengono solo in sede tributaria, ove gli strumenti e le garanzie non sono previste. Ad esempio, in sede penale la prova testimoniale rappresenta la prova principe, mentre in sede tributaria essa è vietata.

Pertanto in base al secondo periodo del comma secondo, articolo 8, D. 16/2012, compete al Giudice Penale emettere una sentenza di assoluzione, di non luogo a procedere per motivi diversi dalla prescrizione e di non doversi procedere, e successivamente il Giudice Tributario provvede a definire il diritto al rimborso. In tale occasione al Giudice Tributario non è permesso conoscere nemmeno incidentalmente³⁷ i motivi che hanno portato a decidere sulla questione della qualificazione dell'atto/fatto come delitto non colposo, cui sono collegati i costi indeducibili, da cui dipende la decisione rientrante nella propria giurisdizione. Egli conosce solamente il dispositivo emesso successivamente.

La regola di deroga al doppio binario deve necessariamente essere concepita, interpretata ed applicata solo nel caso di rimborso, poiché qualunque caso non rientrante nella fattispecie presuppone il ripristino del doppio binario. Ad esempio

³⁶ Articolo 654 C.P.P. richiede come requisiti *“quando si controverte intorno ad un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa”*; ³⁶ Articolo 654 C.P.P. prevede ciò *“quando si controverte intorno ad un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa”*;

³⁷ in violazione dell'articolo 2, terzo comma del Decreto 546/1992;

una sentenza motivata sull'intervenuta prescrizione del reato deve essere concepita come ripristino della regola generale. Contrariamente, se essa fosse caratterizzata da un'automatica indeducibilità dei costi, l'eventuale ripristino comporterebbe un'incostituzionalità normativa, poiché la fattispecie prevede un accertamento di fatto di reato, disposto dal Giudice Penale.

In conclusione si può affermare che l'abbattimento del doppio binario comporta una dipendenza del procedimento tributario rispetto al processo penale, chiamato a rendere dipendente il primo dal secondo, dettandone termini, tempi e modi di applicazione della legge.

3.6 – DIRITTO AL RIMBORSO

La disposizione prevista dal nuovo comma 4-bis prevede che, a seguito del disconoscimento dei costi da reato per effetto di una sentenza definitiva di assoluzione in sede penale del contribuente, o di una sentenza di non luogo a procedere per motivi diversi dalla prescrizione oppure di una sentenza definitiva di non doversi procedere, *“competete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista nel periodo precedente e dei relativi interessi”*, a norma del secondo comma dell'articolo 8 Decreto 16 del 2012.

Pertanto, gli Uffici Giudiziari procedono, limitatamente alla maggiore imposta accertata, a rettificare gli atti di accertamento ed al rimborso delle maggiori imposte eventualmente versate dal soggetto passivo d'imposta.

Si precisa che per quanto attiene al rimborso, esso non prevede alcuna rivalutazione monetaria, bensì sussista un arco temporale di notevole lunghezza, che intercorre tra il versamento dell'imposta e la sentenza di assoluzione.

Il provvedimento del magistrato, deve inoltre essere “definitivo”, il che si verifica, o per aver esperito infruttuosamente i tre gradi di giudizio oppure per la mancata impugnazione nei termini, di una sentenza di primo grado o di appello.

Per quanto riguarda il rimborso delle sanzioni, la norma in esame non esplicita alcun riferimento. Pertanto, è necessario considerare l'articolo 21 del Decreto 10 marzo 2000, n. 74, il quale menziona che, nel caso di inoltro della notizia di reato, l'Agenzia delle Entrate *“irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie”*, fermo restando che esse *“non sono eseguibili...salvo che il procedimento*

penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto". Dall'interpretazione letterale della norma, si deduce quindi che compete al contribuente il rimborso, non soltanto delle maggiori imposte versate e degli interessi, ma anche delle sanzioni.

Quindi la sentenza penale di assoluzione costituisce la fonte primaria, sulla quale si fonda il diritto al rimborso del contribuente; presenta l'effetto costitutivo di un diritto di natura patrimoniale. La legittimazione del diritto di natura patrimoniale in esame, non deriva dall'indebita dichiarazione presentata dal contribuente, bensì dal provvedimento del giudice penale.

In caso di assoluzione, compete il rimborso, fermo restando che devono essere presenti tutti i requisiti vigenti in materia. Se mancano eventuali elementi soggettivi³⁸, esso non spetta poiché il legislatore ha chiaramente specificato che la sentenza deve essere "definitiva di assoluzione".

Per quanto concerne il momento in cui deve pervenire il rimborso, la data deve coincidere con il giorno in cui la sentenza di assoluzione assume la qualifica di definitività. Non è pertanto rilevante il fatto che la sentenza sia stata emessa successivamente ai termini di decadenza, ancorché raddoppiati ai sensi dell'articolo 37, comma 24, del D.L. 223/2006.

Di conseguenza, sarà necessario promuovere un'istanza di rimborso, nei termini ordinari, decorrenti al verificarsi della condizione prescritta nella norma.

Sussistono però dubbi nelle ipotesi in cui il processo si concluda con la prescrizione. In tale caso si riconosce sul piano tecnico-giuridico la definitività della sentenza, che difetta però della pronuncia di condanna o di assoluzione, e si conferma che *"la prescrizione del reato, comunemente considerata una causa di estinzione del reato, è in realtà una causa di improcedibilità sopravvenuta, legata al passare del tempo dal momento in cui è stato consumato (o tentato) il reato"*³⁹. Pertanto la

³⁸ La mancanza del requisito soggettivo potrebbe verificarsi ad esempio nel "reato di ricettazione" disciplinato dall'articolo 648 C.P.. Tale delitto si definisce per coloro che *"al fine di procurare a sé o ad altri un profitto, acquista, riceve od occulta denaro o cose provenienti da qualsiasi delitto, o comunque si intromette nel farle acquistare, ricevere od occultare"*. L'elemento soggettivo del reato si qualifica nella colpevolezza della provenienza delittuosa del bene, ovvero nel dolo;

³⁹ Cfr PAGLIARO, *Profili dogmatici delle c.d. cause di estinzione del reato*, in "Il diritto penale fra norma e società", Vol. IV/II, Milano, 2009, pag. 865 ss.;

prescrizione prevede l'obbligo di risarcimento del danno non patrimoniale prodotto dal reato e l'eventuale confisca.

Altre fattispecie simili, si connotano le cause di estinzione del reato: la morte del reo (articolo 150 C.P.), l'amnistia (articolo 151 C.P.) e la remissione di querela (articolo 152 C.P.). Per quanto attiene ciò, la circolare 32/E/2012 emessa dall'Agenzia delle Entrate, precisa che *"in caso di morte dell'imputato, il rimborso spetta agli eredi in conseguenza della sentenza dichiarativa dell'estinzione del reato ovvero della sentenza di assoluzione che il giudice, in applicazione del principio del favor innocentiae, ha l'obbligo di pronunciare ex articolo 129, comma 2, C.P.P. , allorché dagli atti risulta evidente la sussistenza di una ragione di proscioglimento nel merito"*. Si conferma quindi il rimborso per le cause di estinzione del reato.

Infine, l'ultima questione da precisare è relativa al fatto che l'Agenzia delle Entrate ha dichiarato che il rimborso spetta anche se è intervenuta la definizione della pretesa tributaria attraverso istituti deflativi del contenzioso, quali adesione, conciliazione... Pertanto la questione si pone relativamente al caso in cui, il venire meno del presupposto per l'applicazione del regime di indeducibilità, sopraggiunga nel corso del procedimento tributario. Per tali casi si conferma che l'illegittimità dell'avviso di accertamento debba essere necessariamente e prontamente rilevata, per scongiurare il pagamento del tributo; prontamente si intende, precedentemente rispetto alla sentenza in cui si giudica sulla legittimità del rimborso. La ratio di ciò deriva dal fatto che essa si fonda su un'azione penale totalmente o parzialmente infondata.

3.7 – SANZIONE

L'articolo 8, comma secondo, del D.L. 16/2012, prevede che *"ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di verifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi. In tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi."*

In nessun caso si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, (Concorso di violazioni e violazioni continuate) e la sanzione è riconducibile esclusivamente ai sensi dell'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472⁴⁰”.

Mediante l'applicazione di codesta normativa, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che in sede di accertamento, i ricavi o i compensi relativi a costi o spese inerenti beni e servizi non effettivamente scambiati non siano ammessi in deduzione per la quota equivalente ai componenti positivi; l'eventuale eccedenza può invece essere portata in deduzione.

La sanzione *de qua* si applica soltanto ai componenti negativi indeducibili afferenti a beni e servizi non effettivamente scambiati o prestati e a fronte dei quali sia stata riconosciuta l'imponibilità di detti ricavi o compensi. Invece, nell'ipotesi in cui non vi siano componenti positivi afferenti ai predetti costi inesistenti, o nel caso in cui questi ultimi siano superiori ai primi, si applicano le “ordinarie sanzioni” previste per infedele dichiarazione.

In tale situazione, l'Ufficio irroga una sanzione del 25% al 50% dei componenti negativi inesistenti, mediante un apposito atto di contestazione e motivando adeguatamente circa la fattispecie contestata e la determinazione della sanzione. L'indicazione delle aliquote per il calcolo della sanzione, deve essere vagliata in senso oggettivo, ossia devono essere esaminate anche eventuali integrazioni o modifiche ai dati originariamente indicati.

L'articolo 13, comma primo, lettera b), Decreto 472/1997, prevede infatti che la sanzione sia ridotta ad 1/8 del minimo edittale, *“nei casi di omissione o di errore non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, se la regolarizzazione avviene entro tre mesi dall'omissione o dall'errore”, semprechè la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, abbiano avuto formale conoscenza”*.La sanzione viene quindi ridotta ad un terzo nel caso di pagamento da parte del trasgressore o degli obbligati in solido, di una somma pari ad un quarto della

⁴⁰ A mente del quale: “entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie”;

sanzione indicata, e comunque, non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro i termini per la proposizione del ricorso, ovvero entro i sessanta giorni dalla notifica, a meno che non sussistano i presupposti per l'avvio della mediazione obbligatoria.

Inoltre, relativamente alla sanzione in esame e in base a quanto esposto dall'articolo 12 del D.L. 472/1997⁴¹ si prevede che, se con una sola azione od omissione vengono violate diverse disposizioni, anche relative a tributi diversi, nonché con più azioni od omissioni siano commesse diverse violazioni della medesima disposizione, sono irrogate, per ciascuna violazione, le relative sanzioni; pertanto non viene applicato il "cumulo giuridico".

Secondo le circolari emesse dall'Agenzia delle Entrate, successivamente all'esercizio dell'azione penale per la definizione del delitto non colposo, potrebbero scaturire ulteriori sanzioni, sia di tipo penale, che di tipo tributario, entrambe a carico dell'imputato. Quindi, oltre alla sanzione irrogata al termine del processo, nell'ipotesi in cui si verifichi la condanna, si potrebbe accertare anche l'applicazione della sanzione tributaria per infedele dichiarazione in relazione al recupero a tassazione dei costi relativi ai beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento dell'attività delittuosa, nonché – qualora siano superate le soglie di punibilità previste dal D. Lgs. 74/2000 – la sanzione penale per infedele dichiarazione.

Il disconoscimento da parte dell'Amministrazione Finanziaria dei costi da reato, nei termini previsti, produce l'irrogazione della sanzione per dichiarazione infedele dal 100% al 200% della maggiore imposta accertata.

Pertanto, visto il carico di sanzione e la necessità da parte dell'Amministrazione Finanziaria di provvedere ad "alleggerire" le conseguenze sanzionatorie delle condotte delittuose, è stata istituita la possibilità per il contribuente di presentare, in

⁴¹ Articolo 12, Decreto Legislativo n. 472 del 1997: "Concorso di violazione e violazioni continue. E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata fino al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni della medesima disposizione. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini più tributi, si applica, quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata fino ad un terzo. Se le violazioni riguardano periodi d'imposta diversi la sanzione base può essere aumentata fino al triplo. La continuazione è interrotta dalla contestazione delle violazioni. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni";

relazione alla dichiarazione in cui sono stati dedotti i costi, una dichiarazione integrativa contenente le variazioni in aumento derivanti dai costi da reato. Considerando che il contribuente consuma il reato attraverso la presentazione della dichiarazione, il ravvedimento non esclude l'imputazione per il delitto fiscale, ma comporta una attenuazione della pena fino ad un terzo.

Tale dichiarazione, qualora sia stata presentata tempestivamente e, comunque, prima dell'avvio dei controlli fiscali, si qualifica come un "ravvedimento operoso" nel quale vengono dichiarate le variazioni in aumento, corrispondenti ai costi indebitamente dedotti in quanto direttamente connessi al delitto non colposo.

Affinché questo istituto possa essere applicato, la dichiarazione integrativa deve essere presentata prima che si siano verificati eventuali accessi, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, nei confronti del contribuente. Contrariamente, qualora l'Agenzia delle Entrate venga a conoscenza dell'avvio dell'azione penale oltre i termini decadenziali previsti per l'attività di accertamento, esso rappresenterebbe un'ammissione di colpevolezza ovvero un'adesione alla tesi accusatoria penale, e l'indeducibilità dei componenti negativi direttamente utilizzati per il compimento di attività non colpose, per le quali sussiste il ricorso all'azione penale, integra una violazione penale per uno dei reati previsti dal Decreto Legislativo 74/2000. In questo ultimo caso, i termini per l'accertamento vengono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione.

Infine si precisa sulla base di quanto definito nella Circolare 32/E/2012 emessa dall'Agenzia delle Entrate, *"la conoscenza da parte degli Uffici dell'avvio dell'azione penale, in relazione a un delitto non colposo costituente il presupposto per il recupero a tassazione dei connessi costi, integra la fattispecie di cui al quarto comma del richiamato articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, del 1973, in materia di integrazione o modifica in aumento dell'accertamento. Ove previsto che l'accertamento può essere modificato o integrato in aumento, mediante notifica di un nuovo avviso, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi"*.

Pertanto la conoscenza dell'avvio dell'azione penale, potrebbe generare l'emissioni di ulteriori avvisi di accertamento *"nei quali potrà essere contestata l'indeducibilità dei costi direttamente utilizzati per l'attività delittuosa, anche in*

presenza di precedenti atti impositivi, purché entro i termini stabiliti per l'accertamento, tenendo altresì conto dell'eventuale raddoppio dei termini⁴²".

3.7.1 – RADDOPPIO DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO

Il primo e secondo comma dell'articolo 57 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, normano una regola generale, in base alla quale *"gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. In caso di omessa presentazione della dichiarazione, l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'articolo 55 può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata"*.

Sinteticamente, esso prevede che gli avvisi di accertamento siano notificati entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione; oppure nel caso di omissione della dichiarazione, entro il 31 dicembre del quinto anno seguente rispetto a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata⁴³. Se non vengono esercitati i termini previsti, si assiste alla decadenza del potere di accertamento.

Successivamente la normativa è stata integrata, con l'approvazione dell'articolo 37, comma 25, del D.L. 233/2006, convertito con modificazioni della Legge 4 agosto 2006, n. 248, che ha provveduto ad integrare il secondo comma dell'articolo 57 del DPR 600/1973, enunciando quindi che *"In caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del Codice di Procedura Penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini dei commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione"*. Mediante questa normativa si è inteso precisare che, se l'Agenzia delle Entrate viene a conoscenza dell'esercizio dell'azione penale oltre i termini di decadenza dell'attività accertatrice e qualora l'indeducibilità dei costi sia

⁴² Circolare 32/E/2012 dell'Agenzia delle Entrate;

⁴³ Esempio: il 31/12/2014 sarà il termine utile per effettuare l'accertamento dei redditi per chi ha presentato la dichiarazione nel 2009; questo perché la dichiarazione dei redditi di competenza del 2009, viene presentata nel 2010 (anno 2010+ 4 anni = 2014);

tale da configurare uno dei reati penali tributari per cui sussiste l'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria ex art. 331 C.P.P. , diviene operativo il raddoppio dei termini di accertamento in relazione all'anno d'imposta in cui è stata commessa la violazione. Questo perché, la conoscenza da parte dell'Amministrazione dell'esercizio dell'azione penale integra il presupposto della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi utili ai fini dell'integrazione o modifica in aumento di un precedente atto di accertamento: i nuovi atti impositivi, quindi, potranno contenere la pretesa scaturente dal disconoscimento dei costi da reato.

L'articolo 37 , comma 26, del D.L. 223/2006 ha introdotto anche che la novella normativa si applica per i reati pendenti nel periodo d'imposta in cui è entrata in vigore la normativa: è quindi applicabile solo per le annualità successive al 2006, anno nel quale sono entrati in vigore i commi suddetti.

La ratio sottostante veniva dedotta anche dalla Circolare 28/E del 2006, la quale menziona che *"la norma è volta a garantire all'Amministrazione Finanziaria, a fronte di fattispecie che assumono rilevanza penale, l'utilizzabilità degli elementi istruttori che emergono nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello previsto a pena di decadenza per l'accertamento"*

L'articolo 331 del C.P.P. prevede che i Pubblici Ufficiali e gli incaricati di un pubblico servizio che, nell'esercizio delle loro funzioni o del loro servizio, hanno notizia di reato perseguibile di ufficio, devono farne denuncia per iscritto, senza ritardo, al Pubblico Ministero.

Pertanto, sulla base dell'articolo esposto, si intuisce che il raddoppio dei termini deriva dal mero riscontro di fatti comportamentali che denotano l'obbligo di denuncia: non è pertanto necessaria la denuncia del fatto e nemmeno la sussistenza del reato. Inoltre, è irrilevante ai fini dell'accertamento tributario, che l'azione penale non sia iniziata, o che non sia proseguita o che sia successivamente intervenuto un proscioglimento o un'assoluzione; l'accertamento fiscale è indipendente dal procedimento penale. Questo viene confermato dalla Sentenza della Corte Costituzionale del 25/07/2011, n. 247, poiché essa prevede che *"ove ricorra l'obbligo di denuncia dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, consente la reviviscenza di poteri accertativi già esauriti per decorso dei termini decadenziali ordinari fissati dai primi due commi dell'articolo 57 del DPR n. 633, del 1972 per*

l'accertamento IVA o comunque la loro proroga". Da ciò si constata che il potere di accertamento rappresenta una "proroga" del termine ordinario e pertanto avere decorrenza successiva a tale data.

Precisamente, dalla disposizione giuridica si individuano due diverse discipline circa il periodo in cui devono essere svolti gli accertamenti:

- ✓ se si tratta di accertamenti senza obbligo di denuncia, il termine è di 4 anni;
- ✓ se si tratta di accertamenti con obbligo di denuncia, il termine è di 8 anni;

indipendentemente dal momento in cui l'obbligo di denuncia si concretizza.

Ad esempio, ipotizziamo la situazione che nell'anno 2006 il contribuente sostenga costi direttamente utilizzati per il compimento di attività non colpose, per le quali l'azione penale sia esercitata nel 2012. Se l'ammontare dei costi supera le soglie di punibilità previste dall'articolo 4 del D. LGS. 74/2000, i termini per l'accertamento relativamente al periodo d'imposta 2006, operano ancora nel 2012, stante l'obbligo della comunicazione della notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 C.P.P.

Due, infine, sono le questioni che necessitano di attenzione.

La prima attiene alle tempistiche, visto che la norma non indica se gli estremi di illecito penale tributario, si devono configurare prima della scadenza dei termini ordinari, oppure sia possibile si verifichino anche successivamente.

Per quanto riguarda questo, si individuano principalmente due teorie, di cui una chiarisce il fatto che il raddoppio dei termini equivale ad una proroga e pertanto, l'atto deve verificarsi precedentemente alla loro scadenza; l'altra invece riconosce l'irrelevanza della data in cui viene rilevato il reato ed è trascurabile il fatto che sussista il raddoppio.

La seconda questione invece, si occupa di valutare su chi ricade l'obbligo di denuncia ex art. 331 C.P.P.

Per entrambe le questioni si considera quanto disposto dalla Sentenza della Corte Costituzionale del 25/07/2011, n. 247.

Tale sentenza stabilisce esplicitamente che *"l'unica condizione per il raddoppio dei termini, è la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento"* e che *"i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una "proroga" di quelli ordinari, da disporsi a discrezione dell'amministrazione finanziaria procedente, in presenza di "eventi peculiari ed eccezionali [...], sono anch'essi termini fissati*

direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza in presenza di una speciale condizione obiettiva (allorché, cioè, sussista l'obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal d. lgs. n. 74 del 2000), senza che all'amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione".

3.8 –EFFICACIA RETROATTIVA. ORDINANZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL VENETO, N. 190/2012

L'articolo 8, terzo comma, D.L. 16 del 2012, enuncia che: *"Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2, in luogo di quanto disposto dal comma 4-bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi"*.

Per espressa previsione normativa, le nuove disposizioni concernenti l'indeducibilità dei costi derivanti da reato e la non imponibilità dei ricavi direttamente afferenti a costi e spese non effettivamente scambiati, deve essere disposta l'operatività del principio del *favor rei*, cioè del trattamento più favorevole per il contribuente, in luogo di quanto disposto dal previgente comma 4-bis dell'articolo 14 della Legge n. 537 del 1993. Ne consegue che, per i fatti, gli atti e le attività posti in essere prima dell'entrata in vigore delle disposizioni stesse, ovvero del 2 marzo 2012, vige la novella disciplina, sempre che il relativo trattamento sia più favorevole per il contribuente e a patto che i provvedimenti emessi in base al comma 4-bis previgente, non siano stati resi definitivi a prescindere dalla causa del rapporto giuridico. Si precisa però, che la norma più favorevole in base al *favor rei*, deve essere valutata considerando anche gli *"effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute"*.

Nel caso di avvisi di accertamento notificati prima dell'entrata in vigore della novella disciplina, ovvero del 2 marzo 2012, potrebbe accadere che:

- o l'atto sia annullato in autotutela, se i rilievi mossi dall'ufficio sono incompatibili con la nuova norma. Potrebbe quindi accadere in base alle

nuove disposizioni che, un atto impositivo già emesso, non sia più sostenibile; in tale situazione, l'Ufficio può procedere all'autotutela, ossia l'Amministrazione può annullare il proprio operato senza attendere la decisione del giudice. Esempio tipico è quello del disconoscimento di costi derivanti da reato contravvenzionale che non è più previsto nella normativa vigente. Ad eccezione di tale ipotesi, tutte le volte in cui il Pubblico Ministero non abbia ancora esercitato l'azione penale per atti impositivi recanti la ripresa a tassazione di costi sostenuti ritenuti indeducibili poiché in rapporto diretto con il compimento di delitti non colposi, è necessario che l'Ufficio emetta un provvedimento di sospensione dell'atto ai sensi dell'articolo 2-quater, comma 1-bis, del D.L. 564/1994, nell'attesa che l'autorità giudiziaria ponga in essere i provvedimenti di propria competenza. Questa regola generale ha come ratio sottostante quella di evitare che l'atto produca effetti nella sfera giuridica del contribuente, mantenendo salvo al tempo stesso, il rispetto di conservazione degli atti giuridici.

- o la motivazione che sorregge l'accertamento sia integrata, se i rilievi sono compatibili con la nuova norma;

La relazione illustrativa al Decreto Legge, chiarisce che il trattamento più favorevole debba, di fatto, essere individuato raffrontando gli effetti delle nuove discipline rispetto a quelli derivanti dall'applicazione del previgente comma 4-bis nell'articolo 14 della legge 537 del 1993, anche in termini di imposte o maggiori imposte dovute, sempre che i provvedimenti emessi non siano stati resi definitivi.

Questo regime transitorio pertanto, presenta numerose ripercussioni sui contenziosi tributari vertenti sull'indeducibilità dei costi da reato contestati dall'Agenzia delle Entrate perché non saranno validi gli accertamenti non preceduti da una valutazione dal Pubblico Ministero della fondatezza della notizia di reato, ossia di quelli svolti ex art. 14, D. 537/1993, ed inoltre sarà compito dell'Amministrazione Finanziaria provare il collegamento diretto tra il costo ripreso a tassazione e l'ipotesi di illecito penale non colposo.

L'applicazione del regime più favorevole può essere richiesta dal contribuente oppure può essere disposta d'ufficio. Questa ultima possibilità permette di agevolare le categorie di soggetti meno assistiti.

L'occasione per adeguare gli atti impositivi già notificati alle nuove norme più favorevoli è rappresentato dall'istituto dell'adesione al processo verbale di constatazione ex D. LGS. 218/1997, della mediazione di cui all'articolo 17-bis del D. LGS. n. 546/1992 e della conciliazione giudiziale ex articolo 48 del D. LGS. 546/1992.

Da quanto enunciato si deduce che, qualora il procedimento sia inerente a fatture soggettivamente inesistenti, la novella disciplina sarà la preferita rispetto alla precedente, poiché è più favorevole al contribuente visto che garantisce l'indeducibilità integrale dei costi e delle spese. L'Agenzia delle Entrate invece procederà all'annullamento in autotutela parziale o totale degli atti impositivi, riconoscendo la deducibilità dei relativi costi, laddove vi siano i presupposti previsti da TUIR.

Ad opposta conclusione si perviene nell'ambito delle fatture oggettivamente inesistenti, visto che per esse sussiste una limitata deduzione dei costi. In questa situazione, gli Uffici procederanno a valutare quali siano le norme applicabili più favorevoli al contribuente, tenendo conto che, in base alle nuove disposizioni, a fronte del disconoscimento dell'imponibilità dei ricavi afferenti a costi inesistenti, trova applicazione la sanzione, con un'aliquota dal 25% al 50% di tali costi inesistenti.

Le innovazioni introdotte, operano anche per la determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

L'ordinanza n. 190 del 2012 della Corte Costituzionale evidenzia la retroattività della norma visto che nel giudizio, essa rinvia la questione di incostituzionalità dell'articolo 14, comma 4-bis, della Legge 24 dicembre 1993, n. 537, al Giudice rimettente al fine di emettere una nuova valutazione della rilevanza e della non manifesta infondatezza sulle questioni sollevate alla luce del nuovo quadro normativo.

L'ordinanza 190/2012 ha per oggetto un giudizio di legittimità promosso in via incidentale, su richiesta della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, sezione di Verona, per il fatto che l'imputato si presume abbia consapevolmente partecipato ad una fattispecie di "frode carosello" mediante transazioni commerciali intracomunitarie per le quali erano state emesse fatture per operazioni inesistenti, mediante indicazione nelle dichiarazioni annuali e realizzate con la finalità di evadere l'IVA.

Il giudice a quo aveva rilevato che nella disposizione impugnata sussistevano numerosi contrasti tra la disposizione allora vigente, articolo 14, comma 4-bis Legge 537/1993, e gli articoli 3, 25, primo comma dell'articolo 27, 53, 97 della Costituzione, in quanto si attribuiva una irragionevole connotazione sanzionatoria al prelievo tributario, il quale invece – come tutti i tributi – dovrebbe fondarsi sul principio di solidarietà. Inoltre, esso constata anche una sanzione non proporzionata alla gravità dell'illecito, poiché *“independente dall'ammontare dell'imposta evasa, e influenzato da fattori del tutto casuali (data anche la variabilità del rapporti tra costi e ricavi nei diversi settori)”*.

Il Giudice remittente, solleva anche una questione collegata all'articolo 53 della Costituzione, visto che *“la tassazione al lordo di alcune categorie di costi confligge con i principi generali che regolano le imposte sui redditi e con il principio di neutralità fiscale il quale imporrebbe, invece, la deduzione di ogni costo correlato alla produzione di proventi, siano essi leciti o illeciti”*

Pertanto, poiché la nuova normativa è più favorevole per il contribuente, la Corte Costituzionale ha chiaramente rimesso la questione davanti al giudice rimettente, statuendo che *“a fronte dello jus superveniens – il quale incide direttamente sulla norma censurata ed è applicabile retroattivamente, ove più favorevole – spetta al giudice rimettente procedere ad una nuova valutazione della rilevanza e non manifesta infondatezza delle questioni sollevate”*.

Dello stesso parere è pure la Cassazione che, mediante il giudizio pronunciato per le diverse Sentenze⁴⁴, relative anch'esse a fattispecie di “frodi carosello”, ha precisato che non è più sufficiente il coinvolgimento dell'acquirente in operazioni fatturate da soggetti diversi dall'effettivo venditore per contestare l'indeducibilità, ma che le novelle modifiche si applicano anche al passato e pertanto, anche ai giudizi predisposti dalla Suprema Corte.

3.8.1 – RECUPERO IN MATERIA DI IRAP

L'articolo 8, terzo comma, ultimo periodo, D.L. 16/2012, illustra che: *“Resta ferma l'applicabilità delle previsioni di cui al periodo precedente ed ai commi 1 e 2 anche*

⁴⁴ Sentenze 10167, 10168, 10169 e 10170 depositate il 20 giugno 2012;

per la determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive".

La norma in commento offre chiarimenti riguardanti l'indeducibilità dei costi e l'applicazione delle sanzioni, anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta, necessario per il calcolo dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

Resta quindi ferma l'indeducibilità per la base imponibile IRAP, dei costi e delle spese di beni e delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo, per i quali il Pubblico Ministero abbia esercitato l'azione penale, o il Giudice abbia emesso il Decreto che espone il giudizio, oppure una sentenza di non luogo a procedere basata sulla prescrizione del reato.

Inoltre, anche ai fini IRAP, non si terrà conto dei connessi ricavi inesistenti che abbiano concorso alla determinazione del valore della produzione, entro i limiti dell'ammontare dei componenti negativi inesistenti, in applicazione del disposto comma 2 dell'articolo 8 del D.L. 16/2012. Pertanto, la base imponibile IRAP sarà aumentata di detti costi e spese direttamente utilizzati per il compimento del reato.

La Direzione Centrale Accertamento ha inoltre chiarito che, anche per l'IRAP trova applicazione la sanzione amministrativa prevista dal comma 2, articolo 8, Decreto 16/2012, inerente le fatture per operazioni inesistenti statuendo che, nell'ipotesi di componenti negativi relativi a beni e servizi non effettivamente scambiati si applica, sia ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF) che a quelli sul valore della produzione netta (IRAP), una sanzione unica dal 25% al 50% commisurata all'ammontare di tali componenti negativi.

Questo principio prevede una deroga per le società di capitali inerente ai criteri di determinazione di tale imposta, sulla base delle risultanze delle scritture contabili in cui i costi in questione sono appostati. Eccezione rispetto alla precedente normativa deriva dal fatto che essa non faceva alcun riferimento all'imposta sulle attività produttive, e l'indeducibilità dei costi riconducibili a fatti qualificabili come reato, era prevista con espreso riferimento alla *"determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi"*. Da questa ultima annotazione, essendo il presupposto dell'IRAP rappresentato da *"l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata alla produzione o scambio di beni*

ovvero alla prestazione di servizi", si conferma per le società di capitali la limitazione del campo di applicabilità della norma alle sole imposte sui redditi, ovvero solamente a quei tributi, il cui presupposto si individua nel possesso di un reddito. Contrariamente, come previsto dalla disposizione normativa vigente tuttora, anche ai fini IRAP trova applicazione le regole del regime transitorio, definite dal primo periodo del comma 3 dell'articolo 8, Decreto 16/2012. Si applicano quindi le nuove disposizioni, ove più favorevoli rispetto alle precedenti, tenuto conto delle imposte o delle maggiori imposte versate, in relazione a fatti, atti o attività, posti in essere prima del 2 marzo 2012, data di entrata in vigore delle disposizioni stesse, a condizione che i provvedimenti emessi in base alla previgente normativa non siano stati resi definitivi.

3.9 – CONFRONTO TRA NORMATIVE

TASSAZIONE PROVENTI ILLECITI		
	Art 14, comma 4-bis, Legge 537/1993	Art 14, comma 4-bis L. 537/1993 (modificato dalla Legge 44/2012)
AMBITO DI APPLICAZIONE	Qualunque provento - incremento patrimoniale;	Costi direttamente utilizzati per compiere atti, fatti o attività;
ELEMENTO SOGGETTIVO	Reato (Delitti o contravvenzioni);	Delitto non colposo;
ELEMENTO OGGETTIVO	Trasmissione della <i>notitia criminis</i> alla Procura della Repubblica;	PM esercita l'azione penale;
ECCEZIONI DI INEDUCIBILITA'	Sequestro o confisca penale;	Condanna definitiva con sentenza di assoluzione, di non luogo a procedere (diversi dalla prescrizione), di non doversi procedere;
TASSAZIONE	L'intero proventi in base alla categoria di appartenenza, articolo 6 TUIR;	Provento per la quota eccedente i costi;
RETROTTIVITA'	Si, norma interpretativa;	Principio del <i>favor rei</i> ;

Dall'analisi dettagliata delle due normative che hanno interessato i proventi di derivazione illecita, è possibile effettuare un confronto sulle principali caratteristiche. L'ambito di applicazione della norma precedente era relativo a qualunque provento, generatore di incrementi patrimoniali, derivanti da fatti, atti o attività

qualificabili come illecito civile, penale e amministrativo, pertanto riconducibili a qualunque reato, sia esso delitto o contravvenzione; eccezione a ciò si ha nel caso in cui sia stata attuata il sequestro o la confisca penale. La nuova normativa, contrariamente, prevede l'indeducibilità dei costi o delle spese derivanti da beni o prestazioni di servizi direttamente riconducibili al compimento di atti, fatti o attività qualificabili come delitto non colposo e per i quali il PM abbia esercitato l'azione penale, o abbia emesso una sentenza di giudizio, oppure di non luogo a procedere fondata sulla prescrizione. Si è passati dall'utilizzo della locuzione "costi da reato" a "costi per il reato", riducendo la fattispecie di componenti negativi collegati a delitti non colposi, quindi non ammessi in deduzione ex articolo 6 TUIR.

Con riferimento al momento in cui scatta l'indeducibilità, si precisa che il legislatore ha posticipato l'arco temporale: prima era necessaria la trasmissione della *notitia criminis* a carico del contribuente alla Procura della Repubblica, ora invece è necessario l'esercizio dell'azione penale da parte del Pubblico Ministero.

In base alla normativa precedentemente vigente, si prevedeva che tali proventi fossero totalmente tassati in base alle categorie di appartenenza definite dall'articolo 6 TUIR; attualmente invece, tali proventi sono tassati per la quota di componenti positivi relativi a beni e servizi direttamente imputabili al reato, che eccede i costi e le spese sostenute per il compimento dello stesso illecito penale.

Infine, la norma previgente era stata definita come norma interpretativa rispetto ad altre già in vigore, e si confermava quindi la sua retroattività; nella novella normativa, si applica il principio del *favor rei*, in base al quale si applica la norma più favorevole al contribuente, definita mediante un confronto sulle conseguenze derivanti dall'applicazione di ciascuna, svolto dagli uffici competenti.

3.9.1 – CASI CONCRETI DI APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA PREVIGENTE

Le Sentenze pronunciate ai fini della risoluzione dei dubbi inerenti l'articolo 14, comma 4-bis, Decreto 537/1993, introdotto con l'articolo 2, comma 8, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria per il 2003), sono state numerose.

I giudici di merito hanno chiarito, sia delle questioni interpretative nell'ambito dell'operatività della norma che sancisce l'indeducibilità dei componenti negativi riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, sia "l'esistenza di una

relazione di dipendenza diretta fra i commi 4 (proventi illeciti) e 4-bis (costi del reato) dell'articolo 14 Legge 537/1993⁴⁵".

Le prime pronunce inerenti tali ambito sono state emanate con riferimento alla Sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna e sono rispettivamente la numero 112/01/2008 e la numero 113/01/2008, entrambe del 24/09/2008, depositate 10/12/2008.

I due contenziosi tributari, sostanzialmente identici, facevano riferimento a due avvisi di accertamento che mancavano del requisito dell'inerenza, poiché concernevano componenti negativi riconducibili ad una fattispecie penalmente illecita (reato di ricettazione⁴⁶). Tali atti riguardavano una *"verifica fiscale finalizzata ad accertare la partecipazione delle società ad una fattispecie delittuosa – che si sostanziava nell'acquisto di fitofarmaci di provenienza illecita – avvalendosi di false fatturazioni emesse da società "cartiere" create al solo scopo di ripulire la refurtiva"*. All'esito di ciò, la Commissione tributaria ha rigettato il ricorso enunciando:

1. autonomia del comma 4-bis (indeducibilità dei costi da reato) dal comma 4 (tassabilità dei proventi illeciti) dell'articolo 14 della Legge n. 537/1993. La sentenza dichiara infatti che *"il campo di operatività delle norme appare autonomo, risultando indeducibili i costi che fanno riferimento a fattispecie qualificabili come reato. L'interpretazione prospettata dalla ricorrente non può valere, tuttavia, per il contenzioso in oggetto, in quanto alla medesima non è stato contestato alcun provento illecito, ma solo "costi da reato", avendo l'Ufficio applicato unicamente il comma 4 bis dell'articolo 14, nel pieno rispetto della normativa vigente"*;
2. la non violazione dell'articolo 53 Costituzione, in quanto l'ordinamento giuridico non prevede alcuna classificazione nel conto economico per quanto attiene i costi e le spese derivanti da attività illecite;
3. la *notitia criminis*, ovvero la trasmissione della notizia di reato al Pubblico Ministero, fa scattare l'indeducibilità dei costi da reato;

⁴⁵ Sentenza 112/01/2008 e 113/01/2008 del 24/09/2008;

⁴⁶ Articolo 648 del Codice Penale: *"Fuori dei casi di concorso di reato, chi, al fine di procurare a sé o ad altri un profitto, acquista, riceve od occulta denaro o cose provenienti da qualsiasi delitto, o comunque si intromette nel farle acquistare, ricevere od occultare, è punito con la reclusione da due ad otto anni 516 euro a 10.239 euro. Le pene sono della reclusione sino a sei anni e della multa sino a 516 euro, se il fatto è di particolare tenuità. Le disposizioni di questo articolo si applicano anche quando l'autore del delitto, di cui il denaro o le cose provengono, non è imputabile o non è punibile ovvero quando manchi una condizione di procedibilità riferita a tale delitto"*;

Infine, si prevede che codesta normativa fa chiaro riferimento alla Circolare 42/E/2005, la quale menziona che è necessario dedurre i costi e le spese inerenti a illeciti civili e amministrativi e, contrariamente, rendere indeducibili eventuali illeciti penali.

Altre pronunce sono state emanate, sempre con riferimento all'articolo 14, comma 4- bis, della Legge 537 del 1993, per quanto riguarda l'ineducibilità dei costi non attinente *"all'esercizio di diritti costituzionalmente garantiti"*.

Tra le pronunce si riconosce la Sentenza n. 103/33/2010, pronunciata il 21/08/2010 e depositata in Segreteria il 15/11/2010, mediante la quale il contribuente aveva presentato appello, a seguito di un avviso di accertamento pervenuto successivamente a dei controlli della Guardia di Finanza, con i quali avevano constatato una *"fornitura illecita di manodopera per avvalersi di risparmi previdenziali, contributivi e fiscali (reato accertato in via definitiva dal Tribunale di Pavia con sentenza n. 26/2007)"*.

I giudici della CTR di Milano avevano accolto l'appello dichiarando innanzitutto che tali costi per prestazioni di servizi, configurati come fornitura illecita di manodopera, sono effettivamente stati sopportati dal contribuente, correttamente registrati nelle scritture contabili ed aventi il requisito dell'inerenza; pertanto, i giudici di merito hanno annullato gli avvisi di accertamento, affermando che tali costi derivano dallo svolgimento di attività lecite poiché gli oneri di retribuzione della manodopera *"anche se illecitamente fornita, remunera il lavoro lecito di terzi, costituendo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti"*.

Infine, altre pronunce sono state emanate con riferimento al contrasto con i principi costituzionali, ovvero la violazione degli articoli 53 e 27, primo e secondo comma, della Costituzione.

La causa scaturente l'emissione di avvisi di accertamento a carico di Acque Chiare S.r.l. emessi dall'Agenzia delle Entrate, aveva come presupposto il fatto che la contribuente aveva *"riportato a materia imponibile tutti i costi e le spese dichiarati dalla predetta società relativamente agli anni 2004, 2005 e 2006, sul presupposto che la stessa, allorché ha costruito (nel 2004 e 2005) le unità immobiliari poi vendute (nel 2006 e successivamente), ha svolto attività qualificabili come reato, cioè attività di lottizzazione abusiva di cui agli artt. 6, 18 e 20, lett. c) della legge n. 47/85"*.

Con riguardo a tale sentenza pertanto è prima stata risolta la questione che attiene l'interpretazione letterale della norma, visto che il ricorrente prevedeva che la norma in esame fosse riferibile solo ad operazioni già dichiarate penalmente illecite dal Giudice Penale e dirette ad ottenere vantaggio fiscali. A questa questione, la giurisprudenza ha ribattuto enunciando che *“il principio base dell'ermeneutica legislativa, secondo cui quando il significato proprio delle parole usate dal legislatore, secondo la connessione di esse, è chiaro ed univoco, come nel caso delle disposizioni in esame, l'interprete non è facultato a cercare altri significati sulla base di ulteriori criteri interpretativi”*.

Sulla legittimità costituzionale invece, le questioni si riferiscono al rapporto con:

- ❖ articolo 53, *“Violazione del principio di capacità contributiva”*: viene tassata una capacità contributiva inesistente, perché calcolata al lordo di costi effettivamente sostenuti dal contribuente;
- ❖ Articolo 27, comma secondo, *“Violazione del principio di presunzione di innocenza”*: sottopone a tassazione dei costi di produzione effettivamente sostenuti in quanto relativi ad attività e/o operazioni qualificabili come reato. La violazione deriva da fatti o atti che non sono ancora stati riconosciuti come tali dal Giudice penale e pertanto sono in contrasto con la Costituzione, che contrariamente prevede il principio di innocenza fino alla condanna definitiva;
- ❖ Articolo 3, *“Violazione del principio di razionalità e di uguaglianza”*. Poiché le imprese edili, occupandosi di esecuzioni con tempi pluriennali, contabilizzano i costi e le spese di costruzione dei fabbricati come rimanenze finali, quindi come componenti attivi, l'indeducibilità di codesti costi comporta l'azzeramento delle rimanenze finali e quindi dei ricavi, generando una situazione di irragionevole disparità di trattamento fra attività imprenditoriali penalmente illecite, a seconda della tipologia dei prodotti trattati e dei settori produttivi in cui le imprese operano. L'applicazione dell'articolo 14, comma 4-bis, comporta il crearsi di due situazioni: o il totale azzeramento dei costi e ricavi, oppure la tassazione di ricavi inesistenti. Nel primo caso sarebbero vanificati sia gli intenti impositivi che sanzionatori della norma, rendendola quindi inutile; nel secondo caso ci si sottopone ad una sanzione irrazionale perché non è parametrata a

nessun elemento idoneo a graduarne l'entità in funzione della gravità della violazione;

In conclusione, si afferma che il dispositivo emesso dalla Commissione Tributaria Regionale di Brindisi, in merito alla sentenza 48/2011 enunciava che, tutte le questioni sollevate erano *non manifestatamene fondate*. Per questo motivo rimanda la questione alla Corte Costituzionale. Quest'ultima si è pronunciata con l'ordinanza 248 del 9/11/2012, con la quale i Giudici rinviavano la questione ai Giudici di merito, che dovranno risolvere la questione attenendosi al principio del *favor rei*, vista l'introduzione della novella normativa.

3.9.2 – CASI CONCRETI DI APPLICAZIONI DELLA RECENTE DISCIPLINA

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Bologna, numero 11, del 2012, rappresenta la prima applicazione concreta della nuova disposizione vigente in materia di indeducibilità di costi da reato, come modificata dal Decreto 16/2012, cosiddetto "Semplificazioni Fiscali".

La vicenda processuale si espletava nei confronti di un calzaturificio nel quale, a seguito di controlli fiscali da parte della Guardia di Finanza, procedeva al sequestro di uno stock di tomaie di provenienza estera utilizzate per la produzione di calzature anti-infortunistica, sulle quali era apposta la dicitura "*made in Italy*", in violazione dell'articolo 517 del Codice Penale⁴⁷.

A seguito di tali controlli, l'Agenzia delle Entrate ha emesso un avviso di accertamento, contestando ai fini fiscali, l'infedeltà delle dichiarazioni Ires, Irap e Iva, dovuti all'indebita deduzione di costi i quali, ex articolo 14, comma 4-bis della legge 537/1993 (versione previgente), dovevano considerarsi riconducibili ad attività delittuosa. Dall'altra parte, la società chiedeva l'annullamento dell'atto, secondo lei illecito.

Nel primo grado di giudizio, la Commissione accoglieva il ricorso della società, confermando che non sussistessero i presupposti per l'applicazione dell'articolo 517

⁴⁷ Articolo 517 C. P. : "*Vendita di prodotti industriali con segni mendaci. Chiunque pone in vendita o mette altrimenti in circolazione opere dell'ingegno o prodotti industriali, con nomi, marchi o segni distintivi nazionali o esteri, atti a indurre in inganno il compratore sull'origine, provenienza o qualità dell'opera o del prodotto, è punito, se il fatto non è preveduto come reato da altra disposizione di legge, con la reclusione fino a due anni e con la multa fino a ventimila euro*";

C. P. (integrato dall'articolo 43 della legge n. 350/2003), accogliendo la tesi secondo cui la parte sostanziale della lavorazione era svolta in Italia.

Pertanto, l'Ufficio propone l'appello contro tale sentenza, ritenendo configurabile *“una lesione della normativa in materia del <<made in Italy>>, in quanto le calzature prodotte in Italia, con specifica funzione anti-infortunistica, giungevano in Italia già predisposte per l'attacco alla suola, con la sola apposizione, sul territorio nazionale, delle pre-suole in acciaio e di quelle in gomma⁴⁸”*.

I Giudici di secondo grado hanno accolto l'appello provvedendo ad individuare come luogo di fabbricazione per le merci lavorate in stati diversi, *“la localizzazione dell'ultima trasformazione sostanziale”*, ovvero hanno affermato che *“per individuare il paese d'origine, al cui accertamento è connessa la possibilità di apporre l'etichetta <<made in Italy>> sul prodotto, l'allegato 11 del Regolamento CEE 2/02/1993 n. 2494/93 Cee, esclude proprio le calzature incomplete formate da tomaie fissate alle soles primarie”*. Pertanto, l'organo giudicante ha confermato che *“una calzatura la cui produzione abbia l'impiego di tomaia di origine estera, giunta in territorio italiano già predisposta per l'attacco alla suola e per la quale la finitura completa in Italia si limiti all'apposizione delle pre-suole in acciaio e in gomma, non può essere considerata di origine italiana, per cui l'apposizione del marchio <<made in Italy>> sulla calzatura stessa può integrare il reato di cui all'articolo 517 C.P.”*. Inoltre, la ratio sottostante a questa decisione è che il *“made in Italy”* rappresenta un segno distintivo dei valori della tradizione, della cultura del design e della qualità del prodotto, ed è in grado di conferire valore aggiunto al prodotto stesso.

Considerando pertanto i motivi sopra riportati, il Legislatore della Commissione Tributaria provvede ad emettere la corretta applicazione al caso in esame della norma dell'articolo 14, comma 4-bis della Legge 537/1993, modificata dalla legge 44/2012, pronunciato la sentenza a favore dell'Agenzia delle Entrate, soccombente in primo grado prevedendo l'indeducibilità dei costi, anche a seguito della pronuncia penale di estinzione del reato a seguito di prescrizione, emessa nei confronti del rappresentante legale del calzaturificio.

⁴⁸ M. DALLA VECCHIA – N. GRUTTADAURIA, Costi da reato: indeducibili anche in caso di prescrizione, in FiscoOggi (Rivista Online), 26 giugno 2012);

CAPITOLO 4

“LA VOLUNTARY DISCLOSURE”

- 4.1 – Cambiamenti normativi nel tempo; 4.2 – Decreto Legge 4/2014; 4.3 – Proposta dell'Onorevole Capezzone; 4.4 – Proposta dell'Onorevole Causi; 4.5 – Conseguenze della nuova proposta di legge;

4.1 – CAMBIAMENTI NORMATIVI NEL TEMPO

La “*Voluntary Disclosure*”, detta anche Collaborazione Volontaria, è una misura volta a promuovere il contrasto dei fenomeni di sottrazione dei redditi dall'imposizione realizzata mediante l'allocazione fittizia all'estero della residenza fiscale e l'illecito trasferimento e/o la detenzione all'estero di attività produttive. Si tratta pertanto di una disciplina diretta al contrasto di illeciti fiscali internazionali, istituita allo scopo principale di dare attuazione a quanto auspicato già nel 2010 dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) e, più recentemente nell'aprile 2013, dalla relazione della Commissione per lo studio sull'Autoriciclaggio (Commissione Greco).

L'introduzione della Voluntary Disclosure in Italia, deriva infatti, oltre che dalla raccomandazione dell'OCSE del settembre 2010, nella quale vengono analizzati gli *offshore disclosure programmes* previsti da 39 paesi, anche da richiami emessi dalla Commissione Europea nelle sue Comunicazioni al Parlamento e al Consiglio n. 722 del 6 dicembre 2012, volti ad incentivare l'adeguamento dello Stato. Gli altri stati hanno acconsentito in tempi relativamente brevi, a quanto dichiarato dall'OCSE, ponendo in essere, fin da subito, delle politiche agevolative finalizzate alla raccolta di capitali e, contemporaneamente, al contrasto all'evasione.

Negli Stati Uniti, per esempio, chi acconsente alla Voluntary Disclosure per i redditi non dichiarati derivanti da conti correnti esteri non subiscono la reclusione per evasione fiscale, ma deve versare per intero le imposte evase, oltre agli interessi. Le sanzioni tributarie vengono ridotte dal 50% (aliquota normalmente applicata) al 20% delle imposte evase.

In Germania, invece, inizialmente era possibile aderire ai programmi di Voluntary Disclosure, anche solo parzialmente; successivamente, dal 2011 in poi, tale possibilità è stata eliminata, imponendo il consenso totale alla procedura di Collaborazione Volontaria mediante la comunicazione di qualunque reddito detenuto all'estero. In tale Stato non si prevede l'applicazione di alcuna sanzione tributaria; nel caso del superamento della soglia penalmente rilevante, ovvero di 50.000 euro, il contribuente ha la possibilità di evitare procedimenti penali pagando un'ulteriore sanzione del 5%.

In Belgio, invece il contribuente che aderisce alla procedura deve pagare un importo forfetario del 35% calcolato sul capitale detenuto negli anni non più accertabili, mentre per gli anni ancora accertabili deve sottostare ad un'ulteriore sanzione del 15% sui capitali non dichiarati (ordinariamente tali sanzioni vanno dal 10 al 200%) e non viene applicata alcuna sanzione penale.

In Francia viene applicata una sanzione tributaria che normalmente si attesta attorno al 40%, ma per tali casi viene ridotta dal 15% al 30% delle imposte evase; si prevede inoltre, la non applicazione di sanzioni penali e un'ulteriore sanzione che varia tra l'1,5% e il 3% del capitale detenuto illegittimamente all'estero senza obbligo di rimpatrio.

Infine, per quanto riguarda l'Italia, si conferma che il programma di Voluntary Disclosure ha riscontrato sin dai suoi albori parere positivo; infatti la Commissione Greco, affermava che *“uno strumento di grande utilità per la rilevazione di capitali illecitamente esportati e il conseguente incremento dei recuperi a tassazione potrebbe rilevarsi l'introduzione di meccanismi di premialità in favore dei contribuenti che si autodenunciano. [...] Non esistono, invero, nell'attuale ordinamento, particolari meccanismi di premialità, peraltro già molto diffusi all'estero soprattutto nei paesi anglosassoni, che favoriscono comportamenti collaborativi.⁴⁹”*. Dello stesso parere è pure l'Agenzia delle Entrate, la quale affida all'UCIFI (Ufficio Centrale per il contrasto agli illeciti fiscali internazionali) il compito di *“sperimentare l'azione di contrasto nello specifico settore (all'omessa dichiarazione di redditi di provenienza estera) anche attraverso lo sviluppo di attività volte alla*

⁴⁹ Ministero della Giustizia, 3.5 Gli strumenti di premialità, in *“Commissione Greco – Relazione per lo studio sull'autoriciclaggio (23 aprile 2013)”*;

*volontaria disclosure di attività economiche e finanziarie illecitamente detenute all'estero da contribuenti nazionali*⁵⁰.

L'iter giurisprudenziale della Collaborazione Volontaria in Italia, prende avvio con l'introduzione della "Legge di Stabilità 2014" che, mediante il Decreto Legge numero 4 del 28 gennaio 2014, recante "*Disposizioni urgenti in materia tributaria e contributiva e di rinvio di termini relativi ad adempimenti tributari e contributivi*", prevede l'inserimento degli articoli 5-quater e 5-septies nel corpo normativo del Decreto Legge numero 167 del 28 giugno 1990, convertito con la Legge numero 227 del 9 agosto 1990, sul "*Monitoraggio fiscale*".

Successivamente, si comprende che tale Decreto Legislativo denota un elevato grado di complessità, degli alti costi per l'adesione, una serie di aspetti disciplinati dalla norma non chiari, e delle possibili conseguenze negative in capo ai soggetti terzi coinvolti nella procedura, e pertanto si genera un fallimento di tale provvedimento. Per tali motivi la parte del Decreto Legge inerente la procedura di regolarizzazione dei capitali illecitamente detenuti oltre confine, non è stata convertito in Legge, mediante la conversione del 28 marzo 2014, numero 50.

Si resta quindi in attesa di un nuovo provvedimento normativo recante delle agevolazioni, per chi intende far emergere i capitali e i beni detenuti all'estero in violazione della normativa sul riciclaggio.

Pertanto, il 1° aprile 2014 la VI Commissione Finanze ha avviato l'esame delle proposte di legge A. C. 2247 Causi e A. C. 2248 Capezzone, in materia di Voluntary Disclosure. Le proposte di legge intendono riproporre il contenuto dell'articolo 1 del Decreto Legge 4/2014 soppresso durante l'esame parlamentare del disegno di legge di conversione, ossia di introdurre procedure atte a permettere al contribuente una sorta di collaborazione con l'Amministrazione Finanziaria, al fine di garantire l'emersione e il rientro dei capitali all'estero. La discussione di tali proposte di legge è stata rimandata al mese di Settembre 2014.

4.2 – DECRETO LEGGE 4/2014

La Collaborazione Volontaria è una procedura di collaborazione tra l'Amministrazione ed il contribuente, che garantisce l'emersione di attività e di

⁵⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, numero 25/E, del 2013;

investimenti detenuti all'estero, permettendo a quest'ultimo di regolarizzare la propria posizione con il Fisco italiano pagando, oltre alle imposte in misura piena, le sanzioni ridotte. Essa si concretizza mediante una procedura di tipo analitico, nella quale devono essere ricostruiti i fatti di evasione, se rientranti nel periodo d'imposta ancora accertabile, e si chiude con il pagamento delle imposte dovute e degli interessi, con una forte riduzione delle sanzioni amministrative e con la parziale esclusione della punibilità per i reati tributari.

Secondo il disegno di legge, l'articolo 1 del Decreto Legge numero 4 del 2014, integra il Decreto Legge 167 del 1990 recante "*Monitoraggio Fiscale*", per la parte inerente la materia di "*Rilevazioni ai fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori*", introducendo una nuova procedura di regolarizzazione delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero, ovvero di beni sottratti all'imposizione tributaria mediante:

- ❖ l'allocazione fittizia all'estero della residenza fiscale;
- ❖ l'illecito trasferimento e/o detenzione all'estero di attività produttive di reddito;

La norma menziona inoltre i soggetti attivi della procedura, che sono coloro che hanno commesso violazioni nella compilazioni del quadro RW⁵¹ in dichiarazione dei redditi, ovvero le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici ed equiparate residenti in Italia ma che detengono direttamente attività finanziarie o patrimoniali al di fuori del territorio dello Stato, i titolari di partecipazioni estere, immobili, crediti, trust, fondazioni di diritto estero, purché tali individui siano fiscalmente residenti in Italia. Dalla funzione attribuita alla Voluntary Disclosure, si desume che essa è preclusa per i soggetti o i contitolari, che abbiano già ricevuto la notizia che sono in atto verifiche su investimenti esteri da regolarizzare; per questi ultimi soggetti l'ammissione alla procedura è esclusa nelle ipotesi in cui le verifiche siano già iniziate in capo agli altri contitolari.

⁵¹ Il quadro RW del Modello Unico prevede che le persone fisiche, enti non commerciali e società semplici ed equiparate residenti in Italia devono dichiarare tutte quelle attività detenute all'estero e dalle quali possono scaturire redditi tassabili in Italia: case e terreni, attività finanziarie, opere d'arte e gioielli, polizze di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione, metalli preziosi, beni mobili registrati (es. auto di lusso e yacht), partecipazioni al capitale o al patrimonio di soggetti non residenti, ecc.. Non vanno riportati i beni e le attività regolarizzate attraverso lo scudo fiscale. L'omessa dichiarazione nel quadro RW comporta una sanzione amministrativa pecuniaria variabile tra il 10 e il 50% degli importi non dichiarati; in aggiunta è prevista la confisca dei beni di corrispondente valore.

Oggetto della procedura, sono tutte le attività e gli investimenti costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, per i quali il contribuente abbia commesso violazioni nella compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi. Gli elementi rientranti nell'ambito della collaborazione sono ad esempio, conti correnti, titoli, contratti, polizze, metalli preziosi (oro e argento), case, gioielli, barche.

Per rafforzare la battaglia contro la frode e l'evasione fiscale, la Voluntary Disclosure impone di agevolare il rimpatrio e la regolarizzazione dei capitali non dichiarati e detenuti all'estero, presentando richiesta di ammissione entro il 30 settembre 2015 con la relativa documentazione di tutti i movimenti avvenuti negli ultimi 10 anni. L'articolo 5-quater del D. L. 4/2014, specifica che possono essere regolarizzati *"tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, fornendo i relativi documenti e le informazioni per la ricostruzione dei redditi che servirono per costruirli, acquistarli o che derivano dalla loro dismissione o utilizzo a qualunque titoli"*; da ciò si deduce pertanto che l'efficacia della procedura è subordinata al soddisfacimento di determinate pratiche, ovvero alla presentazione di una specifica istanza con apposito modello, e al versamento della somma dovuta.

I periodi di imposta ancora accertabili mediante il programma di Voluntary Disclosure sono, secondo l'articolo 43, DPR n. 600/1973 per le imposte sui redditi e l'articolo 57, DPR n. 633/1972 per l'IVA, il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, oppure il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, nel caso in cui si sia in presenza dei reati di omessa dichiarazione.

Secondo il disegno di legge presentato, i termini di decadenza dell'azione di accertamento vanno raddoppiati, nelle ipotesi:

- a) di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia ex art. 331 C.P.P. per uno dei reati tributari previsti dal D. Lgs. 74/2000;
- b) di accertamento basato sulla "presunzione", secondo cui le attività finanziarie e patrimoniali estere detenute negli Stati o nei territori con regime di fiscalità privilegiata e in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale, si presumono costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione;

In relazione a ciascun periodo d'imposta, il contribuente può sanare la propria posizione, inerente la violazione degli obblighi:

- imposti sul monitoraggio fiscale;
- relativi alla tassazione in Italia dei redditi correlati;
- relativi all'Ivafe (Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero);
- relativi all'Ivie (Imposta sul valore degli immobili situati all'estero);
- relativi all'Iva (Imposta sul valore aggiunto);

Inoltre, mediante l'applicazione della Collaborazione Volontaria, si ottengono anche ulteriori benefici.

Si esclude, dal punto di vista penale, la punibilità per l'autore del reato, per i delitti di dichiarazione infedele (articolo 4⁵², Decreto Legislativo n. 74/2000) e di omessa presentazione della dichiarazione (articolo 5, Decreto Legislativo n. 74/2000), mentre solo un'attenuante speciale per i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti (articolo 2, Decreto Legislativo 74/2000) e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3⁵³, Decreto Legislativo 74/2000), che vengono ridotte fino alla metà. Il discriminante tra l'articolo di dichiarazione infedele e quello di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, è collegato alla condotta del soggetto attivo; se i conti esteri su cui sono stati depositati gli attivi, oggetto di regolarizzazione, sono stati utilizzati per le finalità di evasione fiscale di società o di altri soggetti sottoposti all'obbligo di tenuta delle scritture contabili, allora è compito della Procura della Repubblica valutare se

⁵² Articolo 4, Decreto 74/2000: “Dichiarazione infedele. Fuori dai casi previsti dagli articolo 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire duecento milioni; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a lire quattro miliardi”;

⁵³ Articolo 3, Decreto 74/2000: “Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire centocinquanta milioni; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a lire tre miliardi”;

sussiste una dichiarazione infedele o una dichiarazione fraudolenta. Al fine di superare questa incertezza, sarebbe necessario estendere la causa di esclusione della punibilità a ciascun reato previsto dal D. Lgs. 74/2000.

Dal punto di vista amministrativo, è invece prevista la possibilità di accedere al pagamento delle sanzioni in misura ridotta: generalmente pari ad un sesto del minimo previsto per legge. L'articolo 7, Decreto Legislativo 472/1997 concerne che i criteri di determinazione della sanzione devono essere ponderati in base alla gravità della violazione desunta dalla condotta dell'agente, e dai comportamenti che lo stesso ha tenuto al fine di eliminare o attenuare le conseguenze; qualora concorrono eccezionali circostanze che rendano manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce, e la sanzione, quest'ultima può essere ridotta fino alla metà del minimo. Infine, l'ulteriore sconto che può essere concesso sulle sanzioni, a coloro che decidono di acconsentire anticipatamente alla procedura di Voluntary Disclosure, comporta un abbattimento della sanzione ad un dodicesimo per le sanzioni tributarie connesse al tributo, e ad un sesto per le sanzioni relative al monitoraggio fiscale.

Si precisa che l'entità dello sconto dipende anche dai paesi che interagiscono nella procedura, ovvero se le attività finanziarie trasferite in Italia, provengono da Stati membri dell'Unione Europea che aderiscono all'accordo per lo scambio di informazioni con l'Italia: se essi garantiscono un elevato grado di scambio di informazioni, allora lo sconto sulle sanzioni può raggiungere la metà del minimo edittale; in caso contrario, le sanzioni sono ridotte fino ad un quarto del minimo. La riduzione può trovare fondamento solo se il contribuente autorizza espressamente l'intermediario europeo a trasmettere alle autorità italiane tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione controfirmata dall'intermediario estero.

4.3 – PROPOSTA DELL'ONOREVOLE CAPEZZONE

L'A.C. 2248 dell'Onorevole Daniele Capezzone prevede il versamento da parte del richiedente del 50% di quanto accertato dall'Amministrazione Finanziaria, oltre alle sanzioni, anziché l'intero ammontare delle imposte dovute in base all'attività di accertamento. Tale versamento può essere suddiviso in tre rate trimestrali, invece di

un'unica soluzione prevedendo, nel caso di mancato pagamento anche di una sola rata, la decadenza del beneficio della Voluntary Disclosure.

Inoltre, egli precisa che l'istituto esenta esplicitamente i professionisti e i consulenti, che offrono assistenza al contribuente durante la compilazione della procedura, dagli obblighi di segnalazione di operazioni sospette, limitatamente alla posizione giuridica del cliente, contrariamente a quanto previsto dalla normativa antiriciclaggio. Stesse modalità valgono per gli intermediari finanziari, i quali sono esenti dall'obbligo di segnalare operazioni sospette nell'ipotesi in cui, dalla documentazione in loro possesso, non risultino ulteriori e diversi contenuti rispetto a quanto dichiarato.

Per quanto attiene inoltre gli aspetti penali, Capezzone provvede ad estendere la non punibilità ad ulteriori fattispecie, e a favore di chiunque abbia commesso o concorso a commettere, il reato. Il disegno di legge presentato, prevede la non punibilità per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, nonché per i reati di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione; tale esonero opera quando tali reati sono stati commessi per conseguire un profitto a seguito dell'occultamento dei predetti reati tributari e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria. Per le ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la pena viene invece ridotta a metà. Esso prevede che la causa di esclusione della punibilità opera nei confronti di tutti coloro che hanno concorso a commettere i reati.

Si assiste inoltre all'istituzione di un'ulteriore tipologia di reato, in capo a coloro che esibiscono atti falsi e comunicazioni di dati non rispondenti al vero; soggetto attivo di tale condotta è colui che, nell'ambito della Voluntary Disclosure, esibisce o trasmette atti o documenti totalmente o parzialmente falsi, nonché fornisce dati e notizie non rispondenti al vero.

L'adesione alla procedura di Voluntary Disclosure comporta inoltre una riduzione dei termini di decadenza dell'attività di accertamento fiscale ai fini delle imposte sui redditi e sull'IVA, ovvero da quattro a due anni, e da cinque a tre anni per omessa presentazione della dichiarazione o per la dichiarazione nulla.

Il costo della Voluntary Disclosure deriva dalla somma delle sanzioni sul monitoraggio fiscale, che sono mediamente pari ad un 1/6 del minimo per ogni annualità da sanare, precisamente dell'1% all'anno per attivi detenuti in paesi

black-list o dello 0,5% per attivi detenuti in paesi white-list, delle imposte sui redditi generatosi sulla provvista estera non dichiarata, sulle sanzioni relative e sugli interessi conseguenti. Il disegno di legge non fa alcun riferimento al divieto di compensazione con eventuali crediti fiscali del beneficiario.

Il procedimento per irrogare le sanzioni include anche coloro che abbiano impugnato gli atti impositivi e sanzionatori emessi dall'Agenzia delle Entrate sulla base della sentenza passata in giudicato, entro 20 giorni dalla notificazione da parte dell'Amministrazione, a meno che non si proceda al pagamento dell'importo complessivo maggiorato degli interessi maturati nell'arco temporale. La Collaborazione Volontaria può trovare applicazione anche nel caso di contenzioso con l'Agenzia delle Entrate.

4.4 – PROPOSTA DELL'ONOREVOLE CAUSI

L'A. C. 2247 dell'Onorevole Marco Causi intende introdurre nel Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167, che si occupa di "*Monitoraggio fiscale*", gli articoli relativi alla Voluntary Disclosure, ovvero il 5-*quater* e 5-*septies*, al fine di impedire i fenomeni di evasione e di elusione fiscale nell'allocatione fittizia della residenza fiscale all'estero e nell'illecito trasferimento o detenzione all'estero di attività che producono reddito. Pertanto, i soggetti che detengono attività all'estero ed hanno omesso di dichiararli, possono sanare la loro posizione verso l'Erario pagando, in un'unica soluzione e senza possibilità di compensazione, l'intero ammontare delle imposte dovute e le sanzioni in misura ridotta.

I destinatari della procedura sono coloro che hanno violato gli obblighi dichiarativi previsti dall'articolo 4, comma 1, D.L. 167/1990, ovvero:

- ✓ persone fisiche residenti in Italia;
- ✓ enti non commerciali residenti in Italia;
- ✓ società semplici ed equiparate residenti in Italia;

Sono escluse da tale novero, le società e gli enti commerciali.

Tale procedura riguarderà esclusivamente le violazioni dichiarative commesse sino al 31 dicembre 2013, con possibilità di esperire la procedura fino al 30 settembre 2015. Il limite temporale del 31 dicembre 2013, viene indicato con lo scopo di evitare che si avvalgano degli effetti della collaborazione, i contribuenti che hanno

trasferito all'estero le loro attività solo per eludere i benefici della Voluntary Disclosure; l'iter non può essere esercitato, anche nel caso in cui l'autore abbia avuto conoscenza dell'avvio delle attività di accertamento fiscali, come ispezioni o verifiche, o di procedimenti penali, inerenti ad attività costituite o detenute all'estero e non può essere attivato nemmeno se la richiesta è stata presentata dopo che la violazione è già stata contestata. L'articolo 4, Decreto Legge numero 167/1990 enuncia che l'obbligo di dichiarazione ricade anche in capo a coloro che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti e delle attività, ne siano titolari effettivi.

Il comma 3 del medesimo articolo, dispone alla lettera a), di autorizzare l'Agenzia delle Entrate a procedere, ad ulteriori assunzioni di personale a tempo indeterminato, aggiunte alle 800 già autorizzate dalla normativa vigente, nel limite di un contingente corrispondente ad una spesa non superiore a 4,5 milioni di euro per il 2014, 24 milioni per il 2015, 41,5 milioni per il 2016 e 55 milioni per il 2017. Alla lettera b), invece dispone l'autorizzazioni per l'Agenzia delle Dogane di procedere all'assunzione di personale. Per far fronte a questo, l'articolo 2 dell'A. C. 2247, prevede che l'Agenzia delle Entrate deve garantire alla copertura finanziaria delle disposizioni in materia di assunzioni, mediante la riduzione del Fondo per interventi strutturali di politica economica.

Procedimentalmente, il contribuente deve indicare spontaneamente all'Amministrazione Finanziaria, mediante la presentazione di un'apposita richiesta, tutti gli investimenti e le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, fornendo i relativi documenti e le informazioni per la ricostituzione dei redditi che servono per costituirli, acquisirli o che derivano dalla loro dismissione. Mediante questo atto, l'autore riconosce pienamente l'omessa indicazione nella dichiarazione dei redditi, degli investimenti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato, suscettibili di produrre redditi imponibili nel territorio dello Stato e delle violazioni sostanziali per omessa o infedele dichiarazione relative ad imponibili riferibili ad attività costituite o detenute all'estero.

L'amministrazione Finanziaria, procederà quindi ad accertare il *quantum*, emettendo un avviso di accertamento ed invitando il contribuente all'adesione spontanea. Se il contribuente aderisce, egli dovrà versare in un'unica soluzione le

somme dovute, entro i termini previsti per proporre ricorso; se viene formulata istanza di accertamento con adesione, le somme dovute sono calcolate sulla base dell'avviso di accertamento, entro 20 giorni dalla redazione dell'atto.

Entro 30 giorni dall'effettuazione dei versamenti, l'Agenzia delle Entrate comunica all'autorità giudiziaria competente, la conclusione della procedura di Collaborazione Volontaria, allo scopo di perfezionare il procedimento penale.

Il contribuente non può avvalersi del diritto di compensazione delle somme dovute con eventuali crediti fiscali.

L'articolo 5-*quinques* del Decreto sul "Monitoraggio fiscale", individua sia gli effetti sul piano sanzionatorio penal-tributario, che su quello delle sanzioni amministrative.

Sul primo ambito, la Collaborazione Volontaria prevede l'esclusione della punibilità per i delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione e la riduzione del 50% delle pene previste per i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti e per dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. L'articolo 5-*sexies*, del Decreto 167/1990, introduce però un'altra tipologia di reato, indirizzato a coloro che, nell'ambito della Voluntary Disclosure, esibiscono o trasmettano documentazione e dati non rispondenti al vero, i quali sono puniti con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Sul piano amministrativo, invece si impone una pena inferiore al minimo edittale in presenza di certe condizioni. Le sanzioni, determinate in base alle "sanzioni RW", sono abbattute alla metà del minimo edittale o del minimo edittale ridotto ad 1/4, a secondo della condotta del contribuente. Per quanto riguarda tale situazione, si fa riferimento all'articolo 7, comma 4, D. Lgs. n. 472/1997, il quale enuncia che: *"la sanzione è ridotta alla metà del minimo edittale ove si verificano una tra queste condizioni:*

- *le attività vengono trasferite in Italia o in Stati membri UE e in Stati aderenti all'accordo SEE che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia;*
- *le attività trasferite in Italia o in predetti Stati erano o sono ivi detenute;*
- *l'autore della violazione, fermi restando gli adempimenti ivi previsti, rilascia all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono detenute un'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di*

collaborazione volontaria e allega copia di tale autorizzazione, controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria;

ove non sussistano tali condizioni, la sanzione è determinata nelle misura del minimo edittale, ridotto ad 1/4."

Se il contribuente non provvede a versare l'intera somma prevista, la procedura di Voluntary Disclosure non si perfeziona e pertanto non si produce alcun effetto penale e tributario. L'Agenzia delle Entrate dispone, anche senza rispettare i termini ordinari di decadenza del potere di contestazione, un nuovo atto di contestazione, ridefinendo la sanzione entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di notifica dell'avviso di accertamento o a quello di redazione dell'atto di adesione o di notifica dell'atto di contestazione.

Infine, l'articolo 5-sexies del medesimo disegno di legge disciplina le modalità di presentazione dell'istanza di Collaborazione Volontaria e di pagamento dei relativi debiti tributari; esso indica che tali elementi devono essere accordati tra l'Agenzia delle Entrate e gli altri organi amministrativi.

4.5 – CONSEGUENZE DELLE NUOVE PROPOSTE DI LEGGE

La proposta privilegiata sembra essere quella A. C. 2248 del 31 marzo 2014, che sostituirà il Decreto Legge 4/2014 per la parte non convertita. Per le conferme è necessario attendere il mese di settembre 2014.

I due punti più critici del disegno di legge sono rappresentati dall'esclusione dei professionisti, che assistono il contribuente e non sono obbligati ad emettere alcuna dichiarazione di operazione sospetta qualora ne venissero a conoscenza, mentre l'altro riguarda gli intermediari finanziari.

Il primo problema è sorto poiché tale disposizione non è conforme a quanto definito dal GAFI (Gruppo d'azione finanziaria internazionale contro il riciclaggio di capitali) che, contrariamente a quanto disposto, predilige l'integrale applicazione a qualunque categoria di soggetti, delle misure previste e il divieto di esenzioni dagli obblighi sul riciclaggio durante l'attuazione dei programmi di Voluntary Disclosure. Visto l'indirizzo dato alla Collaborazione Volontaria e il non rispetto delle norme

previste, il GAFI sta tenendo sotto controllo l'andamento, non solo dell'Italia, ma anche dell'Argentina, del Belgio, del Pakistan, della Turchia e dell'Ungheria.

Il secondo campo di disaccordo, riguarda la qualifica e la stima della rilevanza penale delle condotte dei propri clienti, che è stata attribuita ai professionisti e agli intermediari finanziari. Il GAFI sostiene però che nessuno di tale soggetti ha le conoscenze e le capacità idonee a svolgere tale funzione e che essi devono occuparsi solamente di effettuare la comunicazione all'UIF, ovvero all'Unità di Informazione Finanziaria istituita presso la Banca d'Italia, specificando che il cliente è intenzionato ad avviare la Collaborazione Volontaria e, al termine della procedura, dovrebbero comunicare ad essi i risultati, in modo tale che l'ufficio possa "scramare" i dossier da approfondire.

CONCLUSIONE

Secondo il mio parere, considerata la crisi economica che il Paese attualmente sta sopportando, sarebbe necessario un'imminente intervento in ambito giurisprudenziale delle Autorità, affinché queste ultime introducano normative idonee a limitare il fenomeno del riciclaggio, e altre norme più severe e precise per quanto riguarda la tassazione dei proventi e degli oneri derivanti da attività illecite, in modo tale da garantire principalmente un aumento di ricchezza nelle casse erariali.

Per quanto attiene l'ambito penale del reato di riciclaggio, negli anni passati sono state operate numerose manovre; oltre all'emanazione del "Codice Antimafia" del 2011, è stata promulgata precedentemente una norma introdotta dalla Legge n. 646 del 13 settembre 1982, conosciuta come "Rognoni-LaTorre", la quale ha introdotto l'articolo 416-bis del Codice Penale, che norma il reato di "Associazione di tipo mafioso" e le conseguenti previsioni di misure patrimoniali applicabili all'accumulazione di capitali illeciti. Numerose critiche si riscontrano però in questa materia, le quali affermano che, per ottenere risultati soddisfacenti sarebbe necessario uno sforzo congiunto tra gli organi preposti al controllo nazionale e quelli internazionali; in Italia, infatti, la *Voluntary Disclosure* rappresenta un primo passo verso l'omologazione alla normativa europea.

Il limite che si incontra nell'emanazione di tali normative è collegato anche alla presenza nello Stato, di entità criminali che detengono un potere elevato, giungendo in certi casi a controllare l'intero mercato. Secondo studi svolti dalla Banca d'Italia, infatti, tale presenza criminale incide negativamente sulla crescita economica, poiché comporta la creazione di un effetto domino mediante il quale, le banche, conoscendo l'elevata probabilità dell'incidenza mafiosa nelle attività commerciali, richiedono tassi di interessi più alti agli imprenditori, disincentivando così gli investimenti e la conseguente crescita economica. Il fenomeno del riciclaggio non è però collegato solamente alla criminalità organizzata ma, contrariamente, è presente anche tra soggetti apparentemente "insospettabili", visto che tale reato detiene stretti legami con la corruzione, il fenomeno dell'economia sommersa, ed il "nero". Esempio di soggetti coinvolti in tale

fattispecie di reato sono coloro che, detenendo stretti legami con la criminalità organizzata, tentano di ripulire i loro proventi acquisiti illecitamente mediante il riciclo nel traffico di stupefacenti, o coloro che investono in attività commerciali i frutti della loro attività usuraia, oppure gli imprenditori che falsificano la propria contabilità per creare fondi occulti da reimpiegare.

Si constata pertanto che il riciclaggio dei beni e capitali illeciti produce gravi distorsioni nell'economia legale del Paese, alterando le condizioni di concorrenza, il corretto funzionamento dei mercati e il meccanismo di allocazione di risorse, generando ripercussioni sulla stabilità e sull'efficienza del sistema economico.

Come accennato precedentemente, per garantire una prima ripresa dell'Italia, sarebbe necessario emanare normative efficienti e senza lacune, che impongano pene severe per coloro che commettono tali fattispecie di reato. Il fatto che non sussistano normative che disciplinano tali reati, genera una lacuna giurisprudenziale, poiché un soggetto può essere chiamato a rispondere di un fatto illecito, solo se quest'ultimo è previsto come tale da un giudizio normativo del legislatore. Questo principio, definito dalla locuzione latina "*nullum crimen, nulla poena sine previa legge poenali*⁵⁴", rappresenta il massimo fondamento del diritto moderno, e constata che non può esservi un reato, e di conseguenza una pena, in assenza di una legge penale preesistente che proibisca quel comportamento. Codesto "principio di legalità" ricopre un valore importante ed infatti era già sancito dello Statuto del 1848, all'articolo 1 del Codice Penale, secondo cui "*Nessuno può essere punito per un fatto che non sia espressamente preveduto come reato dalla legge, né con pene che non siano da essa stabilite*"; viene inoltre richiamato anche dall'articolo 25, secondo comma, della Costituzione della Repubblica Italiana, entrata in vigore il 1° gennaio 1948, enunciando che "*Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso*".

Anche per quanto riguarda le normative relative la tassazione dei proventi e degli oneri derivanti da attività illecite, in Italia, sussistono numerosi dubbi che non sono ancora stati risolti, bensì gli interventi in dottrina siano stati numerosi. Inizialmente la normativa prevista dal D.L. 537/1993 presentava numerosi contrasti a livello costituzionale: dalla violazione degli articoli 3, 27 e soprattutto dell'articolo 53 della

⁵⁴ Espressione creata dal politico e giurista latino Ulpiano e raccolta nel Digesto, poi ripresa dal giurista tedesco Paul Johann Anselm Ritter von Feuerbach (tratto da www.wikipedia.it);

Costituzione, nonché dubbi relativi alla sua interpretazione; pertanto nel 2006 sono state colmate alcune lacune poiché si è previsto che l'articolo 36, comma 34-bis del Decreto Legge n. 23/2006 prevedesse, anche in ragione al principio di uguaglianza, che ogni attività illecita idonea a produrre ricchezza sia suscettibile di costituire il presupposto di obbligazione tributaria a prescindere dalla possibilità concreta di poter classificare i proventi. Anch'essa però presenta qualche dubbio, visto il carattere astratto delle leggi e il difficile compito dell'interprete di semplificare il dilemma dell'imponibilità: inizialmente il Giudice per poter procedere deve verificare l'assenza dell'applicazione di misure di sicurezza patrimoniali al fine di verificare preliminarmente la riconducibilità dei proventi alle categorie di reddito tipizzate, e nel momento dell'assoggettamento a tassazione dei proventi, essi devono essere sottoposti alle norme sostanziali. Anche quest'ultima normativa ha però mantenuto attive le incostituzionalità e i dubbi interpretativi, e quindi nel 2012 il legislatore ha provveduto a modificare totalmente la legislazione mediante l'introduzione dell'articolo 8, Legge 16/2012.

Con questo ultimo dettato, è stata superata l'ideologia dei "costi da reato" trasformandola in "costi per il reato", e rendendo l'area di indeducibilità più ristretta, in modo più favorevole per il contribuente.

Con il peggioramento della situazione economica nazionale, la questione ha anche oltrepassato i confini nazionali; è stato pertanto necessario l'intervento di organi superiori, il cui potere è in grado di influenzare un'insieme di territori.

L'Italia è infatti stata costretta ad adeguarsi alle direttive europee, mediante la normativa della "Collaborazione Volontaria", che tuttora è alla discussione delle Camere e pertanto è necessario attendere per conoscere come evolverà la situazione a seguito della discussione dei nuovi disegni di legge. L'unica cosa certa, è che questo argomento in continua evoluzione, non potrà mai essere chiarito completamente; sarebbe pertanto opportuno ridurre i tempi per la creazione di norme atte a contrastare i reati sopra descritti, dando maggiori poteri agli organi preposti al controllo. La soluzione che si otterrebbe agendo tempestivamente, sarebbe quella di reprimere eventi criminosi, evitando il conseguente potenziamento economico della criminalità, cercando in tale maniera di salvaguardare la situazione del prossimo futuro ed attenuare le situazioni negative che si sono precedentemente create.

In conclusione, secondo un parere personale, una soluzione al grave problema dell'evasione, potrebbe essere l'applicazione del regime fiscale di "flat tax", in italiano definita "tassa piatta", mediante il quale si creerebbe un sistema fiscale fondato su un'aliquota secca, unica ed uguale per tutte le tipologie di reddito detenute da qualunque contribuente, agevolando in tale maniera i soggetti che regolarmente adempiono i loro obblighi erariali poiché si vedono ridotto il carico fiscale, e contemporaneamente, si incentivano i soggetti che detengono capitali all'estero ad effettuare il rimpatrio in Italia.

BIBLIOGRAFIA

ARTICOLI CONTENUTI IN RIVISTE:

- C. PAPA, Costi da reato; indeducibilità e disapplicazione della sanzione per infedele dichiarazione, in "Bollettino Tributario d'Informazione", 6, 2013, pp.460-462;
- F. TUNDO, Indeducibilità dei costi da reato: dal reddito d'impresa alla rilevanza in ambito IRAP, in "Corriere Tributario", 4, 2013, pp.291-298;
- A. CARINCI; La discipline sui costi da reato abbandona il doppio binario tra giudizio tributario e giudizio penale?, in "Corriere Tributario", 64, 2013, pp. 64-67;
- A. MANZITTI - M. FANNI, L'indeducibilità dei "costi da reato"; quando la soluzione genera (potenziali) nuovi problemi, in "Corriere Tributario", 25, 2012, pp.1899-1906;
- F. TUNDO, Le modifiche a favore del contribuente non fugano i dubbi di incostituzionalità sull'indeducibilità dei costi da reato, in "Corriere Tributario", 28, 2012, pp. 2138-2145;
- A. BORGOGGIO, I chiarimenti del Fisco sulla nuova disciplina dei costi da reato, in "Fisco 2", 33, 2012, pp.5393-5399;
- A. VOZZA, Luci ed ombre nella circolare sull'indeducibilità dei costi da reato, in "Corriere Tributario", 40, 2012, pp. 3087-3093;
- M. PROCOPIO, La c.d. riforma dei costi illeciti e la sua aderenza ai principi di capacità contributiva, in "Diritto e Pratica Tributaria", 3, 2012, pp. 532-547;
- B. SANTACROCE - D. STEVANATO, RL, Il "restyling" di indeducibilità dei costi finalizzati ad attività criminose, in "Dialoghi Tributari", 2, 2012, pp. 153-158;
- A. CARINCI, Rassegna Tributaria, La nuova disciplina dei costi da reato: dal superamento del doppio binario alla dipendenza rovesciata (con diversi dubbi e numerosi incongruenze, in "Rassegna Tributaria", 6, 2012, pp.1459-1485;
- G. ANDREANI - G. FERRARA, Indeducibilità dei costi da reato e soggettivamente inesistenti: sanzioni e "reverse charge", in "Corriere Tributario", 45, 2012, pp. 3491-3498;
- F. TUNDO, Indeducibilità dei costi da reato: i difficili rapporti tra processo penale e tributario, in "Corriere Tributario", 22, 2012, pp. 1682-1688;
- M. ZANNI - G. REBECCA, Il decreto "semplificazioni fiscali" restringe l'area di indeducibilità dei costi da reato, in "Il Fisco, fascicolo 2", 26, 2012, pp. 4106-4113;
- O. DI GIOVINE, L'indeducibilità dei costi da reato ed il raddoppiamento dei termini per l'accertamento fiscale: il punto di vista del penalista, in "Rassegna Tributaria", 6, 2012, pp. 1383-1411;
- G. FRANSONI, Indeducibilità dei costi da reato ed eterogenesi dei fini, in "Rassegna Tributaria", 6, 2012, pp. 1427-1438;
- A. IORIO, La retroattività vince sui costi da reato, in "Il Sole 24 ore", del 6 agosto 2012, pag. 1;
- A. VOZZA, Corollari della natura sanzionatoria dell'indeducibilità dei costi da reato, in Corriere Tributario, 17, 2012, pp. 1327-1332;

- S. CAPOLUPO, La nuova disciplina dei costi dei costi da reato, in "Il Fisco, fascicolo 1", 15, 2012, pp. 2253-2260;
- F. TESAURO, Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma assai dubbia costituzionalità, in "Corriere Tributario", 6, 2012, pp. 426-430;
- L. GALLUCCIO - G. PUTZU, Nuovo regime impositivo dei proventi illeciti e dei costi da reato, in "Guida ai controlli fiscali, Il Sole 24 Ore", 4, 1 aprile 2012, pp. 25-35;
- A. CARINCI - D. DEOTTO, Le spese fittizie "premiano" i ricavi inesistenti, in "Il Sole 24 Ore", del 4 settembre 2012, pp. 20;
- S. CAPOLUPO, Indeducibilità dei costi da attività illecita, in "Corriere Tributario", 22, 2006, pp. 1728-1736;
- A. CONZ, La tassabilità dei proventi da reato: l'iscrizione in bilancio, in "Rassegna Tributaria", 6, 2004, pp.1942-1955;
- R. LUPI, Redditi Illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività, in "Rassegna Tributaria", 6, 2004, pp. 1935-1941;
- S. SCREPANTI, L'ineducibilità dei costi da reato, in "Rassegna Tributaria", 3, 2004, pp. 958-985;
- F. TUNDO, Ancora dubbi di costituzionalità sulla indeducibilità dei costi da reato, in "Corriere Tributario", 34, 2011, pp. 2840-2849;
- A. MARCHESELLI, Indeducibilità de costi illeciti: una norma incostituzionale dagli esiti paradossali, in "GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria", 7, 2009, pp. 644-648;
- G. PALUMBO, Tassazione dei proventi illeciti: lecito ogni tipo di accertamento, in "Rivista on line – Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze", 2, anno VII, aprile-settembre 2010;
- N. MONFREDA, L'assoggettabilità omnicomprensiva a tassazione di tutti i proventi illeciti, in "Rivista on line – Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze", 2, anno VII, aprile-settembre 2010;
- M. PARRIVECCHIO, La tassazione dei proventi illeciti, in "Rivista on line – Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze", 2, anno VII, aprile-settembre 2010;
- A. AGERIUS, Lotta evasione, possibile recuperare miliardi con tassazione proventi corruzione, in "Fisco Equo, Rivista telematica di LEF – Associazione per la legalità e l'equità fiscale", 23 aprile 2013;
- I. CATALANO, Criminalità organizzata ed evasione fiscale, in "Stumenti RES, Rivista on line della Fondazione RES", 1, anno VI, febbraio 2014;
- Avv. LO GIUDICE, Oltre e dopo l'abuso di diritto, le tendenze della giurisprudenza tributaria, interna e comunitaria, in "V Congresso giuridico - forense per l'aggiornamento professionale", 2010;
- L. SACCHETTI, L'imposizione fiscale dei giochi e delle scommesse abusivi, in "Rivista on line – Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze", 2010;
- A. RIZZO – M. TOLLA, Rapporti tra l'economia sommersa ed evasione fiscale, in "Rivista della Guardia di Finanza", 1, gennaio-febbraio 2013, pp. 63 – 93;
- A. N. QUINTAVALLE CECERE, La normativa di prevenzione antimafia e la "pericolosità fiscale", in "Rivista della Guardia di Finanza", 1, gennaio – febbraio 2013, pp. 1393-1415;

- A. QUINTAVALLE CECERE – S. RUSSO, La misura di prevenzione antimafia dell'amministrazione giudiziaria dei beni connessi ad attività economiche, in "Rivista della Guardia di Finanza", 4, 2012, pp.502 – 507;
- G. LA ROSA – M. SANTORO, "Il Codice delle leggi antimafia e la nuova disciplina delle misure di prevenzione", in "Rivista della Guardia di Finanza", 2, 2012, pp. 183 – 195;
- N. ALTIERO – A. D'AGOSTINO, La territorialità fiscale e la globalizzazione dell'economia: il fenomeno dei paradisi fiscali dalle black list alle white list, in "Rivista della Guardia di Finanza", 6, 2011, pp.809 – 826;
- M. D'ALONZO – A. MORELLI – L. RUSSO, La tassazione, quale provento illecito, dell'IVA retrocessa sulle fatture false, in "Rivista della Guardia di Finanza", 1, gennaio – febbraio 2011, pp. 14 – 24;
- M. TOLLA – A. RIZZO, "Economia sommersa o evasione fiscale?", in "Rivista della Guardia di Finanza", gennaio – febbraio 2014, pp. 184 – 214;
- V. VALLEFUOCO, La voluntary disclosure approda anche in Italia, in "Rivista della Guardia di Finanza", 1, gennaio – febbraio 2014, pp.113 – 126;
- S. CAPOLUPO, Lotta al riciclaggio internazionale, in "Rivista della Guardia di Finanza", 1, gennaio – febbraio 2014, pp. 5 – 29;
- A. SEBASTE, Gli strumenti della Guardia di Finanza nella lotta all'evasione fiscale internazionale: il progetto Placet, 6, novembre – dicembre 2013, pp. 1719 – 1729;
- I. FURLAN, Tecniche e contenuti delle indagini patrimoniali per il contrasto delle attività illecite, in "Rivista della Guardia di Finanza", 3, maggio – giugno 2013, pp. 863 – 893;
- F. SACCOMANNI, Contrasto all'evasione ed all'elusione fiscale e rapporti tra contribuenti e fisco: linee evolutive, in "Rivista della Guardia di Finanza", 3, maggio – giugno 2013, pp. 649 – 659;
- P. GRASSO, I soldi della mafia, in "Rivista della Guardia di Finanza", 5, settembre – ottobre 2012, pp. 647 – 675;
- G. PALUMBO, Tassazione più che legittima per i proventi illeciti, in "FiscoOggi.it", 27 novembre 2007;
- A cura di Giurisprudenza delle imposte edita da ASSONIME, I proventi illeciti sono tassabili anche se conseguiti "in passato", in "FiscoOggi.it", 31 ottobre 2013;
- F. LA FACE, Tangente tassata in capo a chi la riscuote, in "FiscoOggi.it", 12 giugno 2008;
- G. CARDAMELLIS, Indagini finanziarie: l'evoluzione di un efficace strumento d'azione, in "Le indagini finanziarie e l'accertamento fiscale", tratto da "Diritto e pratica delle società monografia", 4, anno XII, dicembre 2009;
- G. SALERNO, La confisca per equivalente nelle misure di prevenzione antimafia, in "Rivista della Guardia di Finanza", 5, settembre – ottobre 2013, pp. 1447 – 1470;
- Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano, Commissione Antiriciclaggio, a cura di Marta Mazzucchi, Inquadramento normativo sul riciclaggio, sull'autoriciclaggio e sul finanziamento al terrorismo;
- G. Negri, Autoriciclaggio non punibile, in "Il Sole 24 Ore" tratto da IusLetter, 28 febbraio 2013;

- In arrivo il reato di "autoriciclaggio", il Governo lavora al disegno di legge, in "La Stampa – Cronache", 03 maggio 2014;
- F. Schneider, A. Buehn, Estimative the size of the Shadow Economy: methods, problems and open questions, Center for Economic Studies & IFO Institute, Working Paper n. 4448, ottobre 2013, p. 4;
- Agenzia Nazionale per l'Amministrazione e la Destinazione dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata (ANBSC), Dati statistiche – beni immobili, Dati statistiche – Aziende, 7 gennaio 2013;
- P. Valente, La stabile organizzazione nelle disposizioni interne e convenzionali e nella sentenza della Corte di Cassazione n. 20597/2011, in "IlFisco", n. 42, 2011, pp.6831-6840;
- C. Perrone, Treaty shopping e clausole antiabuso nelle Convenzioni stipulate dall'Italia con Stati Uniti e Kazakistan, in "Rivista OnLine della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze", numero 2, aprile – settembre 2010;
- M. Parrivecchio, La tassazione dei proventi illeciti, in "Rivista OnLine della Scuola Superiore dell'economia e delle finanze", anno VII, numero 2, aprile-settembre 2010;
- S. Chiri, P. Sestino, Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti, 5 marzo 2014;
- ISTAT (2010) La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali. Anni 2000-2008;
- Corte dei Conti, Considerazioni in merito alle strategie e agli strumenti per il contrasto dell'evasione fiscale, "Elementi per l'audizione del Presidente della Corte dei Conti presso le Commissioni Bilancio V e Finanze VI della Camera dei Deputati", 19 giugno 2013;
- Tratto da Economia e Finanza (riproduzione riservata), Fisco, 8 Italie nella mappa dell'evasione. A Roma e Milano il rischio è "medio alto", 5 aprile 2014;
- Audizione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco, Senato della Repubblica VI Commissione finanze e tesoro, 2 aprile 2014;
- Enciclopedia "Wikipedia";
- "Paradisi fiscali", tratti da www.101professionisti.it;
- Avv. M. Garavoglia, Effetti penale delle stabili organizzazioni occulte, Dispensa del seminario di formazione "Reati tributari: problemi e rischi penali della pianificazione internazionale – Milano, 3 marzo 2008" presso il Centro di diritto penale internazionale";
- Documenti dell'Università di Parma, docente Benazzi;
- Documenti Aristeia, La disciplina tributaria delle c.d. controlled foreign companies, documento n. 66, luglio 2006;
- F. Rossi Ragazzi, a cura del Dott. A. Stoico, Imposte dirette – tassazione dei proventi illeciti, in "Università degli Studi di Pescara "Gabriele D'Annunzio" – Facoltà manageriale, a.a. 2012-2013;
- Micromega, Mani pulite, Anno zero, in www.societacivile.it. 2004;
- Scuola di Polizia Tributaria Lido di Ostia, Misure cautelari generali, 26 gennaio 2011;

- I. Caraccioli, La confisca per equivalente ed il sequestro preventivo nei reati tributari, relazione organizzata dalla Camera Penale "Vittorio Chiusano" del Piemonte Occidentale e Valle D'Aosta, unitamente al "Centro di diritto Penale tributario", 26 febbraio 2007;
- Riproduzione riservata, Cisti da reato: indeducibilità solo se in corso d'azione penale, in *Fiscal Focus*, n. 145, 26 marzo 2012;
- G. MARINO, Frodi carosello: sono comunque deducibili ai fini delle imposte dirette i costi effettivamente sostenuti;
- A. CAZZATO, Le sanzioni nel reddito d'impresa. I percorsi dell'indeducibilità, in *FiscoOggi*, 3 settembre 2010;
- M. DALLA VECCHIA – N. GRUTTADAURIA, Costi da reato: indeducibili anche in caso di prescrizione, in "FiscoOggi (Rivista Ondine)", 26 giugno 2012;
- Temi dell'attività parlamentare, La "voluntary disclosure", in "Camera dei Deputati";
- Voluntary Disclosure, ultima change per il rientro dei capitali dall'estero, in "Economia e Finanza", 21 maggio 2014;
- Avv. Prof. S. LOCONTE, Avv. E. SELLITTO, La voluntary disclosure, in "Diritto Bancario", Dicembre 2013;
- V. PANZIRONI, Rientro dei capitali, norma realistiche per buoni risultati, in "IlSole24Ore", 20 aprile 2014;
- Prof. Avv. E. BLASIO, L'emersione dei capitali detenuti all'estero (c. d. "Voluntary Disclosure), slide online;
- Quadro RW: quando va utilizzato, in www.moduli.it, 19 settembre 2010;
- A. FINO, Sulla tassazione dei proventi illeciti, in "La Virgola, Rassegna dell'Ordine degli Avvocati di Foggia", numero 1 del luglio 2013;

MANUALI:

1. AMBROSETTI, MEZZETTI e RONCO, Diritto penale dell'impresa, Zanichelli, edizione 2012;
2. G. FALSITTA, Corso istituzionale di diritto tributario, CEDAM, 2012;
3. MUSCO – ARDITO, Diritto Penale Tributario, Zanichelli Editore, ottobre 2010;
4. BORIA, Il Sistema Tributario, 2005;
5. A. MARHESELLI, a cura di A. UCKMAR – V. UCKMAR, Le Attività Illecite tra fisco e sanzione, CEDAM, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 2001;
6. A. LANZI – G. BERSANI, I nuovi reati tributari, Giappichelli Editore, 1995;
7. M. LEO, a cura di C. Coppola, F. Delli Falconi e P. Lipardi, Le imposte sui redditi nel testo unico, Giuffrè Editore, edizione aggiornata al 15 maggio 2010;
8. A. PUGIOTTO, L'irresistibile ultrattività della legge interpretata autenticamente, Volume XII, 1998;

LIBRI:

- R. RAZZANTE, La regolamentazione antiriciclaggio in Italia, Giappichelli Editore, 2011;