

Edizione di giovedì 10 agosto 2017

DICHIARAZIONI

Il prospetto del capitale e delle riserve nel modello Redditi SC 2017

di Luca Mambrin

IVA

Il destinatario finale guida il trattamento IVA della triangolazione

di Marco Peirolo, Stefano Garelli

REDDITO IMPRESA E IRAP

Nuove disposizioni ACE per i soggetti Irpef

di Alessandro Bonuzzi

IMPOSTE SUL REDDITO

Precedenza al calcolo quantitativo nella prevalenza

di Luigi Scappini

PENALE TRIBUTARIO

Abuso del diritto a rilevanza penale: passo indietro della Cassazione

di Lucia Recchioni

DICHIARAZIONI

Il prospetto del capitale e delle riserve nel modello Redditi SC 2017

di Luca Mambrin

Come precisato nelle istruzioni alla compilazione del modello Redditi SC 2017 **il prospetto del capitale e delle riserve** va utilizzato al fine di **monitorare la struttura del patrimonio netto**, così come riclassificato agli effetti fiscali, ai fini della corretta applicazione delle norme riguardanti il trattamento, sia in capo ai partecipanti, sia in capo alla società o ente, **della distribuzione o dell'utilizzo per altre finalità del capitale e delle riserve**.

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale							
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	RS130 Capitale sociale														
	di cui per utili	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00
	di cui per riserve in sospensione	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00	13	,00	14	,00	15	,00
	RS131 Riserve di capitale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00
	RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00
	RS133 Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00
	RS134 Riserve di utili	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00
	RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00
	RS136 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00
	RS137 Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00
	RS138 Riserve di utili per contratti di locazione	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00
	RS139 Riserve in sospensione di imposta	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00
				Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse		Perdite					
	RS140 Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00
	RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00

Come gli scorsi anni, anche nel modello Redditi SC 2017 il prospetto del capitale è contenuto nel **quadro RS**, nella sezione dai righi **RS130 a RS141** dove vanno indicati:

- nella **colonna 1**, il **saldo iniziale**, come risultante dal bilancio dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nelle **colonne 2 e 3**, la **variazione** delle poste avvenute nel corso dell'esercizio;
- nella **colonna 4**, l'importo risultante dalla somma algebrica delle precedenti colonne.

I dati richiesti nei righi delle “riserve” vanno forniti per **“masse”**, **raggruppando le poste di natura omogenea**, anche se rappresentate in bilancio da voci distinte. In caso di poste aventi ai fini fiscali **natura mista (parte capitale e parte utile)**, il relativo importo andrà suddiviso nelle due componenti e riclassificato nei corrispondenti righi (RS131 o RS134/135).

Per la corretta compilazione del prospetto non assumono pertanto rilievo i dati di bilancio che hanno valenza meramente **civistica**, in quanto bisogna tener conto sia della **natura delle riserve** che del **diverso trattamento fiscale delle distribuzioni ai soci degli utili o riserve di utili**, a seconda del periodo di formazione, o delle altre riserve (di capitale).

Il [D.M. 2.4.2008](#), rinnovato dal [D.M. 26.5.2017](#), prevede infatti che gli utili derivanti dalla detenzione di partecipazioni qualificate da parte di soci persone fisiche in società ed enti soggetti all'Ires, formati con utili prodotti a partire **dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016** concorrono alla formazione del reddito complessivo del socio nella misura del **49,72%**, mentre se prodotti in **esercizi ante 2008** sono tassati nella misura del **40%**.

Inoltre nel caso in cui vi siano utili prodotti in **annualità diverse** (sia *ante* 2008 che *post* 2008), l'[articolo 1, comma 2, del citato D.M. 2.4.2008](#) stabilisce che qualunque distribuzione di utili eseguita a far data dal 2 aprile 2008 debba essere considerata distribuzione di riserve prodotte **ante 2008** che, se attribuite ai soci persone fisiche detentori di partecipazioni qualificate, comportano la genesi di un imponibile pari al **40% del dividendo**.

Il trattamento fiscale da applicare è differente nel caso in cui le riserve di utili siano utilizzate per **finalità diverse dalla distribuzione**; nel caso infatti di **utilizzo delle medesime per coprire una perdita di esercizio** ciò comporta un'**inversione della presunzione** di cui al [D.M. 2.4.2008](#), in quanto, non generando alcuna tassazione in capo ai soci, si preservano per una eventuale e successiva distribuzione gli utili *ante* 2008 che avrebbero tassazione minore. La stessa Agenzia delle Entrate, nella [circolare 8/E/2009](#) ha affrontato la questione, avallando le tesi esposte in dottrina, ed ha affermato che **in caso di copertura di perdite si ritengono prioritariamente utilizzate le riserve generate post 2007**.

Un'ulteriore questione ad oggi non ancora risolta è se la presunzione del [D.M. 2.4.2008](#) riguardi anche la riserva legale e, in generale, le riserve indisponibili. Sul punto si ritiene assodata la tesi, peraltro avallata dalla circolare Assonime 20/2010, **dell'irrilevanza, ai fini della presunzione di distribuzione prioritaria di utili ante 2008, dello status civilistico delle riserve**, se disponibili o meno. Pertanto, in presenza di una delibera avvenuta nel 2016 in cui è stata prevista la distribuzione utili per 150, a fronte di un patrimonio netto in cui si hanno 40 di riserva legale (*ante* 2008) e 200 di riserva straordinaria (*post* 2007), il dividendo attribuito al socio qualificato sarà attinto per 40 dalla riserva (legale) *ante* 2008 e per 110 dalla riserva statutaria *post* 2007, il che comporta che 40 siano tassabili al 40% e 110 al 49,72%.

Infine, si ricorda che, per effetto della **presunzione assoluta** posta dall'[articolo 47, comma 1, secondo periodo, del Tuir](#), l'eventuale distribuzione di poste del patrimonio netto **aventi natura di capitale**, in luogo dell'utile di esercizio o di riserve di utili presenti in bilancio, deve essere **riqualificata agli effetti fiscali in distribuzione di utili**. Ai fini della compilazione del prospetto del capitale e delle riserve di cui al quadro RS, pertanto, la **delibera assembleare che prevede la distribuzione ai soci di riserve di capitale** (ad esempio la riserva da sovrapprezzo azioni) **non assumerà rilevanza fiscale** e la distribuzione delle riserve di capitale dovrà considerarsi come

non avvenuta e, in corrispondenza, l'**utile dell'esercizio o le riserve di utili come distribuiti.**

Seminario di specializzazione

ANALISI DEL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Il destinatario finale guida il trattamento IVA della triangolazione

di Marco Peirolo, Stefano Garelli

La sentenza della Corte di giustizia relativa alla **causa C-386/16 del 26 luglio 2017** (Toridas) assume particolare interesse perché evidenzia, sia pure non esplicitamente, quale sia il **limite applicativo dell'esenzione da IVA prevista nello schema della triangolazione comunitaria**.

Nella triangolazione comunitaria, intervengono tre soggetti identificati ai fini IVA in tre diversi Paesi membri dell'Unione europea. A fronte di **un unico trasferimento fisico dei beni** (dal primo cedente al cessionario finale), si verifica un duplice trasferimento di proprietà, ossia dal primo cedente al promotore della triangolazione e da quest'ultimo al proprio cliente.

L'articolo 138, par. 1, della Direttiva esenta da IVA, siccome aventi natura intracomunitaria, “*le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni*”. La stessa previsione è contenuta nell'[articolo 41, comma 1, lett. a\), del D.L. n. 331/1993](#), che considera non imponibili in Italia “*le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni (...), non soggetti passivi d'imposta*”.

Specularmente, dal lato passivo, l'[articolo 20 della Direttiva n. 2006/112/C](#) qualifica gli acquisti intracomunitari come “*l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene*” ed, in linea con questa previsione, l'[articolo 38, comma 2, del D.L. n. 331/1993](#) definisce gli acquisti intracomunitari come “*le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro titolo reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto*”.

Se, quindi, la detassazione resta applicabile alla prima cessione anche quando il trasporto nel Paese di destinazione è organizzato dal soggetto intermedio, si ha che la prima cessione assume natura intracomunitaria – ed è quindi esente da IVA – **anche se avviene con clausola “franco partenza”**. La detassazione nel Paese membro di origine si giustifica, infatti, in considerazione della clausola “franco destino” applicata alla seconda cessione, essendo il trasporto nel Paese di destinazione finale dei beni organizzato dal soggetto intermedio.

A prima vista, sembrerebbe che questa conclusione sia disattesa dalla sentenza della Corte di giustizia resa nella causa C-386/16 in esame.

Il caso è quello di una società lituana che cede i beni ad una società estone con consegna in Lituania, quindi con clausola “franco partenza”. A sua volta, la società acquirente cede i beni ai propri clienti, identificati ai fini IVA in altri Paesi membri, organizzando il relativo trasporto “a destino”.

Dai fatti di causa si desume che la società lituana, dopo la cessione, **custodisce i beni in attesa del loro trasporto nel Paese di destinazione finale, che deve avvenire entro 30 giorni**.

Nella descritta situazione, in cui il primo cedente assume la veste di depositario dei beni, è legittimo ritenere, in linea con l'indicazione della Corte, che la corrispondente cessione sia imponibile, con esenzione limitata alla seconda cessione, alla quale è riconducibile il trasporto intracomunitario organizzato dalla società estone.

Questa conclusione, però, non deve essere generalizzata, **non valendo nell'ipotesi “ordinaria” di triangolazione comunitaria**, che ricorre quando la vendita “a catena” è promossa dal soggetto intermedio a seguito dell'ordine di acquisto del proprio cliente.

L'operazione complessivamente posta in essere deve, cioè, nascere – affinché anche la prima cessione sia esente – **su impulso del destinatario finale dei beni** e non, come nel caso risolto dai giudici di Lussemburgo, su impulso del soggetto intermedio che si rivolge al proprio fornitore prima di avere individuato il cliente al quale rivendere i beni nel frattempo acquistati.

Insomma, se la struttura dell'operazione è quella “corretta”, la seconda cessione, anche se realizzata quando i beni sono ancora collocati nel Paese di partenza, non oblitera l'esenzione applicabile alla prima cessione, che resta tale **a prescindere dalla clausola pattuita (franco partenza o franco destino)**.

Laddove, invece, la prima cessione sia imponibile, l'effetto interruttivo che si verifica nella vendita “a catena” implica che il soggetto intermedio debba identificarsi ai fini IVA nel Paese di partenza dei beni per porre in essere la cessione intracomunitaria.

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Nuove disposizioni ACE per i soggetti Irpef

di Alessandro Bonuzzi

Il [D.M. 3 agosto 2017](#) è intervenuto sulla disciplina ACE, provvedendo, tra le altre cose, ad aggiornare le regole di calcolo dell'agevolazione per le **persone fisiche** e le **società di persone** esercenti attività d'impresa in **contabilità ordinaria** per natura o per opzione.

Ai soggetti Irpef è dedicato l'[articolo 8 del decreto](#), secondo cui, in aderenza alle novità recate dalla legge di Stabilità 2017, la **base ACE** è formata dalla somma di **due elementi**:

- la **differenza positiva** tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010 (cosiddetto *stock* patrimoniale). Si noti che **entrambe le grandezze devono essere assunte al lordo dell'utile maturato nel periodo**: quindi nel patrimonio netto 2015 va incluso l'utile 2015 e nel patrimonio netto 2010 va incluso l'utile 2010;
- gli **incrementi** e i **decrementi** di patrimonio netto che si sono formati dal 2016 in avanti da calcolarsi con le regole che trovano applicazione per i soggetti Ires. Pertanto, sono rilevanti, come incrementi, i **conferimenti** in denaro e gli **accantonamenti di utili** a riserva mentre, come decrementi, le **attribuzioni** di patrimonio **ai soci** (o all'imprenditore) e quindi i **prelevamenti** di utili.

Dal tenore letterale della disposizione contenuta nel decreto appare, ora, chiaro che lo **stock patrimoniale è rilevante solo se positivo**, ossia quando il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 è superiore rispetto al patrimonio netto al 31 dicembre 2010. Qualora lo *stock* fosse negativo, ai fini del calcolo dell'agevolazione, esso andrebbe assunto pari a **zero**.

Le nuove regole prevedono, poi, che tale **componente fissa possa essere ridotta da eventuali decrementi di patrimonio netto avvenuti a partire dal 2016**. Va quindi rilevato che i due elementi che compongono la base ACE **non sono perfettamente autonomi** come si poteva pensare.

In altri termini, il calcolo della base ACE deve avvenire **aggiungendo** algebricamente alla **differenza positiva** tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010 il **saldo** tra incrementi e decrementi. In tal modo, afferma la **relazione illustrativa** al decreto, lo *stock* patrimoniale risulta **assorbibile** dai decrementi generati dal 2016.

Un altro importante aspetto regolato dal decreto riguarda il periodo d'imposta nel quale deve essere computato, quale incremento patrimoniale, l'**utile dell'esercizio**.

Diversamente da quanto avviene per le società di capitali, per i soggetti Irpef, **l'utile è rilevante ai fini ACE nell'esercizio di maturazione** (e non in quello successivo), al netto di eventuali prelevamenti avvenuti in corso d'anno. Ciò in virtù del fatto che, nelle società di persone e nelle imprese individuali, **non è necessaria** l'adozione di una **delibera** assembleare per la **destinazione** dell'utile a riserva.

Ne deriva che nella base ACE 2016 andava computato l'**utile** maturato nel corso del **2016**: tutti coloro che, per prudenza, non lo hanno considerato ai fini del calcolo del saldo Irpef 2016, pagato entro la scadenza ordinaria (30 giugno 2017), sono chiamati a effettuare gli appositi **ricalcoli** in vista della presentazione del modello Redditi 2017.

Le imprese, invece, che hanno beneficiato della **proroga** prevista per il versamento maggiorato dello 0,40% al prossimo 21 agosto, potranno far valere l'incremento dell'agevolazione già in occasione del saldo Irpef 2016.

Seminario di specializzazione

NOVITÀ FISCALI DELLA MANOVRA CORRETTIVA E DEL JOBS ACT

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

Precedenza al calcolo quantitativo nella prevalenza

di Luigi Scappini

La **Corte di Cassazione con la sentenza n. 18071 del 21 luglio 2017** è tornata ad affrontare l'elemento centrale nell'esercizio delle attività agricole connesse: il calcolo della **prevalenza** nell'utilizzo di prodotti propri, offrendo un'interpretazione coerente con l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate.

Come noto, con la riforma del 2001, si è assistito a una ridefinizione dell'imprenditore agricolo e delle attività che può esercitare.

Per la parte qui di interesse, è stata ampliato e meglio definito il concetto di **attività connesse**, **attività** che si ricorda **nascono** come **commerciali** e che per una **fictio iuris** prevista dal Legislatore, nel momento in cui sono **esercitate** da un **imprenditore agricolo** e **rispettano** determinati **parametri** predefiniti si considerano **connesse** con tutte le conseguenze che ne derivano.

L'ampliamento concerne l'estensione della **fictio iuris** non solo alle **attività** cosiddette **di prodotto**, ossia quelle che utilizzano i prodotti ottenuti dalle lavorazioni agricole, ma anche a quelle **di servizi**, consentendo in tal modo un pieno utilizzo dei fattori produttivi dell'azienda.

La miglior definizione attiene all'introduzione di un parametro univoco ai fini della connessione dell'attività: la **prevalenza**.

Un'attività si considera connessa solamente quando viene **esercitata utilizzando**, nel caso che qui interessa, **prevalentemente prodotti** provenienti da un'attività **agricola per natura** (coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali).

La sentenza della Corte di Cassazione n. 18071 sul tema ha avuto modo di affermare come, "ai fini della verifica della prevalenza il profilo qualitativo è definito esclusivamente con riferimento alla provenienza dei prodotti, senza che assuma alcun rilievo la qualità e, quindi, il valore economico degli stessi, elementi completamente ignorati dal legislatore; quindi, per quanto riguarda il profilo quantitativo, il riferimento alla "metà" dei prodotti non consente una interpretazione diversa da quella riferibile al calcolo quantitativo, secondo l'unità di misura utilizzata per il prodotto in discussione, stante la assenza di criteri ulteriori e diversi che ricollegano il concetto di metà, non già alla quantità, ma al valore".

In altri termini, a parere dei Supremi giudici "**nessun elemento normativo consente di ritenere che la prevalenza quantitativa del prodotto possa essere stimata mediante raffronto tra il valore**

economico dei prodotti utilizzati”.

L'interpretazione è lineare e, come anticipato, perfettamente allineata con la prassi amministrativa che si è occupata di analizzare le “nuove” attività connesse con due **circolari**, la [44/E/2002](#) e la [44/E/2004](#).

Con il documento di prassi del 2002, l'Agenzia delle Entrate aveva avuto modo di affermare, in linea con il precedente documento di **prassi n. 9/1330** del 16 febbraio **1981**, come “*Per verificare tale condizione sarà necessario procedere ad un confronto in termini quantitativi fra i prodotti ottenuti dall'attività agricola principale ed i prodotti acquistati da terzi, confronto che potrà effettuarsi solo se riguarda beni appartenenti allo stesso comparto agronomico e della stessa specie*”.

Successivamente, la [circolare 44/E/2004](#), confermando quanto affermato nella precedente circolare del 2002, precisa, tuttavia, come nell'ipotesi in cui “*l'imprenditore effettui acquisti di prodotti presso terzi al fine di un miglioramento della gamma dei beni offerti, non potendo confrontarsi quantità relative a beni di specie diversa (ad esempio, mele con pere, pomodori con cipolle) la condizione della prevalenza andrà verificata confrontando il valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola principale e il costo dei prodotti acquistati da terzi*”.

Nel caso oggetto di analisi da parte dei Supremi giudici, l'attività connessa era quella di **vinificazione** e il contribuente procedeva all'acquisto di **uve di minor valore** con la conseguenza che ai fini del rispetto della prevalenza utilizzava il parametro del valore normale e non quello quantitativo che sarebbe risultato svantaggioso.

In ragione del quadro di insieme come sopra delineato la sentenza interpreta correttamente la norma, tuttavia, ci si domanda perché il Legislatore, quando ragiona in termini di cooperative agricole, individua compiutamente le modalità di calcolo della prevalenza e lo fa per di più in maniera alquanto buonista poiché l'[articolo 2513, comma 3, cod. civ.](#) stabilisce la sussistenza della condizione di **prevalenza** “*quando la quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci è superiore al cinquanta per cento della quantità o del valore totale dei prodotti*”.

Atteso il costante rimando del Legislatore fiscale alla disciplina civilistica, salvo quando espressamente prevede l'emanazione di un decreto per individuare i prodotti “connessi”, si potrebbe tentare di **estendere** l'alternatività prevista dall'[articolo 2513, comma 3, cod. civ.](#) anche all'imprenditore agricolo, tuttavia, sarebbe necessaria un'apertura dell'Agenzia delle Entrate in tal senso, con tutte le problematiche che ne deriverebbero.

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ DELL'IMPRENDITORE AGRICOLO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

PENALE TRIBUTARIO

Abuso del diritto a rilevanza penale: passo indietro della Cassazione

di Lucia Recchioni

La **falsità ideologica** che interessa il contenuto della dichiarazione è **punibile penalmente**, e non può quindi essere invocata l'irrilevanza penale prevista dal Legislatore per le fattispecie di **abuso del diritto**.

Sono queste le conclusioni a cui è giunta la **Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 38016 del 31.07.2017**.

Il caso riguarda una società che aveva posto in essere un'**operazione di scissione societaria**, alla quale era seguita la **cessione delle quote** di partecipazione della **Srl** proprietaria di alcuni **immobili agricoli**.

La plusvalenza derivante da quest'ultima **cessione di partecipazioni** era dunque stata assoggettata a tassazione nei limiti del 5%, beneficiando del **regime di parziale esenzione previsto dall'articolo 87 Tuir**, con indicazione nella dichiarazione dei redditi di una **variazione in diminuzione pari al 95%** della **plusvalenza** realizzata (ovvero euro 2.219.458,00).

Il legale rappresentante della società, condannato per il reato di cui all'**articolo 4 D.Lgs. 74/2000** (dichiarazione infedele), promuoveva quindi **ricorso per Cassazione**, eccependo, tra l'altro, la carenza dell'**elemento soggettivo del reato**, avendo la Corte di appello “*confuso il dolo di evasione con il fine elusivo, con la conseguenza che l'esclusivo perseguimento di un risparmio fiscale (o, a maggior ragione, la presenza anche solo marginale di ragioni extrafiscali) se poteva valere a qualificare l'operazione come elusiva (e dunque a definire l'an e il quantum dell'imposta effettivamente dovuta e non dichiarata) non poteva di per sé ritenersi sufficiente a dimostrare il dolo di evasione, soprattutto quando l'operazione economica sia reale ed effettiva*”.

D'altra parte, come espressamente previsto dall'[**articolo 10-bis, comma 13, L. 212/2000**](#) “**le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie**”.

Ebbene, nonostante le condivisibili difese del ricorrente, la **Corte di Cassazione** ha ritenuto **infondata** la doglianza secondo la quale la fattispecie non sarebbe stata penalmente rilevante alla luce delle nuove disposizioni in tema di **abuso del diritto** (pur annullando, comunque, la sentenza impugnata per intervenuta prescrizione).

La **Corte di Cassazione**, infatti, se da un lato ha ribadito che “*non è più configurabile il reato di*

dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente **elusive ai fini fiscali**”, dall’altro ha ricordato che non vengono in rilievo le **ipotesi di abuso del diritto** quando i fatti contestati integrano **fattispecie penali** (avendo l’istituto dell’**abuso del diritto** solo applicazione residuale).

Pertanto ha ritenuto che trovassero applicazione le norme penali in materia di **dichiarazione infedele** (e non quelle disciplinanti l’abuso del diritto), “**per la comprovata esistenza di una falsità ideologica** che interessa, nella parte che connota il fatto evasivo, il contenuto della dichiarazione, inficiandone la veridicità per avere come obiettivo principale l’occultamento totale o parziale della base imponibile”.

La sentenza lascia spazio a molti dubbi: al di là di quelle che possono essere le questioni in materia di legittimo risparmio di imposta, pare evidente che la ricostruzione operata esclude quasi completamente la concreta applicazione del nuovo [articolo 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente](#), rendendo quindi penalmente rilevanti molte condotte che potrebbe essere qualificate come meramente **abusive**.

A tal proposito pare utile concentrare l’attenzione sul richiamo al precedente giurisprudenziale di cui alla sentenza in commento: la **Corte di Cassazione**, infatti, nell’escludere l’applicabilità delle norme in tema di abuso del diritto al caso concreto ha richiamato la precedente [sentenza n. 40272 del 01.10.2015](#), la quale aveva chiarito che il “nuovo art. 10 bis, dello “Statuto”, prevede, anzitutto, **che l’abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di disposizioni del D.Lgs. n. 74 del 2000**, ovvero la violazione di altre disposizioni. Il che conferma che la disciplina dell’abuso del diritto ha applicazione solo **residuale** rispetto alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari, in particolare, l’evasione e la frode: queste fattispecie vanno perseguiti con gli strumenti che l’ordinamento già offre. Se, ad esempio, una situazione configura fattispecie regolata dal D.Lgs. n. 74 del 2000, in quanto frode o simulazione, l’abuso non può essere invocato”.

Il distinguo tra operazioni penalmente rilevanti e condotte meramente abusive è stato poi oggetto di attenta analisi da parte della [Corte di Cassazione con la sentenza n. 41755 del 05.10.2016](#).

Con la citata pronuncia è stato infatti stabilito che “**può definirsi elusiva, e pertanto, sulla base della disciplina sopravvenuta, penalmente irrilevante, solamente una operazione che, pur principalmente finalizzata al conseguimento di un vantaggio tributario, sia tuttavia caratterizzata da una effettiva e reale funzione economico sociale meritevole di tutela per l’ordinamento, tale non potendosi ritenerne un’operazione che sia, viceversa, meramente simulata**”.

Sulla scia del richiamato orientamento, infine, la [sentenza Corte di Cassazione n. 48293 del 16.11.2016](#), ha chiarito che “il legislatore ha **escluso la rilevanza penale** delle operazioni meramente elusive, nelle quali, come nella specie, venga adottato uno schermo negoziale articolato (quale quello descritto) allo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale, in relazione, però, ad

una operazione economica realmente verificatasi e che ha dato luogo a flussi finanziari effettivi ed al trasferimento di diritti”.

Al di là della recente pronuncia della Corte di Cassazione (che pare aver messo nuovamente in discussione il rapporto tra abuso del diritto e condotte penalmente rilevanti) dovrebbe quindi ritenersi che:

- se l'operazione è stata effettivamente posta in essere, i flussi finanziari sono stati effettivi e vi è stato un reale trasferimento di proprietà, la condotta deve essere qualificata come meramente elusiva, e, quindi, non può essere penalmente rilevante,
- la condotta assume rilevanza penale se, invece, sono compiute “*operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria*” ([Corte di Cassazione, sentenza n. 48293 del 16.11.2016](#)).

Master di specializzazione

LE OPERAZIONI DI FINANZA STRAORDINARIA COME OPPORTUNITÀ PROFESSIONALE

Scopri le sedi in programmazione >