

## Edizione di sabato 20 Luglio 2019

### ACCERTAMENTO

**Il legislatore "riconosce" il ravvedimento parziale**  
di Luca Caramaschi

### AGEVOLAZIONI

**Bonus prima casa: il garage agevolato non esclude la nuova abitazione**  
di Alessandro Bonuzzi

### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

**Il rapporto tra Cfc legislation ed esterovestizione societaria**  
di Marco Bargagli

### IVA

**Soltanto la prova della frode nega la detrazione Iva**  
di Angelo Ginex

### PENALE TRIBUTARIO

**La violazione dell'obbligo di comunicazione delle variazioni patrimoniali**  
di Luigi Ferrajoli

## ACCERTAMENTO

---

### ***Il legislatore “riconosce” il ravvedimento parziale***

di Luca Caramaschi

Con l'**articolo 4-decies D.L. 34/2019 convertito nella L. 58/2019** (c.d. Decreto crescita) il legislatore ha introdotto una **norma di interpretazione autentica** in materia di **ravvedimento parziale (o, più correttamente, frazionato)** inserendo un nuovo **articolo 13-bis** all'interno del **D.Lgs. 472/1997**, che di seguito si riporta.

---

#### ***Articolo 13-bis. – (Ravvedimento parziale)***

1. *L'articolo 13 si interpreta nel senso che è consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato, purché nei tempi prescritti dalle lettere a), a-bis), b), b-bis), b-ter), b-quater) e c) del comma 1 del medesimo articolo 13. Nel caso in cui l'imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento, con il versamento della sanzione e degli interessi, intervenga successivamente, la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita all'integrale tardivo versamento; gli interessi sono dovuti per l'intero periodo del ritardo; la riduzione prevista in caso di ravvedimento è riferita al momento del perfezionamento dello stesso. Nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, al contribuente è consentito operare autonomamente il ravvedimento per i singoli versamenti, con le riduzioni di cui al precedente periodo, ovvero per il versamento complessivo, applicando in tal caso alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui la stessa è regolarizzata.*
2. *Le disposizioni del presente articolo si applicano ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.*

---

Con la citata modifica normativa vengono, quindi, recepiti con norma primaria alcuni **orientamenti** già espressi in passato dalla stessa **prassi amministrativa** in materia di versamento frazionato dell'imposta o versamento tardivo dell'imposta frazionata (cd. **ravvedimento parziale**).

Già con la **risoluzione 67/E/2011** l'Agenzia entrate, distinguendo tra **rateazione** delle somme da ravvedimento e **ravvedimento parziale**, aveva avuto modo di chiarire che tale ultima possibilità non è preclusa, sempre che siano corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta **versato tardivamente**, e nel rispetto del limite invalicabile di eventuali **controlli fiscali** nei confronti del contribuente (comprese le comunicazioni ai sensi degli **articoli 36-bis e 36-ter D.P.R. 600/1973**).

Successivamente, con la **circolare 42/E/2016**, l'Agenzia è tornata sul tema precisando che, se è vero che il **ravvedimento operoso** degli omessi versamenti si perfeziona (anche parzialmente)

all'esito di un complesso procedimento – consistente nella regolarizzazione del versamento del tributo, sanzioni e interessi – **non è tuttavia necessario che ciò avvenga in un unico momento**, “potendo il versamento della sanzione ridotta essere successivo a quello del versamento del tributo e/o degli interessi”.

Tornando alla nuova disposizione, il primo periodo del **comma 1** del nuovo **articolo 13-bis** reca una **norma interpretativa, con efficacia dunque retroattiva**, ai sensi della quale l'istituto del ravvedimento operoso si applica anche nei casi di **versamento frazionato delle imposte dovute**, purché il versamento della parte dell'imposta e delle sanzioni e interessi sia effettuato nei termini di legge per avvalersi del **ravvedimento** di cui al precedente [articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#).

In sintesi, detto istituto consente di **regolarizzare omessi o insufficienti versamenti** e altre irregolarità fiscali beneficiando della **riduzione delle sanzioni**.

In seguito alle **modifiche introdotte dalla Legge di stabilità 2015** sono stati eliminati alcuni vincoli legislativi al ravvedimento operoso, che influivano sulla tempistica e sulle condizioni per l'accesso all'istituto: tali limiti non operano più e, pertanto, il **ravvedimento** è oggi inibito solo dalla **notifica degli atti di liquidazione e di accertamento** (comprese le comunicazioni da **controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni**).

Gli errori, le omissioni e i versamenti carenti possono di conseguenza essere regolarizzati eseguendo spontaneamente il pagamento:

- **dell'imposta dovuta;**
- degli **interessi**, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito;
- della **sanzione in misura ridotta** (secondo lo schema di seguito evidenziato).

## La misura delle riduzioni

- 
- **1/10 di quella ordinaria** nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di **30 giorni** dalla data di scadenza;
  - **1/9 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il **90° giorno successivo** al termine per la presentazione della dichiarazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore;
  - **1/8 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il **termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione**, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, **entro un anno dall'omissione o dall'errore**;

- **1/7 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione** oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, **entro due anni dall'omissione o dall'errore**;
- **1/6 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione**, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, **oltre due anni dall'omissione o dall'errore**;
- **1/5 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **dopo la constatazione della violazione** (ai sensi dell'**articolo 24 L. 4/1929**), salvo nei casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale;
- **1/10 del minimo** di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, **se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni**, oppure a **1/10 del minimo** di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, **se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni**.

---

Infine, il **D.Lgs. 158/2015** (riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario) ha modificato la normativa sulle sanzioni per ritardati od omessi versamenti, prevedendo la **riduzione alla metà** della sanzione ordinaria per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni dalla scadenza.

In tali casi, quindi, la sanzione passa **dal 30% al 15%**.

Un'ulteriore riduzione della sanzione è prevista per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni. In detti casi la sanzione del 15% è ulteriormente ridotta a **1/15 per ogni giorno di ritardo (pari all'1%)**.

In ogni caso, il pagamento e la regolarizzazione non precludono l'inizio o la **prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento**.

Infine il secondo e ultimo comma del nuovo **articolo13-bis** in commento prevedono che le disposizioni riguardanti il ravvedimento parziale **si applicano ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate**. Nessuna *chance*, quindi, per i **tributi amministrati dagli enti locali** quali, ad esempio, l'Imu e la Tasi, così come per le **tasse automobilistiche**.

Seminario di specializzazione

## IL RAVVEDIMENTO OPEROSO E LA CORREZIONE DEI PRINCIPALI ERRORI DICHIARATIVI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## AGEVOLAZIONI

---

### **Bonus prima casa: il garage agevolato non esclude la nuova abitazione**

di Alessandro Bonuzzi

La **possidenza** nel Comune di **altra unità immobiliare** censita in una **categoria diversa da quelle abitative**, quale il **garage** (C/6), sebbene acquistata usufruendo delle **agevolazioni prima casa**, **non** costituisce **motivo ostativo** ai fini della concessione del beneficio per l'acquisto di una **nuova abitazione**.

Lo ha chiarito l'Agenzia delle entrate nella [risposta all'istanza di interpello n. 63 del 15 luglio 2019](#).

La vicenda trae origine dall'istanza di interpello presentata da una **contribuente**, coniugata in regime di separazione di beni, che nel novembre del 2001 ha acquistato **insieme al marito**, ciascuno per la quota del 50%, un **immobile abitativo** (categoria catastale A/2), **fruendo delle agevolazioni prima casa** ([Nota II-bis articolo 1 Tariffa Parte I allegata al D.P.R. 131/1986](#)).

Successivamente, nel marzo del 2013, i coniugi hanno acquistato nel **medesimo Comune**, ciascuno per la quota del 50%, un **garage** (C/6) destinato a **pertinenza** dell'abitazione acquistata nel 2001, **beneficiando** sempre delle **agevolazioni**.

Siccome i soggetti avevano intenzione di **vendere l'abitazione acquistata** con le agevolazioni prima casa nel 2001, **mantenendo** però la proprietà del **garage**, da destinare a **pertinenza** di una **nuova abitazione da acquistare**, per la quota del 50% ciascuno, **entro i successivi 12 mesi**, hanno chiesto di conoscere se fosse possibile fruire:

- dell'**agevolazione prima** casa anche per il nuovo acquisto e
- del **credito d'imposta** previsto dall'[articolo 7 L. 448/1998](#).

Va ricordato che le agevolazioni prima casa riguardano gli **atti traslativi** a titolo oneroso della proprietà di **case di abitazione non di lusso** – dunque classificate nella categoria catastale A (eccetto la A/10), ad esclusione delle categorie catastali A1, A8 e A9 – e gli **atti traslativi o costitutivi** della **nuda proprietà**, dell'**usufrutto**, dell'**uso** e dell'**abitazione** relativi alle stesse. I benefici trovano applicazione anche per l'acquisto delle **pertinenze**, che può essere effettuato anche con **atto separato** rispetto all'acquisto dell'immobile principale.

Sono **condizioni ostative** alle agevolazioni:

- la titolarità esclusiva o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di **altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile da acquistare**;
- la titolarità, pure per quote, anche in regime di comunione legale, su **tutto il territorio nazionale** dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su **altro immobile ad uso abitativo, acquistato usufruendo del regime agevolato prima casa**.

Dunque, entrambi i requisiti ostativi si riferiscono alla titolarità di un **altro immobile abitativo e non alla titolarità di unità immobiliari censite in categorie diverse da quelle abitative**, ancorché acquistate fruendo delle agevolazioni prima casa.

Alla luce di ciò, afferma l'Agenzia, nel caso prospettato, la **proprietà del garage non impedisce di fruire delle agevolazioni prima casa per l'acquisto della nuova abitazione**, potendosi quindi applicare l'imposta di **registro** con l'aliquota ridotta del **2%**.

I **due immobili**, quello posseduto di categoria C/6 (pertinenza) e quello da acquistare (abitativo) presentano, infatti, **natura e destinazione d'uso diverse**.

Per quanto riguarda il **credito di imposta**, si ricorda che l'[articolo 7, commi 1 e 2, L. 448/1998](#), prevede l'attribuzione di un credito d'imposta a favore di coloro che, dopo aver **alienato** un immobile acquistato usufruendo delle agevolazioni prima casa, provvedano ad acquisire a qualsiasi titolo, **entro un anno dalla alienazione**, un'altra casa di abitazione non di lusso, al ricorrere nuovamente delle **condizioni prima casa**.

Il credito d'imposta:

- è attribuito fino a **concorrenza** dell'imposta di **registro** o dell'**Iva** corrisposta in relazione al **precedente acquisto agevolato**;
- **non può essere superiore**, in ogni caso, all'imposta di **registro** o all'**Iva dovuta** per l'acquisto agevolato della **nuova casa di abitazione non di lusso**.

Anche su questo aspetto le conclusioni dell'Agenzia sono **favorevoli ai contribuenti**, poiché si conferma la **possibilità di fruire del bonus**.

Seminario di specializzazione

**CONVERSIONE DEL DECRETO CRESCITA, ISA  
E NOVITÀ DELL'ESTATE**

Scopri le sedi in programmazione >

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### ***Il rapporto tra Cfc legislation ed esterovestizione societaria***

di Marco Bargagli

In linea generale, la **normativa sostanziale di riferimento** ([articolo 73, comma 3, Tuir](#)) prevede che **le società, gli enti ed i trust** sono considerati **fiscalmente residenti in Italia**, quando per la **maggior parte del periodo d'imposta** (183 giorni) hanno la **sede legale** o la **sede dell'amministrazione** o l'**oggetto principale** nel **territorio dello Stato**.

La **sede legale** della società o dell'ente è un requisito di **carattere formale**, di **derivazione civilistica** e si identifica con la sede sociale indicata **nell'atto costitutivo o nello statuto**.

L'**oggetto principale** può essere definita come l'attività d'impresa **effettivamente esercitata** per raggiungere gli **scopi sociali**.

La **sede dell'amministrazione** (*rectius sede effettiva*) è il luogo dal quale provengono gli **impulsi direttivi**, dove vengono assunte le **decisioni più importanti** che riguardano la **società estera**, dove si **riuniscono gli amministratori** e **l'assemblea dei soci**, dove si **svolgono con regolarità le attività dell'impresa**.

In relazione al concetto di “**sede effettiva**” si è espressa, nel corso degli anni, la **giurisprudenza di legittimità**, fornendo **precise indicazioni**:

- **Corte di cassazione, sentenza n. 3604 del 16.06.1984:** per “sede effettiva” delle persone giuridiche si intende il luogo ove hanno **concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente** e si **convocano le assemblee**, ossia il luogo deputato, o **stabilmente utilizzato**, per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del **compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente**;
- **Corte di cassazione, sentenza n. 3910 del 09.06.1988:** la sede effettiva non coincide con il luogo in cui si trova un recapito della persona giuridica, ma si identifica con il luogo dove si svolge la **preminente attività direttiva ed amministrativa dell'impresa**;
- **Corte di cassazione, sentenza n. 3028 del 13.10.1972:** la sede effettiva di una persona giuridica non è semplicemente il luogo ove si trovano i suoi beni, i suoi stabilimenti e dove si svolge l'attività produttiva, ma quello ove hanno effettivo svolgimento **l'attività amministrativa e direzionale**, ove cioè **risiede il suo legale rappresentante, i suoi amministratori e dove sono convocate le assemblee societarie**.

Più di recente, sempre la **suprema Corte di cassazione**, con la [sentenza n. 14527/2019](#) del **28.05.2019**, ha ribadito l'importanza del **luogo** di formalizzazione delle **delibere assembleari**

e societarie.

In particolare, la **sede dell'amministrazione** della società può essere individuata ove hanno luogo i **consigli di amministrazione**, le **assemblee dei soci** e dove la società ha la **materiale disponibilità dei locali necessari** ai fini dello svolgimento delle **attività di amministrazione e gestione**.

In merito, giova ricordare che la **corretta determinazione della residenza fiscale** assume **connotati di particolare rilevanza** nelle particolari fattispecie per cui una entità, pur **avendo formalmente sede all'estero**, presenta uno o più **criteri legali di collegamento con l'ordinamento nazionale**, in virtù dei quali la **residenza fiscale può risultare radicata all'interno del territorio dello Stato**.

Per tale motivo, al fine di **contrastare più efficacemente i fenomeni di pianificazione fiscale internazionale** attuati dai Gruppi multinazionali, il legislatore ha introdotto nel nostro ordinamento tributario anche una **presunzione legale relativa** che pone in capo al contribuente **l'onere della prova** di dimostrare l'effettiva **residenza fiscale del soggetto di diritto estero**, al ricorrere di **determinate condizioni richieste dalla Legge**.

In merito, ai sensi **dell'articolo 73, comma 5-bis, Tuir** viene previsto che: "*salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:*

- **sono controllati, anche indirettamente**, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- **sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione**, composto in prevalenza di **consiglieri residenti nel territorio dello Stato**".

La richiamata disposizione prevista **dall'articolo 73, comma 5-bis, Tuir** presenta **profili di interconnessione con la disciplina Cfc (Controlled Foreign Companies)** regolata dall'**articolo 167 Tuir**, nel caso in cui un **soggetto residente in Italia controlli una società** o un ente rientrante nel perimetro applicativo del medesimo **articolo 167** che, a sua volta, **detenga partecipazioni di controllo in società di capitali o enti commerciali residenti in Italia** (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** volume III – parte V – capitolo 11 "Il contrasto all'evasione e alle frodi fiscali di rilievo internazionale", pag. 347 e ss.).

A parere del **citato documento di prassi**, la **presunzione di residenza nel territorio dello Stato della società estera rende inoperante la Cfc legislation ex articolo 167 Tuir**, impedendo l'imputazione al **soggetto controllante** del reddito che la controllata stessa, **in quanto residente, è tenuta a dichiarare in Italia**.

Di contro, qualora **la società riuscisse a superare la presunzione di residenza estera**, fornendo

idonea prova contraria, la **controllata non residente** – ricorrendone le condizioni – **rimarrebbe attratta alla disciplina Cfc**, con la conseguenza che il suo reddito **resta imputabile per trasparenza al soggetto residente controllante**.

Master di specializzazione

## LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## IVA

---

### **Soltanto la prova della frode nega la detrazione Iva**

di Angelo Ginex

Al fine di **negare** il diritto alla **detrazione dell'Iva**, l'acquisto di beni al termine di una **vendita a catena** e il **ricevimento** della **merce** da un **soggetto diverso** da colui che compare come fornitore sulla fattura **non è sufficiente** per classificare come **abusiva** l'operazione, dovendo l'Amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza dell'**indebito vantaggio fiscale** di cui abbia goduto il **soggetto passivo**, ovvero gli **altri componenti** della **catena** di vendita.

È questo l'interessante principio di diritto sancito dalla **Corte di Giustizia dell'Unione europea** con [sentenza del 10 luglio 2019, n. C-273/18](#).

La vicenda trae origine da operazioni di **vendita a catena di beni** di una società lituana, al termine delle quali una società lettone acquistava i beni da un'altra società nazionale, trasportandoli però dalla Lituania nel proprio Paese.

**Non** essendo stata data una **spiegazione** alla **catena di vendita** in sede di contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria riteneva che la contribuente avesse **in realtà** acquistato detti cespiti direttamente **dalla società lituana** a capo della catena, concludendo in tal modo una **cessione intracomunitaria**, e per l'effetto **rettificava** in aumento le **dichiarazioni Iva**, includendo il valore dei beni nel valore di quelli acquistati da altri Stati membri.

La **decisione** veniva, dunque, **impugnata** dalla società, ma i **giudici di merito** ne **rigettavano** le doglianze.

Nelle more del successivo **giudizio di cassazione**, poi, il giudice di legittimità sollevava **questione pregiudiziale** chiedendo alla Corte di Giustizia se l'[articolo 168, lett. a\), Direttiva 2006/112/CE](#) andasse interpretato nel senso che, per negare il diritto alla detrazione, fosse di per sé **sufficiente** a constatare l'esistenza di una **pratica abusiva** ad opera del soggetto passivo o delle altre persone coinvolte le circostanze:

- che un **acquisto di beni** fosse avvenuto **al termine di una catena di vendita**;
- e che il soggetto passivo fosse entrato **in possesso dei beni** nel deposito di una **persona** facente parte di tale catena, **diversa** dalla quella che compare quale **fornitore** nella fattura;

o se fosse necessario **dimostrare** anche l'**indebito vantaggio fiscale** di cui avrebbero beneficiato il soggetto passivo o le altre persone.

I giudici comunitari, nell'**interpretazione ermeneutica** della disposizione, hanno osservato come il **diritto di detrarre l'Iva** versata a monte costituisca **ius receptum** del **sistema comune dell'Iva** (cfr. [CGUE, n. C-101/16](#)).

Ad ogni modo, la **Direttiva 2006/112/CE** demanda alle **autorità nazionali** il compito di **reprimere** gli **usi fraudolenti** delle **norme comunitarie**, negando il beneficio del diritto alla detrazione dell'Iva ove ne sia dimostrato l'utilizzo fraudolento o abusivo.

Inoltre, secondo ulteriore **costante orientamento** dei giudici comunitari, l'**accertamento** di una **pratica abusiva** richiede la sussistenza di **due condizioni**:

- che le **operazioni**, nonostante il formale rispetto della normativa, producano un **indebito vantaggio fiscale** che contrasti con la *ratio* delle norme;
- che da elementi oggettivamente apprezzabili risulti che lo **scopo** dell'**operazione** tenda sostanzialmente all'**ottenimento** del **vantaggio fiscale** ricercato (cfr. [CGUE, n. C-419/14](#)).

Nel concetto di **attività abusiva**, tuttavia, **non** può rientrare la circostanza per la quale il **bene acquistato non sia direttamente ricevuto dall'autore della fattura**.

Ciò, in quanto l'operazione può sottendere **altre motivazioni**, quali l'esistenza di **due vendite successive** riguardanti i **medesimi beni**, trasportati direttamente dal primo venditore al secondo acquirente, verificandosi **due cessioni successive**, ex [articolo 14, paragrafo 1, Direttiva 2006/112/CE, a fronte di un solo trasporto](#) effettivo.

**Non** è, inoltre, **necessario** che il **primo acquirente** sia divenuto **proprietario** dei **beni** al momento del **trasporto**, in quanto l'esistenza della **cessione** di cui all'**articolo 14 citato non presuppone** il trasferimento della proprietà giuridica del bene.

Orbene, nel caso di specie, l'**Amministrazione lettone non ha dimostrato gli indebiti vantaggi fiscali** delle società della catena e di quella accertata e, pertanto, **non è stato possibile affermare** se la società accertata abbia effettivamente **acquistato il bene da una società della catena o da quella estera**, all'apice della medesima.

Alla luce di quanto esposto, dunque, i giudici comunitari hanno affermato che **non** è possibile **negare** il diritto alla **detrazione** della società.

Da ultimo, attesa la **probabile natura intracomunitaria** dello scambio, è opportuno precisare che in detto caso **nessuna imposta** andrebbe versata con conseguente **inesistenza del diritto alla detrazione**.

Pertanto, qualora l'acquirente abbia **detratto indebitamente** l'imposta, è possibile chiedere il **rimborso** dell'imposta versata **al cedente** che ha emesso la fattura errata, **ovvero**, qualora quest'ultimo sia insolvente oppure sia eccessivamente difficoltoso il recupero, rivolgersi

direttamente all'**Amministrazione finanziaria**.

Master di specializzazione

## IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## PENALE TRIBUTARIO

---

### **La violazione dell'obbligo di comunicazione delle variazioni patrimoniali**

di Luigi Ferrajoli

Con la recente [sentenza n. 26417](#) depositata in data **14.06.2019**, la **Corte di Cassazione** si è pronunciata in ordine ad una contestazione di reato per **omessa comunicazione di ogni variazione patrimoniale** non inferiore ad Euro 10.392,14 – previsto dagli [articoli 76, comma 7, e 80 D.Lgs. 159/2011](#), in relazione all'acquisto di una autovettura.

In particolare, l'[articolo 80 D.Lgs. 159/2011](#) prevede, al comma 1, che “*le persone già sottoposte, con provvedimento definitivo, ad una misura di prevenzione, sono tenute a comunicare per dieci anni, ed entro trenta giorni dal fatto, al nucleo di polizia tributaria del luogo di dimora abituale, tutte le variazioni nell'entità e nella composizione del patrimonio concernenti elementi di valore non inferiore ad euro 10.329,14. Entro il 31 gennaio di ciascun anno, i soggetti di cui al periodo precedente sono altresì tenuti a comunicare le variazioni intervenute nell'anno precedente, quando concernono complessivamente elementi di valore non inferiore ad euro 10.329,14. Sono esclusi i beni destinati al soddisfacimento dei bisogni quotidiani*”.

La persona indagata era gravata dagli **obblighi di comunicazione** perché sottoposta alla **misura di prevenzione della sorveglianza speciale** di pubblica sicurezza.

Il Tribunale del Riesame, decidendo a seguito di annullamento con rinvio da parte della Corte di Cassazione, aveva rigettato **l'istanza di riesame** proposta nell'interesse dell'indagato, confermando così il **decreto di sequestro preventivo anche per equivalente** emesso dal GIP presso il Tribunale relativamente all'autovettura di proprietà dell'istante.

Avverso il provvedimento in questione l'indagato aveva promosso ricorso avanti la Suprema Corte lamentando la mancata osservanza, da parte del giudice del rinvio, delle indicazioni del Giudice di legittimità circa la necessaria verifica della sussistenza dell'**elemento psicologico del reato** ascritto al ricorrente.

Secondo la ricostruzione di quest'ultimo, infatti, il medesimo, **detenuto** in ragione dell'**ordinanza di custodia cautelare** nei suoi confronti, eseguita solo quattro giorni dopo l'acquisto dell'auto che sarebbe oggetto dell'**omessa comunicazione**, era nell'**impossibilità materiale di adempiere al dettato normativo**, versando dunque in ipotesi di **condotta non esigibile per causa di forza maggiore** che avrebbe impedito l'adempimento dell'obbligo.

Ebbene, la Suprema Corte ha ritenuto inammissibile il ricorso perché “aspecifico” e affetto da

genericità estrinseca.

Secondo quanto considerato dal Giudice di legittimità, il Tribunale del rinvio aveva infatti risposto alle indicazioni stabilite dalla decisione della Prima Sezione della Corte di Cassazione, motivando espressamente e specificamente sulla **irrilevanza dello stato di detenzione ai fini della configurabilità del reato**.

Come correttamente specificato dal Giudice, **la condizione di detenzione non rappresentava, infatti, una causa impeditiva assoluta di qualsiasi forma di comunicazione esterna**, ben potendo il ricorrente **adempiere anche dopo il decorso del termine di trenta giorni previsto dalla disciplina del D.Lgs. 159/2011**, cosa che, invece, non è avvenuta.

Secondo la Corte, **lo stato di detenzione non esclude i soggetti ristretti dall'esercizio dei loro diritti e doveri elementari o necessari**, “*magari sanciti anche da norme di legge che prevedono obblighi al cui inadempimento seguia addirittura la configurabilità di un reato*”.

Il nostro sistema giuridico prevede chiaramente e indiscutibilmente **la possibilità, per il detenuto, di adempiere ai propri obblighi e di esercitare i propri diritti basiliari**, nelle forme ovviamente consone allo stato di detenzione.

Quanto alla eccepita condizione di analfabetismo dell'indagato, il Collegio ha rilevato che **la regola dell'ignoranza inevitabile** non è applicabile con riferimento alle norme contestate al soggetto ricorrente, **in quanto perfettamente comprensibili**, soprattutto da un soggetto che “*non è certo nuovo ad esperienze di impatto con la legislazione penale, più volte violata così come più volte egli è stato sottoposto a procedimenti di prevenzione*”.

Sotto tale profilo – ha evidenziato la Corte di Cassazione – il Tribunale del Riesame aveva correttamente chiarito che il ricorrente non poteva essere considerato uno “sprovveduto”, incapace di comprendere la portata di un preccetto penale, benché analfabeta, **in ragione della sua condizione di soggetto da tempo sottoposto a processi penali**.

Anche quanto alla sussistenza dell'**elemento psicologico**, la giurisprudenza di legittimità richiamata dal Collegio ritiene pacifico che il “**coefficiente soggettivo**” del delitto in questione sia integrato dal **dolo generico**, che si esaurisce nella **coscienza e volontà di omettere le comunicazioni previste dalla norma** e non si estende sino alla volontà specifica di occultare alla polizia economico-finanziaria le informazioni dovute.

Seminario di specializzazione

## GLI ILLECITI SOCIETARI

Scopri le sedi in programmazione >