

Edizione di giovedì 19 Settembre 2019

DICHIARAZIONI

Modello Isa: il valore dei beni strumentali

di **Federica Furlani**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Perdite fiscali senza riporto in caso di ripotenziamento patrimoniale

di **Domenico Santoro, Gianluca Cristofori**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La dilazione di pagamento infragruppo rientra nel transfer price

di **Marco Bargagli**

IVA

Depositi fiscali e Iva per benzina e gasolio: chiarimenti dell'Agenzia

di **Gennaro Napolitano**

PENALE TRIBUTARIO

Le presunzioni tributarie integrano il fumus commicti delicti

di **Luigi Ferrajoli**

DICHIARAZIONI

Modello Isa: il valore dei beni strumentali

di **Federica Furlani**

Tra gli elementi contabili da indicare nel **quadro F** del **modello Isa** al fine dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità, il **rigo F27** per gli Isa delle **imprese** e **G14** per gli Isa dei **lavoratori autonomi**, sono riservati all'indicazione del **valore dei beni strumentali**, materiali e immateriali.

Premesso che vanno **esclusi** dal computo gli **immobili**, incluse le costruzioni leggere aventi il requisito della stabilità, l'**avviamento** e gli **oneri pluriennali**, il valore da considerare dipende dalla modalità di acquisizione del bene: in proprietà, in locazione finanziaria, in comodato, etc.

In particolare:

- **per i beni in proprietà**, materiali e immateriali, ammortizzabili ai sensi degli [articoli 64, 102, 102-bis](#) e [103 Tuir](#), da indicare nel registro dei beni ammortizzabili o nel libro degli inventari ovvero nel registro degli acquisti tenuto ai fini Iva, bisogna considerare il **costo storico** ([articolo 110, comma 1, Tuir](#)), **comprensivo degli oneri accessori** di diretta imputazione e degli eventuali **contributi di terzi**, al **lordo degli ammortamenti**, considerando le eventuali **rivalutazioni** a norma di legge effettuate ante **342/2000**;
- **per i beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria**, il **costo di acquisto** sostenuto dal concedente, al netto dell'Iva. Non assume, invece, alcun rilievo il prezzo di **riscatto**, anche successivamente all'esercizio dell'opzione di acquisto;
- per i beni acquisiti in **comodato** ovvero in dipendenza di **contratti di locazione non finanziaria**, il **valore normale** al momento dell'immissione nell'attività;
- in caso di **azienda presa in affitto o usufrutto**, va considerato il **valore attribuito ai beni strumentali nell'atto di affitto** o di **costituzione in usufrutto** o, in mancanza, il loro **valore normale** determinato con riferimento al momento di stipula dell'atto.

Di conseguenza, i contribuenti che concedono in **affitto** o **usufrutto** l'azienda non devono indicare il valore dei beni strumentali mobili dell'azienda affittata o concessa in usufrutto.

Le istruzioni ministeriali al **quadro F** specificano, tuttavia, che i contribuenti che presentano il **modello AG40U**, che svolgono le seguenti attività:

1. "Sviluppo di progetti immobiliari senza costruzione" – 41.10.00;
2. "Lottizzazione dei terreni connessa con l'urbanizzazione" – 42.99.01;
3. "Compravendita di beni immobili effettuata su beni propri" – 68.10.00;
4. "Locazione immobiliare di beni propri o in *leasing* (affitto)" – 68.20.01;

5. “Affitto di aziende” – 68.20.02;

e che **concedono in affitto l'azienda**, devono indicare nel **rigo F27** il **valore** dei **beni strumentali mobili dell'azienda affittata**.

Nella determinazione del valore dei beni strumentali è, inoltre, necessario:

- **tener conto dei beni strumentali il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro**, anche se non rilevati nel registro dei beni ammortizzabili o nel libro degli inventari ovvero nel registro degli acquisti tenuto ai fini Iva;
- computare le spese relative all'acquisto di beni mobili **adibiti promiscuamente** all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare, nella misura del **50%**, ad eccezione delle autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, che, ai sensi dell'[articolo 164, lettera b\), Tuir](#) vanno computate nella misura del 20%;
- tener conto dell'**Iva indetraibile** nel caso di opzione per la **dispensa degli adempimenti** prevista per le operazioni esenti dall'[articolo 36-bis D.P.R. 633/1972](#) o nel caso di prorata di detraibilità pari a zero secondo i criteri di cui all'[articolo 19-bis D.P.R. 633/1972](#).

È, infine, possibile non tener conto del valore dei **beni strumentali inutilizzati nel corso del periodo d'imposta** (perché obsoleti, non ancora messi in funzione, ...) a condizione che non siano state dedotte le relative quote di ammortamento.

Per i beni strumentali posseduti per una parte dell'anno, **il valore va ragguagliato ai giorni di possesso nel periodo di imposta**, generalmente di 365 giorni, ma, nel caso di periodo di imposta di durata diversa da 12 mesi, il valore deve essere determinato calcolando il prodotto tra il valore del bene e il **rapporto tra i giorni di possesso del bene** e i giorni di esercizio dell'attività. Pertanto, nel caso di contribuente con periodo di imposta coincidente con l'anno solare che ha venduto un bene in data 2 luglio 2018, il relativo valore ai fini Iva sarà determinato rapportando il suo valore, determinato secondo le indicazioni sopra riportate, per il rapporto 183/365.

Il **valore dei beni strumentali** viene utilizzato, ai fini Iva, per calcolare i seguenti **indicatori di anomalia**, in grado di segnalare situazioni di **incongruenza** o **disallineamento** che poi contribuiscono alla determinazione della media dell'indice sintetico:

- **incidenza degli ammortamenti**, dato dal rapporto tra gli ammortamenti e il valore dei beni strumentali (senza considerare in entrambi i valori i beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro); se tale indice risulta pari o superiore al 25%, che rappresenta la soglia massima di riferimento, l'indicatore viene applicato e il punteggio assume il valore di 1;
- **incidenza dei beni acquisiti con contratti di locazione finanziaria**, dato dal rapporto tra i canoni per beni mobili acquisiti in dipendenza dei contratti di locazione finanziaria e il valore dei beni strumentali mobili relativo a beni acquistati in dipendenza dei medesimi contratti; se tale indice risulta pari o superiore al 55%, che rappresenta la

soglia massima di riferimento, l'indicatore viene applicato e il punteggio assume il valore di 1;

- **assenza del valore dei beni strumentali**, pur in presenza di beni indicati nel modello stesso; in tal caso l'indicatore viene applicato e il punteggio assume il valore di 1.



OPERAZIONI STRAORDINARIE

Perdite fiscali senza riporto in caso di ripotenziamento patrimoniale

di **Domenico Santoro, Gianluca Cristofori**

In una recente **risposta a un'istanza di interpello non ancora resa pubblica**, l'Agenzia delle Entrate è tornata ad esprimersi sull'ambito di applicazione della **disciplina anti-abuso** specifica di cui all'[articolo 84, comma 3, Tuir](#), volta a fronteggiare la pratica del cd. "**commercio di bare fiscali**", confermando incidentalmente un'interpretazione già emersa di recente che meriterebbe, tuttavia, una più precisa presa di posizione da parte dell'Amministrazione finanziaria, allo scopo di consentire agli operatori di valutare con maggior certezza l'impatto fiscale, per esempio, di talune **operazioni di "salvataggio" di imprese in crisi**, che necessitano di **imprescindibili ricapitalizzazioni** post-acquisizione.

Il caso oggetto della succitata istanza di interpello riguarda una serie di operazioni di riorganizzazione societaria, sintetizzabili nell'**acquisto di una partecipazione di controllo** (perfezionato nel **2015**), seguito da una **modifica dell'attività esercitata dalla società target**, nel **2017**, in termini meramente "quantitativi" (continuando cioè a operare nell'ambito del medesimo settore merceologico), nonché dalla **fusione per incorporazione di quest'ultima**, insieme con altre società del medesimo gruppo, **nella società istante**, perfezionatasi sempre nel corso del **2017**.

Nel caso di specie, la Divisione Contribuenti dell'Agenzia delle Entrate ha fornito **parere positivo** alla richiesta di **disapplicazione delle norme anti-abuso** previste dagli [articoli 84, comma 3](#), e [172, comma 7, Tuir](#), sul presupposto che (tra gli altri):

- la società che intende **riportare le perdite** era stata **costituita nell'esercizio sociale precedente** a quello di trasferimento delle quote, cosicché **non è dato presumere alcun depotenziamento della stessa**;
- il **prezzo corrisposto** per l'acquisto delle quote di partecipazione è di gran lunga **superiore rispetto al valore delle posizioni giuridiche soggettive di cui si richiede il riporto** ai successivi periodi d'imposta (perdite fiscali pregresse, eccedenze di interessi passivi ed eccedenze di agevolazione Ace), cosicché non è possibile affermare che la società istante abbia sostenuto un costo unicamente o prevalentemente dovuto all'acquisto delle predette posizioni soggettive fiscali.

Nonostante l'esito favorevole dell'interpello in questione, **desta qualche perplessità** la tesi interpretativa formulata circa **l'ambito di applicazione** dell'[articolo 84, comma 3, Tuir](#), incidentalmente ripresa nelle argomentazioni della risposta resa alla succitata istanza di

interpello. Come noto, infatti, tale disciplina **inibisce il riporto** ai successivi periodi d'imposta **delle perdite fiscali pregresse** (oltre che delle eccedenze di interessi passivi temporaneamente indeducibili e delle eccedenze di Ace non ancora utilizzate nella determinazione del reddito imponibile) allorquando siano **congiuntamente** riscontrate le seguenti due condizioni:

- la **maggioranza delle partecipazioni** aventi **diritto di voto** in assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite sia **trasferita** o comunque **acquisita da terzi**, anche a titolo temporaneo;
- sia **modificata l'attività principale** in fatto esercitata **nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate**. Tale modifica **assume** peraltro **rilevanza** se **interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento**, ovvero **nei due periodi successivi o precedenti**.

Secondo la tesi di recente ribadita dall'Agenzia delle entrate, *“la preclusione antielusiva specifica [può] scattare, in linea teorica, salvo riscontro caso per caso, **sia laddove vi sia il passaggio dell'attività principale svolta dalla società da un comparto merceologico ad un altro, sia, a determinate condizioni, quando il cambiamento avvenga nell'ambito dello stesso comparto merceologico** [N.d.R. ovverosia **continuando ad esercitare la medesima attività**] e comporti una espansione/riattivazione della principale attività un tempo esercitata (e da cui sono conseguite le perdite). Ciò deve essere **associato**, però, alla circostanza che **siano apportate risorse aggiuntive** rispetto a quelle fisiologicamente a disposizione della società che riporta le perdite, e che tali risorse siano **riconducibili**, direttamente o indirettamente, **al soggetto che acquisisce (o acquisirà) il controllo della società che riporta le perdite**”.*

Preso atto di quanto sopra, sarebbe utile che l'Amministrazione finanziaria facesse chiarezza sul punto, provando a evitare di introdurre un **disincentivo fiscale quantomeno per le operazioni di “salvataggio” delle imprese in crisi**, che fisiologicamente necessitano di ricapitalizzazioni post-acquisizione, per quanto – va detto – la norma non si applichi ove:

- la società *target* abbia registrato – nel biennio precedente al trasferimento – un **numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità**;
- e dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di **ricavi e proventi dell'attività caratteristica**, e un ammontare delle **spese per prestazioni di lavoro subordinato** e relativi **contributi**, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Più in generale, tuttavia, se da un lato è comprensibile che l'ambito di applicazione della norma anti-abuso abbracci sia il caso in cui venga modificata l'attività in termini di “comparto merceologico”, sia quello in cui fosse, invece, acquisita una partecipazione di controllo in una società che continuasse a operare nell'ambito del medesimo “comparto merceologico”, avendo però medio tempore di fatto liquidato il proprio patrimonio organizzativo e infrastrutturale, anche in termini di *assets* intangibili, essendo divenuta un mero contenitore giuridico con un unico *asset* valorizzabile (le perdite fiscali e le altre posizioni soggettive fiscali riportabili), dall'altro **l'automatica applicazione del principio** che emerge dalle risposte rischia di introdurre

un **incomprensibile disincentivo** alle operazioni di “salvataggio” di imprese in crisi, che necessitano di un **ripotenziamento sul piano patrimoniale post-acquisizione**. In tali circostanze, infatti, si renderebbe di fatto imprescindibile presentare interpelli cd. “disapplicativi” in **circostanze** a cui certo il **legislatore non aveva pensato** in sede di stesura della norma anti-abuso in commento e ciò, francamente, disorienta un po', trattandosi di una lettura che trascende, oltre che il tenore letterale della norma, anche la sua *ratio*. Ciò **salvo che l'Amministrazione finanziaria non chiarisca**, per esempio, che la presentazione di tali interpelli non si rende necessaria quando il **prezzo delle partecipazioni di controllo** compravendute **ecceda il valore** – pro-quota – **degli assets fiscali** in tal modo indirettamente trasferiti, al più riscontrando negli stessi un valore “non prevalente”.

Seminario di specializzazione

**L'OBLIGO DEL CONTROLLO DI GESTIONE INTRODOTTO
DAL NUOVO CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La dilazione di pagamento infragruppo rientra nel transfer price

di **Marco Bargagli**

Come noto, la **corretta determinazione dei prezzi di trasferimento** prevista nello scambio di beni e servizi infragruppo, è un **argomento di fondamentale importanza** che interessa tutti i **contribuenti ad ampio respiro internazionale**, i quali investono nel mercato estero **tramite imprese controllate** o mediante la costituzione di una **stabile organizzazione**.

In estrema sintesi, il **valore di acquisto o di cessione** praticato nelle **transazioni economiche e commerciali intercompany** non può essere determinato sulla base di **logiche commerciali del gruppo multinazionale** o, ancora, in funzione di **politiche di pianificazione fiscale aggressiva**, ma deve rispondere al c.d. "**principio di libera concorrenza**" recentemente stabilito dall'Ocse a livello internazionale.

Il citato **principio**, specificatamente previsto dall'**articolo 9, paragrafo 1, del modello Ocse di convenzione**, stabilisce che il **prezzo stabilito** nelle transazioni commerciali intercorse tra **imprese associate** deve corrispondere al prezzo **che sarebbe stato convenuto** tra **imprese indipendenti** per **transazioni identiche o similari** sul libero mercato.

Sul punto, l'**ordinamento tributario** italiano contempla **precise regole**: infatti, sulla base delle disposizioni contenute nell'[articolo 110, comma 7, Tuir](#) "*I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che **direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa**, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che **sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza** e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se **ne deriva una diminuzione del reddito**, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*".

In **ambito internazionale**, le **regole logico-giuridiche** previste per la determinazione dei prezzi di trasferimento sono contenute nelle **linee guida sui prezzi di trasferimento infragruppo**, aggiornate nel **mezzo di luglio 2017**.

A **livello domestico**, per **recepire concretamente i contenuti delle raccomandazioni internazionali**, in data **14 maggio 2018**, il Mef ha **approvato un apposito decreto**, pubblicato nella **Gazzetta Ufficiale n. 118 del 23 maggio 2018**, che prevede **concrete indicazioni** per l'applicazione del citato **principio di libera concorrenza**.

Anche la **prassi operativa** (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*”) si occupa del **transfer pricing**, espressione mediante la quale si identifica la pratica, adottata all’interno di un gruppo di imprese, attraverso la quale si **realizza un trasferimento di quote di reddito tra consociate**, mediante l’effettuazione di **cessioni di beni o prestazioni di servizi ad un valore diverso da quello che sarebbe stato pattuito tra entità indipendenti**.

Il citato documento di prassi chiarisce che, con la recente introduzione nel Tuir del **principio di libera concorrenza**, rispetto al precedente approccio basato sul “**valore normale di mercato**”, affermando espressamente i principi **raccomandati dall’Ocse**, il Legislatore oggi ammette la possibilità di considerare più che i **valori “di listino”** (a cui fa riferimento l’**articolo 9 Tuir**), le specifiche **condizioni economiche delle operazioni** (ad esempio, i **termini e le modalità di pagamento**, la **previsione di interessi di mora**, gli **oneri logistici**, il **rischio dei resi o dell’invenduto**).

Sempre in ambito di *transfer price*, con specifico riferimento agli **elementi positivi di reddito** previsti per l’eventuale **dilazione di pagamento** accordata nei confronti di un’impresa appartenente allo stesso gruppo multinazionale, interessanti spunti interpretativi sono rinvenibili nella **sentenza n. 2320/12/2018 della CTR Emilia Romagna**, depositata in data **2 ottobre 2018**.

In particolare, come rilevato dal giudice di merito, la **dilazione di pagamento infragruppo** realizza un’**operazione finanziaria** (*rectius* un vero e proprio **finanziamento**), con conseguente maturazione di **interessi attivi**.

Il caso riguardava una **cessione di beni** da parte di un’**impresa italiana nei confronti di una consociata estera** con il **pagamento dilazionato a 360 giorni** senza, tuttavia, prevedere l’**applicazione di proventi finanziari**.

Il giudice del gravame, **confermando la decisione assunta in primo grado**, accoglieva la tesi dell’Amministrazione finanziaria che aveva constatato, su **base presuntiva**, la **maggior base imponibile soggetta a tassazione**.

In particolare, oggetto della verifica operata da parte dell’Agenzia delle entrate erano stati anche i **termini di pagamento delle fatture di vendita** emesse dall’impresa italiana nei confronti di una **società estera** soggetta al **controllo indiretto da parte della società verificata**.

Nel corso di una verifica fiscale era emersa l’**applicazione di termini di pagamento superiori** rispetto a quelli **praticati nei confronti di clienti terzi** indipendenti **operanti nel medesimo mercato di riferimento (USA)** in quanto, come detto, veniva concesso un **termine di pagamento di 360 giorni**.

A parere del giudice tributario, appariva evidente come il **termine indicato** “*lasci intendere che si realizzi indirettamente un’operazione finanziaria volta a consentire alla società estera di godere*

di beni per la immediata rivendita senza essere tenuta al loro pagamento secondo i termini d'uso commerciale".

In definitiva, sulla base delle disposizioni sancite dall'[articolo 110, comma 7, Tuir](#) la società **mutuante italiana** avrebbe dovuto considerare, quale **elemento positivo del reddito d'impresa**, gli **interessi attivi maturati** calcolati nella misura del **tasso di interesse del 4,635%** (pari all'Euribor 1 m/365 anno 2007, a cui andava **aggiunto lo spread dello 0,5%**).



Master di specializzazione

**GLI STRUMENTI PER LA GESTIONE
DEL TRANSFER PRICING**

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Depositi fiscali e Iva per benzina e gasolio: chiarimenti dell'Agenzia

di **Gennaro Napolitano**

Con la [circolare 18/E/2019](#), pubblicata lo scorso 7 agosto, l'**Agenzia delle entrate** ha fornito i primi **chiarimenti** sull'applicazione della **disciplina** introdotta dalla **Legge di bilancio 2018** per la lotta alle **frodi** collegate all'illecita **immissione in consumo** in Italia di **prodotti energetici** per **finalità di autotrazione**. In particolare, i **commi da 937 a 943** dell'**articolo 1**, della **L. 205/2017**, individuano una serie di **misure di contrasto** all'**evasione Iva**, in relazione all'**immissione in consumo** da un **deposito fiscale** o all'**estrazione da deposito di destinatario registrato** di **carburanti per motori** e di altri **prodotti carburanti** o **combustibili**.

Più specificamente, la disciplina introdotta dalla **Legge di bilancio 2018** si applica alla **benzina** o al **gasolio** destinati a essere utilizzati come **carburanti per motori** e per gli **altri carburanti** o **combustibili** individuati dal [D.M. 13 febbraio 2018](#).

Sotto il profilo strettamente **fiscale** le disposizioni in esame prevedono, in **funzione antifrode**, che l'**immissione in consumo** da un **deposito fiscale** o l'**estrazione** da un **deposito di un destinatario registrato** dei predetti beni sia **subordinata** al **versamento** dell'**Iva** mediante il modello **"F24 Elide"**, **senza possibilità di compensazione**. Il versamento deve essere effettuato dal soggetto per conto del quale il gestore dei predetti depositi procede a **immettere in consumo** o a **estrarre** i prodotti.

Sulla disciplina in esame sono intervenuti:

- il già ricordato [D.M. 13 febbraio 2018](#), che ha disciplinato le **modalità attuative** delle disposizioni *de quibus*, nonché le **modalità di comunicazione telematica** ai gestori dei depositi dei dati relativi ai **versamenti dell'Iva**. Il decreto, inoltre, ha previsto alcune **condizioni soggettive** di **esclusione** dal pagamento dell'Iva in presenza di specifici requisiti di **affidabilità** degli **operatori**, stabilendo che, in alcune ipotesi, l'estrazione dal deposito può essere effettuata senza il versamento dell'imposta, presentando un'**idonea garanzia**;
- la [risoluzione n. 18/E/2018](#), che ha istituito il **codice tributo "6044"** da utilizzare per il versamento dell'Iva tramite il **modello "F24 Elide"** e il **codice identificativo "64"**, da indicare in corrispondenza del codice fiscale del gestore del deposito fiscale ovvero del destinatario registrato **obbligato in solido** per l'Iva non versata con il soggetto per conto del quale si procede rispettivamente all'immissione in consumo o all'estrazione;
- il [Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 1° marzo 2018](#), con il

quale sono stati **approvati i modelli** da utilizzare per la **costituzione di deposito vincolato** in titoli di Stato o garantiti dallo Stato e di **polizza fideiussoria o fideiussione bancaria** nei casi in cui la disciplina in esame consente di procedere all'immissione in consumo da un deposito fiscale o all'estrazione dal deposito di un destinatario registrato, di benzina e gasolio per uso autotrazione, **senza versamento dell'Iva**; in tal caso, l'**idonea garanzia** deve essere prestata a favore del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, per l'importo corrispondente all'imposta dovuta; la garanzia, accettata dall'Agenzia e con comunicazione dell'accettazione al gestore del deposito, deve essere prestata per la durata di **12 mesi** dalla data di estrazione.

La [circolare n. 18/E/2019](#) interviene, quindi, per chiarire alcuni aspetti della disciplina. Tra le precisazioni fornite, si segnalano, in particolare, le seguenti:

- il **campo di applicazione** del regime Iva in parola è **limitato** ai predetti **carburanti per motori** riservati all'impiego di **autotrazione** e, quindi, non comprende quelli utilizzati per **altre destinazioni** (come, ad esempio, trasporto ferroviario, navigazione marittima e aerea);
- **a prescindere dalla provenienza** (nazionale, unionale o extraunionale) del prodotto che viene introdotto nel deposito fiscale o nel deposito di un destinatario registrato, rispettivamente la sua immissione in consumo o l'estrazione è **in ogni caso subordinata** al **versamento diretto dell'Iva**;
- le nuove norme trovano applicazione solo nelle ipotesi in cui i carburanti per motori, rispettivamente immessi in consumo o estratti, siano **di proprietà di soggetto terzo** rispetto all'esercente l'impianto;
- le disposizioni in commento riguardano i **depositi** utilizzati solo per la **custodia** dei carburanti per motori e di altri prodotti carburanti o combustibili e non quelli di produzione di cui all'[articolo 23, comma 1](#), del Testo unico accise (D.Lgs. 504/1995);
- il **regime sospensivo** dell'Iva previsto dal **comma 939**, secondo cui *"sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni dei prodotti di cui al comma 937, che intervengano durante la loro custodia nei depositi"*, rappresenta una **misura eccezionale**, funzionale a tutelare la *ratio* antifrode che pervade l'intera disciplina;
- il **regime di sospensione** è applicabile anche nelle ipotesi di **circolazione** dei prodotti tra depositi fiscali o tra deposito fiscale e deposito di un destinatario registrato;
- per la **determinazione della base imponibile** Iva occorre fare riferimento al **valore** dell'operazione di introduzione solo per i prodotti che non sono stati oggetto di cessione all'interno del deposito; di contro, se i prodotti sono stati oggetto di compravendita, si dovrà necessariamente (e non alternativamente) considerare il **valore dell'ultima cessione effettuata**;
- per le **violazioni** commesse **prima del 7 agosto 2019**, data di pubblicazione della circolare in parola, in presenza di obiettive condizioni di incertezza ([ex articolo 10, comma 3, L. 212/2000](#)) le **sanzioni non sono irrogate**, sempre che l'imposta sia stata assolta.



PENALE TRIBUTARIO

Le presunzioni tributarie integrano il fumus commicti delicti

di **Luigi Ferrajoli**

Le problematiche in tema di **rapporto tra processo penale e procedimento tributario** sono sempre al centro di dibattito in dottrina e giurisprudenza.

La Corte di cassazione si è recentemente espressa sull'argomento con la [sentenza n. 36302 depositata il 21.08.2019](#), relativa ad una vicenda relativa ad **un sequestro preventivo** irrogato in conseguenza della contestazione del **reato di omessa dichiarazione** di cui all'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#).

Nello specifico, il legale rappresentante di una società si era visto notificare un **decreto di sequestro preventivo diretto sul profitto del reato** e, in mancanza, per equivalente sui propri beni; proponeva, quindi, istanza di riesame del predetto decreto, la quale era rigettata dal Tribunale di Sassari, così la vicenda giungeva in Cassazione.

L'indagato contestava l'ordinanza di rigetto sotto due diversi profili e, in particolare, per quanto qui di interesse, eccepiva la nullità dell'ordinanza impugnata per carenza di motivazione e per errata applicazione dei criteri di valutazione indiziaria.

A tal proposito deduceva che il Tribunale, nella verifica del superamento della soglia di punibilità del reato, si era **basato esclusivamente sugli accertamenti effettuati in sede fiscale**, in palese violazione delle fondamentali garanzie sottese all'accertamento in sede penale.

Secondo il ricorrente, sarebbe stato violato il **principio di autonomia del giudizio penale rispetto a quello tributario**, poiché il Tribunale del riesame aveva **utilizzato presunzioni legali tributarie**, ritenendo inattendibile la ricostruzione proposta dalla società, secondo la quale l'evasione era inferiore alla soglia di punibilità, senza dar conto dei concreti elementi sui quali basava tale conclusione.

Inoltre, deduceva l'erronea applicazione dell'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#) quale conseguenza dell'**indebita inversione dell'onere della prova** a carico della persona sottoposta alle indagini conseguente all'applicazione delle **presunzioni tributarie** ai fini della determinazione dell'imponibile e, dunque, dell'imposta evasa.

La Cassazione ha ritenuto manifestamente infondati i predetti motivi di ricorso.

Nella sentenza la Suprema Corte affronta il tema della **valutazione delle presunzioni tributarie in sede cautelare reale**, partendo da un'interessante premessa sulla valenza del diritto penale

tributario, che, pur avendo **caratteristiche di specialità** che derivano dalla particolare materia che ne costituisce l'oggetto, resta pur sempre diritto penale, diritto cioè dei comportamenti ritenuti lesivi di beni giuridici o di valori ad essi preesistenti e non diritto degli atti o degli interessi regolati dalle norme tributarie e certamente non dell'obbligazione tributaria.

Secondo la Cassazione, **il fine perseguito dal diritto penale tributario** non è il recupero del gettito fiscale evaso, né il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria, ma esclusivamente la **rieducazione dell'autore della lesione del bene giuridico protetto**, che costituisce lo scopo essenziale della sanzione penale; le peculiari caratteristiche del diritto penale tributario impongono quindi una lettura "autonoma" delle norme che lo regolano, secondo i canoni interpretativi che l'inviolabilità del bene potenzialmente a rischio impongono.

I giudici, inoltre, pur confermando la tesi del ricorrente secondo cui la violazione dell'obbligo di presentare una delle dichiarazioni annuali non esaurisce l'indagine penale, essendo necessario anche l'accertamento del superamento della soglia di punibilità, indagine che il giudice penale deve compiere mediante un **accertamento autonomo e diretto degli elementi costitutivi del reato** secondo i canoni propri del processo penale, ricordano che, **ai fini della cautela reale, è sufficiente l'oggettiva sussistenza indiziaria del reato**, a prescindere da qualsiasi profilo che riguardi la colpevolezza del suo autore.

La radicale diversità del criterio di giudizio legittima, secondo la Cassazione, **il ricorso alle presunzioni tributarie** che avrebbero un **valore indiziario sufficiente ad integrare** il "*fumus commissi delicti*" idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a **giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale**.

E poiché, nel caso di specie, secondo la Cassazione, il giudice del merito aveva effettuato una valutazione della documentazione prodotta dal ricorrente, ritenendo che la stessa non fosse **idonea a superare le presunzioni opposte dall'Ufficio**, aveva applicato correttamente il criterio di giudizio tipico della fase cautelare reale secondo il quale *"la natura polivalente dell'indizio può essere esclusa solo quando vi siano elementi tale da sterilizzare in radice la potenzialità evocativa del fatto tipica dell'indizio"*.



Seminario di specializzazione

IL PROCESSO TRIBUTARIO

Scopri le sedi in programmazione >