

Edizione di mercoledì 27 Ottobre 2021

CASI OPERATIVI

Disconoscimento della perdita: è legittima la cartella non preceduta da avviso bonario?
di **EVOLUTION**

ACCERTAMENTO

La perizia tecnica inficia la legittimità del provvedimento di riclassamento privo di motivazione “concreta”
di **Angelo Ginex**

IVA

La navigazione commerciale da diporto in alto mare, riflessi Iva e accise
di **Gabriele Damascelli**

FINANZA AGEVOLATA

Regime de minimis: il concetto di “Impresa Unica”
di **Golden Group - Ufficio Tecnico**

PENALE TRIBUTARIO

Confisca diretta nei reati tributari
di **Marco Bargagli**

ENOGASTRONOMIA

Strudel di mele: la ricetta
di **Niva Florio – Foodblogger e Copywriter**

CASI OPERATIVI

Disconoscimento della perdita: è legittima la cartella non preceduta da avviso bonario?

di **EVOLUTION**

Master di specializzazione

COME AFFRONTARE LA CRISI D'IMPRESA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In caso di disconoscimento di una perdita per omessa presentazione della dichiarazione nel relativo periodo d'imposta, è legittima la cartella emessa, all'esito di controllo automatizzato, per il recupero dell'Irpef non versata e non preceduta dall'avviso bonario?

Nel sistema tributario l'Amministrazione finanziaria ha il compito di verificare il corretto adempimento degli obblighi di autotassazione del contribuente.

A tal fine, l'articolo 36-*bis* D.P.R. 600/1973 (per le imposte dirette) e l'articolo 54-*bis* D.P.R. 633/1972 (per l'imposta sul valore aggiunto) disciplinano la liquidazione automatica delle dichiarazioni fiscali.

Più precisamente, è previsto che, quando dai controlli automatici eseguiti emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio emerga un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

ACCERTAMENTO

La perizia tecnica inficia la legittimità del provvedimento di riclassamento privo di motivazione “concreta”

di Angelo Ginex

Master di specializzazione

L'ESPERTO PER LA COMPOSIZIONE NEGOZIATA DELLA CRISI D'IMPRESA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Il **provvedimento di riclassamento** deve essere **adeguatamente motivato** in ordine agli elementi che hanno inciso sul diverso classamento della singola unità immobiliare, in quanto non può ritenersi sufficiente il mero richiamo agli astratti presupposti normativi che hanno giustificato l'avvio della procedura di riclassamento, né tantomeno il riferimento alla microzona e alle sue caratteristiche come indistintamente individuate: tali **caratteristiche generali vanno sempre individuate in concreto** con riferimento alla specifica porzione di territorio in cui si inserisce la revisione, individuando gli effettivi interventi urbanistici e le attività realmente incidenti sulla migliore qualità dell'utilizzo degli immobili della zona.

Sono queste le conclusioni rassegnate dalla Corte di Cassazione con l'**ordinanza n. 30060**, depositata ieri **26 ottobre 2021**.

Il caso sottoposto all'attenzione dei giudici di vertice trae origine dalla notifica ad un contribuente di un **avviso di accertamento** emesso all'esito del procedimento sulla **revisione del classamento** delle unità immobiliari site in microzone comunali, con cui veniva **rideterminata la classe di merito** e della **rendita catastale**. L'Ufficio, infatti, aveva rilevato un significativo scostamento tra il rapporto “valore medio di mercato/valore medio catastale” della singola microzona e l'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali.

Tale atto veniva impugnato dinanzi alla competente Commissione tributaria provinciale, la quale accoglieva il ricorso. I giudici di secondo grado respingevano l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, che, pertanto, proponeva **ricorso in Cassazione**. La ricorrente denunciava la violazione o falsa applicazione dell'[articolo 1, comma 335, L. 311/2004](#) per avere la Commissione tributaria regionale posto a fondamento della decisione la perizia di parte che si limitava a considerare le caratteristiche del singolo immobile; veniva inoltre lamentata la violazione ed erronea applicazione dell'[articolo 7 L. 212/2000](#) e dell'[articolo 3 L. 241/1990](#), nonché delle norme in materia di motivazione degli avvisi di accertamento

catastale non avendo i giudici di secondo grado ritenuto **adeguatamente motivato** l'atto impugnato.

Ebbene, la Corte di Cassazione, ripercorrendo l'approdo ermeneutico di recenti sentenze in materia, ha rammentato che in tema di **estimo catastale**, ove il nuovo classamento sia stato adottato dall'ufficio ai sensi dell'[articolo 1, comma 335, L. 311/2004](#) nell'ambito di una revisione dei parametri catastali della microzona nella quale l'immobile è situato (giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato e quello catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali), il **provvedimento di riclassamento**, atteso il carattere diffuso dell'operazione, deve essere **adeguatamente motivato** in ordine agli **elementi che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento della singola unità immobiliare**, affinché il contribuente sia posto in condizione di conoscere *"ex ante"* le ragioni che ne giustificano in concreto l'emanazione (cfr., [Cass. sent. 23.07.2019, n.19810](#)).

Pertanto, *«ai fini motivazionali dell'atto di riclassamento immobiliare, ha precisato la Corte, non può ritenersi sufficiente il richiamo agli astratti presupposti normativi che hanno giustificato l'avvio della procedura di riclassamento, né il riferimento alla microzona e alle sue caratteristiche come indistintamente individuate»*.

Infatti, se è vero che l'attribuzione di una determinata classe è correlata alla **qualità urbana** del contesto in cui l'immobile è inserito (infrastrutture, servizi) e alla **qualità ambientale** (pregio o degrado dei caratteri paesaggistici e naturalistici) della zona di mercato immobiliare in cui l'unità è situata, tali caratteristiche generali **vanno sempre individuate in concreto** con riferimento alla specifica porzione di territorio in cui si inserisce la revisione, individuando gli effettivi interventi urbanistici e le attività realmente incidenti sulla migliore qualità dell'utilizzo degli immobili della zona.

Per tali ragioni, il mero richiamo ad **"espressioni di stile del tutto avulse dalla situazione concreta"** non soddisfa l'obbligo motivazionale, poiché – così come evidenziato dai giudici di vertice – si tratta di **formulazioni prive di specificità e determinatezza** ed in ordine alle quali sarebbe impossibile l'opera di traduzione in una precisa percentuale di aumento della rendita catastale delle singole unità immobiliari. Tali formule, infatti, non sono idonee ad indicare i criteri e i modi con cui sono identificati, calcolati, rilevati ed elaborati i **quattro parametri prescritti dalla norma**, e cioè: **il valore medio di mercato della microzona; il valore di mercato medio per l'insieme di tutte le microzone; il valore catastale medio per l'insieme di tutte le microzone** (cfr. [Cass. sent. 17.09.2019, n. 23046](#)).

Quanto al caso di specie, a parere della Cassazione, i giudici di secondo grado si sono attenuti a tali principi laddove nella sentenza hanno affermato che: *«la perizia tecnica depositata in primo grado, non confutata dall'Agenzia delle Entrate, evidenzia che l'immobile in questione mantiene le caratteristiche di tipo popolare, come documentato fotograficamente; [...] anche il raffronto effettuato dall'Ufficio con unità abitative asseritamente simili risulta poco significativo, in quanto gli immobili presi in considerazione sono ubicati in contesti diversi, hanno differenti caratteristiche strutturali e costruttive e un migliore stato di manutenzione»*.

Conseguentemente, la Corte di Cassazione ha **rigettato il ricorso** e, quindi, la pronuncia di annullamento dell'atto impugnato per violazione dell'obbligo motivazionale si è resa definitiva.

IVA

La navigazione commerciale da diporto in alto mare, riflessi Iva e accise

di **Gabriele Damascelli**

Seminario di specializzazione

IL NUOVO PROVVEDIMENTO E LA CIRCOLARE DELLA NUOVA DISCIPLINA CONTROLLED FOREIGN COMPANIES

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Ai sensi dell'[articolo 8-bis, comma 1, lett. a\) ed e\), D.P.R. 633/1972](#) sono **assimilate alle cessioni all'esportazione** le **cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare** e destinate all'esercizio di attività commerciali oltre alle **prestazioni di servizi** aventi ad oggetto la locazione ed il noleggio delle medesime, con esclusione delle unità da diporto.

Ai sensi del [comma 3](#) dell'articolo 8-bis una **nave** si considera adibita alla **navigazione in alto mare** qualora abbia effettuato nell'anno solare precedente o, in caso di primo utilizzo, effettuata nell'anno in corso, un **numero di viaggi in alto mare superiore al 70%**.

Per viaggio in alto mare si intende il **tragitto compreso tra due punti di approdo** durante il quale è **superato il limite delle acque territoriali**, calcolato in base alla linea di bassa marea, a prescindere dalla rotta seguita.

I soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'Iva **attestano** la condizione della **navigazione in alto mare** mediante apposita **dichiarazione redatta in conformità al modello** approvato e trasmessa telematicamente all'Agenzia.

Questa la novità introdotta, in materia, dall'[articolo 1, comma 708, L. 178/2020](#) in relazione al **regime Iva della nautica da diporto e delle navi** per la navigazione in alto mare, oggetto di intervento dell'Agenzia con il **provvedimento n. 151377/E/2021** e con la [risoluzione 54/E/2021](#).

Con il primo l'Agenzia ha attuato le previsioni dell'[articolo 1, commi 708-712, L. 178/2020](#) in riferimento alle **prestazioni di servizi di locazione**, anche finanziaria, noleggio e simili di imbarcazioni da diporto ([articolo 7-sexies D.P.R. 633/1972](#)) nonché all'acquisto di navi destinate alla navigazione in alto mare e/o a beni e servizi a queste ultime riferibili ai sensi

dell'[articolo 8-bis D.P.R. 633/1972](#).

Con detto provvedimento ha approvato il **modello di dichiarazione della percentuale di utilizzo** dei servizi in oggetto nel territorio UE di imbarcazioni da diporto e per la dichiarazione di esistenza della condizione di navigazione in alto mare, da presentarsi, ad opera del committente delle prestazioni di cui all'[articolo 7-sexies D.P.R. 633/1972](#) o del soggetto che intenda avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'Iva.

Con la [risoluzione 54/E/2021](#) l'Agenzia ha fornito chiarimenti per la presentazione telematica della dichiarazione, al fine della **non imponibilità Iva**, presentata direttamente dal committente o dall'armatore o dal proprietario dell'imbarcazione o dal comandante o dal soggetto che abbia la **responsabilità gestionale effettiva** della nave o, per conto di questi, da un intermediario delegato, anche nei casi di acquisto di navi in costruzione.

L'[articolo 8-bis D.P.R. 633/1972](#) è la trasposizione dell'**articolo 148 della Direttiva 2006/112/CE**, lett. a) e c) qui di interesse, che prevede l'**esenzione delle cessioni di beni destinati** al rifornimento e vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare ed al trasporto a pagamento di passeggeri o utilizzate nell'esercizio di attività commerciali, nonché in relazione ai servizi di noleggio e locazione inerenti le imbarcazioni medesime, in quanto equiparate ad operazioni all'esportazione (**v. causa C-185/89 punto 21**), esenzione subordinata all'uso che viene fatto dei **beni interessati** (**v. C-526/13 punti 40, 41, 44 e 46 e C-33/11 punti 43 e 57**), ovvero alla circostanza di una **previsione di utilizzo al di fuori del territorio dell'UE** dei beni o i servizi acquistati all'interno dell'UE (**v. C-97/06 punto 19**).

Le esenzioni previste dall'**articolo 148 Direttiva 2006/112/CE**, rappresentando nozioni autonome del diritto dell'UE e richiedendo un'interpretazione ed applicazione uniformi (**v. C-526/13 punto 41**), non possono dipendere dalla loro qualificazione resa nei **singoli diritti nazionali** (**v. C-97/06 punto 28**).

Primo aspetto ai fini dell'esenzione Iva è la **corretta qualificazione della nozione di "nave o navigazione"**, su cui l'Avvocato Generale della Corte di Giustizia, in relazione al concetto di navigazione di una piattaforma petrolifera di perforazione, ne ha fornito una definizione nelle sue conclusioni nella causa C-291/18 (punti 42 e ss.), sostenendo che le esenzioni dell'articolo 148 citato riguardano le **navi adibite alla navigazione in alto mare** ovvero le imbarcazioni di qualsiasi tipo che siano in grado di svolgere qualche attività in acqua e che comprendano il trasporto di persone o di merci, a prescindere dal fatto che ciò avvenga a titolo oneroso o meno o semplicemente a fini ricreativi, e destinate ad **esercitare attività economiche al di fuori dalle acque dell'UE**.

Perché, quindi, rilevi l'esenzione di cui all'**articolo 148, lett. c) della Direttiva 2006/112/CE** (tra cui noleggio e locazione), è richiesto che la navigazione avvenga in **"alto mare"** (**v. gli artt. 3 e 4 della convenzione di Montego Bay**) e nell'ambito di **operazioni di trasporto a pagamento di passeggeri o per attività commerciali o industriali** di cui alla lett. a) dell'articolo 148 (**v. C-181/04 punto 14 e C-197/12 punto 22**).

Così, ad esempio, la Corte di Giustizia nel precedente C-168/84 escludeva dall'esenzione Iva la **gestione di macchine per giochi d'azzardo**, installate a bordo delle navi marittime impiegate in alto mare, per l'assenza di alcuna relazione diretta con i bisogni della navigazione e del loro carico (v. anche C-526/13 punto 26).

Il secondo aspetto è relativo alla corretta qualificazione della nozione di **“trasporto a pagamento di passeggeri o esercizio di attività commerciali”**.

Circa la nozione di attività commerciale l'Agenzia ha affermato ([circolare 43/E/2011](#) punto 3.1) che, sempre che il committente utilizzi il mezzo per l'esercizio di un'attività commerciale, possa estendersi il **regime di non imponibilità previsto dall'articolo 8-bis** a tutte le attività qualificate come commerciali dal citato [articolo 2 D.Lgs. 171/2005](#) ovvero alle ipotesi in cui l'unità da diporto:

- a) è **oggetto di locazione e noleggio**, è utilizzata
- b) per l'insegnamento professionale della **navigazione da diporto**,
- c) da **centri di immersione e di addestramento subacqueo** come unità di appoggio a scopo sportivo o ricreativo,
- d-bis) è utilizzata per **assistenza all'ormeggio delle unità da diporto**,
- c-ter) per l'attività di **assistenza** e di **traino** delle unità da diporto e
- c-quater) per l'attività itinerante di **somministrazione di cibo e di bevande** e di **commercio al dettaglio**.

Al riguardo si riferisce, ai fini delle accise, di un recente intervento della Corte di Giustizia (C-341/20, anticipata di fatto da **Cassazione n. 23226/2020**), su rinvio del giudice italiano, con cui è stata **esclusa l'esenzione da accise** sui carburanti delle attività di noleggio e locazione di imbarcazioni nautiche da diporto per assenza di qualificazione dei servizi quali prestazioni a titolo oneroso riconducibili alla nozione di navigazione (**articolo 14 Direttiva 2003/1996**).

Con una sorta di *distinguishing* rispetto ai suoi precedenti in materia (v. C-389/02) la Corte di Giustizia ha individuato il *discrimen* tra **attività esenti o meno** in capo al proprietario/gestore del mezzo di trasporto, con conseguente **esclusione da esenzione**, nell'assenza di disponibilità del mezzo nautico da parte del noleggiatore/locatario ovvero di controllo sull'utilizzazione dell'imbarcazione, la cui assenza, ai fini esentativi, è invece rilevante e dirimente nei servizi commerciali quali quelli ad esempio proposti ai passeggeri di una nave da crociera, non potendosi prescindere, quindi, dal modo in cui l'imbarcazione viene **utilizzata dal locatario/noleggiatore**.

Nonostante le differenze di “sistema” tra l'ambito Iva e quello accise in relazione all'eventuale

differente interpretazione delle nozioni di «navi/navigazione» (v. C-291/18 punto 29), qualora la Corte UE dovesse essere “interpellata” in argomento e decidesse di **riqualificare anche ai fini Iva in maniera restrittiva** le attività commerciali sopra riferite, si ritiene possibile che possa giungere ad escludere la non imponibilità Iva degli acquisti o noleggi/locazioni di unità da diporto utilizzate per i fini commerciali di cui all'[articolo 2 D.Lgs. 171/2005](#) similmente a quanto avvenuto con il recente intervento della Corte di Giustizia (v. C-449/17 del 14.3.2019) in tema di Iva delle **autoscuole guida**, con conseguente notevole impatto fiscale per tutte le ipotesi di noleggio/locazione della nautica da diporto a fini commerciali.

FINANZA AGEVOLATA

Regime de minimis: il concetto di “Impresa Unica”

di **Golden Group - Ufficio Tecnico**



Nel precedente articolo [“Gli aiuti di Stato alle imprese”](#) è stato chiarito che, in generale, gli aiuti di Stato sono vietati dalla normativa europea e dal Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea (TFUE), in quanto possono determinare distorsioni della concorrenza, favorendo determinate imprese o produzioni.

In deroga a tale principio, esistono specifici regolamenti che rendono compatibili gli aiuti di Stato con il mercato interno. Tra questi rientrano anche particolari tipologie di aiuti, che, per la loro natura e la modesta entità, non sono in grado di incidere sugli scambi o di produrre significativi effetti distorsivi sulla concorrenza. Tali aiuti vengono definiti **aiuti di importanza minore (de minimis)** e sono disciplinati dal **Regolamento n. 1407/2013**.

Tale regolamento ribadisce che sono qualificabili *de minimis* gli aiuti che non superano la soglia di Euro 200.000,00 nell’arco di tre esercizi finanziari, limite ridotto a Euro 100.000,00 per il settore del trasporto di merci su strada per conto terzi.

Il regolamento, allo stesso tempo, richiama l’attenzione sul fatto che il valore limite di aiuti deve riferirsi a **un’impresa unica**, nel cui perimetro devono essere considerate tutte le entità controllate, giuridicamente o di fatto, dallo stesso soggetto. In particolare, riprendendo il concetto di ‘imprese collegate’, per impresa unica si intende l’insieme delle imprese, tra le quali esiste almeno una delle seguenti relazioni:

1. un’impresa detiene la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di un’altra impresa;
2. un’impresa ha il diritto di nominare o revocare la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione, direzione o sorveglianza di un’altra impresa;
3. un’impresa ha il diritto di esercitare un’influenza dominante su un’altra impresa in virtù di un contratto concluso con quest’ultima oppure in virtù di una clausola dello statuto di quest’ultima;
4. un’impresa azionista o socia di un’altra impresa controlla da sola, in virtù di un accordo

stipulato con altri azionisti o soci di un'altra impresa, la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di quest'ultima.

Le imprese tra le quali intercorre una delle suddette relazioni per il tramite di una o più altre imprese sono anch'esse considerate un'impresa unica. Fanno eccezione le imprese, tra le quali il collegamento si realizza attraverso un Ente pubblico, prese in considerazione singolarmente.

Tale formulazione, pur riprendendo in maniera quasi totalmente fedele i principi della Raccomandazione 2003/361/CE e dell'allegato I del Regolamento 800/2008, sul calcolo della dimensione d'impresa, evidenzia qualche differenza in relazione ad alcuni elementi. Occorre, infatti, osservare che il Regolamento 1407/2013 richiama solo il collegamento tramite altre imprese, quando, invece, nel calcolo dimensionale si tiene in considerazione anche il collegamento tramite persone fisiche.

Inoltre, il Regolamento introduce un ulteriore criterio di valutazione, relativo alla localizzazione dell'impresa collegata. Vista l'espressa indicazione secondo cui è opportuno prevedere *“un elenco esauriente di criteri chiari per stabilire quando due o più imprese all'interno dello stesso Stato membro debbano essere considerate un'impresa unica”*, si presuppone che, ai fini della definizione di impresa unica, debbano essere prese in considerazione solo entità localizzate nello stesso Stato Membro.

Al riguardo, il Ministero dello Sviluppo Economico, attraverso la Commissione per la determinazione della dimensione aziendale, ha confermato quanto sopra. Infatti, nel parere n. 73 della ventesima riunione del 30 maggio 2017, ha ribadito che, *nell'applicazione di una norma agevolativa fondata sul Regolamento (UE) n. 1407/2013, è possibile ignorare i rapporti di collegamento/associazione con imprese localizzate in un Paese diverso dall'Italia*. Ad esempio, due imprese italiane, fra loro indipendenti, ma entrambe possedute al 100% da un'impresa estera, saranno considerate due “imprese autonome”. *Una simile interpretazione non sarà, al contrario, possibile nell'applicazione di una norma agevolativa fondata sul Regolamento (UE) n. 651/2014, dove la Definizione è applicata in tutta la sua estensione*. In questo caso le stesse tre imprese dell'esempio precedente saranno considerate “imprese collegate”.

L'applicazione di tale criterio territoriale rischia, tuttavia, di creare forti squilibri tra gruppi di imprese nazionali e gruppi di imprese in cui, ad esempio, la controllante sia ubicata in uno Stato estero, favorendo questi ultimi.

Nella tabella successiva sono esplicitati i punti di contatto e le discrepanze tra i criteri espressamente richiamati dal Regolamento de minimis ai fini della determinazione dell'impresa unica e i parametri utilizzati per il calcolo dimensionale.

Criterio	Reg. 1407/2013 (Impresa unica)	Reg. 800/2008 Racc. 2003/361 (Definiz. PMI)
Maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di un'altra impresa	✓	✓
Diritto di nominare o revocare la maggioranza dei membri dell'organo amministrativo di un'altra impresa	✓	✓
Diritto di esercitare un'influenza dominante su un'altra impresa in virtù di accordi contrattuali o clausole statutarie	✓	✓
Controllo congiunto della maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di un'impresa.	✓	✓
Controllo attraverso persone fisiche	✗	✓
Esclusione per imprese collegate tra loro per legame diretto con lo stesso organismo pubblico	✓	✗
Localizzazione nello stesso stato membro	✓	✗
Presunzione che non vi sia influenza dominante qualora alcune tipologie di investitori non intervengano direttamente o indirettamente nella gestione dell'impresa.	✗	✓

Considerando gli aspetti sopra descritti, la determinazione giuridica di impresa unica appare decisiva ai fini della definizione della soglia di aiuti concedibili. Infatti, non definire in maniera corretta la tipologia e le caratteristiche dell'impresa beneficiaria, a causa delle diverse criticità della normativa, potrebbe esporre al rischio di superare i massimali previsti dal Regolamento de minimis, determinando conseguenze in termini di cumulo e revoca delle agevolazioni ricevute.

PENALE TRIBUTARIO

Confisca diretta nei reati tributari

di **Marco Bargagli**

Seminario di specializzazione

IL DIRITTO PENALE DELL'ECONOMIA: TEORIA E TECNICA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Affrontando il tema **dell'evasione fiscale**, giova ricordare che l'ordinamento giuridico **non fornisce una definizione precisa di "frode fiscale"**.

Tuttavia, la **prassi amministrativa** ha chiarito che con tale termine si fa generalmente riferimento a **specifiche condotte di evasione attuate con modalità o comportamenti fraudolenti**, ovvero ad **illeciti di tipo "organizzato"**.

In tale ambito, rientrano nel **concetto di frode fiscale** le fattispecie di reato sanzionate dagli [articoli 2](#) (dichiarazione fraudolenta **mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**), [3](#) (dichiarazione fraudolenta **mediante altri artifici**) e [8](#) (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) D.Lgs. 74/2000.

In merito:

- **possono integrare il reato**, oltre alle fatture, **anche gli altri documenti fiscalmente rilevanti** (ricevute, note, conti, parcelle, contratti, documenti di trasporto, note di addebito e di accredito);
- la falsità dei citati documenti **rileva sia sul piano oggettivo sia su quello soggettivo**.

La fattura è **oggettivamente falsa** quando **documenta operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte**.

Si ha una **fattura soggettivamente falsa**, invece, quando le operazioni documentate sono intercorse tra soggetti diversi da quelli risultanti formalmente quali parti del rapporto.

Ciò accade in **modo più ricorrente nel caso delle frodi all'Iva**, nell'ambito delle quali si inseriscono entità che **operano soltanto su un piano "cartolare"**, non rivestendo alcuna funzione economica (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume I – parte I – capitolo**

1 *“Evasione e frode fiscale. Definizioni, classificazioni e principali linee d'azione della Guardia di Finanza”, pag. 10 e ss.).*

Per arginare tale **fenomeno fraudolento**, che ha come preciso obiettivo quello di **conseguire un indebito risparmio d'imposta, disapprovato dall'ordinamento giuridico**, il legislatore ha previsto **pesanti sanzioni** e, segnatamente:

- **la reclusione da quattro a otto anni** nei confronti di **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 relative a dette imposte, elementi passivi fittizi** ([articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)). Il fatto **si considera commesso** avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** quando tali fatture o documenti **sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie** o sono comunque **detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**. Infine, qualora **l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro 100.000**, si applica la reclusione da **un anno e sei mesi a sei anni**.
- **la reclusione da tre a otto anni** nei confronti di **chiunque**, al **fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, compiendo **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**, indica in **una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi** per un **ammontare inferiore a quello effettivo** ovvero **elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi**, quando, **congiuntamente**:
 1. **l'imposta evasa** è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, **a euro 300.000**;
 2. **l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione**, anche mediante indicazione di **elementi passivi fittizi**, è superiore al **5 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione**, o comunque, è **superiore a euro un milione cinquecentomila**, ovvero qualora **l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie** in diminuzione dell'imposta, è **superiore al 5 per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro 30.000**.

In merito, il **fatto delittuoso** si considera commesso **avvalendosi di documenti falsi** quando tali documenti sono **registrati nelle scritture contabili obbligatorie** o sono **detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria** ([articolo 3 D.Lgs. 74/2000](#)).

Al fine di garantire, in ipotesi di frode fiscale, la **garanzia di un recupero erariale delle imposte sottratte a tassazione**, l'ordinamento giuridico contiene ulteriori disposizioni emanate, in particolare, **in tema di confisca per equivalente**.

In merito, per espressa disposizione normativa, nel **caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti** a norma **dell'articolo 444 c.p.p.** per uno dei delitti previsti dal

D.Lgs. 74/2000, viene ordinata la **confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo**, salvo che **appartengano a persona estranea al 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 o profitto**.

La confisca non opera per la parte che il contribuente **si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro**.

In tema di confisca per equivalente, nella particolare ipotesi di frode carosello correlata all'acquisto di autovetture di provenienza estera, la Corte di cassazione, sezione 3^a penale, con la **sentenza n. 33813 del 28.05.2021**, ha delineato **importanti principi di diritto** con particolare riferimento alla **nozione di "profitto del reato"**.

Già in passato gli Ermellini, nella **sentenza a Sezioni Unite n. 10561 del 30.01.2014** avevano affermato che *"il concetto di profitto o provento di reato legittimante la confisca e quindi nelle indagini preliminari, ai sensi dell'articolo 321, comma 2, c.p.p., il [...] sequestro preventivo, deve intendersi come comprensivo non soltanto dei beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma altresì di ogni altra utilità che lo stesso realizza come conseguenza anche indiretta o mediata della sua attività criminosa"*.

Nella [sentenza a Sezioni Unite n. 31617/2015](#) è stato chiarito che il **profitto del reato** deve essere *"inteso come vantaggio economico ottenuto in via diretta ed immediata dalla commissione del reato, e quindi legato da un rapporto di pertinenzialità diretta con l'illecito penale"*.

Inoltre, quando il **prezzo o il profitto del reato è costituito da denaro**, le **somme depositate su conti correnti bancari** di cui il soggetto abbia la disponibilità **sono qualificabili come prezzo o profitto del reato** ed **assoggettabili a confisca diretta** in considerazione della natura del bene, **senza alcuna necessità della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della ablazione e il reato**.

Quindi, qualora il **profitto derivante dal reato sia costituito da denaro**, la confisca viene eseguita, in ragione della natura del bene, **mediante l'ablazione del denaro comunque rinvenuto nel patrimonio del soggetto fino alla concorrenza del valore del profitto medesimo e deve essere qualificata come confisca diretta e non per equivalente**.

In definitiva, i giudici di piazza Cavour confermano che **i beni acquistati con il denaro ricavato dall'attività illecita e l'utile derivante dall'investimento del denaro di provenienza criminosa costituiscono il profitto del reato e possono così essere aggrediti a mezzo di confisca diretta**.

ENOGASTRONOMIA

Strudel di mele: la ricetta

di **Niva Florio – Foodblogger e Copywriter**

Lo **strudel di mele** è la **ricetta** più famosa del **Trentino** e del **Sud Tirolo** in particolare. È un dolce semplice, veloce e semplice da preparare. Sembra che questa squisitezza arrivi da lontano, dalla Turchia. L'antenato dello strudel è infatti l'antica Bakalava turca, un dolce arrotolato di pasta fillo. Quando i turchi si spinsero in Europa, nel XVII questa loro prelibatezza arrivò in Ungheria. Qui venne modificato e la Bakalava divenne lo strudel. Questo dolce arrivò in Austria e poi in Trentino Alto Adige, dove vennero aggiunte le squisite mele locali al ripieno.

Pochi ingredienti sapientemente dosati e quello che ne viene fuori è un dolce goloso, dal profumo invitante, la pasta sottile e friabile e il ripieno speziato. Vediamo insieme come preparare lo strudel di mele.

Ingredienti per lo strudel di mele

Per 6 persone:

- 250 g di farina;
- 125 g di burro;
- 2 uova;
- 50 g di uvetta;
- 1 kg di mele renette;
- 2 cucchiaini di pinoli;
- la buccia grattugiata e il succo di un limone;
- 1 cucchiaino di cannella;
- 1 bicchierino di rum;
- 2 cucchiaini di acqua tiepida;
- 2 cucchiaini di pangrattato;
- 2 cucchiaini di zucchero semolato;
- zucchero a velo;
- sale.

Procedimento

Per preparare lo strudel di mele:

1. Mettete l'uvetta ad ammorbidire nel rum.

2. Sbucciate e tagliate a fettine le mele.
3. Ponetele in una ciotola e cospargetele di zucchero semolato e cannella.
4. Aggiungete la buccia e il succo del limone affinché le mele non anneriscano.
5. Sciogliete 50 g di burro e fatelo raffreddare
6. Versate la farina in una ciotola, aggiungete il burro, 1 tuorlo d'uovo, un pizzico di sale, 4 cucchiaini di acqua tiepida e amalgamate gli ingredienti.
7. Trasferite l'impasto su una spianatoia.
8. Continuate ad impastare e a lavorare a lungo fino ad ottenere un impasto liscio e sodo.
9. Trasferite l'impasto in una ciotola e lasciatelo riposare coperto con un canovaccio di stoffa.
10. In una padella sciogliete 75 g di burro.
11. Aggiungete 2 cucchiaini di pangrattato e fatelo rosolare leggermente.
12. Prendete l'impasto e stendetelo dandogli una forma rettangolare.
13. Sbattete un uovo in un bicchiere e usatene la metà per spennellare l'impasto steso.
14. Cospargete la pasta con il pangrattato al burro e disponete le mele ben scolate.
15. Aggiungete i pinoli e l'uvetta strizzata.
16. Arrotolate la pasta e spennellate con il restante uovo.
17. Disponete lo strudel su una teglia precedentemente imburrata e infarinata.
18. Fate cuocere in forno statico preriscaldato a 180° per 60 minuti.
19. Quando lo strudel sarà pronto, cospargetelo con lo zucchero a velo.

Con cosa abbinare questo dolce

Lo strudel è un dolce che si presta ad essere accompagnato con le salse dolci più disparate, come la **crema inglese**, la **crema pasticcera**, lo **zabaione** e la **crema diplomatica**. Se vi piacciono i contrasti, potete servire una fetta di strudel ancora caldo con una pallina di **gelato alla vaniglia**. Se preferite qualcosa di più semplice, un ciuffo di panna montata sarà perfetto.

Lo strudel è un dolce che mescola la tendenza leggermente acidula delle mele, il gusto speziato della cannella e la grassezza dell'impasto. Sono caratteristiche organolettiche delicate che si sposano bene con un **vino bianco** vivace e non eccessivamente dolce. Come vini di accompagnamento sono perfetti un **Passito di Pantelleria** o un **Verduzzo friulano**.

