

**COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA  
III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate**



# **MANUALE OPERATIVO IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE E ALLE FRODI FISCALI**

## **VOLUME I**

**PARTE I: L'azione della Guardia di Finanza a contrasto dell'evasione e delle frodi fiscali. Direttive generali e moduli operativi**

**PARTE II: L'attività di polizia giudiziaria a contrasto dell'evasione e delle frodi fiscali**

**Circolare n. 1/2018**





**COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA**  
**III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate**

Guardia di Finanza



Prot: **0357600/2017**  
Data: **27/11/2017**  
Tipo: Uscita  
AOO: COGE  
UOR: RM0010000143

Roma



**ATTO DI APPROVAZIONE**

Approvo il **“MANUALE OPERATIVO IN MATERIA DI  
CONTRASTO ALL’EVASIONE E ALLE FRODI FISCALI”**

**IL COMANDANTE GENERALE**  
**(Gen. C.A. Giorgio Toschi)**

*Giorgio Toschi*





**COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA**  
**III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate**

N. 357600/2017

Roma, 27 novembre 2017

***CIRCOLARE N. 1/2018***

**MANUALE OPERATIVO IN MATERIA DI  
CONTRASTO ALL'EVASIONE E ALLE FRODI  
FISCALI**

**VOLUME I**





**COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA**  
**III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate**

# **MANUALE OPERATIVO IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE E ALLE FRODI FISCALI**

## **VOLUME I**

**PARTE I: L'azione della Guardia di Finanza a contrasto dell'evasione e delle frodi fiscali. Direttive generali e moduli operativi**

**PARTE II: L'attività di polizia giudiziaria a contrasto dell'evasione e delle frodi fiscali**

**Circolare n. 1/2018**  
(aggiornata al 1° dicembre 2017)





**COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA**  
**III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate**

# **MANUALE OPERATIVO IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE E ALLE FRODI FISCALI**

## **INDICE GENERALE**

### **VOLUME I**

Presentazione.

XXXIII

#### **PARTE I**

**L'AZIONE DELLA GUARDIA DI FINANZA A CONTRASTO DELL'EVASIONE E  
DELLE FRODI FISCALI.  
DIRETTIVE GENERALI E MODULI OPERATIVI**

#### **CAPITOLO 1**

**EVASIONE E FRODE FISCALE. DEFINIZIONI, CLASSIFICAZIONI E PRINCIPALI LINEE D'AZIONE  
DELLA GUARDIA DI FINANZA**

<b>1. L'evasione fiscale.</b>	<b>3</b>
<i>a. Profili generali e lineamenti principali della strategia di contrasto.</i>	<b>3</b>
<i>b. Principali distinzioni</i>	<b>5</b>
<b>2. L'elusione fiscale e l'abuso del diritto.</b>	<b>7</b>
<b>3. La frode fiscale.</b>	<b>10</b>
<b>4. L'attività ispettiva in materia fiscale: inquadramento generale.</b>	<b>12</b>
<b>5. Le proiezioni investigative della Guardia di Finanza a contrasto dell'evasione e delle frodi fiscali.</b>	<b>13</b>

a. <i>Le funzioni della Guardia di Finanza in campo tributario: la polizia tributaria.</i>	13
b. <i>Linee di indirizzo strategico a seguito della riforma fiscale 2014.</i>	15
c. <i>L'attività di polizia giudiziaria.</i>	17
d. <i>Gli interventi di carattere amministrativo.</i>	18
<b>6. Il coordinamento strategico con l'Agenzia delle Entrate e il sostegno alla compliance: profili generali.</b>	<b>19</b>

## CAPITOLO 2

### LE VERIFICHE E I CONTROLLI DELLA GUARDIA DI FINANZA: CARATTERISTICHE, FINALITA' E DISTINZIONI

<b>1. Premessa.</b>	<b>23</b>
<b>2. La verifica.</b>	<b>24</b>
a. <i>Definizione.</i>	24
b. <i>Possibili classificazioni.</i>	26
<b>3. Il controllo: definizione.</b>	<b>28</b>
<b>4. Altre attività finalizzate all'approfondimento delle posizioni reddituali e patrimoniali.</b>	<b>30</b>
<b>5. I Piani Operativi.</b>	<b>32</b>
<b>6. Le attività progettuali e le analisi di rischio.</b>	<b>33</b>
<b>7. Le Segnalazioni Operative Qualificate.</b>	<b>36</b>

## CAPITOLO 3

### LA COMPETENZA ALL'ESECUZIONE DELLE VERIFICHE E DEI CONTROLLI

<b>1. Introduzione.</b>	<b>39</b>
<b>2. La competenza ordinaria.</b>	<b>39</b>
a. <i>Le regole in tema di verifiche.</i>	39
b. <i>Le regole in tema di controlli.</i>	43
<b>3. Le deroghe alle regole ordinarie.</b>	<b>44</b>
a. <i>Casi di deroga disposti o da autorizzare da parte dal Comando Generale.</i>	44
b. <i>Casi di deroga da autorizzare da parte del Comandante Interregionale, su proposta del Comandante Regionale.</i>	45
c. <i>Casi di deroga da autorizzare da parte del Comandante Regionale, su proposta del Comandante Provinciale.</i>	45
d. <i>Casi di deroga che possono essere autorizzati dal Comandante Provinciale.</i>	45
e. <i>Competenze ultra-provinciali dei Nuclei di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di Regione.</i>	46
(1) <i>Interventi in forma congiunta.</i>	46
(2) <i>Interventi in forma autonoma.</i>	48

<i>f. Attribuzioni del Gruppo Investigativo del Nucleo Speciale Entrate.</i>	<b>49</b>
(1) <i>Interventi in forma congiunta.</i>	<b>49</b>
(2) <i>Interventi in forma autonoma.</i>	<b>51</b>
(3) <i>Supporto consulenziale</i>	<b>51</b>
<b>4. La competenza in materia ai fini delle accise.</b>	<b>52</b>

**CAPITOLO 4  
COMPITI E RESPONSABILITÀ  
DEI DIVERSI LIVELLI DI COMANDO E DI ESECUZIONE DEL SERVIZIO**

<b>1. Introduzione.</b>	<b>53</b>
<b>2. Il Capo Pattuglia.</b>	<b>53</b>
<b>3. Il Direttore della Verifica.</b>	<b>54</b>
<b>4. Il Direttore del Controllo.</b>	<b>57</b>
<b>5. Il Comandante di Reparto.</b>	<b>58</b>

**CAPITOLO 5  
LA PROGRAMMAZIONE DELLE VERIFICHE**

<b>1. La funzione della programmazione.</b>	<b>61</b>
<b>2. Disposizioni di carattere generale.</b>	<b>61</b>
<b>3. La programmazione delle verifiche nei confronti dei contribuenti di “minori dimensioni”.</b>	<b>62</b>
<i>a. Competenza all’approvazione.</i>	<b>62</b>
<i>b. Procedura di programmazione</i>	<b>63</b>
(1) <i>Proposta.</i>	<b>63</b>
(2) <i>Approvazione.</i>	<b>64</b>
<b>4. La programmazione delle verifiche nei confronti dei contribuenti di “medie dimensioni”.</b>	<b>65</b>
<i>a. Competenza all’approvazione.</i>	<b>65</b>
<i>b. Procedura di programmazione.</i>	<b>65</b>
(1) <i>Proposta.</i>	<b>65</b>
(2) <i>Coordinamento con l’Agenzia delle Entrate.</i>	<b>66</b>
(3) <i>Approvazione definitiva</i>	<b>67</b>
<b>5. La programmazione delle verifiche nei confronti dei contribuenti di “rilevanti dimensioni”.</b>	<b>68</b>
<i>a. Competenza all’approvazione.</i>	<b>68</b>
<i>b. Procedura di programmazione.</i>	<b>69</b>
(1) <i>Proposta.</i>	<b>69</b>

(2) <i>Coordinamento con l’Agenzia delle Entrate.</i>	70
(3) <i>Approvazione definitiva.</i>	71
<b>6. Le regole di coordinamento in casi particolari.</b>	<b>72</b>
a. <i>Le imprese che aderiscono al regime dell’adempimento collaborativo</i>	72
b. <i>Le imprese con attività internazionale che pervengono ad accordi preventivi con l’Amministrazione finanziaria.</i>	72
c. <i>Le imprese che presentano istanza di interpello sui nuovi investimenti.</i>	73
d. <i>Le imprese che aderiscono al gruppo IVA.</i>	73
<b>7. Esecuzione e modifiche del piano.</b>	<b>74</b>
<b>8. Avvio di verifiche extra-programma.</b>	<b>74</b>

## CAPITOLO 6 LA SELEZIONE DEI SOGGETTI DA SOTTOPORRE A VERIFICA O CONTROLLO

<b>1. Profili giuridici.</b>	<b>77</b>
a. <i>Inquadramento generale.</i>	77
b. <i>La Legge delega di revisione del sistema fiscale n. 23/2014.</i>	77
c. <i>Le linee di indirizzo dell’Autorità di Governo.</i>	78
<b>2. Profili operativi.</b>	<b>79</b>
<b>3. L’attività di <i>intelligence</i>.</b>	<b>80</b>
<b>4. L’analisi di rischio e l’utilizzo delle strumentazioni informatiche disponibili: obbligo di consultazione e rinvio.</b>	<b>83</b>
<b>5. L’attività di controllo economico del territorio.</b>	<b>84</b>
<b>6. L’acquisizione di dati e notizie presso Uffici pubblici e operatori economici.</b>	<b>85</b>
<b>7. L’elenco delle principali banche dati utilizzate in campo economico-finanziario.</b>	<b>86</b>
<b>8. L’utilizzo delle informazioni in A.M.I.C.O. e Co.El..</b>	<b>91</b>
<b>9. Linee guida per la finalizzazione del processo di selezione.</b>	<b>94</b>

## CAPITOLO 7 IL SOSTEGNO ALLA COMPLIANCE

<b>1. Generalità.</b>	<b>95</b>
<b>2. Il nuovo rapporto Fisco-contribuente nell’ottica della riforma fiscale 2014.</b>	<b>95</b>
<b>3. La disciplina del ravvedimento operoso.</b>	<b>96</b>
a. <i>Profili normativi.</i>	96
b. <i>Adempimenti dei Reparti.</i>	100
<b>4. Le comunicazioni finalizzate a semplificare le procedure e stimolare l’adempimento dei contribuenti (cc.dd. lettere di invito alla <i>compliance</i>).</b>	<b>105</b>
a. <i>Profili normativi.</i>	105
b. <i>Adempimenti dei Reparti.</i>	106
c. <i>Analisi di rischio nei confronti dei contribuenti non compliant e condivisione del</i>	<b>108</b>

*patrimonio informativo*

<b>5. La disciplina dell'adempimento collaborativo.</b>	<b>108</b>
a. <i>Profili normativi.</i>	<b>108</b>
b. <i>Adempimenti dei Reparti.</i>	<b>110</b>
<b>6. Gli interpelli.</b>	<b>110</b>
a. <i>Profili normativi.</i>	<b>110</b>
b. <i>Adempimenti dei Reparti.</i>	<b>112</b>
<b>7. Altre forme di cooperazione rafforzata.</b>	<b>113</b>
a. <i>Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.</i>	<b>113</b>
(1) <i>Profili normativi.</i>	<b>113</b>
(2) <i>Adempimenti dei Reparti.</i>	<b>114</b>
b. <i>Interpello su nuovi investimenti.</i>	<b>115</b>
(1) <i>Profili normativi.</i>	<b>115</b>
(2) <i>Adempimenti dei Reparti.</i>	<b>116</b>
<b>8. La procedura di collaborazione volontaria (<i>voluntary disclosure</i>).</b>	<b>117</b>
a. <i>La procedura prevista dalla Legge 15 dicembre 2014, n. 186.</i>	<b>117</b>
b. <i>La riapertura dei termini prevista dal D.L. 22 ottobre 2016, n. 193.</i>	<b>120</b>
c. <i>Adempimenti dei Reparti.</i>	<b>122</b>

## **CAPITOLO 8 IL CONTROLLO DELL'ATTIVITÀ ISPETTIVA**

<b>1. Natura e scopo dell'azione di controllo sull'attività di verifica.</b>	<b>125</b>
<b>2. Il controllo durante l'esecuzione della verifica.</b>	<b>126</b>
a. <i>Introduzione.</i>	<b>126</b>
b. <i>I compiti dei superiori livelli di esecuzione del servizio e di comando.</i>	<b>126</b>
<b>3. Il controllo sugli atti compilati al termine delle verifiche.</b>	<b>128</b>
a. <i>Introduzione.</i>	<b>128</b>
b. <i>I possibili esiti del controllo sugli atti.</i>	<b>129</b>
c. <i>Le funzioni dei Comandanti Provinciali.</i>	<b>130</b>
<b>4. L'azione di controllo e di monitoraggio per finalità di orientamento.</b>	<b>131</b>
<b>5. Le funzioni dei Comandanti Regionali.</b>	<b>132</b>
<b>6. L'obbligo della preventiva consultazione delle banche dati ai fini della selezione degli obiettivi.</b>	<b>133</b>
<b>7. Disposizioni specifiche per le attività di controllo.</b>	<b>133</b>

## PARTE II

# L'ATTIVITÀ DI POLIZIA GIUDIZIARIA A CONTRASTO DELL'EVASIONE E DELLE FRODI FISCALI

### CAPITOLO 1

#### IL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE E IVA. DISPOSIZIONI SOSTANZIALI

<b>1. Lineamenti generali del sistema.</b>	<b>137</b>
<b>2. Il campo di applicazione del D.Lgs. n. 74/2000.</b>	<b>138</b>
a. <i>La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario.</i>	<b>138</b>
b. <i>Le nuove "definizioni": imposta evasa, operazioni simulate e mezzi fraudolenti.</i>	<b>140</b>
c. <i>La irrilevanza penale delle valutazioni di bilancio e delle questioni interpretative.</i>	<b>142</b>
d. <i>La irrilevanza penale dell'elusione fiscale.</i>	<b>144</b>
e. <i>La responsabilità penale delle società di persone.</i>	<b>145</b>
f. <i>Responsabilità penale, tassazione consolidata e gruppo IVA.</i>	<b>146</b>
g. <i>Rapporti tra il sistema penale tributario e il sistema sanzionatorio amministrativo: il divieto del ne bis in idem.</i>	<b>149</b>
<b>3. Utilizzo ed emissione di fatture per operazioni inesistenti.</b>	<b>152</b>
a. <i>Quadro normativo di riferimento.</i>	<b>152</b>
(1) <i>La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.</i>	<b>152</b>
(2) <i>L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.</i>	<b>154</b>
b. <i>Indicazioni operative.</i>	<b>155</b>
(1) <i>Adempimenti in presenza di emissione di fatture per operazioni inesistenti.</i>	<b>155</b>
(2) <i>Adempimenti in presenza di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.</i>	<b>159</b>
<b>4. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.</b>	<b>162</b>
a. <i>Quadro normativo di riferimento.</i>	<b>162</b>
b. <i>Indicazioni operative.</i>	<b>165</b>
<b>5. La dichiarazione infedele.</b>	<b>165</b>
a. <i>Quadro normativo di riferimento.</i>	<b>165</b>
b. <i>Indicazioni operative.</i>	<b>167</b>
(1) <i>Componenti positive di reddito.</i>	<b>167</b>
(2) <i>Componenti negative di reddito.</i>	<b>167</b>
(3) <i>Dichiarazioni rilevanti nel consolidato fiscale.</i>	<b>168</b>
(4) <i>Dichiarazioni rilevanti nelle società di persone e in quelle di capitali tassate per trasparenza.</i>	<b>168</b>
<b>6. L'omessa dichiarazione.</b>	<b>168</b>
a. <i>Quadro normativo di riferimento.</i>	<b>168</b>
b. <i>Indicazioni operative.</i>	<b>170</b>
<b>7. I delitti di omesso versamento di ritenute e IVA e indebita compensazione.</b>	<b>173</b>
a. <i>Omesso versamento di ritenute dovute o certificate.</i>	<b>173</b>
(1) <i>Quadro normativo di riferimento.</i>	<b>173</b>

(2) <i>Indicazioni operative.</i>	174
b. <i>Omesso versamento di IVA.</i>	175
(1) <i>Quadro normativo di riferimento.</i>	175
(2) <i>Indicazioni operative.</i>	176
c. <i>Indebita compensazione.</i>	176
(1) <i>Quadro normativo di riferimento.</i>	176
(2) <i>Indicazioni operative.</i>	178
<b>8. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.</b>	<b>178</b>
a. <i>Quadro normativo di riferimento.</i>	178
(1) <i>Alienazione simulata.</i>	181
(2) <i>Altri atti fraudolenti.</i>	182
b. <i>Indicazioni operative.</i>	182
(1) <i>Alienazione simulata.</i>	182
(2) <i>Altri atti fraudolenti.</i>	184
<b>9. La distruzione o l'occultamento dei documenti contabili.</b>	<b>189</b>
a. <i>Quadro normativo di riferimento.</i>	189
b. <i>Indicazioni operative.</i>	191

## CAPITOLO 2 IL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE E IVA. DISPOSIZIONI PROCEDURALI

<b>1. La competenza per territorio dell'Autorità Giudiziaria.</b>	<b>193</b>
a. <i>Introduzione.</i>	193
b. <i>Delitti dichiarativi (artt. 2, 3, 4 e 5).</i>	193
c. <i>Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8).</i>	193
d. <i>Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10).</i>	194
e. <i>Omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis).</i>	194
f. <i>Omesso versamento di IVA (art. 10-ter).</i>	194
g. <i>Indebita compensazione (art. 10-quater).</i>	195
h. <i>Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).</i>	195
i. <i>Reato tentato.</i>	195
<b>2. Le cause di non punibilità e le circostanze del reato.</b>	<b>195</b>
a. <i>Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario.</i>	195
b. <i>Circostanze attenuanti.</i>	197
c. <i>Circostanza aggravante dell'elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione.</i>	198
<b>3. Le pene accessorie.</b>	<b>199</b>
<b>4. La prescrizione.</b>	<b>200</b>

## CAPITOLO 3 L'ATTIVITÀ INVESTIGATIVA

<b>1. Introduzione.</b>	<b>205</b>
<b>2. La comunicazione di notizia di reato.</b>	<b>205</b>
a. <i>Profili generali.</i>	<b>205</b>
b. <i>La determinazione delle soglie di punibilità.</i>	<b>206</b>
c. <i>Violazioni dipendenti da operazioni abusive, da valutazioni o da interpretazione delle norme tributarie.</i>	<b>209</b>
d. <i>La rilevanza penale degli atti amministrativi.</i>	<b>211</b>
(1) <i>Rapporto tra comunicazione di notizia di reato e processo verbale di constatazione.</i>	<b>211</b>
(2) <i>Utilizzabilità del processo verbale di constatazione nel procedimento penale.</i>	<b>212</b>
e. <i>Valenza penale delle presunzioni fiscali.</i>	<b>214</b>
f. <i>Comunicazione di notizia di reato e termini di decadenza dell'azione di accertamento.</i>	<b>215</b>
g. <i>Contenuto della comunicazione di notizia di reato.</i>	<b>220</b>
<b>3. Gli strumenti investigativi utilizzabili.</b>	<b>220</b>
a. <i>Profili generali.</i>	<b>220</b>
b. <i>Perquisizioni e sequestri probatori.</i>	<b>220</b>
c. <i>Intercettazioni.</i>	<b>221</b>
d. <i>Accertamenti bancari e fiduciari.</i>	<b>223</b>
e. <i>Altri strumenti.</i>	<b>224</b>
<b>4. Autore del reato, concorso di persone e configurabilità dell'associazione per delinquere nei delitti fiscali.</b>	<b>224</b>
a. <i>Autore del reato. Il problema dell'amministratore di fatto.</i>	<b>224</b>
b. <i>Concorso di persone: configurabilità ed esclusione.</i>	<b>226</b>
c. <i>Sodalizi criminali finalizzati alla frode fiscale.</i>	<b>229</b>
(1) <i>Associazione per delinquere ai sensi dell'art. 416 c.p..</i>	<b>229</b>
(2) <i>Associazione per delinquere transnazionale ai sensi della Legge 16 marzo 2006, n. 146.</i>	<b>230</b>
d. <i>Concorso del professionista nei reati tributari.</i>	<b>232</b>
<b>5. Rapporti tra reati fiscali e altri reati a sfondo economico-finanziario.</b>	<b>234</b>
a. <i>Profili generali.</i>	<b>234</b>
b. <i>False comunicazioni sociali.</i>	<b>234</b>
c. <i>Truffa ai danni dello Stato.</i>	<b>237</b>
d. <i>Appropriazione indebita.</i>	<b>238</b>
e. <i>Ipotesi di bancarotta.</i>	<b>240</b>
f. <i>Le false esibizioni documentali e false comunicazioni al fisco.</i>	<b>242</b>
<b>6. Il riciclaggio e l'autoriciclaggio dei proventi dell'evasione fiscale.</b>	<b>243</b>
a. <i>Introduzione.</i>	<b>243</b>
b. <i>Riciclaggio.</i>	<b>244</b>
(1) <i>Compatibilità giuridica con le fattispecie tributarie.</i>	<b>244</b>
(2) <i>La "provenienza" dei proventi dal delitto presupposto e il concetto di "altre"</i>	<b>246</b>

	<i>utilità”.</i>	
	(3) <i>Disallineamento temporale tra la configurazione delle fattispecie tributarie e quelle di riciclaggio: reati cc.dd. dichiarativi.</i>	248
	(4) <i>Reati non dichiarativi e la configurabilità dell’associazione per delinquere.</i>	249
c.	<i>Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita.</i>	251
d.	<i>Autoriciclaggio.</i>	252
	(1) <i>Inquadramento generale.</i>	252
	(2) <i>Diversità della condotta rispetto alla fattispecie tributaria presupposta.</i>	253
	(3) <i>“Concreta” idoneità della condotta ad ostacolare l’identificazione della provenienza dei proventi illeciti.</i>	254
	(4) <i>L’esimente della “mera utilizzazione o godimento personale”.</i>	255
	(5) <i>Elemento psicologico ed efficacia temporale.</i>	256
<b>7.</b>	<b>La responsabilità amministrativa degli enti.</b>	<b>257</b>
a.	<i>Profili generali.</i>	257
b.	<i>Delitti presupposti.</i>	259
	(1) <i>Reati di riciclaggio e autoriciclaggio.</i>	259
	(2) <i>Associazione per delinquere anche a carattere transnazionale.</i>	260
	(3) <i>False comunicazioni sociali.</i>	260

## CAPITOLO 4 L’AGGRESSIONE PATRIMONIALE ALL’EVASIONE E ALLE FRODI FISCALI

<b>1.</b>	<b>Introduzione.</b>	<b>261</b>
<b>2.</b>	<b>Sequestro preventivo e confisca.</b>	<b>262</b>
a.	<i>Il sequestro nella fase cautelare.</i>	262
b.	<i>La confisca “diretta” del prezzo e profitto del reato.</i>	263
<b>3.</b>	<b>Sequestro preventivo e confisca per equivalente.</b>	<b>264</b>
a.	<i>Principi generali.</i>	264
b.	<i>La proposta.</i>	266
c.	<i>I requisiti soggettivi per la confisca dei beni.</i>	267
	(1) <i>Le fittizie interposizioni.</i>	267
	(2) <i>I beni sociali.</i>	268
	(3) <i>I beni dei concorrenti nel reato.</i>	269
d.	<i>Modalità operative del sequestro.</i>	270
e.	<i>Effetti dell’estinzione del reato sulle misure ablative.</i>	274
f.	<i>L’impegno del contribuente a versare l’imposta.</i>	274
g.	<i>La custodia giudiziale e la destinazione dei beni alle finalità istituzionali.</i>	276
h.	<i>Riflessi sulle misure ablative della sussistenza di un’associazione per delinquere.</i>	277
	(1) <i>L’applicabilità del sequestro ex lege n. 231/2001.</i>	277
	(2) <i>Il sequestro ex lege n. 146/2006.</i>	279
<b>4.</b>	<b>Le misure di prevenzione patrimoniali nei confronti dell’evasore fiscale “socialmente pericoloso”.</b>	<b>280</b>

a. <i>Inquadramento generale.</i>	280
b. <i>Il presupposto soggettivo.</i>	281
c. <i>Il presupposto oggettivo.</i>	282
d. <i>Le regole procedurali.</i>	284
(1) <i>Le indagini patrimoniali.</i>	285
(2) <i>I provvedimenti ablativi e il procedimento giudiziale.</i>	286
(3) <i>I rapporti fra procedimento penale e procedimento di prevenzione.</i>	288
e. <i>L'evasore fiscale socialmente pericoloso.</i>	289
(1) <i>Le caratteristiche della figura.</i>	289
(2) <i>L'orientamento della giurisprudenza.</i>	290
f. <i>Un percorso operativo.</i>	295
<b>5. Il "blocco dei beni" in ambito europeo.</b>	<b>298</b>
a. <i>Normativa europea e nazionale. Assetto degli Uffici ARO e profili generali.</i>	298
b. <i>Aspetti operativi.</i>	299

## VOLUME II

### PARTE III ESECUZIONE DELLE VERIFICHE E DEI CONTROLLI

#### CAPITOLO 1 LA PREPARAZIONE DELLA VERIFICA

1. <b>Funzione della preparazione.</b>	3
2. <b>Gli adempimenti procedurali per la preparazione.</b>	3
3. <b>Il piano di verifica.</b>	7
4. <b>Il foglio di servizio e l'ordine d'accesso.</b>	9

#### CAPITOLO 2 POTERI ESERCITABILI

1. <b>Introduzione.</b>	11
2. <b>I poteri in materia di imposte dirette e sul valore aggiunto.</b>	12
a. <i>Profili generali.</i>	12
b. <i>L'accesso.</i>	12

(1)	<i>L'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole.</i>	<b>13</b>
(2)	<i>L'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività professionali.</i>	<b>14</b>
(3)	<i>L'accesso nei locali adibiti sia all'esercizio di attività economiche, agricole o professionali, sia ad abitazione.</i>	<b>14</b>
(4)	<i>L'accesso in luoghi diversi da quelli in precedenza menzionati.</i>	<b>16</b>
(5)	<i>L'accesso presso Organi e Amministrazioni dello Stato, enti pubblici non economici, società ed enti di assicurazione, società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto terzi ovvero attività di gestione ed intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria.</i>	<b>19</b>
c.	<i>La ricerca.</i>	<b>20</b>
(1)	<i>L'esibizione e la consegna della documentazione da parte del contribuente ispezionato.</i>	<b>20</b>
(2)	<i>L'attività di ricerca in fase di accesso.</i>	<b>23</b>
(3)	<i>Le perquisizioni personali e l'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e ripostigli.</i>	<b>24</b>
(4)	<i>L'acquisizione di documenti per i quali è opposto il segreto professionale.</i>	<b>24</b>
(5)	<i>La ricerca e l'estrazione di documenti informatici nel corso dell'accesso.</i>	<b>27</b>
d.	<i>L'ispezione documentale.</i>	<b>35</b>
e.	<i>Le verificazioni e le altre rilevazioni.</i>	<b>35</b>
f.	<i>Invio di questionari e richieste al contribuente.</i>	<b>36</b>
<b>3.</b>	<b>I poteri previsti dalle altre leggi d'imposta.</b>	<b>42</b>
a.	<i>Imposta Regionale sulle Attività Produttive.</i>	<b>42</b>
b.	<i>Imposta di registro.</i>	<b>42</b>
c.	<i>Imposta sulle successioni e donazioni.</i>	<b>43</b>
d.	<i>Imposte ipotecaria e catastale.</i>	<b>44</b>
e.	<i>Imposta di bollo e tassa sulla concessione governativa.</i>	<b>45</b>
f.	<i>Imposta sugli intrattenimenti.</i>	<b>45</b>
g.	<i>Tributo speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi.</i>	<b>45</b>
h.	<i>Tributi locali.</i>	<b>45</b>
<b>4.</b>	<b>Irregolarità nell'esercizio dei poteri ispettivi e possibili conseguenze.</b>	<b>46</b>

### **CAPITOLO 3**

#### **AVVIO, ESECUZIONE E CONCLUSIONE DELLA VERIFICA**

<b>1.</b>	<b>L'avvio della verifica.</b>	<b>49</b>
a.	<i>Il luogo di esecuzione della verifica.</i>	<b>49</b>
b.	<i>I periodi d'imposta da sottoporre a verifica e i termini di decadenza dell'azione di accertamento.</i>	<b>50</b>
c.	<i>Adempimenti procedurali per l'avvio della verifica.</i>	<b>54</b>
(1)	<i>Le garanzie del contribuente.</i>	<b>54</b>
(a)	<i>L'effettuazione di accessi sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo e la connessa informativa al contribuente.</i>	<b>55</b>
(b)	<i>L'esecuzione dell'accesso nell'orario di esercizio dell'attività e con</i>	<b>56</b>

	<i>modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile all'attività del contribuente.</i>	
	(c) <i>L'informativa al contribuente circa le ragioni che giustificano l'attività ispettiva e l'oggetto di quest'ultima.</i>	<b>56</b>
	(d) <i>Le altre informazioni circa i diritti e gli obblighi del contribuente.</i>	<b>59</b>
(2)	<i>Le operazioni ispettive da intraprendere.</i>	<b>60</b>
	(a) <i>Modalità esecutive dell'accesso.</i>	<b>60</b>
	(b) <i>La ricerca e le altre operazioni di natura coercitiva.</i>	<b>64</b>
	(c) <i>L'acquisizione della documentazione e l'adozione delle relative cautele.</i>	<b>65</b>
	(d) <i>Le cautele nell'esame dei dati informatici.</i>	<b>66</b>
	(e) <i>L'effettuazione di verificazioni e di altre rilevazioni.</i>	<b>67</b>
<b>2.</b>	<b>L'aggiornamento del piano di verifica.</b>	<b>68</b>
<b>3.</b>	<b>Il processo verbale di verifica.</b>	<b>69</b>
<b>4.</b>	<b>Il contraddittorio con il contribuente.</b>	<b>74</b>
<b>5.</b>	<b>La sospensione delle operazioni di verifica.</b>	<b>77</b>
<b>6.</b>	<b>La permanenza presso la sede del contribuente e la durata della verifica.</b>	<b>77</b>
<b>7.</b>	<b>Il controllo contabile.</b>	<b>79</b>
	a. <i>Profili generali.</i>	<b>79</b>
	b. <i>I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	<b>80</b>
<b>8.</b>	<b>Il controllo sostanziale.</b>	<b>81</b>
	a. <i>Il riscontro materiale.</i>	<b>82</b>
	b. <i>Il riscontro di coerenza.</i>	<b>82</b>
	(1) <i>Il riscontro di coerenza interna.</i>	<b>82</b>
	(2) <i>Il riscontro di coerenza esterna.</i>	<b>83</b>
	c. <i>Il riscontro indiretto-presuntivo.</i>	<b>83</b>
	d. <i>Il riscontro analitico-normativo.</i>	<b>84</b>
	e. <i>Il riscontro relativo agli obblighi di effettuazione e versamento di ritenute e di liquidazione e versamento delle imposte.</i>	<b>85</b>
<b>9.</b>	<b>Il coordinamento tecnico-operativo con l'Agenzia delle Entrate.</b>	<b>85</b>
<b>10.</b>	<b>La conclusione della verifica.</b>	<b>88</b>
	a. <i>Il processo verbale di constatazione.</i>	<b>88</b>
	(1) <i>Natura giuridica ed efficacia probatoria.</i>	<b>89</b>
	(2) <i>La sottoscrizione del contribuente.</i>	<b>90</b>
	(3) <i>Il rilascio al contribuente.</i>	<b>91</b>
	(4) <i>Contenuti di carattere generale.</i>	<b>92</b>
	(5) <i>La motivazione dei rilievi formulati.</i>	<b>94</b>
	(6) <i>Le osservazioni del contribuente dopo il rilascio del processo verbale di constatazione.</i>	<b>95</b>
	b. <i>Il "ritorno" presso la sede del contribuente dopo la conclusione della verifica.</i>	<b>97</b>
	c. <i>La condivisione delle più significative esperienze di servizio.</i>	<b>98</b>
<b>11.</b>	<b>Le misure cautelari amministrative.</b>	<b>100</b>
<b>12.</b>	<b>Adempimenti statistici.</b>	<b>103</b>
	a. <i>L'applicativo MUV Web.</i>	<b>103</b>
	b. <i>Il sistema ARES.</i>	<b>105</b>

c. <i>Il S,i.Rend..</i>	105
d. <i>Il sistema "PiGrecoWeb".</i>	106
<b>13. La stima dell'imposta evasa.</b>	<b>106</b>

#### **CAPITOLO 4 PREPARAZIONE, ESECUZIONE E CONCLUSIONE DEI CONTROLLI**

<b>1. Introduzione e definizioni.</b>	<b>109</b>
<b>2. Casi particolari di ricorso al modulo del controllo.</b>	<b>110</b>
a. <i>Evasori totali.</i>	110
b. <i>Interventi in materia di sommerso da lavoro. Rinvio.</i>	110
c. <i>Percipienti di erogazioni e provvidenze pubbliche.</i>	110
<b>3. Preparazione e autorizzazione.</b>	<b>111</b>
<b>4. Avvio ed esecuzione.</b>	<b>112</b>
<b>5. Conclusione.</b>	<b>114</b>
<b>6. Adempimenti statistici.</b>	<b>114</b>

#### **CAPITOLO 5 IMPLICAZIONI PENALI DELLE VERIFICHE E DEI CONTROLLI FISCALI**

<b>1. Le relazioni tra procedimento penale, processo tributario e accertamento.</b>	<b>117</b>
a. <i>Introduzione.</i>	117
b. <i>Gli effetti del giudicato penale sul procedimento di accertamento.</i>	120
c. <i>Gli effetti del giudicato penale sul processo tributario.</i>	120
d. <i>Considerazioni conclusive.</i>	122
<b>2. L'emersione di indizi di reato nel corso delle attività ispettive: l'art. 220 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale.</b>	<b>122</b>
<b>3. Gli atti di rilevanza penale da compilare.</b>	<b>124</b>

#### **CAPITOLO 6 LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE**

<b>1. Lo Statuto dei diritti del contribuente: rinvio.</b>	<b>129</b>
<b>2. L'interessamento del Garante del contribuente.</b>	<b>131</b>
a. <i>Le funzioni del Garante del contribuente.</i>	131
b. <i>Le potestà del Garante del contribuente nei riguardi dell'attività ispettiva fiscale.</i>	133
c. <i>Gli adempimenti dei Reparti in caso di richiesta del Garante del contribuente.</i>	133
<b>3. La tutela della privacy.</b>	<b>135</b>
a. <i>Aspetti generali.</i>	135

b.	<i>I diritti dell'interessato.</i>	136
c.	<i>Il trattamento dei dati.</i>	137
d.	<i>Pacchetto di protezione dati dell'Unione europea.</i>	137
e.	<i>Il trattamento dei dati nell'attività di verifica.</i>	138
<b>4.</b>	<b>Il diritto di accesso agli atti delle verifiche e dei controlli.</b>	<b>141</b>
a.	<i>Profili normativi di carattere generale.</i>	141
b.	<i>L'esercizio del diritto d'accesso nei procedimenti tributari.</i>	144
c.	<i>Disposizioni operative.</i>	146
	(1) <i>Adempimenti preliminari.</i>	146
	(2) <i>Comunicazioni all'Agenzia delle Entrate e all'istante.</i>	148
	(3) <i>Comunicazioni effettuate direttamente all'istante.</i>	149
	(4) <i>Autorità competente e responsabile del procedimento.</i>	151
	(5) <i>Adempimenti per le operazioni di accesso.</i>	151
	(6) <i>Accesso per via telematica.</i>	152
d.	<i>Gestione del contenzioso.</i>	152
	(1) <i>Disposizioni di carattere generale per i ricorsi giurisdizionali e amministrativi.</i>	152
	(2) <i>Disposizioni riguardanti il ricorso alla Commissione per l'accesso.</i>	153
	(3) <i>Disposizioni riguardanti la proposizione o la resistenza in appello.</i>	154
	(4) <i>Monitoraggio degli sviluppi giurisprudenziali per orientamento dei Reparti.</i>	154
<b>5.</b>	<b>Regole di condotta dei militari durante le verifiche ed i controlli.</b>	<b>154</b>
a.	<i>Principi e canoni di carattere generale.</i>	154
b.	<i>Il piano di prevenzione della corruzione della Guardia di Finanza.</i>	155
c.	<i>Il codice deontologico per i militari della Guardia di Finanza.</i>	156
d.	<i>Direttive di condotta nel corso delle operazioni ispettive.</i>	157
<b>6.</b>	<b>Il riesame degli atti della verifica.</b>	<b>159</b>
a.	<i>Cenni sull'autotutela in ambito tributario.</i>	159
b.	<i>L'integrazione e la correzione degli atti della verifica.</i>	160
c.	<i>Rilevazione statistica nei casi di integrazione e correzione degli atti della verifica.</i>	162

**PARTE IV**  
**VALORIZZAZIONE DELLE INFORMAZIONI ACQUISITE**  
**NELL'AMBITO DELLE ATTIVITÀ INVESTIGATIVE, DI VIGILANZA E**  
**DI CONTROLLO DEI FLUSSI FINANZIARI**

**CAPITOLO 1**  
**L'UTILIZZO AI FINI FISCALI DI DATI ED ELEMENTI ACQUISITI NEL CORSO DI**  
**INDAGINI DI POLIZIA GIUDIZIARIA**

<b>1.</b>	<b>L'utilizzo di elementi probatori di provenienza penale. Inquadramento normativo.</b>	<b>165</b>
<b>2.</b>	<b>La funzione dell'autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria.</b>	<b>166</b>

<b>3. L'utilizzabilità soggettiva dei dati ed elementi di provenienza penale.</b>	<b>168</b>
<b>4. L'utilizzabilità fiscale di specifici elementi probatori acquisiti in attività di polizia giudiziaria.</b>	<b>168</b>
<i>a. Introduzione.</i>	<b>168</b>
<i>b. I documenti.</i>	<b>170</b>
<i>c. Le dichiarazioni e le testimonianze.</i>	<b>171</b>
<i>d. I dati bancari e finanziari.</i>	<b>173</b>
<i>e. Le intercettazioni.</i>	<b>174</b>
<i>f. Altri elementi e dati acquisiti nel corso delle indagini.</i>	<b>175</b>
(1) <i>Perizia e consulenza tecnica.</i>	<b>176</b>
(2) <i>Rogatoria internazionale.</i>	<b>176</b>

## **CAPITOLO 2**

### **L'UTILIZZO DEGLI ELEMENTI ACQUISITI NELL'ATTIVITA' ANTIRICICLAGGIO E DELLE INFORMAZIONI PROVENIENTI DALLE ALTRE ISTITUZIONI/FORZE DI POLIZIA**

<b>1. Introduzione.</b>	<b>179</b>
<b>2. L'utilizzo fiscale dei dati e degli elementi derivanti dall'attività antiriciclaggio.</b>	<b>179</b>
<i>a. Profili generali.</i>	<b>179</b>
<i>b. Le segnalazioni per operazioni sospette.</i>	<b>184</b>
<i>c. Le ispezioni e i controlli antiriciclaggio.</i>	<b>185</b>
<i>d. I controlli in tema di movimentazione transfrontaliera di valuta.</i>	<b>187</b>
<i>e. Altri dati ed elementi.</i>	<b>188</b>
<b>3. Le informazioni acquisite ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.</b>	<b>189</b>
<i>a. Inquadramento generale.</i>	<b>189</b>
<i>b. Le modifiche apportate dalla Legge di stabilità per il 2016.</i>	<b>192</b>

## **CAPITOLO 3**

### **L'UTILIZZO DELLE INFORMAZIONI ACQUISITE NELL'AMBITO DELLA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE**

<b>1. La valorizzazione fiscale delle informazioni derivanti dall'attività di cooperazione internazionale.</b>	<b>195</b>
<b>2. L'utilizzo delle informazioni a seguito di cooperazione in materia di imposte dirette e IVA.</b>	<b>196</b>
<i>a. Le informazioni ottenute mediante ricorso alla normativa internazionale.</i>	<b>196</b>
<i>b. Gli elementi acquisiti in forma irrituale.</i>	<b>197</b>
<i>c. Utilizzo delle informazioni in sede processuale penale.</i>	<b>198</b>
<b>3. Le prospettive di utilizzo dei dati derivanti dallo scambio automatico di informazioni.</b>	<b>199</b>

<b>4. Altre forme di cooperazione.</b>	<b>200</b>
a. <i>Le informazioni derivanti da cooperazione internazionale di polizia.</i>	<b>200</b>
b. <i>Le informazioni derivanti da cooperazione di intelligence.</i>	<b>200</b>
c. <i>Le informazioni derivanti da cooperazione giudiziaria.</i>	<b>201</b>

#### **CAPITOLO 4**

### **DISPOSIZIONI SPECIFICHE PER LE VERIFICHE NEI CONFRONTI DI IMPRESE DI MEDIE E RILEVANTI DIMENSIONI IN CASO DI EMISSIONE DI STRUMENTI FINANZIARI**

<b>1. Introduzione.</b>	<b>203</b>
<b>2. Analisi degli elementi salienti della situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale dei soggetti emittenti strumenti finanziari.</b>	<b>203</b>
a. <i>Indicazioni operative: la rilevazione degli indici di pericolosità.</i>	<b>203</b>
(1) <i>Profili generali.</i>	<b>203</b>
(2) <i>Il capitale e il patrimonio.</i>	<b>204</b>
(3) <i>Analisi della situazione patrimoniale.</i>	<b>206</b>
(4) <i>Analisi della situazione finanziaria.</i>	<b>207</b>
(5) <i>Analisi della situazione economica.</i>	<b>208</b>
(6) <i>Ulteriori indici di carattere oggettivo.</i>	<b>208</b>
(7) <i>Avvertenze particolari in caso di emissione di obbligazioni (bond).</i>	<b>209</b>
b. <i>Adempimenti dei verificatori in caso di acquisizione di elementi indicativi di “profili di rischio”.</i>	<b>210</b>
<b>3. Indicazioni operative in caso di acquisizione di elementi indicativi di ulteriori ipotesi di illeciti di natura economico – finanziaria.</b>	<b>212</b>

#### **CAPITOLO 5**

### **LE INDAGINI FINANZIARIE NEL CORSO DELL'ATTIVITA' ISPETTIVA: DISCIPLINA GENERALE E REGOLE PROCEDURALI**

<b>1. Disciplina generale e cenni evolutivi.</b>	<b>215</b>
a. <i>Gli strumenti normativi di controllo dei flussi finanziari.</i>	<b>215</b>
b. <i>L'attuale disciplina delle indagini finanziarie.</i>	<b>215</b>
<b>2. Gli organi abilitati e i destinatari delle richieste.</b>	<b>216</b>
a. <i>Gli organi abilitati alla formulazione delle richieste.</i>	<b>216</b>
b. <i>I destinatari delle richieste.</i>	<b>217</b>
<b>3. Le informazioni acquisibili.</b>	<b>218</b>
a. <i>Generalità.</i>	<b>218</b>
b. <i>I rapporti e i servizi.</i>	<b>220</b>
c. <i>Le operazioni.</i>	<b>220</b>
d. <i>Le informazioni escluse dall'obbligo di comunicazione.</i>	<b>221</b>

<b>4. Le regole procedurali.</b>	<b>222</b>
a. <i>Generalità.</i>	222
b. <i>La procedura interna delle indagini finanziarie.</i>	222
c. <i>La richiesta di indagini finanziarie nei confronti di terzi.</i>	223
d. <i>L'autorizzazione alle indagini finanziarie.</i>	225
e. <i>La procedura esterna delle indagini finanziarie.</i>	227
f. <i>L'accesso ai fini della rilevazione diretta dei dati.</i>	229
g. <i>Una procedura residuale: la richiesta al contribuente.</i>	231
h. <i>Le sanzioni in caso di inadempimento da parte dell'intermediario.</i>	231
i. <i>La tutela della riservatezza nelle indagini finanziarie.</i>	232
j. <i>Le indagini finanziarie da e per l'estero.</i>	233
<b>5. L'Archivio dei rapporti finanziari.</b>	<b>235</b>
a. <i>Generalità ed evoluzione normativa.</i>	235
b. <i>Gli operatori obbligati alla comunicazione.</i>	237
c. <i>I dati oggetto di trasmissione.</i>	237
d. <i>La consultazione e l'utilizzo dell'Archivio dei rapporti.</i>	238
<b>6. Analisi di rischio e archivio dei rapporti "rafforzato".</b>	<b>238</b>
<b>7. La procedura telematica ai sensi dell'art. 11-bis del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201.</b>	<b>241</b>

## CAPITOLO 6 UTILIZZO E VALENZA DELLE RISULTANZE DELLE INDAGINI FINANZIARIE

<b>1. L'efficacia probatoria della documentazione relativa ad operazioni finanziarie: profili generali.</b>	<b>243</b>
<b>2. Le presunzioni legali.</b>	<b>244</b>
a. <i>Profili generali.</i>	244
b. <i>Effetti ai fini delle imposte sui redditi.</i>	245
c. <i>Effetti ai fini dell'IVA.</i>	247
<b>3. Il contraddittorio.</b>	<b>248</b>
a. <i>Generalità.</i>	248
b. <i>La partecipazione del contribuente.</i>	252
c. <i>L'inversione dell'onere della prova.</i>	254
(1) <i>L'esame dei versamenti.</i>	256
(2) <i>L'esame dei prelevamenti.</i>	258
(3) <i>I rapporti cointestati o con delega ad operare.</i>	261
(4) <i>I rapporti ed operazioni intestati a terzi.</i>	262
d. <i>Il riconoscimento dei costi.</i>	264
<b>4. L'utilizzazione dei dati finanziari.</b>	<b>266</b>
a. <i>L'utilizzazione soggettiva delle indagini finanziarie.</i>	266
b. <i>I settori impositivi di utilizzabilità dei dati acquisiti.</i>	267
<b>5. Le indagini finanziarie eseguite in ambito extra-tributario.</b>	<b>268</b>

a.	<i>Introduzione.</i>	268
b.	<i>Indagini penali.</i>	269
c.	<i>Indagini nel settore delle accise e dell'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi.</i>	270
d.	<i>Indagini antiriciclaggio.</i>	271
e.	<i>Indagini antimafia.</i>	273
f.	<i>Indagini nelle cause civili di separazione.</i>	274
g.	<i>I soggetti debitori di un'obbligazione alimentare.</i>	275
h.	<i>Le indagini finanziarie richieste dalla Corte dei conti.</i>	276
i.	<i>Modalità atipiche di acquisizione di dati finanziari.</i>	276

## VOLUME III

### PARTE V PRINCIPALI METODOLOGIE DI CONTROLLO

#### CAPITOLO 1

#### LE METODOLOGIE DI CONTROLLO BASATE SU PROVE PRESUNTIVE: IL RISCANTRO INDIRETTO – PRESUNTIVO

<b>1.</b>	<b>Introduzione.</b>	<b>3</b>
a.	<i>Le diverse metodologie di controllo e di accertamento.</i>	3
b.	<i>Presupposti per l'utilizzo delle metodologie presuntive.</i>	6
	(1) <i>L'attività ispettiva condotta con metodo analitico – induttivo.</i>	6
	(2) <i>L'attività ispettiva condotta con metodo induttivo "puro".</i>	8
c.	<i>L'autonomia dei periodi di imposta.</i>	9
<b>2.</b>	<b>Valenza generale delle prove indirette – presuntive ai fini fiscali.</b>	<b>11</b>
a.	<i>Le presunzioni in generale.</i>	11
b.	<i>La gravità, precisione e concordanza.</i>	11
<b>3.</b>	<b>Modalità di utilizzo delle presunzioni nell'ambito dell'attività ispettiva fiscale, quali supporto per la determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo.</b>	<b>13</b>
a.	<i>Criteri generali di valutazione degli elementi presuntivi e il contraddittorio con il contribuente.</i>	13
b.	<i>Le diverse modalità di utilizzo delle prove indirette – presuntive in funzione delle caratteristiche e dimensioni del contribuente.</i>	14
c.	<i>Le presunzioni nella ricostruzione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo.</i>	14
<b>4.</b>	<b>Specifiche tipologie di prove indirette – presuntive.</b>	<b>16</b>
a.	<i>Osservazioni introduttive.</i>	16

b.	<i>Le ricostruzioni indirette del ciclo d'affari.</i>	<b>16</b>
	(1) <i>Inquadramento generale.</i>	<b>16</b>
	(2) <i>Le ricostruzioni indirette in presenza di contabilità esistente e regolare.</i>	<b>17</b>
	(a) <i>L'articolazione generale del percorso ispettivo.</i>	<b>17</b>
	(b) <i>Le ricostruzioni indirette basate sui dati relativi alla movimentazione delle merci: i controlli per valore e le percentuali di ricarico.</i>	<b>17</b>
	(c) <i>Le ricostruzioni indirette basate sui dati relativi ai fattori della produzione.</i>	<b>20</b>
	(d) <i>Le ricostruzioni indirette basate su altri elementi di fatto o documentali.</i>	<b>21</b>
	(3) <i>Le ricostruzioni indirette in presenza di contabilità inesistente o inattendibile.</i>	<b>22</b>
	(4) <i>Considerazioni conclusive.</i>	<b>22</b>
c.	<i>Le indagini finanziarie: rinvio.</i>	<b>23</b>
d.	<i>La residenza fiscale: rinvio.</i>	<b>23</b>
e.	<i>Gli investimenti esteri non dichiarati: rinvio.</i>	<b>24</b>
	(1) <i>Presunzione di fruttuosità.</i>	<b>24</b>
	(2) <i>Presunzione di evasione.</i>	<b>25</b>
f.	<i>Le presunzioni nel settore immobiliare.</i>	<b>25</b>
	(1) <i>Le presunzioni nel settore delle locazioni.</i>	<b>25</b>
	(2) <i>Le presunzioni nel settore delle compravendite immobiliari.</i>	<b>26</b>
g.	<i>Gli Indici di "capacità contributiva": rinvio.</i>	<b>27</b>
h.	<i>Gli studi di settore e i nuovi indici sintetici di affidabilità.</i>	<b>27</b>
	(1) <i>Introduzione.</i>	<b>27</b>
	(2) <i>Gli studi di settore.</i>	<b>28</b>
	(3) <i>Gli indici sintetici di affidabilità.</i>	<b>28</b>
i.	<i>La presunzione di distribuzione di utili in società a base ristretta azionaria.</i>	<b>30</b>
j.	<i>La presunzione sull'utilizzo, ai fini delle imposte sui redditi, del valore determinato ai fini dell'imposta di registro.</i>	<b>31</b>
k.	<i>Le dichiarazioni di parte e testimoniali.</i>	<b>32</b>
l.	<i>Il valore probatorio del "documento".</i>	<b>34</b>
	(1) <i>La prova documentale.</i>	<b>34</b>
	(2) <i>La prova contabile.</i>	<b>35</b>
	(3) <i>Il documento emesso/sottoscritto da terzi.</i>	<b>36</b>
	(4) <i>Le risposte ai questionari.</i>	<b>36</b>
m.	<i>La documentazione extracontabile.</i>	<b>36</b>
n.	<i>Le presunzioni legali di cessione e acquisto.</i>	<b>39</b>
	(1) <i>Disciplina generale.</i>	<b>39</b>
	(2) <i>Condizioni per l'applicazione delle presunzioni e indicazioni operative.</i>	<b>41</b>
	(3) <i>Indicazioni particolari per le differenze inventariali rilevate dallo stesso contribuente e per le imprese operanti nella grande distribuzione.</i>	<b>42</b>
o.	<i>Altre tipologie di elementi presuntivi.</i>	<b>44</b>
<b>5.</b>	<b>Le preclusioni normative all'utilizzo di presunzioni.</b>	<b>44</b>

## CAPITOLO 2 I PRINCIPALI REGIMI CONTABILI

<b>1.</b>	<b>Introduzione.</b>	<b>47</b>
<b>2.</b>	<b>Il regime contabile ordinario.</b>	<b>47</b>
<b>3.</b>	<b>Il regime contabile semplificato (c.d. “regime di cassa”).</b>	<b>53</b>
<b>4.</b>	<b>Il regime dei minimi.</b>	<b>55</b>
<b>5.</b>	<b>Il regime forfetario.</b>	<b>56</b>
<b>6.</b>	<b>Le scritture contabili degli esercenti arti e professioni.</b>	<b>59</b>
<b>7.</b>	<b>Le scritture contabili degli enti del terzo settore.</b>	<b>60</b>
<b>8.</b>	<b>Le scritture contabili dell’impresa sociale.</b>	<b>62</b>
<b>9.</b>	<b>Le scritture contabili degli enti non commerciali. Quadro di riferimento fino alla definitiva operatività del Codice del terzo settore.</b>	<b>63</b>
<b>10.</b>	<b>Modalità di tenuta e conservazione delle scritture contabili.</b>	<b>65</b>
	<i>a. Regole generali.</i>	<b>65</b>
	<i>b. Conservazione dei documenti informatici e fatturazione elettronica.</i>	<b>66</b>

## CAPITOLO 3 IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DEL REDDITO D’IMPRESA

<b>1.</b>	<b>Introduzione.</b>	<b>75</b>
<b>2.</b>	<b>Definizione del reddito d’impresa.</b>	<b>75</b>
<b>3.</b>	<b>I soggetti che possono produrre reddito d’impresa e le relative modalità di tassazione.</b>	<b>76</b>
<b>4.</b>	<b>La determinazione del reddito imponibile dei contribuenti tenuti alla redazione del bilancio.</b>	<b>78</b>
	<i>a. La derivazione del reddito d’impresa dal risultato civilistico.</i>	<b>78</b>
	<i>b. Ulteriori regole generali.</i>	<b>80</b>
	<i>c. I principi contabili internazionali.</i>	<b>81</b>
	<i>d. I principi contabili nazionali.</i>	<b>85</b>
<b>5.</b>	<b>I principi generali per la determinazione del reddito d’impresa.</b>	<b>87</b>
	<i>a. Il principio di competenza e i principi di certezza e determinabilità.</i>	<b>87</b>
	<i>b. Il principio di inerenza.</i>	<b>90</b>
	<i>c. Il principio di imputazione a conto economico.</i>	<b>91</b>
	<i>d. Le regole generali in tema di valutazioni.</i>	<b>92</b>
	<i>e. Indicazioni concernenti il regime delle perdite.</i>	<b>93</b>
<b>6.</b>	<b>La nuova imposta sul reddito d’impresa (IRI).</b>	<b>94</b>
<b>7.</b>	<b>Le imprese minori.</b>	<b>95</b>
	<i>a. Definizione.</i>	<b>95</b>
	<i>b. Determinazione del reddito imponibile.</i>	<b>97</b>
<b>8.</b>	<b>Le fasi del controllo.</b>	<b>98</b>

a.	<i>Indicazioni introduttive.</i>	<b>98</b>
b.	<i>La selezione delle voci di bilancio da controllare.</i>	<b>98</b>
c.	<i>Il riscontro delle modalità di contabilizzazione, classificazione e valutazione a fini civilistici.</i>	<b>100</b>
(1)	<i>Il riscontro riguardante la “falsità” o “inesattezza materiale” delle voci di bilancio.</i>	<b>100</b>
(2)	<i>La cognizione delle regole contabili applicate.</i>	<b>102</b>
(3)	<i>Possibili effetti sul piano della responsabilità dei soggetti incaricati della funzione di controllo contabile e incaricati della sottoscrizione delle dichiarazioni.</i>	<b>103</b>
d.	<i>Il controllo sull’osservanza dei principi generali.</i>	<b>104</b>
(1)	<i>Introduzione.</i>	<b>104</b>
(2)	<i>Il controllo sull’osservanza del principio di competenza.</i>	<b>105</b>
(3)	<i>Il controllo sull’osservanza del principio di inerenza.</i>	<b>107</b>
(4)	<i>Il controllo sull’osservanza del principio di imputazione a conto economico.</i>	<b>110</b>
(5)	<i>Il controllo sulle regole generali in tema di valutazione.</i>	<b>110</b>
<b>9.</b>	<b>Il controllo sulle regole specifiche relative a singole componenti.</b>	<b>111</b>
<b>10.</b>	<b>Indicazioni operative per i controlli alle imprese minori.</b>	<b>114</b>
<b>11.</b>	<b>L’emissione e l’utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ai fini delle imposte sui redditi.</b>	<b>115</b>
a.	<i>Indicazioni introduttive.</i>	<b>115</b>
b.	<i>Il trattamento dei costi e dei ricavi relativi ad operazioni inesistenti.</i>	<b>116</b>
c.	<i>La dimostrazione della fittizietà delle operazioni.</i>	<b>117</b>
<b>12.</b>	<b>La tassazione per trasparenza.</b>	<b>118</b>
<b>13.</b>	<b>La tassazione di gruppo.</b>	<b>121</b>

#### CAPITOLO 4 IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DELL’ATTIVITÀ DI LAVORO AUTONOMO

<b>1.</b>	<b>Introduzione.</b>	<b>125</b>
<b>2.</b>	<b>Lineamenti essenziali della disciplina del reddito di lavoro autonomo.</b>	<b>125</b>
a.	<i>Generalità e caratteri distintivi dei redditi di lavoro autonomo.</i>	<b>125</b>
(1)	<i>Principali elementi di connotazione.</i>	<b>125</b>
(2)	<i>Distinzione tra redditi da attività professionale e commerciale.</i>	<b>126</b>
(3)	<i>Le attività svolte in forma associata.</i>	<b>127</b>
(4)	<i>Redditi “assimilati”.</i>	<b>128</b>
b.	<i>Determinazione del reddito di lavoro autonomo.</i>	<b>129</b>
(1)	<i>Regime analitico.</i>	<b>129</b>
(a)	<i>Profili generali.</i>	<b>129</b>
(b)	<i>Criterio di cassa.</i>	<b>129</b>
(c)	<i>Proventi imponibili.</i>	<b>130</b>

(d)	<i>Regole in tema di deducibilità dei componenti negativi di reddito.</i>	131
(e)	<i>Regole specifiche per la deducibilità di taluni componenti negativi di reddito.</i>	132
(f)	<i>Obblighi contabili.</i>	132
(2)	<i>Regimi particolari e relativi obblighi contabili.</i>	133
(a)	<i>Regime forfetario agevolato.</i>	133
(b)	<i>I precedenti regimi: cenni.</i>	134
c.	<i>Lineamenti essenziali della disciplina dell'IRAP: rinvio.</i>	134
<b>3.</b>	<b>Attività di lavoro autonomo e normativa IVA.</b>	<b>134</b>
<b>4.</b>	<b>Le fasi del controllo.</b>	<b>135</b>
a.	<i>Osservazioni introduttive.</i>	135
b.	<i>Riscontri preliminari.</i>	137
c.	<i>L'esame degli elementi positivi del reddito di lavoro autonomo.</i>	138
d.	<i>L'esame degli elementi negativi del reddito di lavoro autonomo.</i>	140
e.	<i>Indagini finanziarie nei confronti dei titolari di reddito di lavoro autonomo.</i>	142

## CAPITOLO 5 IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DELL'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

<b>1.</b>	<b>Lineamenti essenziali della disciplina dell'IRAP.</b>	<b>145</b>
a.	<i>Profili generali.</i>	145
b.	<i>Il presupposto dell'imposta.</i>	145
c.	<i>Soggetti passivi.</i>	147
d.	<i>Base imponibile.</i>	147
e.	<i>Il valore della produzione netta.</i>	148
(1)	<i>Regole generali.</i>	148
(2)	<i>L'eccezione delle società finanziarie ed assicurative.</i>	148
(3)	<i>Le altre attività.</i>	149
f.	<i>Profili territoriali e aliquote.</i>	149
(1)	<i>Profili territoriali.</i>	149
(2)	<i>Aliquote e applicazione dell'imposta.</i>	149
<b>2.</b>	<b>Indicazioni operative.</b>	<b>150</b>
<b>3.</b>	<b>Le principali voci che possono essere considerate nell'attività ispettiva.</b>	<b>151</b>

## CAPITOLO 6 IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO SULL'OSSERVANZA DELLA DISCIPLINA IVA

<b>1.</b>	<b>Introduzione.</b>	<b>155</b>
<b>2.</b>	<b>Lineamenti essenziali della disciplina IVA.</b>	<b>155</b>

a.	<i>Natura del tributo.</i>	155
b.	<i>Operazioni imponibili, non imponibili, esenti ed escluse.</i>	155
c.	<i>I soggetti passivi.</i>	156
d.	<i>Effettuazione delle operazioni e determinazione della base imponibile.</i>	158
e.	<i>La detrazione.</i>	159
f.	<i>La fatturazione: regole generali.</i>	163
g.	<i>Regole di territorialità dell'imposta.</i>	165
h.	<i>Cessioni all'esportazione.</i>	166
i.	<i>Cenni in tema di liquidazione, versamento e dichiarazione.</i>	168
j.	<i>Gli obblighi di comunicazione all'Agenzia delle Entrate.</i>	171
k.	<i>Il Gruppo IVA.</i>	174
<b>3.</b>	<b>Lineamenti essenziali della regolamentazione dell'IVA comunitaria.</b>	<b>177</b>
<b>4.</b>	<b>Le disposizioni finalizzate al contrasto di specifiche tipologie di frode nel settore dell'IVA.</b>	<b>179</b>
a.	<i>Premessa.</i>	179
b.	<i>Commercio di autoveicoli.</i>	180
c.	<i>Comunicazione telematica relativa alle dichiarazioni d'intento.</i>	183
d.	<i>Responsabilità solidale del cessionario.</i>	183
e.	<i>Inversione contabile (c.d. "reverse charge").</i>	184
f.	<i>Il sistema M.O.S.S. (Mini one stop shop).</i>	188
g.	<i>Lo scambio di certificati relativi a quote di emissione.</i>	189
h.	<i>Depositi fiscali IVA.</i>	190
i.	<i>Regime del margine.</i>	192
<b>5.</b>	<b>Riflessi ai fini IVA derivanti dall'utilizzo ed emissione di fatture per operazioni inesistenti.</b>	<b>195</b>
a.	<i>Conseguenze dell'emissione di fatture per operazioni inesistenti o con l'indicazione di corrispettivi superiori a quelli reali.</i>	196
b.	<i>Indetraibilità dell'IVA per il falso cessionario o committente.</i>	197
<b>6.</b>	<b>Le principali metodologie di controllo.</b>	<b>198</b>
a.	<i>Introduzione.</i>	198
b.	<i>I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	199
c.	<i>Il controllo sugli adempimenti contabili e dichiarativi.</i>	200
d.	<i>Il controllo delle operazioni attive e passive.</i>	201
e.	<i>Controlli e indagini nei riguardi delle "frodi carosello".</i>	202
(1)	<i>Indicazioni generali.</i>	202
(2)	<i>Elementi indicativi di possibile partecipazione a frodi IVA.</i>	202

## CAPITOLO 7

### L'ATTIVITÀ DI CONTRASTO AL SOMMERSO D'AZIENDA E DA LAVORO

<b>1.</b>	<b>Il contrasto al sommerso d'azienda.</b>	<b>205</b>
a.	<i>Lineamenti generali.</i>	205

b.	<i>Attività ispettive nei confronti di operatori strutturati.</i>	206
c.	<i>Attività svolta nei riguardi di soggetti economici che operano al dettaglio e nei confronti di lavoratori autonomi.</i>	207
<b>2.</b>	<b>Ricostruzione del volume d'affari degli evasori totali.</b>	<b>207</b>
<b>3.</b>	<b>Riconoscimento di costi risultanti da elementi certi e precisi.</b>	<b>209</b>
<b>4.</b>	<b>Le attività ispettive basate su elementi indicativi di capacità contributiva.</b>	<b>210</b>
a.	<i>Osservazioni introduttive.</i>	210
b.	<i>L'accertamento sintetico.</i>	211
c.	<i>Il "redditometro".</i>	212
d.	<i>L'intestazione fittizia di beni e servizi "sintomatici" di capacità contributiva e gli effetti ai fini dell'accertamento.</i>	214
e.	<i>Il canale di comunicazione telematica "C.E.TE. – Controllo economico del territorio".</i>	214
(1)	<i>Finalità e caratteristiche dello strumento informatico.</i>	214
(2)	<i>La fase di "input": acquisizione dei dati ed inserimento nel sistema "C.E.TE.".</i>	215
(a)	<i>Settori di raccolta.</i>	215
(b)	<i>Unità operative incaricate della raccolta degli elementi espressivi di capacità contributiva.</i>	216
(c)	<i>Modalità operative di raccolta delle informazioni rilevanti ai fini dell'implementazione del sistema "C.E.TE.".</i>	217
(d)	<i>Ulteriore canale di alimentazione del sistema "C.E.TE.".</i>	218
(3)	<i>La fase di "output": diramazione sul territorio di liste di posizioni "a rischio" e loro utilizzo a fini operativi.</i>	218
(a)	<i>La creazione degli elenchi di posizioni a rischio.</i>	218
(b)	<i>Elenchi per sviluppi operativi.</i>	218
f.	<i>Consuntivazione dei controlli su indici di capacità contributiva e relativi sviluppi.</i>	220
<b>5.</b>	<b>L'attività del Corpo a contrasto del sommerso da lavoro.</b>	<b>220</b>
<b>6.</b>	<b>Obblighi contabili in materia di lavoro.</b>	<b>221</b>
<b>7.</b>	<b>Principali violazioni in materia di lavoro e legislazione sociale, accertabili nel corso di attività ispettive.</b>	<b>223</b>
a.	<i>Inquadramento generale.</i>	223
b.	<i>La "maxisanzione".</i>	228
c.	<i>La sospensione dell'attività imprenditoriale.</i>	230
d.	<i>Le violazioni concernenti il libro unico del lavoro e i prospetti paga.</i>	231
e.	<i>Intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro.</i>	232
f.	<i>Depenalizzazione di talune fattispecie.</i>	233
<b>8.</b>	<b>Indicazioni operative.</b>	<b>236</b>
a.	<i>Preliminare esame della posizione del contribuente tramite il Sistema informatico delle Comunicazioni Obbligatorie (CO).</i>	236
b.	<i>Procedure di contestazione delle violazioni.</i>	237
c.	<i>Redazione del verbale unico di accertamento e del rapporto.</i>	238

**CAPITOLO 8**  
**PRINCIPALI METODOLOGIE DI CONTROLLO**  
**RIGUARDANTI IL “TERZO SETTORE” E ALTRI REGIMI AGEVOLATIVI**

<b>1. Introduzione.</b>	<b>243</b>
a. <i>I lavori per la riforma del Terzo settore.</i>	243
b. <i>La Legge delega.</i>	243
<b>2. Il Codice del Terzo settore.</b>	<b>245</b>
a. <i>Linee generali.</i>	245
b. <i>Enti del Terzo settore.</i>	246
c. <i>La disciplina fiscale del Terzo settore.</i>	247
(1) <i>Disposizioni generali in materia di imposte sui redditi.</i>	247
(2) <i>La natura degli enti del terzo settore.</i>	247
(3) <i>Lo speciale regime forfetario.</i>	248
(4) <i>Il c.d. “social bonus”.</i>	249
(5) <i>Disposizioni in merito alle imposte indirette e ai tributi locali.</i>	250
(6) <i>Detrazione e deduzione per erogazioni liberali.</i>	250
(7) <i>Regime fiscale delle organizzazioni di volontariato.</i>	251
(8) <i>Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale.</i>	252
(9) <i>Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato.</i>	253
(10) <i>Controlli e attività di coordinamento.</i>	254
(a) <i>Destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro.</i>	255
(b) <i>Devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento.</i>	255
(c) <i>Scritture contabili, bilancio e libri sociali obbligatori.</i>	255
(d) <i>Procedura di ammissione e carattere aperto delle associazioni.</i>	256
(e) <i>Assemblea.</i>	256
(11) <i>Entrata in vigore del decreto.</i>	257
<b>3. L’impresa sociale.</b>	<b>257</b>
a. <i>I caratteri generali e la sua qualificazione.</i>	257
b. <i>Le attività esercitabili.</i>	258
c. <i>L’assenza dello scopo di lucro.</i>	259
d. <i>Il lavoro dell’impresa sociale.</i>	259
(1) <i>Consultazione e partecipazione dei lavoratori.</i>	259
(2) <i>La retribuzione dei lavoratori.</i>	259
(3) <i>Il volontariato.</i>	260
e. <i>Le operazioni straordinarie.</i>	260
f. <i>Le procedure concorsuali.</i>	260
g. <i>La fiscalità delle imprese sociali.</i>	260
(1) <i>Defiscalizzazione degli utili ed avanzi di gestione.</i>	261
(2) <i>Detrazione fiscale a favore delle persone fisiche.</i>	261
(3) <i>Deduzione a favore dei soggetti IRES.</i>	262
(4) <i>Ulteriori agevolazioni fiscali.</i>	262

<b>4.</b>	<b>Entrata in vigore della riforma.</b>	<b>262</b>
	a. <i>Le novità del D.Lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore).</i>	<b>262</b>
	(1) <i>Disposizioni transitorie e finali.</i>	<b>262</b>
	(2) <i>Gli effetti del D.Lgs. n. 117/2017.</i>	<b>263</b>
	b. <i>Le novità del D.Lgs. n. 112/2017 (Impresa sociale).</i>	<b>263</b>
	(1) <i>Disposizioni di coordinamento e transitorie.</i>	<b>263</b>
	(2) <i>Gli effetti del D.Lgs. n. 112/2017.</i>	<b>263</b>
<b>5.</b>	<b>La normativa previgente del settore <i>no profit</i>. Gli Enti non commerciali.</b>	<b>263</b>
	a. <i>Inquadramento normativo.</i>	<b>263</b>
	b. <i>Profili relativi all'imposizione diretta.</i>	<b>264</b>
	(1) <i>Aspetti generali.</i>	<b>264</b>
	(2) <i>La determinazione del reddito.</i>	<b>267</b>
	(3) <i>Il regime forfetario degli enti non commerciali.</i>	<b>267</b>
	c. <i>Il regime fiscale degli enti associativi.</i>	<b>268</b>
	(1) <i>Aspetti generali.</i>	<b>268</b>
	(2) <i>Le agevolazioni previste in materia di imposte sui redditi.</i>	<b>268</b>
	(3) <i>I vincoli statutari.</i>	<b>269</b>
	d. <i>Gli obblighi contabili degli enti non commerciali.</i>	<b>269</b>
	e. <i>Adempimenti particolari. Il modello EAS.</i>	<b>270</b>
	f. <i>Indicazioni operative.</i>	<b>271</b>
	(1) <i>Accesso.</i>	<b>271</b>
	(2) <i>Controllo della "reale" natura dell'ente.</i>	<b>272</b>
	(3) <i>Controllo degli adempimenti fiscali.</i>	<b>272</b>
	(4) <i>Disposizioni particolari.</i>	<b>273</b>
<b>6.</b>	<b>Le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale.</b>	<b>273</b>
	a. <i>Profili normativi di carattere generale.</i>	<b>273</b>
	b. <i>Le agevolazioni fiscali previste per le ONLUS.</i>	<b>275</b>
	(1) <i>Imposizione diretta.</i>	<b>275</b>
	(2) <i>Imposizione indiretta.</i>	<b>275</b>
	c. <i>Obblighi contabili.</i>	<b>276</b>
	d. <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	<b>277</b>
	e. <i>Disposizioni particolari.</i>	<b>277</b>
<b>7.</b>	<b>Le cooperative a mutualità prevalente: cenni.</b>	<b>277</b>
	a. <i>Premessa.</i>	<b>277</b>
	b. <i>Aspetti civilistici.</i>	<b>277</b>
	c. <i>Contenuto delle principali agevolazioni fiscali.</i>	<b>278</b>
	d. <i>Indicazioni operative.</i>	<b>279</b>
	e. <i>Disposizioni particolari.</i>	<b>280</b>
<b>8.</b>	<b>Altri regimi agevolativi: cenni.</b>	<b>280</b>
	a. <i>Aspetti generali.</i>	<b>280</b>
	b. <i>A agevolazioni per determinati investimenti.</i>	<b>280</b>
	c. <i>A agevolazioni varie.</i>	<b>281</b>
	d. <i>Indicazioni operative.</i>	<b>283</b>

## CAPITOLO 9 ABUSO DEL DIRITTO E INTERPOSIZIONE

<b>1. Premessa.</b>	<b>285</b>
<b>2. L'abuso del diritto o elusione fiscale.</b>	<b>285</b>
<b>3. I confini fra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta.</b>	<b>290</b>
<b>4. I lineamenti generali dell'art. 10-bis della legge n. 212/2000.</b>	<b>291</b>
<i>a. Osservazioni introduttive.</i>	<b>291</b>
<i>b. Il requisito di abusività.</i>	<b>292</b>
<i>c. L'assenza di sostanza economica.</i>	<b>294</b>
<i>d. Il vantaggio fiscale indebito.</i>	<b>295</b>
<i>e. Le valide ragioni extrafiscali non marginali.</i>	<b>296</b>
<i>f. La scelta tra i diversi regimi offerti dalla legge.</i>	<b>297</b>
<i>g. Riparto dell'onore probatorio.</i>	<b>297</b>
<i>h. L'istanza di interpello.</i>	<b>298</b>
<i>i. Garanzie procedurali.</i>	<b>298</b>
<i>j. Irrilevanza penale dell'abuso del diritto.</i>	<b>299</b>
<i>k. Sanzionabilità sul piano amministrativo delle condotte abusive.</i>	<b>300</b>
<b>5. Indicazioni operative in materia di abuso del diritto ed elusione.</b>	<b>300</b>
<i>a. Profili sostanziali.</i>	<b>300</b>
<i>b. Profili procedurali: le modalità di verbalizzazione.</i>	<b>303</b>
<b>6. L'interposizione.</b>	<b>304</b>
<i>a. Quadro normativo di riferimento.</i>	<b>304</b>
<i>b. La "simulazione" nel diritto tributario.</i>	<b>305</b>
<i>c. Interposizione fittizia e interposizione reale.</i>	<b>306</b>
<i>d. L'ambito di riferimento dell'art. 37, terzo comma, del D.P.R. n. 600/73.</i>	<b>306</b>
<b>7. Indicazioni operative in tema di interposizione.</b>	<b>309</b>
<i>a. Casistiche di rilievo nazionale.</i>	<b>309</b>
<i>b. Casistiche di rilievo internazionale: rinvio.</i>	<b>312</b>
<i>c. Esame di taluni casi di interposizione.</i>	<b>313</b>
<i>d. Le società schermo e la disciplina delle società di comodo.</i>	<b>315</b>

## CAPITOLO 10 TASSAZIONE DEI PROVENTI ILLECITI E INDEDUCIBILITÀ DEI COSTI DA REATO

<b>1. Premessa.</b>	<b>321</b>
<b>2. Presupposti per la tassazione dei proventi illeciti.</b>	<b>321</b>
<i>a. Considerazioni introduttive.</i>	<b>321</b>
<i>b. La classificazione nelle categorie reddituali dell'art. 6 del TUIR.</i>	<b>322</b>
<i>c. Deroga all'imponibilità dei proventi di illecita provenienza: il sequestro e la confisca.</i>	<b>322</b>

d.	<i>Comunicazione all’Agenzia delle Entrate dei proventi illeciti derivanti da reato.</i>	323
e.	<i>Illecito civile, penale o amministrativo.</i>	323
f.	<i>Imposizione dei proventi illeciti ai fini IVA.</i>	324
<b>3.</b>	<b>L’indeducibilità dei costi da reato.</b>	<b>325</b>
<b>4.</b>	<b>Indicazioni operative.</b>	<b>327</b>
a.	<i>Obblighi dichiarativi derivanti dalla percezione di proventi illeciti.</i>	327
b.	<i>Spese o altri componenti negativi relativi a fatture soggettivamente inesistenti.</i>	328
c.	<i>Spese o altri componenti negativi relativi a fatture oggettivamente inesistenti.</i>	329
<b>5.</b>	<b>La tassazione dei fenomeni di commercio abusivo.</b>	<b>329</b>

## CAPITOLO 11

### IL CONTRASTO ALL’EVASIONE E ALLE FRODI FISCALI DI RILIEVO INTERNAZIONALE

<b>1.</b>	<b>Introduzione.</b>	<b>331</b>
<b>2.</b>	<b>Criteri di ripartizione del potere impositivo con Paesi esteri.</b>	<b>331</b>
a.	<i>Il Modello di Convenzione OCSE.</i>	331
b.	<i>Le Convenzioni contro le doppie imposizioni.</i>	332
(1)	<i>Condizioni di applicabilità.</i>	332
(2)	<i>L’abuso delle Convenzioni e delle Direttive.</i>	333
(a)	<i>Lineamenti generali.</i>	333
(b)	<i>Le strutture e le operazioni “conduit”.</i>	334
(c)	<i>Il beneficiario effettivo e la “beneficial owner clause”.</i>	336
(d)	<i>Gli “ibridi”.</i>	339
c.	<i>Il credito d’imposta per i redditi esteri.</i>	340
d.	<i>Rapporto tra disciplina domestica e convenzionale.</i>	341
e.	<i>Gli accordi preventivi e gli interpelli.</i>	342
(1)	<i>Accordi preventivi ed efficacia nel tempo.</i>	342
(2)	<i>Interpelli per i nuovi investimenti.</i>	342
<b>3.</b>	<b>Gli obblighi dichiarativi concernenti le disponibilità estere.</b>	<b>344</b>
<b>4.</b>	<b>Principali istituti di fiscalità internazionale.</b>	<b>346</b>
a.	<i>La residenza fiscale e i fenomeni di esterovestizione.</i>	346
(1)	<i>Gli artt. 2, 5 e 73 del TUIR.</i>	346
(a)	<i>Le persone fisiche.</i>	346
(b)	<i>Le società e gli altri enti.</i>	347
(2)	<i>L’applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.</i>	348
(3)	<i>La posizione della giurisprudenza.</i>	349
(4)	<i>Indicazioni operative.</i>	350
(a)	<i>Le persone fisiche.</i>	350
(b)	<i>Le società e gli altri enti.</i>	354
b.	<i>La Stabile Organizzazione.</i>	358

(1)	<i>L'art. 162 del TUIR.</i>	<b>358</b>
(2)	<i>Problematiche relative alla "digital economy".</i>	<b>358</b>
(3)	<i>La determinazione del reddito da attribuire alle "branch".</i>	<b>358</b>
(4)	<i>La "branch exemption".</i>	<b>359</b>
(5)	<i>La stabile organizzazione ai fini IVA.</i>	<b>360</b>
(6)	<i>La stabile organizzazione nel settore dei giochi.</i>	<b>360</b>
(7)	<i>Indicazioni operative.</i>	<b>361</b>
(a)	<i>La stabile organizzazione non dichiarata.</i>	<b>362</b>
(b)	<i>La stabile organizzazione dichiarata ma "sotto dimensionata".</i>	<b>365</b>
(c)	<i>La stabile organizzazione all'estero di soggetti economici residenti.</i>	<b>366</b>
c.	<i>Il Transfer Pricing.</i>	<b>367</b>
(1)	<i>L'art. 110, comma 7, del TUIR.</i>	<b>367</b>
(2)	<i>Le linee guida dell'OCSE.</i>	<b>368</b>
(a)	<i>Il valore di libera concorrenza.</i>	<b>368</b>
(b)	<i>Analisi funzionale e di comparabilità.</i>	<b>370</b>
(c)	<i>Scelta del metodo di determinazione del prezzo "intercompany".</i>	<b>370</b>
(3)	<i>Le criticità relative agli "intangibles" e ai "costs sharing agreements".</i>	<b>371</b>
(4)	<i>Le operazioni di riorganizzazione aziendale.</i>	<b>372</b>
(5)	<i>Country by country reporting.</i>	<b>376</b>
(6)	<i>Ulteriori indicazioni operative.</i>	<b>377</b>
(7)	<i>L'utilizzo dell'applicativo "TP catalyst".</i>	<b>381</b>
d.	<i>Le "Controlled Foreign Companies".</i>	<b>382</b>
(1)	<i>L'art. 167 del TUIR.</i>	<b>382</b>
(2)	<i>Il c.d. "comparable tax approach".</i>	<b>384</b>
(3)	<i>L'"underlying tax credit" sugli utili e sulle plusvalenze CFC.</i>	<b>384</b>
(4)	<i>Il rapporto con i Paesi a fiscalità privilegiata. I "costi black list".</i>	<b>385</b>
(5)	<i>Indicazioni operative.</i>	<b>387</b>
<b>5.</b>	<b>La cooperazione internazionale. Lineamenti generali.</b>	<b>390</b>
a.	<i>Lo scambio di informazioni a richiesta.</i>	<b>390</b>
(1)	<i>Tipologia e modalità dello scambio di informazioni.</i>	<b>390</b>
(2)	<i>Tempistica del processo di cooperazione.</i>	<b>392</b>
b.	<i>Lo scambio automatico di informazioni e il Common Reporting Standard.</i>	<b>393</b>
c.	<i>Altre forme di cooperazione.</i>	<b>395</b>
(1)	<i>Le squadre investigative comuni.</i>	<b>395</b>
(2)	<i>Altri strumenti di cooperazione. Cenni ai controlli multilaterali e alle verifiche simultanee.</i>	<b>396</b>
<b>6.</b>	<b>L'economia digitale.</b>	<b>397</b>

# VOLUME IV

## MODULISTICA E DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO

Allegato 1	Documento contenente la programmazione nominativa dei soggetti di “minori” dimensioni da sottoporre a verifica.
Allegato 1/A	Lettera di trasmissione della programmazione nominativa dei soggetti di “minori” dimensioni da sottoporre a verifica.
Allegato 2	Scheda notizie.
Allegato 3	Documento contenente la programmazione nominativa dei soggetti di “medie” e “rilevanti” dimensioni da sottoporre a verifica.
Allegato 3/A	Lettera di trasmissione della programmazione nominativa dei soggetti di “medie” e “rilevanti” dimensioni da sottoporre a verifica.
Allegato 4	Prospetto riepilogativo dei codici attività dei soggetti di “medie” dimensioni selezionati.
Allegato 5	Soggetti che si avvalgono del ravvedimento operoso (distinto in allegati 5/A e 5/B).
Allegato 6	Lettera all’Agenzia delle Entrate a seguito dell’avvio di attività ispettive nei confronti di soggetti destinatari delle comunicazioni di cui alla L. n. 190/2014.
Allegato 7	Scheda preparazione verifica.
Allegato 8/A	Foglio di servizio per accesso nel luogo di svolgimento dell’attività.
Allegato 8/B	Foglio di servizio per accesso domiciliare.
Allegato 8/C	Foglio di servizio per estensione attività ispettiva ad altre annualità.
Allegato 8/D	Foglio di servizio per conversione controllo in verifica fiscale.
Allegato 9	P.v. accesso domiciliare.
Allegato 10	Richieste di autorizzazione all’A.G. per l’accesso domiciliare e relativi atti autorizzativi (distinto in allegati 10/A, 10/B, 10/C e 10/D).
Allegato 10-bis	P.v. di rilevamento giacenze.
Allegato 10-ter	P.v. di rilevamento e identificazione del personale.
Allegato 11	P.v. di verifica relativo al primo giorno di attività nei confronti di società, impresa o ente.
Allegato 12	P.v. di verifica relativo al primo giorno di attività nei confronti di esercenti arti o professioni.
Allegato 13	P.v. di verifica relativo al primo giorno di attività nei confronti di soggetti privati.
Allegato 14	Inviti a presentarsi per l’avvio di una verifica fiscale (distinto in allegati 14/A e 14/B).
Allegato 15	P.v. di verifica relativo alle attività svolte nei giorni successivi all’accesso.
Allegato 16	Delega a rappresentare il contribuente.
Allegato 17/A	Richiesta di proroga dei termini di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente.
Allegato 17/B	Provvedimento di proroga dei termini di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente.
Allegato 18	Segnalazione Risultato di Servizio (S.R.S.).
Allegato 19	P.v. di constatazione.
Allegato 20	Scheda di sintesi <i>best practices</i> .
Allegato 21	Prospetti di calcolo indici di solvibilità e indebitamento (distinto in allegati 21/A e 21/B).
Allegato 22	Scheda identificativa dei dati necessari per la richiesta di misure cautelari.
Allegato 23	Scheda di preparazione e autorizzazione del controllo.
Allegato 24	Inoltro istanza di accesso all’Agenzia delle Entrate.

Allegato 25	Comunicazione preliminare al contribuente di irregolarità o incompletezza dell'istanza.
Allegato 26	Comunicazione di avvio del procedimento.
Allegato 27/A	Provvedimento di accoglimento dell'istanza di accesso.
Allegato 27/B	Provvedimento di accoglimento parziale dell'istanza di accesso.
Allegato 28	Comunicazione preliminare al contribuente dei motivi che ostano all'accoglimento dell'istanza di accesso.
Allegato 29	Provvedimento di definitivo diniego dell'istanza di accesso.
Allegato 30	Verbale delle operazioni compiute per accesso agli atti.
Allegato 30-bis	Segnalazione di integrazione e correzione degli atti della verifica/del controllo
Allegato 31/A	Art. 36 D.P.R. n. 600/1973 - Direttiva Pansa.
Allegato 31/B	Art. 36 D.P.R. n. 600/1973 - Direttiva Gabrielli.
Allegato 32	Prospetto segnalazioni ai sensi dell'art. 36 D.P.R. n. 600/1973.
Allegato 33/A	Lettera di trasmissione richiesta indagini finanziarie.
Allegato 33	Richiesta indagini finanziarie per contribuente.
Allegato 34	Richiesta per contribuente e rapporti-operazioni.
Allegato 35/A	Richiesta per rapporti-operazioni e per oggetto.
Allegato 35/B	Richiesta per assegni-titoli in forma libera.
Allegato 36	Autorizzazione per contribuente.
Allegato 37	Autorizzazione per contribuente e rapporti-operazioni.
Allegato 38/A	Autorizzazione per rapporti-operazioni e per oggetto.
Allegato 38/B	Autorizzazione per assegni-titoli in forma libera.
Allegato 39	Richiesta per l'accesso presso intermediari finanziari.
Allegato 40	Autorizzazione per l'accesso presso intermediari finanziari.
Allegato 41	Spese familiari.
Allegato 42	Prospetti CETE (distinto negli allegati da 42/A a 42/O).
Allegato 43	P.v. di operazioni compiute CETE.
Allegato 44	Prontuario sanzioni lavoro.
Allegato 45	Verbale unico di accertamento e relativi annessi.



## **PRESENTAZIONE**

*A distanza di 10 anni dalla circolare 1/2008, in un contesto generale caratterizzato da profondi cambiamenti nel sistema tributario nazionale ed internazionale e da una economia sempre più globale e digitale, la Guardia di Finanza si dota di nuove direttive operative per la propria azione a contrasto dell'evasione e delle frodi fiscali ed economico – finanziarie.*

*Il Manuale che ho il privilegio di presentare prende le mosse dalle migliori esperienze e professionalità maturate in questo rinnovato scenario dai Reparti del Corpo nelle investigazioni contro le organizzazioni dedite alle false fatturazioni, le società fantasma o di comodo utilizzate per evadere le imposte, i fenomeni di illecito trasferimento e occultamento di patrimoni e disponibilità finanziarie all'estero, le manovre di pianificazione fiscale aggressiva, il riciclaggio e l'auto-riciclaggio di proventi dell'evasione, ma anche nella quotidiana azione di controllo economico del territorio, volta a contrastare il sommerso e la diffusione di illeciti di minore complessità ma comunque lesivi degli obblighi contributivi costituzionalmente tutelati.*

*Muovendo da questo patrimonio di competenze e capacità, un Gruppo di Lavoro che ho appositamente istituito – composto da ufficiali e ispettori del Comando Generale e dei Reparti in possesso di pluriennale esperienza nel settore – ha operato per più di un anno allo scopo di mettere in condizione tutto il personale della Guardia di Finanza – unica Forza di polizia economico finanziaria di cui il nostro Paese dispone e che è al contempo polizia giudiziaria a competenza generale – di utilizzare al meglio tanto gli strumenti investigativi del codice di procedura penale quanto le più avanzate tecniche di analisi di rischio con le banche dati, esame delle voci di bilancio e ricostruzione dei flussi finanziari, così come i più efficaci metodi di ricerca e quantificazione delle ricchezze nascoste al fisco.*

*Il tutto, nel quadro di uno scrupoloso lavoro di aggiornamento della legislazione, della giurisprudenza e della prassi tributaria, anche di matrice sovranazionale, oltre che delle diverse disposizioni di servizio nel tempo emanate.*

*I risultati di questa impegnativa attività sono stati sottoposti dapprima alle valutazioni dell'Agenzia dell'Entrate, che ha fornito preziosissime indicazioni prontamente trasfuse nel documento, a conferma della indispensabile unitarietà d'azione dell'Amministrazione finanziaria nel suo insieme e poi oggetto di una ulteriore e preventiva condivisione con i Reparti sul territorio, al fine di corrispondere alle esigenze che solo l'attività operativa di tutti i giorni può fare emergere con chiarezza.*

*La sintesi di questo complesso di azioni è la ferma volontà del Corpo di aumentare la propria capacità di incidere in maniera sempre più concreta, effettiva e sostanziale sui più gravi e diffusi fenomeni di illegalità fiscale e di criminalità economico – finanziaria che, oltre a sottrarre alla collettività ingenti risorse destinate al benessere di tutti, incidono pesantemente sulle prospettive di crescita degli imprenditori e dei professionisti onesti e rispettosi delle regole e dell'intero sistema Paese.*

*La combinazione fra tecniche investigative di polizia economico – finanziaria e metodologie d'indagine proprie delle attività di polizia giudiziaria, che le nuove direttive vogliono valorizzare, unitamente ad una visione integrata fra sistemi di frode di matrice prevalentemente fiscale e quelli a più marcata valenza penale, così come la decisa spinta che viene impressa al sistematico utilizzo operativo di ogni genere di elemento acquisito dai Reparti del Corpo nell'esercizio di tutte le funzioni di Polizia demandate all'Istituzione, hanno determinato anche un cambio d'impostazione "lessicale", affinché possa risultare più semplice e immediato, per tutte le Fiamme Gialle chiamate ad applicare le nuove disposizioni, cogliere il senso profondo delle rinnovate linee d'azione.*

*Non una semplice istruzione sull'attività ispettiva, quindi, ma un vero e proprio "Manuale Operativo" per approfondire tutti i molteplici aspetti dell'azione di contrasto del Corpo all'evasione e alle frodi fiscali e di carattere economico - finanziario.*

*Del resto, il Manuale viene diramato ai Reparti contestualmente al cambio di denominazione dei Nuclei e della Scuola di polizia tributaria, rispettivamente, in Nuclei e Scuola di polizia economico-finanziaria, quale complessiva "chiusura" di un cerchio aperto con il Decreto Legislativo n. 68 del 2001 che vede il baricentro dell'azione della Guardia di Finanza non più nella tutela fortemente prioritaria delle ragioni dell'imposizione ma nella difesa completa di quello che, soprattutto ai nostri giorni, è probabilmente uno degli interessi più vitali per lo Stato: la sicurezza economico - finanziaria.*

*Sotto altro profilo, poi, non può sfuggire come il Manuale entri in vigore in piena fase attuativa dell'importante riforma fiscale varata con la Legge 11 marzo 2014, n. 23.*

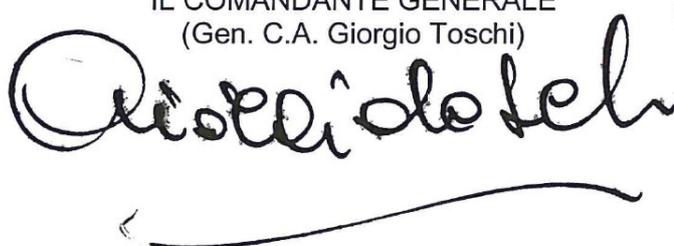
*Una riforma radicalmente differente dalle precedenti in quanto volta – prima che ad introdurre nuovi istituti e disposizioni normative – a realizzare un profondo cambiamento di carattere culturale, riguardante un diverso approccio al rapporto fra Amministrazione fiscale e cittadini, basato sulla realizzazione di un sistema tributario chiaro e stabile, sulla semplificazione, sul sostegno all'adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte dei contribuenti, sul confronto preventivo fra imprese e Fisco per agevolare gli investimenti e attrarre i capitali esteri, in un generale quadro di rilancio dell'economia del Paese.*

*Il Manuale, pertanto, si pone anche la finalità di orientare i Reparti verso l'attuazione concreta di questo nuovo corso, mettendo a sistema le procedure adottate negli ultimi tempi per agevolare l'accesso dei contribuenti agli istituti introdotti per queste finalità e, nel contempo, avviando nuovi percorsi di valutazione critica dei rilievi formulati al termine delle attività ispettive che tengano in maggiore considerazione la posizione degli operatori, oltre che puntando sul coordinamento non solo operativo ma anche strategico con le Agenzie fiscali, in linea con le più recenti indicazioni dell'OCSE e del Fondo Monetario Internazionale.*

*Non posso, però, concludere questa presentazione di un'opera fortemente voluta fin dal mio insediamento, senza esprimere la grande emozione che provo, da Comandante Generale proveniente dai ranghi del Corpo, nel firmare l'Atto di approvazione della circolare 1/2018 concernente il "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", dopo aver studiato e lavorato per oltre 40 anni sulle precedenti istruzioni di servizio in tema di attività di verifica: le circolari 1/1976, 1/1981, 1/1988, 1/1998 e, da ultimo, 1/2008.*

*Con questi sentimenti, affido a tutte le donne e a tutti gli uomini delle Fiamme Gialle l'inizio di un nuovo percorso che, attraverso l'attuazione delle direttive contenute nel Manuale, possa vedere la Guardia Finanza sempre in prima linea nella difesa dei valori di legalità, equità e trasparenza.*

IL COMANDANTE GENERALE  
(Gen. C.A. Giorgio Toschi)



**PARTE I**

**L'AZIONE DELLA GUARDIA DI FINANZA A CONTRASTO DELL'EVASIONE E  
DELLE FRODI FISCALI. DIRETTIVE GENERALI E MODULI OPERATIVI**



## CAPITOLO 1

### EVASIONE E FRODE FISCALE. DEFINIZIONI, CLASSIFICAZIONI E PRINCIPALI LINEE D'AZIONE DELLA GUARDIA DI FINANZA

#### 1. L'evasione fiscale.

##### a. *Profili generali e lineamenti principali della strategia di contrasto.*

L'evasione fiscale produce effetti economici negativi molto rilevanti, non legati soltanto alla diminuzione del gettito dell'Erario, ma che impattano sul più generale funzionamento del sistema economico, sulla competitività delle imprese e sulla sostenibilità delle finanze pubbliche.

L'evasione impedisce altresì il normale funzionamento del mercato e altera la progressività del sistema tributario in quanto l'impresa che evade le imposte riesce a offrire i propri beni o servizi a un prezzo più basso rispetto a quello praticato dagli operatori onesti, acquisendo indebitamente quote di mercato.

Se tali effetti distorsivi impediscono la realizzazione di un mercato pienamente concorrenziale, il mancato gettito per lo Stato si traduce, a sua volta, in un inasprimento della pressione tributaria per le aziende in regola con conseguenti, ulteriori, effetti negativi in capo a queste ultime.

In secondo luogo, l'aumento della pressione fiscale in capo ai contribuenti che adempiono agli obblighi fiscali genera iniquità fiscale e la violazione dei principi costituzionali di solidarietà e legalità posti alla base del prelievo tributario.

Chi non dichiara quanto dovuto, infatti, non ottiene solo un vantaggio immediato, in termini di maggiori disponibilità finanziarie, ma può anche beneficiare indebitamente dei servizi pubblici finanziati dai contribuenti che ottemperano ai propri doveri tributari e ottenere, in virtù di una presunta posizione di incapienza, l'accesso ad agevolazioni e a servizi sociali previsti per i meno abbienti, negandone o limitandone fortemente la fruizione agli effettivi destinatari.

Le frodi e l'evasione fiscale sono fenomeni strettamente connessi, come ampiamente dimostrato dall'esperienza operativa della Guardia di Finanza, ad altri crimini economico-finanziari, come la corruzione, le frodi in danno del bilancio europeo e nazionale, la contraffazione di prodotti tutelati, l'abusivismo finanziario e il riciclaggio, i reati di borsa e quelli tipici di criminalità organizzata, circostanza che rende indispensabile il ricorso a strumenti investigativi tipici di una forza di polizia economico-finanziaria e di polizia giudiziaria a competenza generale oltreché abilità e professionalità che il Corpo ha maturato da tempo nell'ambito della costante attuazione della propria missione istituzionale.

Il contrasto alle forme di evasione ed erosione della base imponibile rappresenta, peraltro, una priorità nell'agenda dei singoli Paesi e, in particolare, degli Organismi internazionali quali il G20, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo economico (O.C.S.E.), il Fondo Monetario Internazionale (F.M.I.), nonché delle istituzioni europee.

Secondo l'analisi dell'OCSE, le tecniche di *Base Erosion and Profit Shifting* (c.d. B.E.P.S.) vale a dire di erosione della base imponibile e trasferimento dei profitti, sottraggono ingenti risorse alle economie nazionali che potrebbero essere utilizzate per sostenere la crescita, contribuire ai piani di consolidamento post-crisi e migliorare le politiche di *welfare* delle economie in via di sviluppo.

In base alle stime condotte dall'OCSE nell'ambito del progetto B.E.P.S., le perdite di gettito sono stimabili tra i 100 e i 240 miliardi di dollari all'anno (88-211 miliardi di euro), ovvero tra il 4 e il 10 per cento del gettito globale relativo all'imposizione societaria.

Nondimeno, le pratiche elusive, che impattano anche sulla fiducia nei sistemi fiscali, generano effetti distorsivi sulle scelte di investimento che vengono definite sulla base di strategie fiscali aggressive, anziché di ragioni economico-produttive.

Le pratiche B.E.P.S. creano inoltre incentivi distorti all'allocazione degli investimenti diretti esteri e alterano le dinamiche di mercato, creando vantaggi competitivi nei confronti delle aziende multinazionali, a danno delle micro e piccole imprese ovvero delle società di grandi dimensioni con *business* essenzialmente domestici.

Studi OCSE, infatti, evidenziano come le strategie di B.E.P.S. poste in essere da alcune multinazionali consentono di ridurre il peso dell'imposizione fiscale fino a un minimo del 5%, a fronte di un tasso medio del 30% gravante sulle piccole imprese, nonché di ottenere un vantaggio in termini di aliquote fiscali effettive rispetto alle aziende di analoga dimensione quantificabile in una percentuale compresa tra i 4 e gli 8,5 punti.

A livello nazionale, nella prospettiva di migliorare l'efficacia complessiva del sistema tributario e dell'azione di contrasto agli illeciti fiscali, nell'ambito di un piano più generale teso ad avvicinare il cittadino alle Istituzioni, nel 2014 il Governo ha varato un'articolata strategia – compendiativa, in particolare, nella Legge 11 marzo 2014, n. 23, recante la delega al Governo per la riforma del sistema tributario – volta a ridurre l'evasione e fondata, da un lato, sulla semplificazione degli obblighi fiscali e sull'incentivazione all'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti e, dall'altro, sull'ampliamento del patrimonio informativo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria e sul rafforzamento delle sinergie interistituzionali a contrasto dei fenomeni di evasione e frode più insidiosi.

Il cambiamento di impostazione nei rapporti tra contribuente e Fisco mira ad aumentare l'adempimento spontaneo dell'obbligazione tributaria, dotando l'Amministrazione finanziaria di strumenti per collaborare con i contribuenti e prevedendo, nello stesso tempo, snellimenti e semplificazioni delle procedure e degli adempimenti.

Fornisce un contributo essenziale e, in prospettiva, decisivo al raggiungimento di tale obiettivo la progressiva digitalizzazione delle informazioni e la connessa informatizzazione dei processi.

Nel descritto “cambio di passo” si inseriscono le nuove norme sull'elusione fiscale e la certezza del diritto, il tutoraggio delle imprese di maggiori dimensioni, il nuovo regime dell'interpello e il *ruling* internazionale.

Il punto decisivo di tale strategia è che essa non è alternativa alla lotta e al contrasto dell'evasione fiscale, ma consente di delimitare meglio il campo, di rafforzare i comportamenti virtuosi, di sostenere coloro che, per obiettive difficoltà economiche, hanno necessità di rinviare e dilazionare il versamento delle imposte, di semplificare gli adempimenti per utilizzare strumenti di adesione e di “conciliazione” con il Fisco.

Nonostante l'importanza della tematica in parola, tuttavia, prima del 2016 non esisteva un dato ufficiale che quantificasse l'evasione fiscale in Italia ma soltanto alcune stime del fenomeno (in particolare, elaborate dall'ISTAT, dalla Banca d'Italia e dall'Agenzia delle Entrate) oggetto di valutazioni e, quindi, influenzate sia dai dati di partenza di volta in volta considerati, sia dallo specifico modello utilizzato per il calcolo.

Tale situazione, oltre a rendere assai complesso il confronto delle numerose stime, in quanto alcune hanno determinato risultati anche molto differenti tra loro, ha conseguentemente limitato la portata delle valutazioni anche in tema strategie di contrasto all'evasione fiscale.

Con il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 160, attuativo degli artt. 3 e 4 della citata Legge n. 23/2014, sono state emanate alcune importanti disposizioni in tema di misurazione e monitoraggio dell'evasione fiscale.

Il provvedimento normativo in parola ha previsto, tra l'altro, la redazione di un'apposita “Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva” da parte di

una Commissione, istituita con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, composta da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali o giuridiche finanziarie, comprensiva di una nota illustrativa delle metodologie utilizzate per effettuare le stime dell'ampiezza e della diffusione dell'evasione fiscale e contributiva.

Con il documento "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva" del 26 settembre 2016, aggiornato ad ottobre 2016 anche con i dati relativi alla annualità 2014, è stata fornita per la prima volta, come accennato in precedenza, una stima ufficiale dell'evasione in Italia calcolata con metodo scientifico.

In dettaglio, il documento contiene la quantificazione del cosiddetto *tax gap*, che rappresenta un concetto più ampio dell'evasione, ma che la ricomprende.

Il *tax gap*, infatti, è lo scostamento fra i tributi che dovrebbero affluire alle casse dello Stato in base alla puntuale applicazione delle norme e quelli che sono effettivamente pagati.

Come tale, comprende anche una quota dovuta a errori nell'applicazione della normativa e a mancati versamenti di imposte dichiarate.

Le metodologie di stima del *tax gap* utilizzate nella "Relazione" sono prevalentemente di tipo *top-down*, volendosi intendere, con tale espressione, un metodo che pone a confronto dati macroeconomici della contabilità nazionale con quelli risultanti dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti, facendo così emergere il divario teorico tra il valore economico aggregato (ad esempio, il prodotto interno lordo o il valore aggiunto prodotto) rispetto alla base imponibile dichiarata dalla generalità dei contribuenti.

Il testo della Relazione in argomento viene annualmente messo a disposizione sul portale istituzionale del Ministero dell'Economia e delle Finanze ed è consultabile accedendo alla pagina [http://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/rel\\_ev/index.html](http://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/rel_ev/index.html).

Questo scenario complessivo comporta, evidentemente, una forte responsabilizzazione della Guardia di Finanza che, quale polizia economico-finanziaria, svolge la propria attività a contrasto dei fenomeni più gravi e complessi, quali l'economia sommersa, le frodi e gli altri reati tributari, nonché l'evasione e l'elusione fiscale internazionale, particolarmente insidiosi poiché in grado di mettere a rischio contemporaneamente più interessi fiscali, economici e finanziari, nonché di sottrarre ingentissime risorse all'intera collettività.

#### **b. Principali distinzioni.**

Secondo la Relazione in commento, nell'ambito degli schemi di misurazione dell'economia su cui si basano i conti nazionali prodotti dall'Istat viene individuata un'ampia componente denominata "*Economia non osservata*" (o NOE, *Non-Observed Economy*), la quale comprende l'insieme delle attività economiche che, per motivi differenti, sfuggono all'osservazione statistica diretta.

Le maggiori componenti di tale categoria sono rappresentate dal sommerso economico e dall'economia illegale.

Il sommerso economico include, in particolare, tutte quelle attività che sono volontariamente celate alle Autorità fiscali, previdenziali e statistiche ed è generato da dichiarazioni non corrette riguardanti sia il fatturato e/o i costi delle unità produttive (in modo da generare un'infedele dichiarazione del valore aggiunto), sia l'utilizzo di *input* di lavoro (ovvero l'impiego di lavoro irregolare).

Viceversa, l'economia illegale è definita dall'insieme delle "*attività produttive aventi per oggetto beni e servizi illegali, o che, pur riguardando beni e servizi legali, sono svolte senza adeguata autorizzazione o titolo*".

Si tratta, evidentemente, di categorie più ampie, anche se spesso molto vicine rispetto a quelle del fenomeno "evasione fiscale", più comunemente identificato nelle numerose e diverse condotte illecite connotate, a fattor comune, dal fatto che si sostanziano nell'inosservanza di obblighi tributari.

Tuttavia, i comportamenti posti in essere sono molto eterogenei tra loro in quanto spaziano dalla violazione di adempimenti elementari, quali la mancata emissione dello scontrino o della fattura, fino a comprendere meccanismi fraudolenti, basati sull'utilizzo di documentazione falsa o altri sistemi di frode, volti a trasferire all'estero basi imponibili attraverso metodologie tali da rendere particolarmente complessa la ricostruzione dei fatti in capo all'Amministrazione finanziaria.

Se, da un lato, tutte queste condotte rientrano nella nozione di evasione fiscale, dall'altro è di tutta evidenza che l'impatto sul gettito e la pervasività del fenomeno, nonché gli effetti distorsivi in termini di concorrenza delle imprese, comportano la necessità di un approccio calibrato e diversificato in funzione della decettività dei singoli comportamenti sia per l'adozione di provvedimenti normativi per prevenire le diverse forme di illegalità, sia per l'implementazione delle strategie di contrasto.

L'evasione è una categoria ampia, quindi, al cui interno sono ricomprese l'evasione di massa o diffusa, l'evasione complessa, l'evasione internazionale, l'elusione fiscale e l'abuso del diritto, le frodi fiscali (nel cui ambito una categoria con caratteristiche peculiari è rappresentata dalle frodi all'IVA), nonché l'evasione contributiva.

Rientrano nell'ambito dell'evasione di massa o diffusa i comportamenti evasivi posti in essere, in particolare, dall'ampia platea di medie e piccole imprese e dai lavoratori autonomi che, operando a diretto contatto con i consumatori finali, possono evadere attraverso comportamenti elementari, quali l'omessa certificazione dei corrispettivi.

Tale classificazione, effettuata in ragione del grado di sofisticazione del fenomeno evasivo, è coerente con quella operata dal "*Rapporto sulle strategie di contrasto all'evasione fiscale*" (previsto dall'art. 6, del D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito dalla Legge 23 giugno 2014, n. 89) che considera in questo ambito solamente i comportamenti contraddistinti da minore complessità, ricomprendendo nell'ambito dell'evasione di massa sia il semplice occultamento di reddito (locazione di unità abitativa non dichiarata, esercizio di attività imprenditoriale senza partita IVA) sia i fenomeni di occultamento parziale di reddito (sottofatturazione dei corrispettivi, lavoro irregolare, costi non documentati o non inerenti).

L'evasione complessa si configura, invece, come una forma sofisticata di evasione, normalmente realizzata da strutture imprenditoriali articolate, che ricorrono a pratiche insidiose, basate su una artificiosa rappresentazione della realtà dei fatti gestionali.

Riprendendo la classificazione effettuata dal menzionato "*Rapporto*" in ragione del grado di sofisticazione del fenomeno evasivo, rientrano in questo ambito i comportamenti contraddistinti da maggiore complessità, quali la simulazione soggettiva (intestazione fittizia di beni a società di comodo), l'utilizzo di documentazione fiscale falsa (frodi fiscali, di cui si dirà meglio più avanti) fino ad arrivare a forme più sofisticate di evasione (esterovestizione e stabile organizzazione occulta) e a fenomeni di elusione e di abuso del diritto che si basano sull'aggiornamento della normativa fiscale per effetto di operazioni prive di valide ragioni economiche.

L'evasione internazionale è tra le forme più complesse di evasione ed elusione fiscale, la cui diffusione è da correlare, principalmente, alla globalizzazione dell'economia e alla disarmonia esistente tra i vari ordinamenti tributari, anche in ambito UE, causa di fenomeni di "concorrenza fiscale dannosa".

Relativamente al primo profilo è da evidenziare il significativo incremento di imprese italiane con partecipazioni in soggetti economici ubicati all'estero e, al contrario, di imprese estere con sussidiarie in Italia.

In ordine al secondo aspetto, è noto come il problema dell'armonizzazione fiscale, almeno all'interno dell'Unione europea, sia da tempo oggetto di confronto tra gli Stati membri.

Il raggiungimento di un'omogeneità dei sistemi tributari europei rimane frenato non solo dalle difficoltà di unificare sistemi tributari diversi, ma anche dalle resistenze attuate da

alcuni Paesi, noto come fenomeno della “concorrenza fiscale internazionale”, attraverso la quale si sfruttano eventuali disallineamenti tra le normative domestiche dei diversi Stati.

Con frequenza crescente alcuni Paesi cercano di attrarre operatori e capitali stranieri applicando aliquote fiscali molto contenute e istituti agevolativi, ovvero stipulando “convenzioni contro le doppie imposizioni” particolarmente vantaggiose con Stati/territori terzi (extra UE) attraverso le quali svolgono la funzione di c.d. “Paese ponte”.

Secondo i dati riportati da Eurostat, l'Italia non rientra tra i Paesi con sistemi fiscali privilegiati, connotandosi per una pressione fiscale alquanto elevata rispetto agli altri Paesi esaminati.

I metodi ordinariamente utilizzati per realizzare fenomeni di evasione o elusione fiscale internazionale, sebbene molteplici e diversificati, possono essere ricondotti a due schemi “tradizionali”, quali il trasferimento del contribuente ovvero dell'imponibile.

Il trasferimento del contribuente si concretizza nel posizionamento strumentale della persona fisica o giuridica in un'area con pressione fiscale più mite rispetto a quella d'origine, ad esempio nel caso di esterovestizione di una società residente nel territorio italiano.

Il trasferimento della materia imponibile, invece, può realizzarsi sia con la semplice allocazione strumentale delle fonti di produzione del reddito, sia attraverso la relativa riqualificazione (ad esempio nel caso di dividendi mascherati da *royalties*), sia attraverso la pratica dei prezzi di trasferimento, fenomeno che, peraltro, è stato particolarmente oggetto di attenzione nell'ambito del citato Piano d'azione B.E.P.S. dell'O.C.S.E..

Infine, l'evasione contributiva consiste nei comportamenti in cui il datore di lavoro, con l'intenzione specifica di non versare i contributi o premi, occulta rapporti di lavoro in essere ovvero le retribuzioni erogate.

L'onere contributivo sorge generalmente all'avvio di una qualunque attività lavorativa.

L'instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato determina automaticamente, infatti, l'insorgenza del corrispondente rapporto contributivo – assicurativo e, quindi, dei relativi obblighi dichiarativi.

I contributi rappresentano le quote della retribuzione o del reddito di lavoro, a seconda che si tratti di rapporti di lavoro subordinato o di altre tipologie, destinate al finanziamento delle prestazioni previdenziali e assistenziali previste dalla legge.

Più nel dettaglio i contributi, che consistono in versamenti obbligatori effettuati dal datore di lavoro nei confronti dell'ente previdenziale, vengono distinti in previdenziali e assistenziali, a seconda se il pagamento sia finalizzato ad ottenere la prestazione pensionistica ovvero una copertura dei rischi legati agli infortuni, alle malattie professionali e all'invalidità.

Se l'onere contributivo è in capo sia al lavoratore, al quale viene effettuata una trattenuta sulla retribuzione lorda mensile, sia al datore di lavoro, l'obbligo di pagamento dei contributi grava esclusivamente su quest'ultimo, che è tenuto a versare le trattenute all'Ente previdenziale – assistenziale.

## **2. L'elusione fiscale e l'abuso del diritto.**

In tema di elusione fiscale, per anni non è stata disponibile una definizione normativamente codificata, né una nozione che potesse chiaramente circoscriverne, in maniera certa, l'ambito di applicazione.

Pur tuttavia, i comportamenti elusivi si collocavano al confine tra il lecito e l'illecito ovvero, in ambito tributario, nello spazio intermedio tra il lecito risparmio d'imposta e l'evasione fiscale.

L'elusione è una forma di risparmio che è conforme alla lettera ma non alla *ratio* delle norme tributarie.

Con il proprio comportamento (elusivo) il contribuente, in luogo del trattamento fiscale appropriato applica (indebitamente) una normativa differente, al solo scopo di ottenere una tassazione più favorevole.

In tal senso, elusione e abuso del diritto divengono nozioni simmetriche nel momento in cui una norma impositiva, sfavorevole, viene elusa mentre una norma impositiva, favorevole, viene abusivamente applicata.

Alcuni ordinamenti nazionali hanno scelto di contrastare le condotte elusive/abusivo prevedendo una clausola generale, capace di incidere sulla struttura delle fattispecie impositive o di affiancare alle stesse un principio generale in funzione antielusiva, come nel caso dell'ordinamento tributario tedesco.

Nell'ordinamento italiano il legislatore aveva adottato una strada differente, prevedendo, all'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la cosiddetta norma antielusiva, che consentiva all'Amministrazione finanziaria di disconoscere l'indebito risparmio fiscale connesso alla realizzazione di fattispecie elusive specificamente individuate.

La collocazione all'interno del D.P.R. 600/1973, in materia di accertamento dell'imposta sui redditi, ne circoscriveva l'operatività nell'ambito di tale imposta.

Il concetto di "abuso del diritto", in ambito tributario, è frutto di una costruzione interpretativa principalmente di matrice giurisprudenziale, anche abbastanza recente, successivamente codificata dal legislatore della riforma fiscale del 2014.

In dettaglio, la formulazione giurisprudenziale nazionale del principio di abuso del diritto prende le mosse dalle pronunce della Corte di Giustizia europea tra cui, in tema di IVA, la nota sentenza "*Halifax*" del febbraio 2006.

La Corte di Giustizia ha affermato, nell'occasione, che il presupposto della valutazione del carattere abusivo dell'operazione sindacata è duplice, ossia un elemento oggettivo – lo sviamento della normativa comunitaria dalla sua finalità, nonostante l'applicazione formale, in campo IVA, della VI Direttiva n. 77/388 del 17 maggio 1977, trasfusa nella Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, nonché della legislazione nazionale – e un elemento soggettivo, cioè il perseguimento dello scopo essenziale del risparmio di imposta.

In ambito comunitario, con la sentenza in esame è stato pertanto affermato un principio generale che vieta l'abuso del diritto, ossia un'applicazione delle norme per conseguire dei vantaggi che non sono coerenti con i risultati cui le stesse tendono.

La giurisprudenza nazionale della Corte di Cassazione ha accolto le indicazioni provenienti dalla Corte di Giustizia europea affermando una sempre più penetrante e generalizzata applicazione del principio dell'abuso del diritto in materia tributaria.

Nel dicembre 2008, la Corte di Cassazione ha pronunciato, a Sezioni Unite, un tritico di sentenze (Cass. Civ., Sez. Un., nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008), in cui ha affermato che nel nostro ordinamento tributario è immanente un generale principio antiabuso la cui fonte, per i tributi non armonizzati, è costituita dai principi di capacità contributiva e di progressività sanciti nell'art. 53 della Costituzione.

Secondo la Corte di Cassazione, l'affermazione di tale principio non contrasta né con le successive norme antielusive sopravvenute, considerate meri sintomi o indizi dell'esistenza della regola generale, né con la riserva di legge sancita nell'art. 23 della Costituzione, in quanto il suo riconoscimento non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, ma solo nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi elusivi.

Seguendo le linee guida tracciate dalla Corte di Giustizia europea, la Corte di Cassazione ha quindi affermato il principio secondo cui la possibilità di disconoscere o di riquilibrare sul piano fiscale i comportamenti elusivi dei contribuenti sussiste a prescindere dall'esistenza di norme antielusive che espressamente lo consentano, e anche con riferimento a tributi diversi da quelli armonizzati a livello europeo.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 7739 del 2012, ha poi affermato la rilevanza penale dell'elusione attuata attraverso il ricorso a qualsiasi forma di abuso del diritto, in dettaglio statuendo che è configurabile il reato di cui all'art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (infedele dichiarazione) quando la condotta del contribuente, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, comporti comunque una dichiarazione non veritiera.

In una successiva pronuncia (sentenza n. 19100 del 3 maggio 2013) i giudici di legittimità hanno riaffermato l'orientamento che ammette la compatibilità fra abuso del diritto e reato.

In particolare, la Corte suprema ha stabilito che rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 la condotta del contribuente idonea a determinare una riduzione della base imponibile, realizzata attraverso particolari conferimenti (rilevanti ex art. 37-bis, comma 3, D.P.R. n. 600/1973) a una società a responsabilità limitata, comunque riferibile al suo ambito familiare.

In proposito, va dato conto dell'esistenza anche di pronunce di senso contrario, secondo le quali *“la violazione delle norme antielusive, in linea di principio, non comporta conseguenze di ordine penale”* (Cass. n. 23730/2006), poiché *“la figura del cosiddetto abuso del diritto, qualificata dall'adozione (al fine di ottenere un vantaggio fiscale) di una forma giuridica non corrispondente alla realtà economica, non ha valore probatorio perché implica una presunzione incompatibile con l'accertamento penale, ed è invece utilizzabile in campo tributario come strumento di accertamento semplificato...”*.

Tuttavia, la tesi della possibilità di rilevanza penale dei comportamenti elusivi appariva prevalente, poiché fatta propria dalla novella del 2000 del diritto penale tributario, come interpretata anche dalle Sezioni Unite della Cassazione (nn. 27/2000 e 1235/2010) e dalla Corte costituzionale (sentenza n. 49/2002).

Senza dilungarsi oltre nella ricostruzione giurisprudenziale dell'istituto, occorre rimarcare che il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, ha introdotto, tra l'altro, nuove disposizioni in relazione proprio alla disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

In particolare, l'art. 1, contenente disposizioni in tema di abuso del diritto o elusione fiscale, ha introdotto l'art. 10-bis nella Legge 27 luglio 2000, n. 212, rubricato “Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale” (comma 1), il quale:

- unifica i concetti di *“elusione”* e *“abuso del diritto”*, in modo da garantire un'applicazione uniforme della disciplina anti-abuso, contemperando le esigenze di certezza e stabilità degli operatori con quelle dell'Amministrazione finanziaria, chiamata a controllare il rispetto sostanziale del principio costituzionale di capacità contributiva;
- stabilisce, coerentemente con gli indirizzi della più recente giurisprudenza comunitaria e nazionale, che *“configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*, prevedendo che *“tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base di quanto versato dal contribuente per dette operazioni”*;
- identifica, nel difetto di sostanza economica e nel carattere indebito dei risparmi fiscali, gli elementi sintomatici dell'abuso, introducendo le nozioni di *“operazioni prive di sostanza economica”*, individuandole nei fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, che siano idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali, laddove si considerano indici di mancanza di sostanza economica la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato, nonché di *“vantaggi fiscali indebiti”*, quali benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario;

- riconduce all'area del legittimo risparmio d'imposta la scelta di un'operazione che comporti un minor carico fiscale ovvero di un regime fiscale più conveniente, sempre che il comportamento del contribuente sia assistito da apprezzabili ragioni economiche;
- stabilisce che le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, ferma restando l'applicazione delle sanzioni amministrative, sostanzialmente ponendo fine al dianzi delineato dibattito dottrinale e giurisprudenziale;
- sancisce l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo, estendendo ai controlli aventi ad oggetto fattispecie abusive l'operatività delle garanzie in precedenza prescritte dall'art. 37-*bis*, commi 4 e 5 del D.P.R. n. 600/1973, ossia la richiesta di informazioni e la c.d. "motivazione rafforzata";
- infine, abroga l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, contestualmente prevedendo che le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono ora riferite all'art. 10-*bis* della citata Legge n. 212/2000.

Più approfondite considerazioni sul punto saranno sviluppate nella Parte V, capitolo 9 del Manuale operativo.

### 3. La frode fiscale.

Sebbene nell'ordinamento tributario nazionale non sia rinvenibile una definizione del concetto di frode fiscale, con tale termine si fa riferimento a specifiche condotte di evasione attuate con modalità o comportamenti fraudolenti, ovvero illeciti di tipo "organizzato".

In questa prospettiva, rientrano innanzitutto nel concetto di frode fiscale le fattispecie di reato sanzionate dagli artt. 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) del D.Lgs. n. 74/2000.

La definizione di fattura o documento emesso per operazioni inesistenti è fornita dalla lett. a) dell'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000, secondo cui per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

Alla luce di tale definizione emerge che:

- 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.

Nella nozione di frode fiscale rientrano anche le condotte punite dall'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, oggetto di una sostanziale modifica ad opera del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, attuativo della riforma fiscale, in tema di revisione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale tributario.

Per effetto della citata modifica, il reato si configura quando il contribuente compie operazioni simulate, oggettivamente o soggettivamente, ovvero si avvale di documenti falsi o di altri mezzi

fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, allo scopo di presentare una dichiarazione non veritiera in materia di imposte sui redditi o di IVA.

Anche in questo caso, la nozione di operazioni simulate e di mezzi fraudolenti è fornita dal legislatore al citato art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000: in particolare, per operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente (lettera *g-bis*) si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle previste dalla nuova disciplina in tema di abuso del diritto di cui al menzionato art. 10-*bis*, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte, ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti.

Costituiscono invece mezzi fraudolenti (lettera *g-ter*) le condotte artificiose attive, nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

Nell'ambito delle frodi fiscali, estrema rilevanza assumono quelle dirette all'evasione dell'IVA, oggetto di particolare attenzione in sede europea, considerata la natura armonizzata dell'imposta sul valore aggiunto.

Si tratta di un fenomeno che spesso si realizza mediante il coinvolgimento di numerosi soggetti economici, normalmente operanti in più Stati e con ruoli diversi nei vari passaggi in cui si articolano i meccanismi illeciti, motivo per cui è spesso necessario coinvolgere sistematicamente nelle attività ispettive gli Organi collaterali esteri, attraverso il costante ricorso allo strumento della cooperazione amministrativa e operativa e dello scambio di informazioni.

Alla base delle condotte fraudolente in esame vi è l'attuale meccanismo di applicazione dell'IVA sugli scambi intracomunitari, introdotto a partire dal 1993, a seguito della rimozione delle barriere doganali fra gli Stati membri, che si fonda – con riferimento agli scambi intracomunitari di beni fra imprese – sul principio della tassazione nello Stato di destinazione.

Pertanto, l'impresa italiana che acquista merci da operatori comunitari versa immediatamente al venditore estero solo il prezzo dei beni senza IVA, procedendo a rilevare nella propria contabilità l'IVA dovuta sull'operazione.

Proprio questo regime, transitorio, dell'IVA applicabile alle cessioni e agli acquisti intracomunitari alimenta il fenomeno delle cc.dd. "frodi carosello", come peraltro evidenziato nella comunicazione della Commissione europea al Consiglio e al Parlamento europeo n. 260, datata 16 aprile 2004.

In sostanza, l'impresa italiana che intende evadere l'IVA interpone, tra sé e il fornitore europeo, una o più società, comunemente denominate "cartiere" ("*missing traders*"), intestate solitamente a prestanome (in genere soggetti pregiudicati o nullatenenti) e prive di qualsiasi struttura operativa o disponibilità patrimoniale.

Questi soggetti sono costituiti al solo scopo di assumere su di sé il debito IVA che si genera all'atto della prima cessione in ambito nazionale, successiva alla transazione intracomunitaria non imponibile.

Attraverso questo meccanismo, il beneficiario della frode è in grado di poter acquistare beni a un prezzo inferiore a quello di mercato, per effetto del mancato pagamento dell'IVA ad opera del "fornitore-cartiera".

Per rendere più difficoltosi i controlli dell'Amministrazione finanziaria, le società "cartiere" vengono utilizzate per brevi periodi di tempo (pochi anni o addirittura mesi), per poi essere cancellate dal registro delle imprese o, semplicemente, rese inoperative.

La relativa documentazione amministrativo-contabile viene distrutta oppure occultata, mentre i proventi degli illeciti vengono spesso trasferiti in "paradisi fiscali" o, comunque, all'estero.

Nel meccanismo fraudolento vengono sovente inserite altre imprese "filtro" ("*buffers*"), al fine di consentire ulteriori passaggi cartolari delle merci e dare una parvenza di regolarità alle

operazioni commerciali, rendendo più complessa l'individuazione dei flussi illeciti e la definizione delle responsabilità.

In alcuni casi, tali società sono controllate direttamente dai beneficiari della frode; in altri, invece, si tratta di imprese autonome, non gestite da organizzazioni criminali, anche se consapevoli del meccanismo fraudolento.

L'esperienza investigativa maturata dalla Guardia di Finanza ha consentito di individuare ulteriori comportamenti illeciti che, sebbene parzialmente differenti, possono essere riconducibili allo schema delle frodi "carosello".

Il riferimento, in particolare, è a quelli:

- attuati attraverso il ricorso a false dichiarazioni di intento da parte di fittizi "esportatori abituali", per consentire di beneficiare indebitamente della facoltà di acquistare beni in sospensione d'imposta, prevista dall'articolo 8, comma 1, lett. c) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dal D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito dalla Legge 27 febbraio 1984, n. 17;
- basati sull'indebito utilizzo del "regime del margine", esteso a talune categorie di operatori economici (fra cui, i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione);
- connessi ai traffici commerciali con la Repubblica di San Marino, la cui disciplina IVA è contenuta nel D.M. 24 dicembre 1993, che reca le previsioni applicabili agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto nei rapporti di scambio tra l'Italia e San Marino;
- realizzati abusando del regime dei depositi IVA, che consente alle imprese di differire il pagamento dell'IVA sulla merce ivi introdotta al momento dell'effettiva immissione in consumo, cioè all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito.

Più approfondite considerazioni sul punto saranno sviluppate nella Parte II, capitolo 1 e nella Parte V, capitolo 6 del Manuale operativo.

#### **4. L'attività ispettiva in materia fiscale: inquadramento generale.**

La Legge n. 23/2014 ha, come detto, avviato una revisione generale del sistema fiscale nazionale ispirata alla finalità di garantire maggiore equità, trasparenza e orientamento alla crescita, mediante, principalmente:

- chiarezza, certezza e stabilità del sistema, semplificando gli adempimenti e innovando il rapporto tra Fisco e contribuente, su basi di rinnovata fiducia e maggiore collaborazione reciproca;
- potenziamento dell'azione di contrasto alle grandi evasioni e alle frodi fiscali, puntando su un più efficace ricorso alle banche dati e su più intense sinergie tra le Istituzioni coinvolte, nazionali e internazionali.

Tale revisione ha fortemente inciso anche sulla tematica dell'azione ispettiva degli organi di controllo fiscale, ivi compresa la Guardia di Finanza, richiedendo un'importante opera di aggiornamento delle direttive operative vigenti, estesa non soltanto alla parte operativa ma anche alla fase della preliminare pianificazione delle attività di verifica e controllo, per orientare la selezione verso quei contribuenti maggiormente "a rischio", evitando interventi generalizzati sulla universalità degli operatori economici, nonché per rimarcare le diverse proiezioni delle varie Istituzioni dell'Amministrazione finanziaria, delineando per il Corpo funzioni più marcatamente investigative e "di polizia".

In questo ambito, in attuazione dei principi di collaborazione fra Fisco e contribuenti e agevolazione dell'adempimento spontaneo, vanno tenute presenti le disposizioni che introducono nuove forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche preventiva rispetto alle scadenze fiscali, tra imprese e Amministrazione finanziaria, ulteriori tipologie d'interpello preventivo con procedura abbreviata, nonché una revisione e un ampliamento del

sistema generale di assistenza per i contribuenti di minori dimensioni, con misure premiali e snellimento degli adempimenti per coloro che vi aderiscono.

Punto cruciale, nella prospettiva della disciplina generale dell'azione ispettiva, complementare rispetto a quello del sostegno alla *compliance* testé richiamato, è quello delineato dall'art. 9 della citata legge delega (rubricato "Rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo"), che richiede il potenziamento dei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria, basato sull'utilizzo appropriato e completo degli elementi contenuti nelle banche dati, nonché sulle sinergie con le altre Autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali.

L'obiettivo è migliorare l'efficacia delle metodologie di controllo, in particolare per il rafforzamento del contrasto delle frodi carosello, degli abusi nelle attività di incasso e trasferimento di fondi e di trasferimento di immobili, dei fenomeni di alterazione delle basi imponibili attraverso un uso distorto del *transfer pricing* e di delocalizzazione fittizia di impresa, nonché dell'elusione fiscale.

Viene rimarcata la necessità di ridurre al minimo gli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica del contribuente, garantendo in ogni caso il rispetto del principio di proporzionalità, oltre che di rafforzare il contraddittorio nella fase d'indagine e di completare il contraddittorio procedimentale prima dell'emissione degli atti di accertamento e di liquidazione.

In questo generale, rinnovato contesto l'Amministrazione finanziaria nel suo complesso esercita la funzione ispettiva con forme e finalità diversificate, in forza dei compiti distintamente attribuiti dalle leggi fiscali a ciascuno degli Organi che fanno parte del dispositivo di vigilanza e, in particolare:

- delle diverse missioni istituzionali attribuite dalla legge e delle funzioni rispettivamente demandate per il conseguimento delle stesse;
- della differente estensione delle potestà ispettive in concreto utilizzate, fra quelle configurate dalle norme dell'ordinamento tributario, per l'esercizio delle rispettive missioni e funzioni;
- dei concreti obiettivi dell'azione ispettiva e del diverso grado di approfondimento ed estensione di questa.

## **5. Le proiezioni investigative della Guardia di Finanza a contrasto dell'evasione e delle frodi fiscali.**

### **a. Le funzioni della Guardia di Finanza in campo tributario: la polizia tributaria.**

La radice della proiezione investigativa dell'azione della Guardia di Finanza, in coerenza con le sue funzioni di Forza di polizia, può essere tracciata in un discorso tenuto nel 1922 alla Camera dei Deputati dall'allora Ministro delle Finanze, che sottolineava la necessità di "rafforzare gli Organi di accertamento, di valutazione e di controllo ... per imporre il rispetto delle leggi finanziarie esistenti e per provvedere alla persecuzione giudiziaria dei trasgressori".

L'anno successivo, nel 1923, il Regio Decreto 18 gennaio 1923, n. 95, istituiva la "Polizia Tributaria Investigativa" come contingente specializzato della Guardia di Finanza, con la missione di "promuovere gli studi diretti a prevenire e reprimere il contrabbando e le altre frodi alla finanza; combattere l'evasione dei tributi e in specie la criminalità organizzata".

Qualche anno dopo, con il Regio Decreto Legge 3 gennaio 1926, n. 63, vennero attribuiti alla "Polizia Tributaria Investigativa" i poteri e i diritti di indagine, accesso, visione, controllo e richiesta di informazioni fino ad allora riconosciuti, per legge, ai soli Uffici finanziari.

Infatti, la generale estensione alla Guardia di Finanza di detti poteri, previsti dalle singole leggi per gli Uffici finanziari, è fissata dall'art. 1 del citato R.D.L. n. 63/1926, come sostituito dall'art. 1 del Regio Decreto Legge 8 luglio 1937, n. 1290, tuttora in vigore.

Detta estensione, già valevole in via sistematica per effetto della norma dianzi richiamata, è confermata da singole disposizioni normative, principalmente dagli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633/1972 e dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973, in materia, rispettivamente, di IVA e di imposte sui redditi.

Il passo successivo – ancora oggi, di straordinaria importanza “storica” per l’Istituzione – è costituito dalla Legge 7 gennaio 1929, n. 4, che ha esteso a tutti gli appartenenti al Corpo le funzioni generali di “polizia tributaria” per l’accertamento sia delle violazioni costituenti reato sia di quelle di natura amministrativa, accompagnando questa attribuzione con un corredo di poteri molto incisivi, ancora oggi in vigore.

Su un piano generale, invero, la potestà della Guardia di Finanza all’accertamento delle violazioni alle norme contenute nelle leggi finanziarie discende dall’art. 34 della citata Legge n. 4/1929, che demanda detta potestà agli ufficiali e agli agenti della polizia tributaria, quali sono, rispettivamente, gli ufficiali, ispettori e sovrintendenti e gli appuntati/finanzieri del Corpo; per questi ultimi, la stessa Legge, all’art. 35, prevede la facoltà, al fine di assicurarsi dell’adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, di accedere negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche.

Peraltro, proseguendo in una breve disamina di carattere storico sul punto, la legge in argomento aveva introdotto una prima forma di raccordo tra le funzioni di polizia giudiziaria e quelle di polizia tributaria, prevedendo che, in caso di accertamento di violazioni alle leggi finanziarie costituenti reato, gli ufficiali ed agenti di polizia giudiziaria avvertano senza indugio gli organi della polizia tributaria.

Questa disposizione anticipa l’art. 36 del D.P.R. n. 600/1973 in tema di accertamento delle imposte sui redditi, che prevede la trasmissione alla Guardia di Finanza, da parte degli altri Organismi di vigilanza, ivi comprese Magistratura e altre Forze di Polizia, delle notizie attinenti a fatti che possono configurarsi come violazioni fiscali, acquisite nell’esercizio delle rispettive funzioni.

Ulteriore tappa di questo percorso è rappresentata dalla Legge 23 aprile 1959, n. 189, recante l’“Ordinamento” del Corpo, con la quale sono stati costituiti i “Nuclei di Polizia Tributaria”, ancora oggi fondamentali articolazioni operative dell’Istituzione nell’esecuzione delle investigazioni economico-finanziarie più complesse.

Una nuova e più ampia proiezione investigativa del Corpo è stata, inoltre, delineata dal D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68, che, mantenendo inalterate le disposizioni della Legge n. 4/1929 e di quella di ordinamento, ha attribuito alla Guardia di Finanza le funzioni di “Polizia economica e finanziaria” con competenza generale, realizzando l’adeguamento dei compiti del Corpo all’evoluzione dei principali processi di cambiamento che hanno investito negli ultimi anni lo scenario interno ed internazionale.

Per quanto riguarda le funzioni di polizia finanziaria, queste si concretizzano nei compiti, indicati al comma 2 dell’art. 2 del citato D.Lgs. n. 68/2001, di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia di entrate ed uscite dello Stato, delle Regioni, degli Enti locali e dell’Unione Europea.

Con specifico riferimento alla materia delle entrate, tali compiti riguardano:

- le imposte dirette e indirette, le tasse, i contributi, i monopoli fiscali ed ogni altro tributo, di tipo erariale o locale;
- i diritti doganali, di confine e altre risorse proprie del bilancio dell’Unione europea;
- ogni altra entrata tributaria, anche a carattere sanzionatorio o di diversa natura, di spettanza erariale o locale;
- ogni altro interesse finanziario nazionale o dell’Unione europea.

Il successivo comma 4 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 68/2001 prevede che i militari del Corpo possono esercitare i poteri ispettivi previsti dalle disposizioni in materia di accertamento delle imposte dirette e dell'IVA per l'espletamento dei compiti di polizia economico-finanziaria indicati al comma 2 dello stesso articolo.

La norma ha portata generale e sussidiaria: ad essa si può ricorrere, quindi, nel caso in cui, per un determinato tributo, non sia prevista l'attribuzione di potestà ispettive di carattere specifico che invece, ove ricorrenti, devono essere prioritariamente considerate.

In tal modo, il baricentro delle responsabilità dell'Istituzione si è spostato dalla tutela prioritaria delle ragioni dell'imposizione, alla protezione del sistema finanziario ed economico nel suo complesso, prevedendosi l'estensione dei poteri originariamente attribuiti solo in ambito tributario a tutta l'attività di prevenzione e contrasto degli illeciti in grado di danneggiare questo sistema.

Sul punto, si segnala che l'art. 35, comma 8, del D.Lgs. 29 maggio 2017, n. 95, ha ora previsto la ridenominazione dei Nuclei di polizia tributaria in "Nuclei di polizia economico-finanziaria".

**b. Linee di indirizzo strategico a seguito della riforma fiscale del 2014.**

Rispetto alle attività di prevenzione e repressione delle violazioni tributarie e di cooperazione con gli Uffici finanziari per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni, funzioni, come detto, "storicamente" acquisite, l'azione del Corpo – nell'ambito della complessiva attività ispettiva dell'Amministrazione finanziaria – ha, poi, assunto una nuova e ulteriore connotazione, per effetto proprio della riforma fiscale avviata nel 2014, che ha posto al centro della revisione del sistema tributario un rinnovato spirito di collaborazione fra Fisco e contribuenti, basato sull'incentivazione all'adempimento spontaneo.

Infatti, in una prospettiva di forte stimolo alla *compliance* fiscale, la Guardia di Finanza ha tempestivamente emanato direttive volte a non ostacolare in alcun modo l'adesione degli operatori economici alle nuove forme di cooperazione rafforzata con l'Amministrazione finanziaria, soprattutto a seguito dell'introduzione di alcuni importanti provvedimenti normativi, tra i quali:

- la disciplina della cosiddetta *voluntary disclosure*, di cui alla Legge 15 dicembre 2014, n. 186, successivamente riproposta ai sensi dell'art. 7 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225, che consente ai contribuenti che detengono capitali all'estero di regolarizzare la propria complessiva posizione fiscale a fronte del pagamento delle imposte evase, beneficiando dell'esclusione della punibilità per alcuni reati tributari e per le connesse condotte di riciclaggio e di autoriciclaggio, nonché della riduzione delle sanzioni amministrative;
- le nuove e più avanzate forme di comunicazione con i cittadini, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze tributarie, previste dall'art. 1, commi da 634 a 636, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), finalizzate a favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, tra cui rientrano le cosiddette "lettere d'invito alla *compliance*", con cui l'Amministrazione finanziaria mette a disposizione dei contribuenti gli elementi di cui è in possesso nei loro confronti, in modo da consentire un corretto adempimento degli obblighi dichiarativi o per porre rimedio ad eventuali errori od omissioni;
- la revisione dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che ora consente ai contribuenti – diversamente che nel passato – di regolarizzare errori od omissioni anche dopo l'avvio di accessi, ispezioni o verifiche, evento che, storicamente, ha sempre rappresentato il "limite" insuperabile per ogni forma di ravvedimento.

Rinviando, per gli approfondimenti al riguardo, al successivo capitolo 7 della presente Parte del Manuale operativo, ciò che rileva sottolineare è che, a ben guardare, quella posta in essere dal Corpo non è un'attività di "assistenza" o di "supporto" del contribuente nelle fasi della dichiarazione, liquidazione e versamento dell'imposta dovuta, che rappresenta, invece, uno degli obiettivi prioritari di altre Istituzioni, ma una chiara scelta strategica, coerente con la propria connotazione di Forza di polizia economico-finanziaria e di polizia giudiziaria a competenza generale comunque inserita nel più ampio quadro degli attori della fiscalità, volta a concentrare la propria azione verso fenomeni di evasione e frode più articolati e diffusi, contestualmente garantendo l'indispensabile unitarietà d'azione dell'Amministrazione finanziaria nel suo complesso ed evitando che il contribuente possa essere controllato per profili di irregolarità che egli stesso ha già autodenunciato.

Le linee d'indirizzo strategico delineate dell'Autorità di Governo negli ultimi anni, in linea con la citata legge di delega per la riforma fiscale e con i relativi provvedimenti attuativi, hanno demandato, pertanto, alla Guardia di Finanza una marcata proiezione operativa e investigativa, ponendo in particolare rilievo la connotazione del Corpo quale Forza di polizia cui sono affidate precise responsabilità in tema di contrasto all'evasione, all'elusione, alle frodi fiscali e alle infiltrazioni della criminalità nell'economia legale, mediante il ricorso ad un approccio operativo basato sull'integrazione delle funzioni di polizia economico-finanziaria e di polizia giudiziaria a competenza generale.

In aderenza a questa impostazione, fin dalle disposizioni riguardanti la programmazione operativa per il 2015 è stato radicalmente innovato il piano d'azione del Corpo, puntando in maniera marcata sulla natura investigativa dell'attività dei Reparti e sulla valorizzazione fiscale degli elementi acquisiti nel corso delle indagini di polizia giudiziaria, nonché nel contesto dell'attività antiriciclaggio e di contrasto alla corruzione, alle frodi in danno dei bilanci europeo e nazionale e alla criminalità comune e organizzata.

L'attuazione di tali indirizzi di contrasto all'evasione fiscale, alle frodi e all'economia sommersa, che rappresenta obiettivo prioritario della Guardia di Finanza, viene concretamente perseguita mediante un'azione coordinata, articolata sull'esecuzione di indagini di polizia giudiziaria, su delega della Magistratura, e di controlli e verifiche fiscali svolti nel quadro di strumenti d'intervento pianificati a livello centrale ed eseguiti nelle diverse aree del Paese, tenendo conto delle dinamiche economiche in ambito locale.

In entrambi i casi, gli interventi puntano a conseguire le finalità dell'effettivo ristoro delle casse erariali e del contrasto patrimoniale ad ogni forma di illegalità, potenzialmente lesiva non soltanto del bilancio dello Stato ma anche della leale concorrenza fra gli operatori economici, mediante un approccio volto a valorizzare, ai fini fiscali, le informazioni acquisite nel corso delle attività svolte nei diversi comparti operativi e le peculiarità proprie di una Forza di polizia economico-finanziaria.

Lo scopo di questo processo è quello di focalizzare l'impegno su obiettivi che siano, nel contempo, i più remunerativi sotto il profilo dei concreti recuperi a tassazione e i più idonei ad incidere sui fenomeni che danneggiano in misura più rilevante le imprese e, in generale, il sistema economico del Paese.

In concreto, le linee d'indirizzo per il rafforzamento dell'azione di contrasto ai fenomeni evasivi più pericolosi si basano sull'ulteriore innalzamento del livello qualitativo delle attività ispettive e l'adozione di moduli operativi snelli e flessibili, che consentono di destinare le risorse recuperate al potenziamento dell'attività a contrasto dei citati fenomeni evasivi e fraudolenti mediante un approccio "trasversale" e multidisciplinare.

Per qualità s'intende la capacità delle attività ispettive di tradursi in un effettivo recupero dell'evasione fiscale, attraverso la solidità dell'impianto probatorio e l'adozione delle misure cautelari di natura reale. In questo contesto, l'attività della Guardia di Finanza è parte di un processo più ampio, che passa attraverso le fasi dell'accertamento e della riscossione dei tributi, di pertinenza di altri soggetti istituzionali, quali l'Agenzia delle Entrate e le società di riscossione.

Gli interventi del Corpo rappresentano un anello importante di questa “catena”, la cui valutazione non può, quindi, prescindere da un’adeguata analisi degli esiti finali dei procedimenti avviati.

In altri termini, l’efficacia e l’efficienza dell’azione della Guardia di Finanza va valutata anche in funzione dell’effettivo e concreto recupero di risorse erariali.

Sotto altro profilo, approccio trasversale e globale alla lotta all’evasione e alle frodi fiscali significa non limitarsi a scoprire le basi imponibili sottratte a tassazione, ma riuscire a cogliere tutti gli altri illeciti economico-finanziari che a queste sono connessi, come, ad esempio, il riciclaggio e il reimpiego dei proventi da evasione, l’emissione di fatture false per beneficiare indebitamente di fondi pubblici, l’illecito trasferimento di capitali all’estero o la commissione di reati di borsa.

Queste linee d’azione devono connotare anche l’attività a contrasto dell’economia sommersa, finalizzata non solo al recupero delle risorse sottratte ai bilanci pubblici ma anche ad arginare la diffusione dell’illegalità e dell’abusivismo nel sistema economico, a tutela delle imprese e dei professionisti che rispettano la legge e le cui prospettive di sviluppo sul mercato sono seriamente compromesse dalla concorrenza sleale di chi opera nell’illegalità.

### **c. L’attività di polizia giudiziaria.**

La Guardia di Finanza sviluppa investigazioni estese a tutti i reati fiscali, economici e finanziari, procedendo a interessare l’Autorità giudiziaria con proposte di sequestro per equivalente, finalizzate alla successiva confisca dei beni nella disponibilità dei responsabili dei più gravi reati tributari, allo scopo di assicurare un effettivo recupero delle risorse indebitamente sottratte all’Erario.

Infatti, per le prerogative di polizia giudiziaria a competenza generale attribuite al Corpo, la lotta ai fenomeni evasivi che assumono rilevanza penale, non solo per l’entità delle imposte evase, ma soprattutto per le modalità attuative poste in essere, spesso fondate su documenti falsi e l’organizzazione di truffe e frodi su vasta scala, costituisce un prioritario impegno operativo, nonché l’ambito di intervento dove meglio si esprime la valenza d’azione della Guardia di Finanza.

Questi fenomeni, invero, non possono essere scoperti mediante il mero esame della contabilità, ancorché attento e approfondito, ma solo attraverso l’esecuzione di complesse indagini di polizia giudiziaria, la ricostruzione dei flussi finanziari e il ricorso alle tecniche investigative tipiche di polizia.

Ed, infatti, è proprio in tale contesto che il Corpo è in grado di sviluppare azioni ben più estese rispetto alle verifiche e ai controlli fiscali, che consentono di individuare vere e proprie associazioni per delinquere che non solo evadono il Fisco per importi rilevanti, ma inquinano il mercato immettendovi documentazione falsa, riescono a vendere beni a prezzi inferiori a quelli delle imprese rispettose delle regole, riciclano proventi illeciti, talvolta ottengono illegalmente finanziamenti pubblici e/o alimentano fenomeni corruttivi, con più ampi danni per il sistema produttivo nel suo complesso.

Fenomeni così complessi necessitano di un approccio altrettanto articolato, particolarmente congeniale per la Guardia di Finanza in quanto unico organo di polizia giudiziaria con competenze specialistiche in campo tributario, come tale in grado di esaminare in modo globale gli illeciti economico-finanziari, attraverso il combinato esercizio dei poteri di polizia giudiziaria e di polizia economico-finanziaria.

È per questo che al Corpo è attribuita la funzione di “polo gravitazionale” degli elementi informativi comprovanti violazioni tributarie.

Da un lato, le altre Forze di Polizia, gli organi di vigilanza e la magistratura penale, civile e amministrativa sono tenuti a comunicare alla Guardia di Finanza, ai sensi dell’art 36 del

D.P.R. n. 600/1973, i fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie di cui vengono a conoscenza nel corso della propria attività istituzionale.

Per altro verso, il Corpo costituisce l'unica "finestra di collegamento" fra indagini di polizia giudiziaria e accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, in quanto, "previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, [...] utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria", ai sensi dell'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 63 del D.P.R. n. 633/1972.

In termini concreti, l'impegno della Guardia di Finanza con riferimento alle attività di polizia giudiziaria delegate a contrasto dei reati tributari di cui al citato D.Lgs. n. 74/2000, di quelli in materia di gioco e scommesse, accise e lavoro sommerso, nonché del reato di contrabbando, si traduce in migliaia di investigazioni all'anno – analiticamente consuntivabili grazie ad un applicativo "dedicato" predisposto dal Comando Generale – cui fanno seguito l'esecuzione su delega ovvero l'inoltro della proposta alle competenti Autorità giudiziarie di adozione di sequestri, anche nella forma per equivalente, per valori di assoluto rilievo.

Per l'approfondimento della tematica si fa rimando al capitolo 3, Parte II, e al capitolo 1, Parte IV, del Manuale operativo.

#### **d. *Gli interventi di carattere amministrativo.***

La Guardia di Finanza esercita un complesso di poteri di natura amministrativa, previsti dalle disposizioni in tema di accertamento delle imposte, che consentono ai militari del Corpo di svolgere accessi, ispezioni, verificazioni e ricerche presso i soggetti che esercitano attività d'impresa, i professionisti e gli enti non commerciali, di invitare i contribuenti a fornire dati e notizie, di inoltrare questionari, di chiedere informazioni alle Amministrazioni dello Stato e agli enti pubblici non economici, nonché di eseguire indagini finanziarie, utili per ricostruire l'entità dei flussi di denaro, titoli e strumenti finanziari ricollegabili all'attività economica effettivamente svolta.

In questo contesto, le procedure ispettive, basate sulle verifiche e sui controlli fiscali, devono prediligere gli interventi verso contribuenti e operatori economici connotati dai più elevati profili di consistente evasione e frode, individuati attraverso un processo di selezione basato, innanzitutto, sulla completa, sistematica e continua valorizzazione, ai fini fiscali, delle informazioni acquisite nei diversi comparti della missione istituzionale: dalle indagini di polizia giudiziaria, ai controlli antiriciclaggio, dalle attività di contrasto alla corruzione e alle frodi in danno dei bilanci dell'Unione europea e dello Stato, alle investigazioni nei confronti della criminalità organizzata.

Si tratta di informazioni da utilizzare quale "punto di partenza" nel processo di selezione dei possibili obiettivi verso cui mirare gli interventi ispettivi del Corpo, che deve essere necessariamente integrato dalle risultanze emerse dall'attività di:

- analisi di rischio, intesa quale esame ragionato e critico delle informazioni contenute nell'Anagrafe tributaria e negli altri *data base* in uso, incrociate fra loro per cogliere le relazioni fra soggetti, società, disponibilità patrimoniali e flussi finanziari.

In tal senso, un ruolo importante è altresì rappresentato dalle analisi poste in essere dalla componente speciale del Corpo, in particolare dal Nucleo Speciale Entrate che, partendo dall'osservazione delle fenomenologie di evasione e frode maggiormente significative, diffuse sul territorio nazionale o su singole porzioni di esso, procede con la selezione di ben delineate platee di posizioni "a rischio", successivamente rimesse alle unità operative per lo sviluppo di autonomi approfondimenti ovvero per l'avvio di campagne ispettive su base "progettuale";

- *intelligence*, che consiste in un più ampio processo di ricerca, raccolta ed elaborazione di informazioni indicative di fenomeni d'illegalità economico-finanziaria, comunque acquisite dai Reparti.

Particolarmente utili, in questo senso, risultano le attività informative poste in essere dalle Articolazioni "I" dei Comandi Regionali e Provinciali, che possono orientare l'attività di servizio verso l'acquisizione di elementi e informazioni relativi a eventuali fenomeni di evasione riscontrati nel territorio di competenza, anche mediante il ricorso alle fonti informative ovvero alle risorse di "fonti aperte";

- controllo economico del territorio, che consente di verificare "sul campo", rendendole operativamente utilizzabili, le informazioni contenute nelle banche dati, nonché di cogliere, attraverso la costante presenza sul territorio, i segnali dei fenomeni di illegalità, anche diffusa, altrimenti non ricavabili.

Si tratta di uno strumento particolarmente incisivo ed efficace, soprattutto laddove si considera la peculiare connotazione del sistema economico nazionale, fondato sulla presenza di numerosissime piccole e medie imprese disseminate sul territorio nazionale.

Inoltre, nell'ambito del mirato processo di selezione delle posizioni da sottoporre a interventi ispettivi, i Reparti utilizzano le informazioni riguardanti i fatti che possono configurarsi come violazioni fiscali, che le altre Forze di polizia, gli organi di vigilanza e la magistratura, penale, civile e amministrativa, sono tenuti a comunicare alla Guardia di Finanza, ai sensi del citato art. 36 del D.P.R. n. 600/1973.

Particolare rilievo, infine, per la selezione dei soggetti da sottoporre a verifica e controllo assume l'attività di collaborazione con gli organi collaterali esteri dei Paesi dell'Unione europea e dei Paesi terzi, sulla base di strumenti convenzionali bilaterali (trattati per evitare le doppie imposizioni) o multilaterali (Regolamenti, Direttive, Accordi con Paesi terzi dell'Unione europea, nonché altri Accordi multilaterali), supportata anche dalla rete degli "Esperti" della Guardia di Finanza, dislocati, come previsto dall'art. 4 del D.Lgs. n. 68/2001, presso le rappresentanze diplomatiche e gli uffici consolari italiani all'estero, nonché presso le sedi di organismi collaterali esteri.

Questa rete di ufficiali costituisce per il Corpo uno strumento indispensabile per proiettarsi al di fuori dei confini nazionali, al fine di incrociare dati, scambiare informazioni, agevolare le investigazioni più complesse, dando così attuazione alla strategia "globale" di contrasto non solo dell'evasione fiscale internazionale, ma anche dei crimini economico-finanziari con proiezioni ultranazionali.

La scelta, in concreto, del modulo ispettivo più appropriato deve, poi, tenere adeguatamente conto delle tipiche ipotesi di illecito considerate, contemperando le esigenze di completezza dell'intervento con la possibilità di limitarne l'impatto sulle attività economiche interessate, anche sotto il profilo della durata, aspetto, quest'ultimo, dettagliatamente disciplinato dall'ordinamento nazionale.

## **6. Il coordinamento strategico con l'Agenzia delle Entrate e il sostegno alla *compliance*: profili generali.**

In tale generale contesto e sempre in attuazione dei criteri direttivi della riforma fiscale avviata nel 2014, particolare importanza rivestono le sinergie di carattere operativo e strategico con l'Agenzia delle Entrate.

In relazione al primo punto, il riferimento è alle consolidate procedure di coordinamento fra le unità operative della Guardia di Finanza e dell'Agenzia delle Entrate in fase sia di programmazione dell'attività ispettiva, avuto riguardo agli interventi nei confronti dei contribuenti di medie e rilevanti dimensioni, sia operativa, mediante il ricorso alla procedura telematica del sistema Modello Unificato delle Verifiche (ormai definitivamente approntato sulla

piattaforma web), in base alla quale vengono comunicate immediatamente l'avvio, la sospensione, la ripresa e la conclusione di ogni controllo.

In tale quadro di stretta cooperazione inter-istituzionale rientrano, anche:

- le procedure di coordinamento tecnico-operativo, che consentono di condividere preventivamente i percorsi ispettivi e le soluzioni interpretative in fase di constatazione delle fattispecie più complesse e articolate, nonché per rilievi quantitativamente rilevanti e in materia di fiscalità internazionale, in tal modo conferendo maggiore credibilità all'attività di controllo, incrementando la qualità, concretezza ed efficacia dell'azione ispettiva dell'Amministrazione finanziaria nel suo complesso, che si manifesta, pertanto, al contribuente in maniera coerente e univoca;
- le novità in tema di adempimento collaborativo, introdotto dal citato D.Lgs. n. 128/2015, a seguito del quale sono state impartite ai Reparti puntuali direttive per allineare ulteriormente la fase di selezione degli obiettivi e dei relativi percorsi ispettivi alle nuove forme di interlocuzione preventiva e cooperazione fra Fisco e contribuenti.

Nell'alveo del coordinamento strategico, invece, rientrano le recenti indicazioni impartite dall'Autorità di Governo con:

- l'Atto d'indirizzo per le priorità politiche per l'anno 2017, che ha previsto, tra l'altro, l'avvio di più forti sinergie tra il Corpo e l'Agenzia per finalità di mappatura dei fenomeni evasivi, mediante la messa a punto di una comune linea d'azione incentrata sulla massima integrazione delle analisi di rischio rispettivamente sviluppate, finalizzate a selezionare campioni di soggetti connotati dai più alti profili di consistente rischio di evasione verso cui mirare i controlli, secondo metodologie previamente condivise;
- l'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2017-2019, da cui emerge, tra l'altro, l'istituzione, con apposito decreto del sig. Ministro dell'Economia e delle Finanze, di una "Commissione consultiva per il contrasto all'evasione, all'elusione e alle frodi fiscali" avente il compito di supporto e consulenza alla citata Autorità di Governo – che la presiede – nell'individuazione delle iniziative e delle strategie volte a rafforzare il contrasto all'evasione, all'elusione e alle frodi fiscali, nonché per la *governance* e il coordinamento del sistema fiscale.

Tale tavolo permanente, cui partecipano le diverse componenti dell'Amministrazione finanziaria, fra cui il Comandante Generale della Guardia di Finanza, si prefigge lo scopo di assicurare il coordinamento e la supervisione delle attività svolte, nonché il raggiungimento degli obiettivi di politica fiscale, assicurando la dovuta autonomia agli organi di carattere tecnico-operativo.

Questa generale impostazione del coordinamento fra il Corpo e l'Agenzia delle Entrate si estrinseca, nella sostanza, nelle seguenti azioni:

- adozione di direttive volte, come già detto, a non ostacolare l'accesso dei contribuenti alle misure di sostegno all'adempimento spontaneo introdotte a seguito della riforma fiscale del 2014 (vgs. successivo capitolo 7);
- la trasmissione, a cura del Corpo, all'Agenzia delle Entrate degli elementi di rischio non utilizzati perché ne tenga conto nell'ambito della propria attività istituzionale connessa all'invio delle lettere di invito alla *compliance*, previste dall'art. 1, commi da 634 a 636, della Legge n. 190/2014, nella prospettiva di sostenere la concreta attuazione degli strumenti normativi previsti per agevolare lo spontaneo adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti;
- una forte opera sinergica fra le due Istituzioni volta ad attribuire concreta efficacia al delineato sistema di sostegno all'adempimento spontaneo, che prevede che i Reparti del Corpo evitino, di regola, di avviare controlli nei confronti dei contribuenti destinatari delle citate lettere prima del termine concesso loro per adeguarsi mediante ravvedimento;

- un approccio ispettivo delle unità operative del Corpo con riferimento alle attività nei riguardi delle multinazionali o delle grandi imprese con attività internazionale che tenga sempre conto della eventuale adesione agli strumenti di cooperazione rafforzata con l'Amministrazione finanziaria (vgs. successivo capitolo 7), nella consapevolezza che l'accesso a tali regimi, in mancanza di ulteriori profili di criticità, comporta sempre un minore interesse ai fini della selezione per l'eventuale avvio di un'azione ispettiva.

Tutto quanto precede, anche nelle prospettive di rimarcare, come già detto, che l'azione tipica della Guardia di Finanza, quale Forza di polizia economico-finanziaria e di polizia giudiziaria a competenza generale, deve puntare verso il contrasto di fenomeni di evasione e frode più articolati e diffusi.



## CAPITOLO 2

### LE VERIFICHE E I CONTROLLI DELLA GUARDIA DI FINANZA: CARATTERISTICHE, FINALITA' E DISTINZIONI

#### 1. Premessa.

Il sistema fiscale nazionale è fondato sul principio della partecipazione dei contribuenti all'attuazione del prelievo; i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria, sulla base di un quadro definito di obblighi e adempimenti, determinano autonomamente le imposte dovute all'Erario, procedendo alla loro liquidazione in sede di dichiarazione e all'effettuazione dei relativi versamenti.

Il risultato di tale processo costituisce la base di partenza del procedimento amministrativo di accertamento tributario, inteso quale serie coordinata di atti funzionalmente collegati in *sub*-procedimenti amministrativi, finalizzati tanto alla determinazione coattiva dell'imposta, in rettifica di quanto dichiarato o non dichiarato dai contribuenti, quanto al riscontro dell'osservanza degli altri adempimenti previsti dal legislatore e la cui violazione è specificamente sanzionata.

Il provvedimento finale di questa sequenza procedimentale è rappresentato dall'avviso di accertamento o di rettifica della dichiarazione, mediante il quale l'Organo erariale determina nell'*an* e nel *quantum* il presupposto di applicazione del tributo, cui può accompagnarsi, ove necessario, il provvedimento di irrogazione di sanzioni.

Più specificamente, il procedimento di accertamento è costituito dalla sequenza di atti che si apre con la presentazione della dichiarazione da parte del contribuente e si sviluppa attraverso tutti gli adempimenti propedeutici all'autotassazione e l'eventuale fase di controllo da parte dell'Amministrazione, concludendosi, in quest'ultima eventualità, con l'atto di accertamento e/o di rettifica, determinando autoritativamente l'effettivo debito d'imposta.

Il procedimento stesso soggiace alle regole generali dettate per tutti i procedimenti amministrativi dal Capo I della Legge 7 agosto 1990, n. 241, come modificata dalla Legge 11 febbraio 2005, n. 15, e trova specifica regolamentazione, oltre che nei provvedimenti normativi che riguardano i singoli settori impositivi, nella Legge n. 212/2000, di approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente, il cui art. 1 stabilisce testualmente che "le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario...".

In questo contesto, la Guardia di Finanza esercita la funzione ispettiva attraverso moduli d'intervento, inquadrati quali *sub*-procedimenti nell'ambito del generale procedimento amministrativo di accertamento, che devono:

- essere coerenti con le generali funzioni di "polizia" e, quindi, prendere le mosse da una sistematica valorizzazione del patrimonio informativo derivante dalle indagini di polizia giudiziaria, dai controlli antiriciclaggio, dalle attività di contrasto alla corruzione e alle frodi in danno dei bilanci dell'Unione europea e dello Stato, dalle investigazioni nei confronti della criminalità organizzata e degli altri traffici illeciti;
- tenere conto di una preventiva e diffusa attività di *intelligence* e di analisi di rischio, nonché essere sviluppati sulla base di mirate azioni informative, investigative e di controllo del territorio, che permettano di individuare preliminarmente i fenomeni nei cui riguardi orientare l'attività ispettiva;
- fondarsi necessariamente sul ricorso a potestà ispettive e metodologie di controllo conformi alle funzioni proprie di un organo di polizia;
- essere necessariamente calibrati, per obiettivi concreti e grado di approfondimento ed estensione, in relazione agli esiti della preliminare attività info-investigativa posta in essere, nonché sviluppati sulla base di percorsi, metodologie e procedure tendenzialmente

omogenei, ma sempre e comunque adattati rispetto agli obiettivi da perseguire nel concreto, alle caratteristiche e alle dimensioni del contribuente interessato, nonché alle effettive condizioni di esercizio dell'attività da questo svolta;

- corrispondere ai generali canoni di legalità, trasparenza, efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, secondo le regole della citata Legge n. 212/2000 e delle norme costituzionali da questa richiamate.

## 2. La verifica.

### a. *Definizione.*

Con riferimento al quadro generale che si è delineato al precedente paragrafo, il principale modulo ispettivo adottato dalla Guardia di Finanza in materia fiscale è la *verifica*.

Dal punto di vista strettamente legislativo, va segnalato che nell'ordinamento nazionale non esiste una definizione normativa di "verifica fiscale", così come di "controllo".

Le disposizioni in tema di accertamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto utilizzano, trattando delle attività istruttorie, diverse nozioni, di cui non viene esplicitato l'esatto significato, che talvolta risultano quasi "interscambiabili" fra di loro, quali "verifica", "ispezione", "verificazione" e "controllo".

Al riguardo, si richiamano:

- l'art. 32, comma 1, n. 1) del D.P.R. n. 600/1973 e l'art. 51 comma 2, n. 1) del D.P.R. n. 633/1972, ove si legge che "per l'adempimento dei loro compiti, gli Uffici delle imposte possono procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche".

La Guardia di Finanza è altresì destinataria delle medesime attribuzioni e degli stessi poteri e facoltà degli Uffici finanziari per via degli espressi rinvii di cui all'art. 33, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 63 del D.P.R. n. 633/1972;

- l'art. 35 della Legge n. 4/1929, ai sensi del quale "per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, gli ufficiali o gli agenti della polizia tributaria hanno facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche";
- l'art. 33, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973 e l'art. 63 del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui "gli uffici finanziari e i comandi della Guardia di Finanza, per evitare la reiterazione di accessi, si devono dare immediata comunicazione dell'inizio delle ispezioni e verifiche intraprese. L'ufficio o il comando che riceve la comunicazione può richiedere all'organo che sta eseguendo l'ispezione o la verifica l'esecuzione di specifici controlli e l'acquisizione di specifici elementi e deve trasmettere i risultati dei controlli eventualmente già eseguiti o gli elementi eventualmente già acquisiti, utili ai fini dell'accertamento. Al termine delle ispezioni e delle verifiche l'ufficio o il comando che li ha eseguiti deve comunicare gli elementi acquisiti agli organi richiedenti";
- l'art. 7, comma 2, lett. a), n. 1), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito dalla Legge 12 luglio 2011, n.106, a mente del quale con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze "sono disciplinati modalità e termini idonei a garantire una concreta programmazione dei controlli in materia fiscale e contributiva, nonché il più efficace coordinamento dei conseguenti accessi presso i locali delle predette imprese da parte delle Agenzie fiscali, della Guardia di Finanza....*omissis*...";
- l'art. 9 della Legge n. 23/2014, contenente la delega al Governo per l'attuazione della riforma fiscale, che, al comma 1, lettera a), indica, fra i criteri direttivi di questa, la necessità di "rafforzare i controlli mirati da parte dell'Amministrazione finanziaria, utilizzando in modo appropriato e completo gli elementi contenuti nelle banche dati e prevedendo, ove possibile, sinergie con altre Autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali".

Tuttavia, a fronte di questa impostazione testuale delle norme in tema di accertamento, per la gran parte ormai risalenti, la giurisprudenza tributaria, anche della Corte di Cassazione, si è nel tempo attestata su un prevalente utilizzo dell'espressione "verifica" quale concetto che meglio esprime l'attività istruttoria di carattere fiscale, specie se sviluppata mediante accessi presso la sede del contribuente e l'esercizio dei poteri di ricerca, nonché del termine "verificatori" per indicare i funzionari che procedono a tali attività.

Ma, soprattutto, il termine verifica è utilizzato dalla menzionata Legge n. 212/2000 in maniera pressoché esclusiva per indicare le attività ispettive fiscali che possono maggiormente impattare sul sistema di garanzie del contribuente (in merito si rinvia più diffusamente al capitolo 6 della parte III del presente Manuale).

Infatti, l'art. 12 della Legge n. 212/2000 prevede che:

- "tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo" (comma 1, primo periodo);
- "quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche" (comma 2);
- "delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica" (comma 4);
- "la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni...*omissis*." (comma 5).

Lo stesso art. 12, al comma 6, riferendosi al personale incaricato delle attività ispettive fiscali, usa l'espressione "verificatori".

Ancora, l'art. 15 del citato Statuto, rubricato "Codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie", rinvia a un decreto ministeriale l'emanazione di un codice di comportamento che regoli le attività del personale addetto alle verifiche, ivi compreso quello della Guardia di Finanza.

Pertanto, facendosi prevalente riferimento al termine "verifica", la Legge n. 212/2000 ha di fatto codificato quella che, negli anni, si è consolidata come prassi costante, attribuendo a una espressione lessicale ben specifica (appunto, la "verifica") la funzione di tipizzazione delle attività ispettive in campo fiscale che, in quanto maggiormente invasive perché fondate sull'esercizio di poteri istruttori particolarmente incisivi, richiedono l'adozione di cautele particolari in funzione di tutela del contribuente.

Sotto il profilo operativo, la definizione di verifica può essere ricondotta ad un *sub*-procedimento di carattere amministrativo:

- fondato sulla preliminare attività di valorizzazione del patrimonio di elementi, informazioni e documenti in possesso del Reparto e derivanti da precedenti attività di servizio in tutti i settori della missione istituzionale, integrato dalle attività di *intelligence* e di analisi di rischio poste in essere mediante l'incrocio dei dati contenuti nei diversi applicativi informatici nella disponibilità del Corpo;

- finalizzato ad acquisire e a comunicare all'Autorità amministrativa titolare del procedimento di accertamento delle imposte e di applicazione delle sanzioni, dati, elementi e notizie utilizzabili per la determinazione delle basi imponibili fiscalmente rilevanti e delle imposte, nonché per l'irrogazione di sanzioni, mediante l'esercizio di potestà ispettive particolarmente incisive e penetranti;
- esteso alle situazioni più significative della posizione fiscale relativa ad un determinato contribuente, che hanno effetti ai fini della determinazione della base imponibile di quest'ultimo e/o ai fini della quantificazione dell'imposta, nonché del corretto adempimento degli obblighi fiscali, di qualsiasi natura, posti a carico dello stesso;
- avente caratteristiche di flessibilità e adattabilità, sia rispetto alle complessive risultanze dell'attività posta a base della selezione e, quindi, agli obiettivi dell'azione ispettiva, sia in relazione alle caratteristiche del contribuente interessato, alla attività da questo svolta, alle diverse modalità di esercizio di quest'ultima e alle connesse implicazioni di rilevanza fiscale;
- fondato, in quest'ultimo contesto, sull'adozione di metodologie istruttorie adeguatamente calibrate rispetto all'*input* di ogni diverso intervento e tendenzialmente orientate al contrasto dei fenomeni di consistente evasione e di frode.

Quale *sub*-procedimento amministrativo di natura tributaria, la verifica soggiace, come detto, oltre che alle disposizioni delle singole leggi d'imposta, alle regole contemplate dalla Legge n. 212/2000 e, per il tramite del procedimento amministrativo di accertamento nel quale la stessa si inquadra in funzione istruttoria e propedeutica all'emanazione del provvedimento finale, a quelle del Capo I della Legge n. 241/1990, in quanto compatibili.

In tale prospettiva, le verifiche:

- possono essere avviate solo in funzione della finalità di tutelare l'interesse pubblico alla prevenzione, ricerca e repressione degli illeciti tributari;
- devono essere improntate a criteri di legalità, economicità, efficacia, efficienza e trasparenza, nonché svolte nel pieno rispetto dei diritti e delle garanzie concesse al contribuente sottoposto a controllo;
- costituiscono espressione del doveroso esercizio di una pubblica funzione, basata su precisi riferimenti normativi, anche di carattere costituzionale e, in quanto tali, devono essere sviluppate con quel grado di completezza ed esaustività adeguato alle circostanze.

A fattor comune, va precisato che la fonte d'attivazione delle verifiche costituisce elemento da rilevare obbligatoriamente ai fini della compilazione del Modello Unificato delle Verifiche (M.U.V. – piattaforma *web*), mediante la compilazione di apposite liste relative alle fonti d'innescio delle diverse attività ispettive, suscettibili di periodico aggiornamento in base alle esigenze operative che via via si manifestano.

#### **b. Possibili classificazioni.**

Da quanto dianzi evidenziato, la verifica è un modulo ispettivo che va adottato per approfondire le situazioni più significative della posizione fiscale del contribuente.

Per mere esigenze definitorie, le verifiche possono essere distinte prendendo a base differenti parametri, che tengono conto sia delle peculiarità delle attività ispettive da svolgere, sia delle caratteristiche proprie dei contribuenti interessati, sia delle motivazioni poste a base della selezione, sia, infine, delle modalità di consuntivazione statistica.

In ogni caso, la loro classificazione non comporta alcuna limitazione nel ricorso ai generali poteri e alle facoltà istruttorie attribuite al personale del Corpo dalle leggi d'imposta e, più in generale, dall'ordinamento nazionale.

Di seguito, pertanto, vengono proposte alcune ipotesi di classificazioni.

Una prima, rilevante classificazione, che tiene conto delle possibili fonti d'attivazione delle attività ispettive, è quella per cui le verifiche possono essere distinte tra *verifiche d'iniziativa* e *verifiche a richiesta*, anche se, negli ultimi anni, si tratta di una classificazione poco adottata nella prassi operativa.

Sono *d'iniziativa* gli interventi condotti nei confronti di soggetti selezionati in base ad un processo decisionale che si compie all'interno del Reparto interessato, ovvero avviati sulla base di richieste, attivazioni o ogni altro genere di *input* proveniente da altre unità operative del Corpo, da Comandi superiori, dai Reparti Speciali (ivi compresi i lavori a progetto, più avanti esaminati) o dal Comando Generale.

In altri termini, sono da considerarsi *d'iniziativa* tutti gli interventi le cui fonti di innesco risultino provenienti dall'interno della Guardia di Finanza, quale che sia il Reparto o l'articolazione che vi proceda, ivi compresi quelli che scaturiscono dallo sviluppo di informazioni, dati ed elementi già in possesso dell'unità operativa in quanto acquisite nell'ambito di precedenti contesti di servizio.

In questo ambito, va precisato che, per configurare una verifica *d'iniziativa*, oltre agli elementi autonomamente raccolti da qualsiasi Reparto o articolazione operativa del Corpo, rilevano anche tutti gli ulteriori *input* di fonte esterna che, concretizzandosi in una segnalazione, possono esser rivelatori di una potenziale pericolosità e rischiosità fiscale dei contribuenti e, in quanto tali, possono essere autonomamente utilizzati dalla Guardia di Finanza per avviare, appunto, un intervento *d'iniziativa*.

Di contro, le verifiche *a richiesta* si identificano in tutti gli interventi ispettivi esplicitamente disposti o richiesti, a livello centrale, dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e dall'Agenzia delle Entrate, o, a livello periferico, dai singoli Uffici dell'Agenzia delle Entrate.

Sul punto, appare il caso di precisare che, ai sensi degli artt. 33, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973 e 63, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, la Guardia di Finanza può procedere, oltre che *d'iniziativa*, anche su *richiesta* degli Uffici – eventualmente anche mediante l'esecuzione di una verifica – all'acquisizione e al reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dell'imposta e per la repressione delle violazioni fiscali.

Altra importante classificazione, per gli effetti che essa produce con riferimento al processo di programmazione di cui al successivo Capitolo 5 della presente Parte, riguarda le caratteristiche proprie del soggetto verificato, e, più in particolare, la sua dimensione economica, avuto riguardo all'ammontare del volume d'affari IVA o dei ricavi o compensi risultante dall'ultima dichiarazione consultabile attraverso l'Anagrafe tributaria.

Da questo punto di vista, pertanto, le verifiche sono distinte in verifiche nei confronti di contribuenti:

- *di minori dimensioni, rientranti nella 1ª fascia di volume d'affari*, se riferite a operatori economici con volume d'affari o dei ricavi o compensi per un importo non superiore a 5.164.568,99 euro;
- *di medie dimensioni, rientranti nella 2ª fascia di volume d'affari*, se riferite a operatori economici con volume d'affari o dei ricavi o compensi compresi tra 5.164.569 euro a 100.000.000 di euro;
- *di rilevanti dimensioni, rientranti nella 3ª fascia di volume d'affari*, se riferite a operatori economici con volume d'affari o dei ricavi o compensi non inferiori a euro 100.000.000.

Giova precisare, in proposito, che l'eventuale rimodulazione delle fasce di volume d'affari operata dai Comandanti dei Centri di Responsabilità di 2° livello non rileva ai fini della presente elencazione, né in punto di consuntivazione delle attività svolte, né in punto di ottemperamento all'obbligo di presenza ispettiva previsto con riferimento alle platee di rilevante e media dimensione, ma svolge i suoi effetti soltanto avuto riguardo alle procedure di programmazione che saranno esposte al successivo Capitolo 5 della presente Parte.

Inoltre, va precisato che le verifiche possono essere rivolte anche al controllo della posizione fiscale delle persone fisiche non esercenti arti o professioni.

In tal caso si evidenzia che, ai fini della predetta classificazione tra i contribuenti di minori, medie o rilevanti dimensioni, per le persone fisiche sarà considerato, in luogo del volume d'affari o dei ricavi/compensi, il reddito complessivo determinato ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi - T.u.i.r.) senza tenere conto di eventuali oneri deducibili o detrazioni d'imposta emergenti dalla dichiarazione.

Un'ultima, possibile classificazione può essere utilizzata per distinguere le verifiche connesse ad attività di polizia giudiziaria ed economico-finanziaria – che maggiormente concretizzano la principale caratterizzazione del Corpo in quanto Forza di Polizia, avviate quale naturale “trasposizione” in campo fiscale di elementi, dati e notizie acquisite dai Reparti nell'ambito dell'esecuzione di altre attività di servizio diverse da quella propriamente a contrasto dell'evasione (quali le indagini di polizia giudiziaria, l'approfondimento di segnalazioni di operazioni sospette, l'azione a contrasto degli sprechi nel settore pubblico) – da quelle riconducibili alle ulteriori e specifiche potestà ispettive tributarie proprie della Guardia di Finanza.

### **3. Il controllo: definizione.**

Il controllo rappresenta un modulo ispettivo che soggiace alle medesime disposizioni della verifica, che da questa si distingue per una maggiore flessibilità delle procedure e che lo rende particolarmente adattabile ai contesti ispettivi nei quali si debbano valorizzare, ai fini fiscali, dati e informazioni già definiti nei loro tratti essenziali.

Il modulo operativo del controllo, infatti, consiste in un'attività ispettiva, tendenzialmente più circoscritta nei contenuti istruttori rispetto alla verifica, finalizzata, in linea di principio, al riscontro di violazioni tributarie riguardanti:

- specifici atti di gestione, ovvero un complesso omogeneo di atti di gestione, aventi riflessi sulla determinazione della base imponibile, sulla quantificazione dell'imposta e/o sugli obblighi fiscali di ogni genere gravanti sui contribuenti;
- irregolarità già delineate negli elementi essenziali, la cui rilevazione non richiede particolari approfondimenti istruttori, come nel caso di verbalizzazioni sostanzialmente basate su elementi già acquisiti nel corso di indagini di polizia giudiziaria ed economico-finanziaria, ovvero che derivino da segnalazioni trasmesse da organismi esterni al Corpo, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 600/1973, sempre che non riguardino strutture imprenditoriali complesse, nonché con riferimento a singole categorie di reddito delle persone fisiche;
- ipotesi di sommerso d'azienda e casi di individuazione di evasori totali, vale a dire soggetti che hanno prodotto reddito, ma che sono sconosciuti al Fisco o comunque non hanno presentato almeno una tra le dichiarazioni dei redditi e dell'IVA per uno o più periodi d'imposta, allorquando l'attività ispettiva sia prevalentemente basata su elementi, dati e notizie tratti dall'analisi di rischio e da altre attività di polizia giudiziaria ed economico-finanziaria, oltre che dal controllo economico del territorio, il cui sviluppo non richiede particolari approfondimenti.

Sono esclusi da tale previsione eventuali attività ispettive rivolte ad operatori economici caratterizzati da una organizzazione imprenditoriale complessa, ovvero casistiche evasive riguardanti rapporti di controllo e/o collegamento di carattere internazionale.

Ciò significa che il ricorso al modulo del controllo deve essere favorito soprattutto nei casi in cui l'ispezione fiscale si sviluppi a margine di attività condotte in altri settori dell'attività istituzionale, rappresentandone la necessaria finalizzazione.

La speditezza che caratterizza il modulo del controllo, posta la sua naturale finalità di valorizzare elementi già definiti nei loro tratti essenziali o che non richiedono difficoltose valutazioni giuridiche, non lo rende adattabile ai contesti di maggiore complessità, per i quali si

profila necessario un confronto più articolato con il contribuente, come nel caso delle fattispecie di abuso o elusione del diritto, ove è attribuita importanza strutturale all'apprezzamento delle ragioni economiche poste alla base delle operazioni verificate in rapporto alla concorrente finalità di risparmio fiscale.

Di contro, la maggiore flessibilità tipica del controllo lo rende più confacente alla valorizzazione ai fini tributari degli elementi acquisiti nelle indagini di polizia giudiziaria, nelle attività di polizia economico-finanziaria e nell'approfondimento delle segnalazioni per operazioni sospette, nonché dall'analisi di rischio con le banche dati, in sintonia con le direttrici previste dal citato art. 9 della Legge n. 23/2014, recante la delega per la riforma fiscale.

In senso più generale, la maggiore valorizzazione del modulo ispettivo del controllo rispetto a quello della verifica è coerente con la connotazione tipicamente investigativa dell'azione della Guardia di Finanza a contrasto dell'evasione e delle frodi fiscali.

Rientrano, altresì, nella categoria in argomento:

- i cc.dd. controlli in materia di “nuove partite IVA”, in quanto posti in essere principalmente con la finalità di contrastare i fenomeni di costituzione di società “cartiere”, prive di capacità e mezzi imprenditoriali adeguati, strumentali alla realizzazione di frodi all'IVA, espressamente disciplinati dai commi 18, 19 e 20 dell'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248;
- i riscontri delle richieste di mutua assistenza in materia fiscale, posti in essere mediante l'inoltro di questionari o inviti, avvalendosi dei poteri previsti dagli artt. 32, comma 1, n. 2), 3) e 4), del D.P.R. n. 600/1973 e 51, comma 2, n. 2), 3) e 4) del D.P.R. n. 633/1972, ovvero attraverso l'esecuzione di interventi al riguardo;
- i controlli orientati al contrasto degli illeciti in materia di lavoro e previdenza sociale, che, se del caso, possono essere effettuati anche in via autonoma rispetto a una verifica o a un controllo ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA.

Viceversa, non rientrano nella definizione di “controllo” gli interventi ispettivi che non mirano immediatamente a ricostruire la posizione fiscale del soggetto ispezionato, in quanto connotati dal carattere dell'estemporaneità e diretti a perseguire finalità particolari e più circoscritte, per le quali non sono richiesti approfondimenti ispettivi in senso sostanziale.

Tra questi figurano, ad esempio:

- i cc.dd. “*controlli incrociati*”, che rappresentano una modalità con cui è condotta una attività di mera rilevazione contabile, di dati o elementi informativi ovvero di acquisizione documentale o di riscontro, quali, ad esempio, i controlli eseguiti su attivazione di altri Reparti;
- i controlli in fase di riscossione tributaria, distinti in interventi di assistenza a pignoramenti e accertamenti patrimoniali congiunti con i funzionari degli enti o delle società di riscossione presso le imprese e i lavoratori autonomi iscritti a ruolo per i debiti di maggior consistenza, al fine di ricostruire e recuperare le somme dovute.

Infatti, gli interventi per pignoramento consistono nei servizi di assistenza della forza pubblica che i militari del Corpo assicurano agli agenti della riscossione nel corso delle procedure di pignoramento mobiliare ai sensi dell'art. 513 c.p.c., mentre gli accertamenti patrimoniali attengono allo sviluppo di investigazioni finalizzate alla ricerca, all'elaborazione e alla fornitura di dati e notizie utili ai fini della individuazione di beni suscettibili di espropriazione mobiliare e immobiliare;

- i controlli in materia di evasione del canone televisivo RAI, consistenti in attività svolte nei riguardi dei soggetti obbligati al pagamento dei cc.dd. “abbonamenti speciali”, dovuti da coloro che detengono uno o più apparecchi radiofonici o televisivi in esercizi pubblici, in locali aperti al pubblico o comunque al di fuori dell'ambito familiare, o che li impiegano a scopo di lucro diretto o indiretto;

- i controlli strumentali, ossia quelli in materia di scontrini e ricevute fiscali, sul trasporto merci e su indici di capacità contributiva;
- gli ulteriori controlli aventi finalità “preventiva” o “ricognitiva”, quali, ad esempio, l’attività di controllo e rilevamento sull’andamento dei prezzi, nonché quelli disposti nell’ambito di “campagne ispettive mirate”, volte a corrispondere ad esigenze conoscitive di varia natura, anche correlate all’emanazione di nuovi provvedimenti di carattere legislativo.

#### **4. Altre attività finalizzate all’approfondimento delle posizioni reddituali e patrimoniali.**

Nell’ambito della ordinaria azione di servizio, fuori dai casi delle verifiche “a richiesta” di cui è cenno nel precedente paragrafo 2.b., può accadere che altre Amministrazioni o Organi pubblici – che, peraltro, possono risultare obbligate a trasmettere notizie di rilevanza fiscale acquisite nell’ambito della propria attività istituzionale ai sensi dell’art. 36 del D.P.R. n. 600/73 – richiedano l’avvio di interventi ispettivi sulla base di specifiche disposizioni normative.

Si tratta di attività che, pur essendo inquadrabili come “a richiesta”, peraltro di fatto realizzabili mediante il ricorso a moduli analoghi a quelli delineati nel presente Manuale operativo, non sono classificabili come verifiche o controlli fiscali in senso proprio, in quanto non sono finalizzate ad acquisire e a comunicare all’Agenzia delle Entrate dati, elementi e notizie utilizzabili per la determinazione delle basi imponibili fiscalmente rilevanti e delle imposte nonché per l’irrogazione di sanzioni.

Il riferimento è, in dettaglio, alle seguenti casistiche:

- indagini e accertamenti richiesti alla Guardia di Finanza, in quanto Organo di polizia tributaria, dal Tribunale Civile:
  - . finalizzati a determinare i redditi, i patrimoni e l’effettivo tenore di vita dei soggetti coinvolti in cause di separazione e divorzio, ai sensi dell’art. 5, comma 9, della Legge 1° dicembre 1970, n. 898, qualora, nell’ambito dei relativi procedimenti emergano contestazioni a seguito della presentazione delle dichiarazioni dei redditi e di ogni documentazione relativa ai redditi e al patrimonio personale e comune dei coniugi;
  - . sui redditi e sui beni oggetto della contestazione, anche se intestati a soggetti diversi, ai sensi dell’art. 337-*bis*, comma 6, del Codice Civile, nell’ambito del processo relativo agli assegni di mantenimento per i figli, qualora le informazioni di carattere economico finanziario fornite dai genitori non risultino sufficientemente documentate.

Avuto riguardo alla natura giudiziaria dei suddetti accertamenti e indagini, le conseguenti investigazioni sono eseguite facendo riferimento, oltre che ai contenuti del citato art. 5 della Legge n. 898/1970, alle disposizioni del Codice di Procedura Civile che regolano i poteri del giudice e, più in particolare, all’art. 118 in tema di ordine di ispezione di persone e cose, agli artt. 210 e seguenti, relativi all’esibizione delle prove e agli artt. 258 e seguenti in tema di ispezioni;

- indagini che possono essere richieste a qualsiasi Reparto della Guardia di Finanza ai sensi dell’art. 19 del D.Lgs. 6 settembre 2011, n. 159 (c.d. “Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione”) dal Procuratore della Repubblica (distrettuale ovvero ordinario ai sensi dell’art. 17 del citato decreto, nonché dal Procuratore nazionale antimafia e antiterrorismo), dal Questore e dal Direttore della Direzione Investigativa Antimafia, sul tenore di vita, sulle disponibilità finanziarie, e sul patrimonio dei soggetti indicati nell’art. 16 del provvedimento, nei cui confronti possa essere disposta la misura di prevenzione della sorveglianza speciale della pubblica sicurezza con o senza divieto od obbligo di soggiorno, con estensione al coniuge, ai figli e ad altri soggetti conviventi nell’ultimo quinquennio nonché alle persone fisiche o giuridiche, società, consorzi o associazioni del cui patrimonio i soggetti medesimi risultano poter disporre in tutto o in parte, direttamente o indirettamente;
- indagini che possono essere demandate a qualsiasi Reparto della Guardia di Finanza, ai sensi dell’art. 34 del predetto Codice Antimafia dal Tribunale competente per l’applicazione

delle misure di prevenzione di cui alla medesima legge, su richiesta del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale del capoluogo del distretto, del Direttore della Direzione Investigativa Antimafia e del Questore.

Si tratta di attività richieste quando, a seguito degli accertamenti di cui al precedente art. 19 o di quelli compiuti per verificare i pericoli di infiltrazione da parte della delinquenza di tipo mafioso, ricorrono sufficienti indizi per ritenere che l'esercizio di determinate attività economiche, comprese quelle imprenditoriali, sia direttamente o indirettamente sottoposto alle condizioni di intimidazione o di assoggettamento previste dall'art. 416-*bis* c.p. o che possa, comunque, agevolare l'attività delle persone nei confronti delle quali è stata proposta o applicata una misura di prevenzione, ovvero di persone sottoposte a procedimento penale per taluni gravi delitti – di cui all'art. 4, comma 1, lettere a) e b) della stessa legge – e non ricorrono i presupposti per l'applicazione delle misure di prevenzione;

- accertamenti su richiesta del Magistrato ovvero del Tribunale di Sorveglianza, ai sensi dell'art. 666, comma 5, c.p.p., finalizzati a verificare:
  - . la sussistenza di “disagiate condizioni economiche” del condannato, richieste dall'art. 6, commi 1 e 2, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, per la rimessione del debito relativo alle spese processuali, nonché dall'art. 90, comma 1, del D.P.R. 9 ottobre 1990, n. 309, per la sospensione della pena pecuniaria nei confronti del soggetto condannato ad una pena detentiva inflitta per reati commessi in relazione allo stato di tossicodipendenza;
  - . l'impossibilità di esazione della pena pecuniaria per consentire l'accertamento della effettiva insolvibilità del condannato e della conseguente possibilità di disporre la rateizzazione della pena, ai sensi dell'art. 660, commi 2 e 3, c.p.p..

Rientrano in queste attività, inoltre, le verifiche di cui agli artt. 25 della Legge 13 settembre 1982, n. 646 e 79 del citato D.Lgs. n. 159/2011, esclusive dei Nuclei di Polizia Tributaria (ora Nuclei di polizia economico-finanziaria) e finalizzate alla determinazione della posizione fiscale, economica e patrimoniale a carico delle persone nei cui confronti sia stata emanata sentenza di condanna, anche non definitiva, per taluno dei reati previsti dall'art. 51, comma 3-*bis*, c.p.p., ovvero per il delitto di cui all'art. 12 *quinquies*, comma 1, del D.L. 8 giugno 1992, n. 306, convertito dalla Legge 7 agosto 1992, n. 356, ovvero sia stata disposta, con provvedimento anche non definitivo, una misura di prevenzione ai sensi del D.Lgs. n. 159/2011.

Peraltro, dette attività, che vanno comunque qualificate “d'iniziativa”, sono svolte “ai fini dell'accertamento di illeciti valutari e societari e comunque in materia economica e finanziaria”, nonché estese ai medesimi soggetti collegati.

In particolare, l'art. 7 della Legge 13 agosto 2010, n. 136, ha sostituito il testo del previgente art. 25 della Legge n. 646/1982, prevedendo:

- l'ampliamento della platea dei soggetti verificabili, con l'inclusione dei condannati anche con sentenza non definitiva per taluno dei reati ai sensi dell'art. 51, comma 3 *bis*, c.p.p. e dell'art. 12 *quinquies*, comma 1, del D.L. n. 306/1992;
- le finalità dei controlli, rafforzando l'idea di un modulo ispettivo volto a esaminare la posizione fiscale, economica e patrimoniale globale del soggetto, “ai fini dell'accertamento di illeciti valutari e societari e comunque in materia economica e finanziaria”, anche allo scopo di verificare l'osservanza della disciplina dei divieti autorizzatori, concessori o abilitativi;
- la possibilità per i Nuclei di polizia economico-finanziaria competenti di delegare gli accertamenti ad altri Reparti del Corpo, nel caso di indagini effettuate nei confronti di familiari, conviventi, altre persone fisiche e giuridiche se il domicilio fiscale, il luogo di esercizio dell'attività o di dimora abituale di tali soggetti sia diverso da quello delle persone condannate o sottoposte a misure di prevenzione.

Ulteriore fattispecie è quella prevista dall'art. 79 del citato D.Lgs. n. 159/2011, a mente del quale, fatto salvo quanto previsto dagli artt. 25 e 26 della menzionata Legge n. 646/1982, a

carico delle persone nei cui confronti sia stata disposta, con provvedimento anche non definitivo, una misura di prevenzione, il Nucleo di polizia economico-finanziaria della Guardia di Finanza competente in relazione al luogo di dimora abituale del soggetto può procedere alla verifica della relativa posizione fiscale, economica e patrimoniale ai fini dell'accertamento di illeciti valutari e societari e, comunque, in materia economica e finanziaria, avvalendosi, per gli altri soggetti (familiari, conviventi ecc.), della potestà di delega dei relativi accertamenti ai Reparti territorialmente competenti.

In tutti questi casi, pur trattandosi di attività di servizio avviate, in concreto, mediante il ricorso a moduli operativi analoghi al controllo o alla verifica, talvolta – laddove espressamente previsto – anche con l'attivazione di indagini finanziarie, non si tratta di attività ispettive di carattere fiscale, anche se non è escluso che, in presenza di eventuali violazioni alla connessa normativa di settore, i dati, gli elementi e le notizie acquisiti possano essere trasfusi in un controllo o verifica fiscale propriamente detti.

Ne consegue, evidentemente, che nell'ambito della relativa verbalizzazione, pur dandosi atto delle motivazioni poste a base degli approfondimenti eseguiti, non sarà fatta menzione delle garanzie previste dallo Statuto dei diritti del contribuente.

Sotto più ampia prospettiva, pur non trattandosi di verifiche o controlli in senso stretto, queste ulteriori attività mettono in evidenza l'impegno dei Reparti in campo fiscale ed economico-finanziario e sono oggetto di rendicontazione e di specifico monitoraggio, sia a livello centrale, sia locale e periferico.

## **5. I Piani Operativi.**

L'Atto di indirizzo per la definizione delle priorità politiche per l'anno 2015 ha stabilito, per la prima volta, che l'attuazione delle priorità operative affidate alla responsabilità della Guardia di Finanza in tema, tra l'altro, di rafforzamento del contrasto all'evasione, all'elusione e alle frodi fiscali, nonché, per quanto di più immediato interesse in questo Manuale operativo, all'infiltrazione della criminalità nell'economia legale, al riciclaggio di denaro e al gioco illegale, sia garantita mediante l'effettuazione di "*Piani Operativi*", la cui esecuzione potrà costituire strumento di analisi e controllo.

Tale linea d'indirizzo è stata confermata, poi, anche nei successivi, analoghi provvedimenti dell'Autorità di Governo, con la conseguente previsione in via sostanzialmente sistematica della realizzazione dei suddetti Piani nell'ambito della programmazione operativa annuale del Corpo.

Più in particolare, i menzionati Piani Operativi:

- costituiscono un insieme organizzato di azioni rivolte ad un determinato scopo, di cui vengono predeterminati, a livello centrale, gli aspetti essenziali quali finalità strategiche, entità dell'impegno richiesto e obiettivi di massima, ma la cui esecuzione è affidata alla responsabilità e autonomia dei Centri di Responsabilità di 2° livello, in maniera calibrata rispetto alle peculiarità proprie delle diverse realtà territoriali, di modo da assicurare un'azione di presidio sistematica e coordinata, ma anche flessibile, in tutti gli ambiti esposti alle minacce dell'illegalità fiscale, economica e finanziaria;
- sono basati sulla combinata esecuzione di attività investigative, mediante il ricorso agli incisivi strumenti d'indagine del codice di procedura penale su delega dell'Autorità giudiziaria, in linea con le qualifiche di polizia giudiziaria a competenza generale proprie del Corpo e di interventi ispettivi autonomi, svolti in base ai poteri di polizia economico-finanziaria, tributaria, valutaria e amministrativa demandati alla Guardia di Finanza.

A tal fine e per la concreta attuazione delle attività rientranti nella missione istituzionale del Corpo, è stato elaborato un complesso di Piani Operativi, variabile, negli anni, a seconda delle particolari esigenze contingenti, ciascuno dei quali identificato con una denominazione specifica, corrispondente alla macro-tipologia di operatori economici interessati, ovvero al fenomeno illecito o di frode da contrastare, oppure, ancora, alla finalità dell'attività investigativa

od operativa da svolgere, ripartiti fra gli obiettivi strategici di natura operativa, fra cui, in particolare quello in tema di contrasto all'evasione, all'elusione e alle frodi fiscali.

Nell'ambito del citato obiettivo strategico rientrano, di regola, le attività di verifica e controllo in tutti i settori impositivi, riguardanti le diverse categorie di contribuenti e i fenomeni evasivi, elusivi e di frode più gravi e diffusi, nonché gli interventi a contrasto del gioco e delle scommesse illegali, del contrabbando e l'attività di controllo economico del territorio.

L'attuazione dei suddetti Piani e, quindi, il concreto conseguimento degli obiettivi, viene monitorato mediante indicatori di attuazione di carattere predeterminato, consistenti nel numero di verifiche, controlli o controlli strumentali eseguiti, preventivamente assegnati dal Comando Generale, all'esito di un processo di condivisione, ai Comandi Regionali, ovvero mediante indicatori di carattere generico, coincidenti, a seconda dei casi, con attività di carattere amministrativo svolte, come verifiche e controlli, o le indagini di polizia giudiziaria concluse, ma senza predeterminazione di vincoli specifici.

Tale impostazione della complessiva programmazione operativa della Guardia di Finanza, che riverbera effetti importanti anche nel settore del contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, oltre ad essere pienamente corrispondente alle linee d'azione dettate annualmente dall'Autorità di Governo, permette di:

- organizzare meglio il complesso delle attività operative che i Reparti pianificano ed eseguono sulla base degli autonomi poteri ispettivi attribuiti al Corpo dalla normativa fiscale;
- rendere più chiare a tutti i Reparti le priorità da perseguire sul territorio, che non possono essere limitate esclusivamente ai settori per i quali è prevista una predeterminazione degli interventi, per uniformare l'azione svolta dal Corpo nel suo insieme e renderla più aderente alle effettive esigenze di tutela e presidio delle aree maggiormente esposte a rischio d'illegalità fiscale, fermi restando i necessari adattamenti rispetto alle peculiarità delle diverse realtà locali;
- includere anche le attività investigative di maggiore spessore, coincidenti con le attività di polizia giudiziaria svolte su delega della magistratura, fra gli indicatori di attuazione degli obiettivi strategici, attraverso una specifica rendicontazione statistica.

## **6. Le attività progettuali e le analisi di rischio.**

I lavori a progetto in materia fiscale sono particolari piani ispettivi ideati, pianificati e predisposti dal Nucleo Speciale Entrate, che prendono avvio dalle migliori esperienze di verifica maturate sul campo dai Reparti, vengono sviluppati attraverso analisi di rischio mirate sui fenomeni di evasione e di elusione scoperti o di cui si sospetta la diffusione e, infine, vengono rilasciati a livello generale, eventualmente sotto forma di programmi nominativi d'intervento da eseguire con risorse, metodologie e tempi predefiniti.

A differenza delle attività progettuali, le analisi di rischio non prevedono l'individuazione di obiettivi operativi predeterminati, risolvendosi in approfondimenti info-investigativi le cui risultanze sono rimesse alla valutazione dei Reparti per l'orientamento dell'attività operativa nel settore fiscale.

Tanto le progettualità quanto le analisi di rischio rappresentano modalità attraverso cui conseguire gli obiettivi strategici dell'azione del Corpo nel segmento del contrasto ai fenomeni illeciti complessi e diffusi in diverse aree del Paese.

Tali moduli operativi sono stati introdotti a partire dal 2004, nel contesto di una più ampia revisione dell'assetto ordinativo del Corpo finalizzata ad assicurare maggiore flessibilità organizzativa e un miglior livello d'integrazione tra i Reparti speciali e i Reparti territoriali (disposizioni di dettaglio al riguardo sono contenute nella circolare 9 dicembre 2004, n. 397000, del Comando Generale).

Il progetto si identifica in un'attività complessa di carattere operativo, che realizza concretamente le linee strategiche definite dal Comando Generale e che si contraddistingue per l'esecuzione di compiti interrelati da parte di unità organizzative della componente speciale e di quella territoriale, con obiettivi, tempi e assorbimento di risorse predeterminati.

L'attività progettuale, in sintesi, è sviluppata attraverso un percorso che trova efficace applicazione sia nel pubblico, sia nel privato, denominato "*Project Management*".

Nello specifico, in tale cornice generale la gestione è affidata alla figura del "*Project Manager*", la quale, a volte, partecipa direttamente alle attività che compongono l'azione a progetto.

Il progetto, in particolare, si articola in diverse fasi:

- ideazione, affidata alla componente speciale che individua soggetti, aree territoriali e fenomeni nei cui confronti proficuamente indirizzare l'azione di servizio;
- definizione, anch'essa a cura della componente speciale, che fissa obiettivi, compiti, tempi e assorbimento di risorse prevedendo l'efficace impiego della componente territoriale;
- validazione, ossia il piano è sottoposto all'approvazione del Comando Generale.

Si tratta di una fase non prevista nel caso delle analisi di rischio;

- esecuzione, effettuata prioritariamente dalla componente territoriale ed eventualmente da quella speciale;
- rendicontazione, nell'ambito della quale le unità operative riferiscono alla componente speciale che, a sua volta invia al Comando Generale una relazione finale contenente informazioni in merito all'attività svolta e pertinenti elementi di valutazione sugli obiettivi raggiunti in ragione anche dei tempi e dell'assorbimento di risorse, con lo scopo di acquisire informazioni utili ad un miglioramento della procedura adottata;
- verifica, compiuta dal Comando Generale nella prospettiva di valutare il conseguimento degli obiettivi strategici, il miglioramento dei processi di lavoro ed esaltare l'eventuale profilo premiale.

Il momento fondamentale dell'attività progettuale è quello dell'analisi, intesa come metodo di valutazione critica, attuato a mezzo della suddivisione dell'oggetto di osservazione nelle sue parti elementari per poi strutturarle secondo organizzati criteri metodologici e giungere, così, a interpretarlo in modo appropriato.

Infatti, l'attività di analisi in generale rappresenta un importante elemento di supporto alle decisioni, che rende maggiormente consapevoli e consente di calibrare meglio l'azione progettuale, elaborando una visione non solo tecnica dell'intervento, definendo obiettivi e benefici attesi, fornendo una previsione consapevole dei costi e producendo, quindi, un quadro di riferimento per la gestione e per la verifica dei risultati.

In sostanza, l'attività di analisi può fornire strumenti idonei che, con un notevole abbattimento dei rischi, incidono positivamente sulla qualità degli interventi e del risultato finale.

Negli ultimi anni, allo scopo di meglio orientare l'attività di analisi nella prospettiva di avviare mirate iniziative progettuali, è stato altresì previsto l'avvio di progetti per quei settori connotati dalla riscontrata diffusione di fenomeni molto gravi sul territorio, che richiedano, nell'ambito di uno o più Piani Operativi, un'azione di contrasto articolata e uniforme in diverse aree del Paese, nonché concentrati su un numero limitato di posizioni soggettive da sottoporre a verifica e controllo.

In particolare, deve trattarsi di funzioni connotate da un elevato profilo di rischio di consistente evasione o frode e riconducibili ad una fascia "molto alta" di violazione o di irregolarità, nonché riferite ad annualità per le quali non risultino di imminente decadenza i termini per l'accertamento.

Tendenzialmente, le attività progettuali sono rese disponibili alla componente territoriale entro i primi sei mesi dell'anno di riferimento e portati a conclusione entro i successivi sei mesi.

Le posizioni caratterizzate da minori livelli di rischio continuano ad essere comunque poste a disposizione dei Reparti tramite i consueti sistemi informatici (in particolare AMICO *plus*, per il quale si rinvia al successivo capitolo 6, paragrafo 8 della presente Parte), per le autonome valutazioni.

In ogni caso, i nominativi inseriti nei progetti sono selezionati sulla base di dati e informazioni sicure e di riscontrata completezza e affidabilità, escludendo che le casistiche di illecito potenzialmente ascrivibili ai diversi soggetti selezionati possano essere collegabili, anche in parte o indirettamente, ad incompletezze, ritardi o altre problematiche concernenti l'alimentazione di banche dati, la gestione di flussi di comunicazione previsti da disposizioni di legge o di regolamento ovvero adempimenti procedurali facenti capo a Enti pubblici o privati.

In particolare, i progetti nel settore del contrasto alle frodi e all'evasione fiscale, nella prospettiva di una più completa valutazione dell'efficacia delle progettualità svolte anche in vista di eventuali reiterazioni, vengono presi in esame anche con riferimento a elementi ulteriori rispetto ai risultati conseguiti, maggiormente indicativi degli obiettivi finali cui deve tendere, secondo gli indirizzi generali richiamati al capitolo 1, la lotta all'evasione fiscale.

Oltre alle proposte di recupero a tassazione formulate dai Reparti, infatti, il citato Nucleo Speciale tiene adeguatamente conto del complessivo rapporto fra constatato e accertato, del numero e dell'ammontare delle eventuali adesioni ai processi verbali di constatazione mediante il ricorso al ravvedimento operoso, delle proposte di sequestro per equivalente inoltrate all'Autorità giudiziaria e dei sequestri del genere di fatto eseguiti, provvedendo poi a monitorare il comportamento dei soggetti sottoposti a verifica o controllo nelle annualità successive a quelle oggetto di intervento sul piano dell'ottemperanza degli obblighi tributari, con specifico riguardo all'avvenuta presentazione della dichiarazione da parte dei soggetti individuati come evasori totali, per misurare, ove possibile, l'impatto della progettualità sul piano della *compliance* fiscale.

Questa rinnovata impostazione delle iniziative progettuali nel settore della fiscalità è finalizzata principalmente a consentire ai Reparti territoriali della Guardia di Finanza, destinatari delle posizioni oggetto di sviluppo operativo "sul campo" (sia sotto forma di progetto, sia sotto forma di analisi di rischio), di avere maggiore garanzia in merito al livello di proficuità della selezione a monte effettuata dalla componente speciale.

Per le suesposte indicazioni, le posizioni rilasciate dal Nucleo Speciale Entrate nell'ambito dell'applicativo AMICO *plus* e riferite a progettualità o analisi di rischio, devono considerarsi prioritarie rispetto a quelle eventualmente individuate dai Reparti nell'ambito della propria autonoma pianificazione dell'attività ispettiva di carattere fiscale, fatti salvi i casi connessi a soggetti già selezionati connotati da un più elevato rischio di consistente evasione o di frode, nonché da significative prospettive di concreto recupero di gettito.

L'adozione del modulo dei lavori a progetto non può essere ritenuta circoscritta ai Reparti Speciali, ma deve essere diffusa a livello locale, sia regionale, sia provinciale, essenzialmente al fine di valorizzare i filoni investigativi e le procedure operative già proficuamente sperimentate da uno o più Reparti, nonché sottoporre ad attenzione possibili profili di pericolosità connessi alle dinamiche economico-fiscali proprie di ogni area territoriale.

A tale fine, ciascun Reparto o articolazione operativa che ritenga, per dette finalità, di promuovere l'adozione di un progetto a livello provinciale o regionale, provvederà a:

- predisporre un apposito documento, articolato in più sezioni rispettivamente dedicate all'illustrazione della metodologia di ricerca, analisi ed elaborazione adottata o da adottare nel caso specifico, all'esposizione del quadro normativo di riferimento, alla descrizione del percorso ispettivo di massima da seguire nel corso delle verifiche, all'illustrazione dei risultati di servizio eventualmente già conseguiti;

- trasmettere il citato documento, per via gerarchica ove necessario, al livello di Comando ritenuto adeguato all'estensione prospettata per l'esecuzione del progetto, ai fini dell'esame e delle eventuali approvazione e diramazione agli altri Reparti interessati, per la successiva esecuzione.

Il livello di Comando interessato, nell'ambito delle decisioni da assumere, valuterà se, nel caso specifico, sia opportuno il preventivo interessamento, per via gerarchica, del Comando Generale.

## **7. Le Segnalazioni Operative Qualificate.**

Nel settore del contrasto alle frodi, all'evasione e all'elusione fiscale, anche di rilievo internazionale, le Segnalazioni Operative Qualificate (S.O.Q.) rappresentano gli atti con cui il Nucleo Speciale Entrate comunica al Comando Provinciale competente per territorio l'esistenza di contesti operativi connotati da ipotesi di illecito ad alto indice di rischio, al fine di consentire alle unità operative di avviare speditamente l'intervento, se del caso, previ approfondimenti limitati e circoscritti.

In conformità a quanto previsto per le attività progettuali e per le analisi di rischio, anche le segnalazioni operative qualificate vengono inoltrate per casi di illecito già delineati nei loro tratti essenziali, oltre che di un certo rilievo sotto il profilo dell'entità delle somme oggetto di possibile irregolarità ovvero di evasione o frode, di modo che il Reparto territoriale o il Nucleo di polizia economico-finanziaria interessati possano procedere celermente o mediante riscontri di limitata estensione, all'intervento in via amministrativa o all'interessamento dell'Autorità giudiziaria.

Pertanto, per assicurare maggiore efficacia e incisività al contrasto dei fenomeni evasivi più gravi, una volta pervenute ai Reparti, le stesse saranno tempestivamente valutate, anche alla luce di eventuali contesti operativi eventualmente già in atto, allo scopo di individuare il modulo ispettivo o investigativo più adeguato nella prospettiva di un rapido avvio dell'intervento.

A tal fine i Comandi Provinciali destinatari delle segnalazioni in argomento comunicano al Nucleo Speciale Entrate, non oltre 40 giorni dalla loro ricezione, le valutazioni in merito alla tempistica e modalità di esecuzione degli interventi, considerando l'opportunità di chiedere al medesimo Nucleo Speciale l'esecuzione di un intervento congiunto o un contributo in termini di consulenza (cfr. capitolo 3, paragrafo 3.f. della presente Parte), ovvero di proporre, nei casi di oggettive e comprovate esigenze, al sovraordinato Comando Regionale che l'intervento sia svolto da altro Reparto ubicato nella medesima regione ove ha sede il contribuente segnalato.

In ultima analisi, può altresì essere esaminata la possibilità di rimettere la citata segnalazione operativa qualificata al Nucleo Speciale Entrate, affinché quest'ultimo valuti di procedere in via autonoma all'intervento necessario (cfr. citato capitolo 3, paragrafo 3.f.).

Inoltre, le segnalazioni operative qualificate caratterizzate da profili di particolare complessità e tecnicismo, ovvero riferite a contesti di fiscalità internazionale o concernenti gruppi di imprese o multinazionali, sono tendenzialmente inviate ai Reparti secondo una tempistica compatibile con l'ordinaria pianificazione dell'attività operativa e comunque, di massima, non oltre il primo semestre di ogni anno.

Infine, nel caso in cui gli esiti delle analisi svolte dal Nucleo Speciale Entrate riguardino operatori nei cui confronti l'Agenzia delle Entrate o altra Agenzia fiscale abbiano in corso di svolgimento un'attività ispettiva, il citato Nucleo Speciale comunica, mediante una "segnalazione operativa qualificata", tutti gli elementi conoscitivi in possesso al competente Comando Provinciale, informando, per conoscenza, questo Comando Generale – III Reparto.

Ricevuta la segnalazione, il citato Centro di Responsabilità di 3° livello:

- in assenza di contesti operativi in atto ovvero di indagini di polizia giudiziaria in corso, che presentino elementi di connessione con l'oggetto ovvero con l'operatore economico interessati dalla "segnalazione operativa qualificata", avrà cura di trasmetterla, a sua volta, all'Ufficio finanziario competente, garantendo con quest'ultimo un adeguato raccordo informativo;

- in presenza di attività in atto comunque connessa al contesto segnalato, utilizzerà le informazioni e i dati ricevuti per le iniziative operative ritenute utili, ugualmente assicurando costanti contatti con l'Ufficio dell'Agenzia che risulti avere l'attività ispettiva in corso, allo scopo di evitare ogni possibile sovrapposizione o duplicazione di intervento, fatti salvi eventuali motivi di riservatezza, anche relativi a indagini di polizia giudiziaria in essere;
- risconterà, in ogni caso, la segnalazione entro 30 giorni dalla ricezione, comunicando al Nucleo Speciale Entrate e a questo Comando Generale – III Reparto - le iniziative adottate, fornendo una sintetica motivazione.



## CAPITOLO 3

### LA COMPETENZA ALL'ESECUZIONE DELLE VERIFICHE E DEI CONTROLLI

#### 1. Introduzione.

Le funzioni attribuite alla Guardia di Finanza in campo economico-finanziario e, in particolare, nel settore fiscale, fanno capo all'Istituzione nel suo complesso, nel senso che non esistono vincoli normativi che impongano di radicare il concreto esercizio di una o più di dette funzioni a specifiche unità operative.

In questo generale contesto, l'esistenza e il rispetto di regole interne per la ripartizione della competenza all'esecuzione dell'attività di verifica e controllo, che tengano conto della struttura ordinativa e funzionale dei Reparti del Corpo, risponde a esigenze di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione della Guardia di Finanza.

Su tali basi, l'individuazione dei criteri di ripartizione delle competenze è improntata all'esigenza, imprescindibile, di delineare in maniera netta le aree di responsabilità dei Reparti e promuovere, al contempo, una più accentuata specializzazione professionale del personale preposto alle attività ispettive di maggiore complessità, nell'ottica di migliorare la qualità di tali investigazioni.

Tuttavia, in ragione dei richiamati canoni di efficienza, efficacia ed economicità dell'attività del Corpo che saranno più avanti declinati in concreto, i criteri ordinari di ripartizione delle competenze territoriali possono subire deroghe.

#### 2. La competenza ordinaria.

##### a. *Le regole in tema di verifiche.*

I criteri ordinari in base ai quali è ripartita la competenza dei Reparti ai fini dell'esecuzione dell'attività di verifica sono il domicilio fiscale e il volume d'affari, i ricavi, i compensi ovvero, in caso di persone fisiche, i redditi del soggetto da sottoporre ad attività ispettiva.

Ai fini dell'individuazione del Reparto del Corpo al quale spetta l'esecuzione del servizio deve aversi riguardo sia al criterio territoriale, sia a quello quantitativo.

In altre parole, una volta individuato, sulla base del criterio territoriale, l'ambito provinciale di riferimento, dovrà aversi riguardo al volume d'affari, ai ricavi, ai compensi o al reddito del contribuente ai fini della ripartizione della competenza a svolgere l'intervento tra Reparti territoriali (Gruppi, Compagnie, Tenenze e Brigate) e Nucleo di polizia economico-finanziaria operanti nella stessa provincia.

Per quanto attiene al criterio territoriale, la regola generale è che sia competente all'esecuzione della verifica il Reparto nella cui circoscrizione di servizio il contribuente ha il proprio domicilio fiscale, determinato a norma dell'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973.

In proposito, si precisa che:

- in relazione alle persone fisiche non esercenti arti o professioni, la competenza è determinata prendendo a base la residenza anagrafica;
- con riferimento alle imprese, sia individuali sia in forma societaria:
  - . quale criterio generale, occorre fare riferimento alla sede legale;
  - . nell'ipotesi di mancata coincidenza tra la sede legale e quella amministrativa, ove questa sia dichiarata come tale, è competente il Reparto nella cui circoscrizione quest'ultima è ubicata.

Nel caso in cui l'impresa disponga di più sedi amministrative, è competente il Reparto nella cui circoscrizione è individuata quella in cui viene esercitata l'attività prevalente o vengono assunte le decisioni strategiche.

Tuttavia, nel caso in cui tanto la sede legale, quanto la sede amministrativa, ove dichiarata, risultino essere meri recapiti, semplici domiciliazioni, luoghi di sola tenuta di contabilità senza esplicitazione di alcuna funzione gestionale o senza esercizio di alcuna attività (come, a titolo di mero esempio, le società cc.dd. "cartiere"), è competente il Reparto nella cui circoscrizione risulti di fatto esercitata l'attività; peraltro, tale ultimo Reparto, prima di avviare ogni genere di intervento nel settore fiscale, deve porre in essere idonee misure di coordinamento con il Reparto nella cui circoscrizione risulti ubicata la sede legale o, in alternativa, la sede amministrativa dichiarata;

- per i lavoratori autonomi, nel caso in cui il domicilio fiscale sia stabilito in un luogo diverso da quello in cui è effettivamente esercitata l'attività, si ha riguardo a quest'ultima; laddove l'attività di lavoro autonomo sia svolta in più località, deve farsi riferimento al luogo in cui è esercitata l'attività prevalente.

Quanto, invece, al criterio del volume d'affari/ricavi/compensi, la ripartizione per fasce dei contribuenti è effettuata assumendo il valore più elevato tra i seguenti:

- ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del T.u.i.r.;
- ammontare lordo complessivo dei compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 53, comma 1, del T.u.i.r.;
- volume d'affari ai sensi dell'articolo 20 del D.P.R. n. 633/1972.

Con riferimento alle persone fisiche non esercenti arti e professioni, dal punto di vista quantitativo si tiene conto del reddito complessivo determinato ai sensi dell'art. 8 del T.u.i.r., al lordo degli oneri deducibili e delle detrazioni d'imposta.

Tali valori devono risultare dalla dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta presente nell'Anagrafe tributaria.

A tale riguardo, va segnalato che a partire dall'anno d'imposta 2017 non è possibile presentare le dichiarazioni ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi in forma unificata, sicché i contribuenti obbligati dovranno provvedere alla presentazione, a scadenze differenziate, dei singoli modelli dichiarativi.

Ciò posto, si precisa che per gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni la competenza è determinata:

- prendendo a base il maggiore tra il volume d'affari recato nella dichiarazione IVA e i ricavi o i compensi indicati nella dichiarazione dei redditi, in caso di presentazione di entrambe le dichiarazioni;
- in ragione dell'importo (volume d'affari, ovvero ricavi o compensi) contenuto nell'unica dichiarazione presentata.

Con riferimento al suddetto parametro, l'individuazione del Reparto competente avviene mediante la preventiva distribuzione dei contribuenti presenti in ciascuna provincia, sulla base del criterio della sede come dianzi chiarito, in due "fasce" da assegnare:

- la prima, più bassa, ai Reparti territoriali;
- la seconda, più alta, ai Nuclei di polizia economico-finanziaria.

Al riguardo, la ripartizione dei contribuenti tra Reparti territoriali e Nuclei di polizia economico-finanziaria è stabilita con determinazione del Comandante Regionale per ciascuna provincia, che può essere modificata su motivata proposta dei Comandanti Provinciali.

I Comandanti Regionali procedono a rimodulare la ripartizione dei contribuenti, nell'ambito delle proprie funzioni di direzione, coordinamento e controllo dell'attività operativa e di demoltiplicazione dei processi decisionali tra Comando Generale e Reparti dipendenti.

Tale facoltà rappresenta un momento fondamentale dell'azione d'indirizzo da essi esercitata, in quanto consente di calibrare le fasce di competenza dei Reparti dipendenti, in funzione, tra l'altro:

- della morfologia economica delle singole circoscrizioni di servizio;
- di ogni altra peculiarità territoriale che possa incidere sulle dinamiche fiscali localmente apprezzabili;
- delle capacità operative dei singoli Reparti, nell'ambito di ciascun Comando Provinciale, di per sé stesse variabili nel tempo;
- dei diversi assetti organizzativi dei vari Comandi Provinciali, che possono peraltro giustificare una distribuzione della competenza per "fasce" diversa fra un Comando Provinciale e un altro.

A titolo di orientamento assolutamente generale e ferma restando la prioritaria necessità di regolare la competenza per "fasce" sulla base dei suddetti criteri e di ogni altro utile elemento di valutazione, l'assetto delle competenze per l'esecuzione delle verifiche nei confronti delle imprese può tendenzialmente essere definito in modo da assicurare:

- da un lato, l'attribuzione ai reparti territoriali della vigilanza sui soggetti di minori dimensioni, ovvero anche sui soggetti di medie dimensioni che abbiano realizzato un volume di introiti che non si discosti significativamente dalla soglia predetta;
- dall'altro, l'assegnazione ai Nuclei di polizia economico-finanziaria della competenza sui contribuenti che abbiano realizzato introiti superiori al limite indicato al precedente alinea, in modo da assegnare a tali ultimi reparti tutti o una parte dei soggetti di medie e, in ogni caso, quelli di rilevanti dimensioni, localizzati nella provincia di competenza.

Al riguardo, occorre peraltro puntualizzare che nella eventuale scelta del limite di volume d'affari/ricavi/compensi per individuare le imprese di medie dimensioni da attribuire alla competenza dei reparti territoriali e del Nucleo di polizia economico-finanziaria, occorre verificare con attenzione che i carichi ispettivi assegnati ai Nuclei, in particolar modo a quelli non strutturati su Gruppi di Sezioni, siano calibrati su una platea di soggetti non sovradimensionata rispetto alle potenzialità operative effettive di tali reparti. Con specifico riguardo ai contribuenti appartenenti alla 2<sup>a</sup> fascia di volume d'affari, i Comandi Regionali dovranno tenere conto, nella ripartizione dei carichi degli interventi ispettivi, anche a livello provinciale, del vincolo normativo previsto dall'art. 24, comma 2, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, in base al quale l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza realizzano coordinati piani d'intervento annuali nei confronti dei contribuenti non soggetti a studi di settore né a tutoraggio, elaborati su analisi di rischio a livello locale che riguardino, rispettivamente, almeno un decimo ciascuno della platea di riferimento, a livello non solo nazionale, ma anche regionale e provinciale.

Con riferimento, invece, agli esercenti arti e professioni, è necessario che la fissazione di fasce di volume d'affari/compensi che individuino la competenza dei diversi Reparti avvenga in maniera differenziata rispetto alle imprese, soprattutto al fine di assegnare anche ai Nuclei di polizia economico-finanziaria competenze operative su categorie professionali che, altrimenti, pur avendo un'importanza socio-economica significativa, andrebbero a ricadere, in base al criterio in precedenza descritto per le imprese, nella sfera esclusiva dei Reparti territoriali; in relazione a tale previsione, ai Centri di responsabilità di secondo livello potranno, in sede di diramazione degli obiettivi annuali, essere specificamente assegnati obiettivi numerici anche in relazione alle verifiche da eseguire nei confronti di esercenti arti e professioni, da calibrare sulle due fasce di competenza all'uopo previamente stabilite.

Per quanto concerne gli evasori totali, va precisato che gli stessi non possono che essere considerati, "per definizione", soggetti di minori dimensioni, non essendo generalmente conoscibile "a priori" l'entità del volume d'affari realizzato o di ricavi o compensi conseguiti.

Pur essendo considerati soggetti di minori dimensioni, per definire la competenza su tali contribuenti si avrà riguardo al solo criterio territoriale e non anche a quello quantitativo.

Ciò nondimeno, in caso di ricostruzione di ricavi, compensi o redditi in una misura superiore al limite di 5.164.568 euro, la verifica svolta potrà comunque essere considerata ai fini del conseguimento dell'obiettivo annuale assegnato al Reparto che vi ha proceduto, con riferimento alla "fascia" corrispondente al valore determinato in esito all'attività ispettiva.

Per l'individuazione del Reparto competente all'effettuazione di attività ispettiva nei confronti degli enti creditizi e finanziari e per le imprese di assicurazione, si richiama il contenuto del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 54291 in data 6 aprile 2009, concernente "Criteri per la determinazione del volume d'affari ricavi o compensi ai fini della individuazione della competenza all'espletamento delle attività di cui all'articolo 27, commi da 9 a 14, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1 della legge 28 gennaio 2009, n. 2".

Sulla base di tale provvedimento, per i soggetti di cui all'articolo 1 del D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87 e per quelli indicati nell'articolo 1, comma 1, lettera r), del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, è, altresì, considerata la sommatoria dei seguenti dati indicati nelle dichiarazioni fiscali relative a ciascun periodo d'imposta:

- interessi attivi e proventi assimilati;
- proventi di azioni o di quote rappresentative di partecipazioni a organismi di investimento collettivo;
- commissioni attive;
- profitti da operazioni finanziarie;
- altri proventi di gestione.

Per le imprese di assicurazione è, altresì, considerata la sommatoria dei seguenti dati indicati nelle relative dichiarazioni fiscali:

- premi di competenza dell'esercizio;
- altri proventi tecnici.

Infine, allo scopo di individuare la competenza con riferimento ai soggetti che esercitano in via prevalente, non nei confronti del pubblico, le attività di assunzione e gestione di partecipazione (cc.dd. *holding* di partecipazioni), deve farsi riferimento al valore delle partecipazioni detenute dagli stessi così come risultante dall'ultimo bilancio depositato.

Per l'esecuzione delle attività ispettive nei confronti dei soggetti che aderiscono al "consolidato nazionale" di cui all'art. 117 del T.u.i.r., ciascuna società partecipante sarà sottoposta alla vigilanza del Reparto competente sulla stessa in ragione dell'ubicazione del domicilio fiscale e del volume d'affari/ricavi conseguito, in ossequio alle regole generali sopra richiamate.

Con riferimento al "gruppo IVA", costituito ai sensi degli artt. da 70-*bis* e ss. del D.P.R. n. 633/1972, per la cui definizione si fa rinvio alla Parte V, Capitolo 6, paragrafo 2.k., già in questa sede occorre tenere conto che le imprese che vi aderiscono perdono l'autonoma soggettività ai fini dell'IVA per dar vita a un unico soggetto passivo (il gruppo IVA, giustappunto), in capo al quale si consolidano le posizioni IVA delle imprese che ne fanno parte.

Nelle more dell'approvazione delle disposizioni attuative del predetto istituto, da emanarsi ai sensi dell'art. 70-*duodecies* del D.P.R. n. 633/1972, si fa riserva di fornire più puntuali disposizioni in materia, anche con riferimento alla definizione dei criteri rilevanti ai fini della determinazione della competenza ispettiva nei confronti del gruppo IVA nella sua complessità.

## **b. Le regole in tema di controlli.**

L'esecuzione dei controlli avviene secondo i criteri ordinari di ripartizione delle competenze dei Reparti previsti per le verifiche, di cui al precedente paragrafo a., cui si rinvia.

Anche per gli eventuali casi di deroga, si rinvia alle disposizioni contenute nel successivo paragrafo 3.

Per quanto concerne, invece, i controlli che non mirano immediatamente a ricostruire la posizione fiscale del soggetto ispezionato (cfr. capitolo 2., paragrafo 3), essi sono attratti alla competenza dei Reparti territoriali, indipendentemente dalla fascia cui appartiene il soggetto interessato.

In ogni caso, devono invece ritenersi attribuiti ai Reparti competenti in base al volume d'affari/ricavi/compensi, i controlli incrociati che non si esauriscono in semplici rilevamenti o acquisizioni, ma si inquadrano in più ampi e complessi approfondimenti ispettivi.

In tali casi, nell'intento di assicurare la massima tempestività ed efficacia all'attività in corso, il Reparto che ha avviato la verifica dalla quale è sorta la necessità di intraprendere i suddetti controlli incrociati potrà effettuare gli stessi anche in via autonoma, sempre che la sede del soggetto economico da controllare ricada nel territorio regionale del Reparto medesimo e dopo aver ottenuto – anche per le vie brevi o attraverso posta elettronica istituzionale – il nulla osta del Reparto competente in via ordinaria, previa valutazione anche dei profili di economicità del servizio e delle implicazioni di ordine finanziario.

Qualora detto nulla osta non possa essere concesso, in quanto sussistono contingenze di carattere operativo connesse, a mero titolo esemplificativo:

- all'imminente avvio, ad opera del Reparto territorialmente competente, di un intervento ispettivo nei confronti del soggetto economico destinatario del controllo incrociato;
- all'inserimento di quest'ultimo nell'ambito della programmazione annuale o periodica dell'attività di verifica del citato Reparto,

il controllo sarà effettuato, previa instaurazione di formale corrispondenza, dal Reparto territorialmente competente; in dette ipotesi, per garantire la proficuità del servizio, il Reparto richiedente il controllo incrociato potrà valutare l'opportunità di affiancare proprio personale alla pattuglia incaricata dell'esecuzione dell'attività ispettiva.

Il Reparto che abbia eseguito, con le modalità anzidette, un controllo incrociato al di fuori della propria circoscrizione di competenza o comunque nei confronti di un soggetto non appartenente alla propria fascia di competenza per volume d'affari/ricavi/compensi, al termine del servizio, invierà gli atti redatti al Reparto ordinariamente competente, con formale lettera di trasmissione indirizzata, per conoscenza e senza allegazione dei verbali, all'ai Comando/i Provinciale/i interessato/i nonché, nel caso di attività svolta fuori provincia, al Comando Regionale sovraordinato.

Inoltre, nel caso di controlli da esperire nei confronti di soggetti di 2<sup>a</sup> e 3<sup>a</sup> fascia di volume d'affari:

- in esecuzione di richieste di mutua assistenza amministrativa, rimane nella facoltà dei Comandanti Provinciali la valutazione di affidare l'esecuzione del controllo al Nucleo di polizia economico-finanziaria, qualora l'attività di riscontro possa essere utile quale *input* informativo al fine di sviluppare una più ampia investigazione;
- laddove sia in corso un'attività ispettiva da parte del Nucleo di polizia economico-finanziaria, al fine di evitare sovrapposizioni, reiterazioni di richieste o turbative allo svolgimento dell'attività del contribuente, i militari già operanti eseguiranno il controllo richiesto.

In ogni caso, il Reparto operante invierà, al termine del controllo, gli atti compilati a quello eventualmente competente in relazione alla fascia di volume d'affari.

### **3. Le deroghe alle regole ordinarie.**

#### **a. Casi di deroga disposti o da autorizzare da parte del Comando Generale.**

Al fine di massimizzare la qualità degli interventi ispettivi mediante una efficace ed efficiente gestione delle risorse disponibili, il Comando Generale può autorizzare l'avvio di verifiche nei confronti di soggetti (persone fisiche/giuridiche) che, secondo le regole generali, rientrerebbero nella competenza territoriale di un Comando Regionale dipendente da altro Comando Interregionale, nei casi in cui:

- il Reparto abbia già individuato fenomeni evasivi, elusivi o di abuso del diritto particolarmente elaborati, insidiosi e/o innovativi in cui siano coinvolti più contribuenti, soprattutto se di rilevanti dimensioni, presenti su tutto il territorio nazionale, che richiedano la formulazione di rilievi connotati da un elevato grado di tecnicismo ovvero la necessità di garantire la verbalizzazione in materia unitaria;
- il Reparto che abbia condotto pregresse indagini di polizia giudiziaria debba utilizzare ai fini fiscali dati ed elementi così acquisiti, per cui la verbalizzazione dei rilievi amministrativi – previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria – risulti sostanzialmente fondata sull'accertamento dei medesimi fatti e sulle risultanze probatorie già emerse;
- il sistema di frode individuato sia così articolato e innovativo da suggerire, soprattutto in funzione dell'economicità e tempestività del servizio, l'esigenza di concentrare gli ulteriori sviluppi operativi in capo al Reparto nel quale risiedono le risorse più specializzate con riferimento alla specifica casistica fraudolenta;
- l'attività ispettiva muova dalla necessità di valorizzare le implicazioni fiscali di pregresse investigazioni di polizia economico-finanziaria, ad esempio nei settori del mercato dei capitali e dei servizi, del contrasto alla contraffazione e al riciclaggio e ricorra la necessità di garantire la completezza dell'intervento, attraverso un approccio unitario e trasversale da parte del Reparto che ha originato il contesto;
- l'attività ispettiva da intraprendere in deroga ai criteri generali, fuori dalle ipotesi descritte in precedenza, manifesti chiari ed evidenti profili di interconnessione con altro servizio di polizia economico-finanziaria connotato da particolare ampiezza e complessità svolto dal Reparto, che rendano oltremodo opportuno lo sviluppo unitario dell'operazione.

Nella richiesta di deroga dovrà essere messo in evidenza:

- un sintetico quadro informativo o investigativo in possesso del Reparto istante, vale a dire, a titolo d'esempio, l'origine delle indagini di polizia giudiziaria esperite, i relativi esiti, i dati d'interesse fiscale acquisiti, il sistema di frode individuato o gli elementi delle pregresse investigazioni di polizia economico-finanziaria da valorizzare, etc.;
- le esigenze di unitarietà e di maggiore economicità dell'azione di servizio che giustificano l'intervento da parte del Reparto richiedente anziché di quello ordinariamente competente, stante, ad esempio, la difficoltà di trasmettere a quest'ultimo la copiosa documentazione acquisita ovvero di portarlo a conoscenza di sistemi di frode o di rilievi molto articolati nonché l'esigenza di rapidità di azione per l'imminente scadenza dei termini per l'accertamento;
- l'avvenuta esecuzione di apposito coordinamento con i Comandi Provinciali ordinariamente competenti sui soggetti economici per cui si richiede la deroga alla competenza e il relativo esito.

Al riguardo, qualora il contribuente rientri nella 2<sup>a</sup> o 3<sup>a</sup> fascia di volume d'affari, dovranno essere assicurate le procedure di coordinamento anche con l'Agenzia delle Entrate, secondo le modalità indicate nel capitolo 5 della presente Parte;

- di aver avviato, ove necessario, le idonee ed opportune iniziative di coordinamento con l'Agenzia delle Entrate o l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che abbiano

eventualmente avviato o che comunque stiano svolgendo autonomi interventi ispettivi nei confronti dei soggetti da verificare, fornendo al riguardo assicurazione circa l'assenza di sovrapposizioni di natura operativa;

- in caso di utilizzo ai fini fiscali di risultanze acquisite nel corso di indagini di polizia giudiziaria, l'avvenuta acquisizione del previsto nulla osta da parte dell'Autorità giudiziaria.

Al fine di velocizzare l'*iter* di approvazione, le istanze saranno:

- inviate direttamente dai Comandi Regionali al III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate e, per conoscenza, ai Comandi Interregionali interessati, corredate del parere di competenza in ordine alla concessione dell'autorizzazione alla deroga ed al profilo di maggiore economicità dell'intervento;
- trasmesse con protocollo informatico ordinario. In caso di eventuali e comprovate esigenze di riservatezza, le richieste di deroga saranno inoltrate in formato elettronico criptato con il sistema di cifratura RMS (*file.pdf*), di cui alla circolare n. 16/INCC datata 11 gennaio 2016 del Comando Generale – V Reparto, accordando la visibilità del documento al Capo Ufficio Tutela Entrate e al Capo Servizio Imposte Dirette e IVA dell'Ufficio Tutela Entrate del III Reparto Operazioni.

A fattor comune per tutte le ipotesi di deroga, una volta concessa l'autorizzazione e portato a termine il servizio, copia degli atti verrà inviata dal Reparto operante a quello competente in via ordinaria, per l'aggiornamento dello schedario.

**b. Casi di deroga da autorizzare da parte del Comandante Interregionale, su proposta del Comandante Regionale.**

Ricorrendo le condizioni descritte nel paragrafo che precede, i Comandanti Interregionali potranno autorizzare, su proposta del Comando Regionale da cui dipende il Reparto che ha inoltrato la richiesta, l'avvio di verifiche a cura della stessa unità operativa nei confronti di soggetti che, secondo le regole generali, rientrerebbero nella competenza territoriale di altro Comando Regionale dipendente dal medesimo Comando Interregionale.

Il Comandante Interregionale autorizzerà previa valutazione dei profili prettamente operativi e di quelli finanziari attinenti alla economicità complessiva e alla sostenibilità degli oneri per indennità di missione.

**c. Casi di deroga da autorizzare da parte del Comandante Regionale, su proposta del Comandante Provinciale.**

Ricorrendo le condizioni descritte nel paragrafo a. e fatte salve le prerogative dei Nuclei di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di regione, di cui è cenno nel successivo paragrafo e., i Comandanti Regionali potranno autorizzare, su proposta del Comandante Provinciale da cui dipende il Reparto che ha inoltrato la richiesta, l'avvio di verifiche a cura della stessa unità operativa nei confronti di soggetti che, secondo le regole generali, rientrerebbero nella competenza territoriale di altro Comando Provinciale dipendente dal medesimo Comando Regionale.

Il Comandante Regionale autorizzerà previa valutazione dei profili prettamente operativi e di quelli finanziari attinenti alla economicità complessiva e alla sostenibilità degli oneri per indennità di missione.

**d. Casi di deroga che possono essere autorizzati dal Comandante Provinciale.**

I Comandanti Provinciali possono, al solo fine di corrispondere a esigenze di efficacia, efficienza ed economicità dell'attività ispettiva nel suo complesso, autorizzare:

- negli stessi casi indicati nel precedente paragrafo a., deroghe alle ordinarie competenze fra i Reparti dipendenti i cui effetti si esauriscano completamente nell'ambito del

territorio provinciale di riferimento, senza alcun genere di interferenza nella circoscrizione di altri omologhi Comandi;

- a ragion veduta e previa adeguata valutazione, ulteriori deroghe alle ordinarie competenze fra i Reparti dipendenti con effetti nella sola circoscrizione provinciale, per ragioni connesse alla capacità operativa dei Reparti dipendenti, rapportata a circostanze ed emergenze contingenti.

La deroga, in questa eventualità, è finalizzata a realizzare una più efficiente gestione delle risorse organizzative, consentendo ai Comandanti Provinciali di intervenire in maniera celere e flessibile a favore dei Reparti dipendenti che, ad esempio, in determinati momenti storici risultino gravati da impegni operativi straordinariamente gravosi e prioritari o che, per particolari contingenze operative, necessitino di un ulteriore supporto di risorse specializzate.

Le deroghe autorizzate dal Comandante Provinciale devono essere comunicate con cadenza semestrale al Comandante Regionale.

**e. Competenze ultra-provinciali dei Nuclei di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di Regione.**

I Nuclei di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di regione possono operare, in tutti i segmenti della missione istituzionale, nella circoscrizione di altro Comando Provinciale dipendente dallo stesso Comando Regionale:

- su richiesta del medesimo Nucleo di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di regione ovvero del Reparto ordinariamente competente, nonché dei rispettivi Comandi Provinciali, previa autorizzazione del Comandante Regionale;
- per iniziativa del Comandante Regionale, che procederà ad affidare l'incarico con propria determinazione,

nei casi di fenomeni illeciti connotati da maggiore complessità, caratterizzati da rilevanza oggettiva, ovvero per ragioni connesse alla capacità operativa dei Reparti, rapportata ad esigenze contingenti, quali la sussistenza di altri prioritari impegni operativi o l'assenza di adeguate professionalità.

L'ampliamento delle possibilità di impiego dei Nuclei di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di regione potrà alternativamente realizzarsi mediante l'esecuzione di interventi in forma congiunta, ossia con pattuglie "miste", ovvero in via autonoma.

Per il Comando Regionale Abruzzo si fa riferimento al Nucleo di polizia economico-finanziaria di Pescara.

**(1) Interventi in forma congiunta.**

Il Nucleo di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di regione potrà operare mediante l'esecuzione di interventi in forma congiunta, ossia con pattuglie "miste", con il Reparto ordinariamente competente sul soggetto sottoposto a controllo, anche allo scopo di garantire una graduale osmosi, "on the job", delle specifiche conoscenze tecnico-professionali.

Il Comandante Regionale autorizzerà/disporrà l'esecuzione di un intervento congiunto da parte del Nucleo di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di regione e del Reparto ordinariamente competente, nei casi in cui:

- i fenomeni illeciti individuati siano particolarmente complessi, articolati e innovativi e richiedano il qualificato apporto del Nucleo di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di regione, tenuto conto inoltre della eventuale replicabilità dei rilievi condivisi anche al di fuori dello specifico contesto;
- la rilevanza oggettiva del fenomeno illecito individuato e la necessità di intervento urgente richiedano il supporto del Nucleo di polizia economico-finanziaria in sede di

capoluogo di regione, perché il Reparto ordinariamente competente è impegnato in altre prioritarie attività non rinviabili, ad esempio nel caso di complessi filoni di indagine anche in altri settori di servizio e/o su delega della locale Procura della Repubblica;

- ulteriori esigenze contingenti oggettive, da valutare caso per caso, connesse alla capacità operativa dei Reparti o all'assenza di adeguate professionalità, richiedano la scelta di questa tipologia di intervento.

Qualora l'intervento congiunto sia richiesto dal Nucleo di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di regione, ovvero dal Reparto ordinariamente competente, nonché dai rispettivi sovraordinati Comandi Provinciali, l'istanza, da indirizzare tramite gerarchico al Comando Regionale, deve illustrare, in modo sintetico ma circostanziato, le ragioni per cui si richiede l'intervento del Nucleo di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di regione, in termini di:

- complessità e oggettiva rilevanza del fenomeno fiscale illecito individuato;
- opportunità e potenziale remuneratività dell'attività.

Nell'istanza prodotta dal Reparto ordinariamente competente dovrà essere fornita assicurazione che il nominativo, qualora rientri nella 2<sup>a</sup> o 3<sup>a</sup> fascia di volume d'affari, non sia inserito nelle liste dei controlli programmati dai competenti uffici dell'Agenzia delle Entrate.

Nel caso in cui, invece, la richiesta provenga dal Nucleo di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di regione, sarà il Comando Regionale a verificare l'assenza di cause ostative all'intervento congiunto, attraverso il Comando Provinciale sovraordinato al Reparto ordinariamente competente.

A fattor comune, in caso di indagini di polizia giudiziaria, preesistenti o originate dall'attività amministrativa, il Reparto ordinariamente competente che assicura i rapporti con l'Autorità giudiziaria comunicherà a quest'ultima l'intervento del personale del Nucleo di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di regione, valutando di proporre al magistrato procedente l'opportunità di coinvolgere anche il personale del Reparto affiancante nel dispositivo d'indagine.

All'esito positivo dell'istruttoria, il Comando Regionale autorizzerà l'esecuzione dell'attività in forma congiunta.

In tal caso, la verbalizzazione, la rendicontazione statistica e le altre previste comunicazioni saranno comunque effettuate dal Reparto ordinariamente competente.

In particolare, l'intestazione del foglio di servizio contenente l'ordine di accedere, del processo verbale di verifica e del processo verbale di constatazione rimarrà quella del Reparto ordinariamente competente, salvo la specifica indicazione, tra i militari operanti, dell'appartenenza di alcuni verificatori al Nucleo di polizia economico-finanziaria affiancante.

Il Direttore della Verifica e il Capo Pattuglia saranno tratti dal Reparto ordinariamente competente.

Nello specifico, il ruolo di Direttore della Verifica verrà assunto:

- nei Nuclei di polizia economico-finanziaria strutturati su Gruppi di Sezioni, dai Comandanti dei Gruppi Tutela Entrate e Tutela Finanza Pubblica;
- nei Nuclei di polizia economico-finanziaria non strutturati su Gruppi di Sezioni, nei Gruppi, nelle Compagnie, nelle Tenenze e nelle Brigate, dai Comandanti di Reparto.

Nella preparazione delle medesime attività, il Comandante del Reparto ordinariamente competente designa il Capo Pattuglia, coordinandosi preventivamente con il Comandante del Nucleo di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di

regione, al fine di garantire che il Capo Pattuglia individuato, oltre che possedere le adeguate competenze professionali, sia anche più alto in grado degli operanti appartenenti al Reparto affiancante che compongono la pattuglia "mista".

Con riferimento agli adempimenti di carattere statistico, la partecipazione, nell'attività di verifica e controllo, di un altro Reparto del Corpo deve risultare nel M.U.V con l'inserimento, nei dati generali, delle apposite informazioni "in collaborazione con altro Reparto".

## **(2) Interventi in forma autonoma.**

Gli interventi del Nucleo di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di regione al di fuori della circoscrizione provinciale possono essere compiuti in forma autonoma, a seguito di richiesta dello stesso Nucleo di polizia economico-finanziaria ovvero qualora siano disposti dal Comandante Regionale con propria determinazione.

Nel caso in cui venga inoltrata tale richiesta, il Comandante Regionale valuta caso per caso la sussistenza delle condizioni e, laddove ritenga di accogliere l'istanza, può:

- autorizzare l'esecuzione dell'intervento in forma autonoma;
- consentire l'intervento, ma in forma congiunta, con pattuglie "miste", nel qual caso valgono le indicazioni fornite in precedenza.

Gli interventi in forma autonoma possono essere autorizzati/disposti nei casi in cui il contesto:

- riguardi filoni investigativi o fenomeni evasivi, di elusione, di abuso del diritto o di frode particolarmente sofisticati, insidiosi e lesivi degli interessi erariali, che richiedano la formulazione di rilievi connotati da un elevato grado di tecnicismo ovvero la necessità di garantire la verbalizzazione in materia unitaria, anche in considerazione del possibile coinvolgimento di più contribuenti;
- attenga a problematiche complesse su cui il Nucleo di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di regione ha già acquisito un *know how* specifico e consolidato, in grado di garantire efficacia ed efficienza dell'azione;
- sia caratterizzato da elevata complessità, delicatezza e/o sovranazionalità;
- sia comunque ritenuto opportuno sulla base di ragioni apprezzabili a livello locale.

Sarà cura del Comando Regionale garantire il coordinamento:

- tra il Reparto operante e quello ordinariamente competente, per il tramite dei rispettivi Comandi Provinciali, al fine di evitare la duplicazione di interventi o sovrapposizioni con attività già in corso;
- con le competenti Direzioni dell'Agenzia delle Entrate:
  - . direttamente, come previsto, qualora l'intervento riguardi l'esecuzione di attività ispettive nei confronti di soggetti rientranti nella 3<sup>a</sup> fascia di volume d'affari;
  - . per il tramite del Comando Provinciale sovraordinato al Reparto ordinariamente competente, nel caso in cui i contribuenti appartengano alla 2<sup>a</sup> fascia di volume d'affari.

In questa ipotesi, la verbalizzazione e gli adempimenti di rendicontazione, nonché statistici saranno assicurati direttamente dal Nucleo di polizia economico-finanziaria procedente.

Qualora emergano elementi di rilevanza penale, il Comandante del Nucleo di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di regione o un Ufficiale all'uopo delegato si faranno carico di instaurare personalmente i primi contatti con l'Autorità giudiziaria, informando contestualmente, nel rispetto degli eventuali vincoli posti a tutela del

segreto sulle indagini, il responsabile per il Corpo dei servizi di polizia giudiziaria e i Comandanti Provinciali competenti per territorio.

**f. *Attribuzioni del Gruppo Investigativo del Nucleo Speciale Entrate.***

Con la circolare n. 245819 in data 23 agosto 2013 del Comando Generale – III Reparto Operazioni sono state fornite le disposizioni di coordinamento e dettaglio derivanti dalla revisione ordinativa del Nucleo Speciale Spesa Pubblica e Repressione Frodi Comunitarie e del Nucleo Speciale Entrate.

In particolare, con determinazione del Comandante Generale, nell'ambito del Nucleo Speciale Entrate è stato istituito il Gruppo Investigativo con lo scopo di:

- conferire ulteriore impulso alle investigazioni svolte nel settore della tutela delle "entrate" sia mediante i lavori "a progetto", già di competenza del medesimo Nucleo, sia attraverso l'ideazione, l'organizzazione e la diretta esecuzione di attività operative;
- perseguire, in considerazione dei peculiari compiti istituzionali affidati al Corpo, una più incisiva propensione operativa del Nucleo Speciale Entrate, avuto particolare riguardo ai contesti caratterizzati da più elevata complessità, delicatezza e/o sovranazionalità;
- incrementare ulteriormente, su scala nazionale, il livello qualitativo dell'azione ispettiva svolta nel peculiare settore, anche mediante il supporto all'attività operativa dei Reparti sul territorio.

Alla nuova articolazione compete l'ideazione, l'organizzazione e la diretta esecuzione di attività ispettive, anche a supporto di altri Reparti, nel comparto del contrasto dei fenomeni di evasione ed elusione fiscale più complessi, con particolare riguardo a quelli di rilievo internazionale.

Inoltre, allo scopo di consentire al Nucleo Speciale Entrate l'immediato apprezzamento dei fenomeni di evasione più articolati e complessi e delle conseguenti problematiche di carattere giuridico e applicativo, il Gruppo Investigativo parteciperà a tutte le riunioni di coordinamento tecnico presso la Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate, promosse dal Comando Generale su istanza dei Reparti.

Tale partecipazione consentirà inoltre di fornire, in tale ambito, un contributo di qualificata esperienza e di mantenere il costante aggiornamento sulle dinamiche fiscali illecite rilevate sul territorio, anche al fine di valutare la replicabilità dei rilievi condivisi.

Restano ferme le consolidate modalità di attivazione della procedura, secondo le quali il Reparto che chiede il coordinamento preventivo interessa il Comando Generale – III Reparto, il quale provvederà a calendarizzare la riunione con l'Agenzia delle Entrate e a comunicare la data dell'incontro al Nucleo Speciale Entrate, per la sua partecipazione.

Il Nucleo Speciale Entrate continuerà ad assicurare lo studio, l'approfondimento della normativa e la conseguente elaborazione di attività progettuali, piani di azione e piani coordinati di intervento, nonché di segnalazioni operative qualificate.

La proiezione operativa del Gruppo Investigativo può concretizzarsi, sia attraverso interventi in forma congiunta, sia, in casi eccezionali, in forma autonoma.

**(1) *Interventi in forma congiunta.***

Il Gruppo Investigativo non svolge attività di programmazione, in quanto il Nucleo Speciale Entrate non è destinatario di obiettivi.

Gli interventi eseguiti dal Gruppo Investigativo in forma congiunta hanno carattere integrativo e non sostitutivo del Reparto territoriale, titolare del rilevamento statistico.

Il Gruppo Investigativo del Nucleo Speciale Entrate può operare attraverso interventi in forma congiunta, qualora sia:

- disposto dal Comando Generale;

- richiesto dai Comandi Regionali, di iniziativa o su impulso dei Reparti dipendenti;
- proposto dallo stesso Nucleo Speciale Entrate.

Laddove l'intervento sia richiesto dai Comandi Regionali ovvero proposto dal Nucleo Speciale Entrate, l'istanza, da indirizzare al Comando Generale – III Reparto Operazioni, deve illustrare, in modo sintetico ma circostanziato, le ragioni sottostanti tale richiesta, in termini di complessità e oggettiva rilevanza del fenomeno fiscale illecito individuato, potenziale remuneratività dell'attività e opportunità del supporto specialistico del Gruppo Investigativo.

Nell'istanza inoltrata dai Comandi Regionali dovrà essere fornita assicurazione che il nominativo, qualora rientri nella 2<sup>a</sup> o 3<sup>a</sup> fascia di volume d'affari, non sia inserito nelle liste dei controlli programmati dai competenti uffici dell'Agenzia delle Entrate.

In caso di richiesta proposta dal Nucleo Speciale Entrate, sarà il Comando Generale – III Reparto a verificare l'assenza di cause ostative all'intervento congiunto, attraverso il Comando Regionale sovraordinato al Reparto ordinariamente competente.

A fattor comune, in caso di indagini di polizia giudiziaria, preesistenti o originate dall'attività amministrativa, il Reparto ordinariamente competente, che assicura i rapporti con l'Autorità giudiziaria, comunicherà a quest'ultima l'intervento del personale del Gruppo Investigativo del Nucleo Speciale Entrate, valutando di proporre al magistrato procedente l'opportunità di coinvolgere anche la componente specialistica nel dispositivo d'indagine.

All'esito positivo dell'istruttoria, il Comando Generale autorizzerà l'esecuzione dell'attività in forma congiunta.

In tal caso, la verbalizzazione, la rendicontazione statistica e le altre previste comunicazioni saranno effettuate comunque dal Reparto ordinariamente competente.

In particolare, l'intestazione del foglio di servizio contenente l'ordine di accedere, del processo verbale di verifica e del processo verbale di constatazione rimarrà quella del Reparto ordinariamente competente, salvo la specifica indicazione, tra i militari operanti, dell'appartenenza di alcuni verificatori al Nucleo Speciale affiancante.

Il Direttore della Verifica ed il Capo Pattuglia saranno tratti dal Reparto ordinariamente competente.

Nello specifico, il ruolo di Direttore della Verifica sarà assunto:

- nei Nuclei di polizia economico-finanziaria strutturati su Gruppi di Sezioni, dai Comandanti dei Gruppi Tutela Entrate e Tutela Finanza Pubblica;
- nei Nuclei di polizia economico-finanziaria non strutturati su Gruppi di Sezioni, nei Gruppi, nelle Compagnie, nelle Tenenze e nelle Brigate, dai Comandanti di Reparto.

Nella preparazione delle medesime attività, il Comandante del Reparto ordinariamente competente designerà il Capo Pattuglia, coordinandosi preventivamente con il Comandante del Gruppo Investigativo del Nucleo Speciale Entrate, al fine di garantire che il Capo Pattuglia individuato, oltre che possedere le adeguate competenze professionali, sia anche più alto in grado degli operanti appartenenti al Reparto speciale, che compongono la pattuglia "mista".

Con riferimento agli adempimenti di carattere statistico, la partecipazione, nell'attività di verifica e controllo, di un altro Reparto del Corpo deve risultare nel M.U.V con l'inserimento, nei dati generali, delle apposite informazioni "in collaborazione con altro Reparto".

## **(2) Interventi in forma autonoma.**

Gli interventi in forma autonoma rivestono carattere eccezionale e possono essere disposti direttamente dal Comando Generale, ovvero proposti dal Nucleo Speciale Entrate al Comando Generale – III Reparto Operazioni, il quale assicura il coordinamento con la componente territoriale, al fine di evitare sovrapposizioni sia nella fase della programmazione sia in quella esecutiva, anche in ragione delle esigenze di coordinamento con l’Agenzia delle Entrate qualora il contribuente rientri nella 2<sup>a</sup> o 3<sup>a</sup> fascia di volume d’affari.

In tali circostanze, il Comando Generale – III Reparto Operazioni garantisce il coordinamento preventivo con l’Agenzia delle Entrate direttamente in sede centrale.

Il Capo di Stato Maggiore del Comando Generale autorizza l’avvio dell’attività ispettiva, valutando, caso per caso, l’esecuzione in forma autonoma ovvero in forma congiunta, con pattuglie “miste”.

Gli interventi in forma autonoma possono essere autorizzati nei casi in cui:

- il sistema evasivo/elusivo impone, per le sue caratteristiche, una innovativa linea interpretativa da seguire in termini di argomentazioni logico-giuridiche alla base dell’impostazione prescelta;
- il contesto appare connotato da eccezionale complessità e riguarda filoni investigativi o fenomeni evasivi, di elusione, di abuso del diritto o di frode particolarmente sofisticati, insidiosi e lesivi degli interessi erariali, in cui sono coinvolti più contribuenti, soprattutto se di rilevanti dimensioni, presenti su tutto il territorio nazionale, che richiedono la formulazione di rilievi connotati da un elevato grado di tecnicismo ovvero la necessità di garantire la verbalizzazione in materia unitaria;
- emergano esigenze di rapidità di azione (ad esempio, per l’imminente scadenza dei termini per l’accertamento);
- il contesto sia caratterizzato da complicati profili di sovranazionalità.

Nel caso in cui sia stata autorizzata l’esecuzione di una verifica in via autonoma, il ruolo di Direttore della Verifica sarà svolto dal Comandante del Gruppo Investigativo, che provvederà a designare quale Capo Pattuglia l’Ufficiale Comandante di Sezione dipendente e ad assicurare tutti gli adempimenti di rendicontazione e statistici, e l’eventuale comunicazione con l’Autorità giudiziaria competente.

Qualora emergano elementi di rilevanza penale, il Comandante del Nucleo Speciale o un Ufficiale all’uopo delegato si faranno carico di instaurare personalmente i primi contatti con l’Autorità giudiziaria competente, informando contestualmente, nel rispetto degli eventuali vincoli posti a tutela del segreto sulle indagini, il responsabile per il Corpo dei servizi di polizia giudiziaria e il Comandante Provinciale competenti per territorio.

## **(3) Supporto consulenziale.**

Come già evidenziato, il Nucleo Speciale Entrate costituisce polo privilegiato di conoscenza delle prassi amministrative maturate con riferimento a questioni fiscali di una certa complessità, in quanto partecipa a tutte le condivisioni effettuate a livello centrale con gli Uffici finanziari.

In tale prospettiva, il citato reparto speciale, in aggiunta alle funzioni descritte in precedenza, può fornire il proprio contributo anche sotto forma di “consulenza”, in ordine a profili di interesse per la preparazione, avvio ed esecuzione di interventi ispettivi inerenti tematiche di fiscalità internazionale e/o particolarmente complesse.

I Comandi Regionali interessati a ricevere, per i dipendenti reparti, un supporto di tipo consulenziale nei termini dianzi descritti potranno formularne richiesta direttamente al Comando Tutela Economia e Finanza Pubblica, notiziando per conoscenza il Comando Generale – III Reparto, per concordare le modalità ed i tempi della collaborazione.

#### **4. La competenza ai fini delle accise.**

L'attività di verifica ai fini delle imposte dirette, IVA e dell'Irap posta in essere nei confronti degli operatori sottoposti al regime fiscale delle accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi (prodotti energetici, alcoli e bevande alcoliche, tabacchi lavorati ed energia elettrica) segue le linee d'indirizzo fissate nel Manuale in tema di "Attività della Guardia di Finanza nel settore delle accise e dell'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi", diramato con circolare n. 115100 in data 18 aprile 2011 e successive modifiche, finalizzate ad attribuire, in linea tendenziale, ad un solo Reparto le potestà ispettive su ogni singolo soggetto economico, sia con riguardo all'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi, sia relativamente agli altri comparti impositivi sopra menzionati.

Pertanto, ai fini della concreta individuazione del Reparto competente a svolgere attività ispettiva nei confronti dei menzionati soggetti, si fa rinvio integrale al Volume I, Parte I, Capitolo 2, paragrafo 4 del citato Manuale operativo.

**CAPITOLO 4**  
**COMPITI E RESPONSABILITÀ**  
**DEI DIVERSI LIVELLI DI COMANDO E DI ESECUZIONE DEL SERVIZIO**

**1. Introduzione.**

Come si è avuto modo di osservare, sia le verifiche sia i controlli costituiscono *sub*-procedimenti di carattere amministrativo inseriti, con propria autonomia formale e sostanziale, all'interno del procedimento di accertamento tributario.

Nello sviluppo delle attività ispettive, i Reparti del Corpo godono di un certo grado di "indipendenza", che trova fondamento nell'esigenza di calibrare opportunamente ogni singolo intervento rispetto ai concreti elementi di pericolosità fiscale acquisiti sul conto dei contribuenti selezionati, alle loro caratteristiche tipologiche e dimensionali e alle concrete condizioni di esercizio dell'attività sottoposta ad ispezione.

Si tratta, più specificamente, di una autonomia "tecnica", come tale riferita, principalmente, all'individuazione e alla selezione delle posizioni da sottoporre a controllo, alla scelta del modulo ispettivo da adottare nel caso concreto, all'individuazione delle metodologie di controllo e degli strumenti d'indagine azionabili.

È di tutta evidenza che essa non può tradursi in scelte arbitrarie; le decisioni operative, proprio in quanto ispirate a ragioni di natura "tecnica", devono costituire la risultanza di processi fondati su argomentazioni motivate, che tengano in debita considerazione tutti gli elementi utili a pervenire a soluzioni ispirate ai generali canoni di legalità, trasparenza, efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa.

Tali processi non possono non svilupparsi nel quadro di un contesto definito di funzioni e responsabilità, diversamente calibrate in relazione ai differenti ruoli rivestiti da tutti i livelli di comando ed esecuzione del servizio, interessati a vario titolo all'attività ispettiva.

Nei paragrafi che seguono tali funzioni e responsabilità sono regolamentate con principale riferimento alle fasi di preparazione ed esecuzione delle verifiche e dei controlli, mentre:

- per quanto concerne la preventiva fase della programmazione, le relative disposizioni sono contenute nel capitolo 5 della presente Parte;
- relativamente alla successiva fase di controllo, specifiche indicazioni sono riportate al capitolo 8 della presente Parte.

**2. Il Capo Pattuglia.**

La funzione di Capo Pattuglia può essere assolta da Ufficiali, da Ispettori o da Sovrintendenti, a seconda:

- del rango e delle dotazioni organiche del Reparto o dell'articolazione operante;
- delle peculiari competenze professionali possedute e/o delle specifiche esperienze operative maturate dai singoli militari;
- della natura e dimensioni del soggetto da ispezionare, nonché della complessità degli approfondimenti operativi da eseguire.

Nei Reparti territoriali, la funzione di Capo Pattuglia, relativamente ai controlli, può essere svolta anche da Appuntati e, in quelli di minori dimensioni, anche da Finanziari selezionati fra quelli in possesso di più comprovate professionalità.

Nello svolgimento della funzione affidata, il Capo Pattuglia, relativamente alle verifiche:

- pone in essere gli adempimenti esecutivi connessi alla preparazione della stessa, secondo le indicazioni ricevute dal Direttore della Verifica;
- partecipa all'accesso;

- concorre alla predisposizione e allo sviluppo del piano di verifica secondo le indicazioni del Direttore della Verifica, con cui sottoscrive il documento;
- attua le disposizioni del Direttore della Verifica, ripartendo gli incarichi fra i diversi componenti della pattuglia, verificandone quotidianamente la corretta interpretazione ed esecuzione;
- cura la tempestiva informazione del Direttore della Verifica in merito ai fatti salienti emersi dalle operazioni in corso; in questo contesto, tra l'altro:
  - . avanza le proprie proposte, per le valutazioni del Direttore della Verifica, avuto riguardo all'eventuale necessità di prolungare la permanenza dei verificatori presso la sede del soggetto ispezionato, in ossequio alle disposizioni della Legge n. 212/2000 e del D.L. n. 70/2011, al ricorso ad indagini finanziarie, ovvero all'attivazione dei canali di collaborazione internazionale;
  - . informa il Direttore della Verifica dei casi in cui eventuali e pregnanti incertezze interpretative, emerse rispetto a specifiche operazioni o atti di gestione oggetto del controllo, possano richiedere opportune misure di coordinamento con gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate competenti ai fini dell'accertamento o altre iniziative del genere;
- cura la corretta redazione del processo verbale di verifica e l'ordinata conservazione degli altri atti della verifica;
- in caso di avvio delle indagini finanziarie per via telematica, provvede alla predisposizione delle richieste attraverso l'apposito applicativo informatico;
- sottoscrive, quale verbalizzante, gli atti della verifica;
- cura la corretta compilazione delle scritture di servizio, delle comunicazioni di inizio/sospensione/ripresa/conclusione delle verifiche da inoltrare all'Agenzia delle Entrate attraverso il Modello Unificato delle Verifiche (MUV-web) e di quelle, di contenuto analogo, da inviare alla Superiore Gerarchia, nonché delle segnalazioni di irregolarità emergenti dalle attività ispettive da trasmettere, con il medesimo strumento, agli Uffici finanziari e ai Reparti del Corpo competenti per territorio, e delle previste segnalazioni di risultato di servizio.

Nei controlli, il Capo Pattuglia assolve, sostanzialmente, le medesime funzioni dianzi indicate con riferimento alle verifiche, rapportandosi, per le eventuali direttive o indicazioni, al Direttore del Controllo, ove designato sulla base delle indicazioni riportate al successivo paragrafo 4.

Nei controlli per i quali non sia prevista la nomina del Direttore del Controllo, il Capo Pattuglia coordina anche l'attività preparatoria all'intervento ispettivo, partecipandovi personalmente.

In caso di lunghe assenze del Capo Pattuglia, l'incarico sarà assegnato ad altro militare professionalmente adeguato, per il subentro nella specifica funzione ai fini della prosecuzione dell'attività ispettiva, preferibilmente individuato fra coloro che hanno partecipato con maggiore assiduità all'attività ispettiva in corso; tale circostanza va debitamente riportata nel piano di verifica ovvero in altro atto interno (nota per atti, relazione di servizio, appunto, etc.), in caso di controlli.

### **3. Il Direttore della Verifica.**

Il ruolo di Direttore della Verifica è ordinariamente assunto:

- nei *Nuclei di polizia economico-finanziaria* strutturati su Gruppi di Sezioni, dai Comandanti di Sezione o di Drappello dei Gruppi Tutela Entrate e Tutela Finanza Pubblica;
- nei *Nuclei di polizia economico-finanziaria* non strutturati su Gruppi di Sezioni, dai Comandanti delle Sezioni Verifiche Complesse, Tutela Entrate e Tutela Finanza Pubblica, ovvero dai Comandanti dei Drappelli dalle medesime dipendenti (ove istituiti);

- nei Gruppi, dai Comandanti delle Sezioni Operative dei Nuclei Operativi o dal Comandante del Nucleo Operativo;
- nelle Compagnie, dal Comandante della Sezione Operativa;
- nelle Tenenze, dal Comandante della Squadra Operativa;
- nelle Brigate, dal Comandante del Reparto.

Nei Nuclei di polizia economico-finanziaria, strutturati o meno su Gruppi di Sezioni, nonché nei Gruppi, nelle Compagnie e nelle Tenenze resta salva la possibilità, rispettivamente, per il Comandante del Nucleo di polizia economico-finanziaria, del Gruppo di Sezioni, del Gruppo, della Compagnia e della Tenenza, di riservare a sé la funzione di Direttore della Verifica relativamente alle verifiche connotate, in senso generale, da maggiori profili di delicatezza, anche in base alle direttive eventualmente ricevute dai Superiori diretti.

Nei Nuclei Operativi dei Gruppi e nelle Compagnie, ove le incombenze dei Comandanti delle Sezioni Operative, tenuto conto di tutti gli impegni del Reparto anche in altri settori di servizio, non consentano agli stessi di svolgere la funzione in maniera pregnante per tutte le verifiche assegnate al Reparto, l'incarico di Direttore della Verifica può essere attribuito, per talune verifiche connotate da profili di minore complessità, ai Comandanti delle Squadre Operative, ove istituite.

Nell'adempimento delle funzioni connesse all'incarico, il Direttore della Verifica:

- designa il Capo Pattuglia;
- dirige e segue personalmente la preparazione dell'intervento, eventualmente avvalendosi del Capo Pattuglia;
- di norma, partecipa all'accesso.

La partecipazione è obbligatoria nei casi in cui sia disposta dal Superiore diretto e comunque in tutti i casi in cui le verifiche rivestano una forte connotazione investigativa, ovvero prevedano l'accesso nei confronti di soggetti che possono opporre il segreto professionale, oppure, ancora, prevedano l'esecuzione di accessi domiciliari; in quest'ultimo caso, la presenza del Direttore della Verifica non deve essere prevista necessariamente per le operazioni da effettuare presso il domicilio privato;

- predisporre, sviluppa e sottoscrive il piano di verifica, curandone l'aggiornamento in relazione all'evolversi dell'attività ispettiva e al progressivo maturarsi dei relativi esiti;
- vigila sull'osservanza di tutte le disposizioni di carattere generale in tema di avvio, esecuzione e conclusione delle verifiche indicate nella Parte III del presente Manuale operativo, anche relativamente alle metodologie di controllo che risultino applicabili al caso specifico, secondo quanto indicato nella Parte V del Manuale operativo;
- decide in ordine alla prosecuzione, estensione, sospensione e chiusura dell'intervento, tenendo conto delle esigenze di efficacia, efficienza, economicità e completezza dell'azione ispettiva.

In particolare, con riguardo alla richiesta, avanzata dal Capo Pattuglia, di proroga della permanenza presso la sede del contribuente, in caso di concordanza, sottoscrive la stessa e la inoltra al Comandante del Reparto per le conseguenti determinazioni in ordine alla relativa concessione; nei Nuclei di polizia economico-finanziaria strutturati su Gruppi di Sezioni, il Comandante può delegare, con formale provvedimento di carattere generale e avente validità annuale, i Comandanti dei Gruppi di Sezioni deputati all'attività di verifica a valutare le suddette richieste.

Resta fermo che nei casi in cui il Direttore della Verifica sia anche Comandante di Reparto, lo stesso deciderà direttamente sulla proposta di proroga formulata dal Capo Pattuglia;

- pone in essere le attività valutative e procedurali richiamate nel successivo capitolo 7 della presente Parte in relazione all'adesione del contribuente, nel corso delle attività ispettive, all'istituto del ravvedimento operoso;
- sottoscrive, quale verbalizzante, il processo verbale di constatazione e gli altri atti conclusivi del servizio, fra cui il processo verbale di verifica relativo all'ultimo giorno delle operazioni;
- esercita la funzione di controllo durante l'esecuzione della verifica.

A quest'ultimo riguardo, va precisato che il controllo da parte del Direttore della Verifica deve essere da quest'ultimo interpretato ed esercitato quale adempimento ulteriore rispetto ai compiti allo stesso facenti capo in termini di preparazione, organizzazione e direzione del servizio e deve essere sviluppato attraverso ogni forma ritenuta utile od opportuna, fra cui:

- di concerto con il Capo Pattuglia, la personale organizzazione del lavoro, con connessa suddivisione dei compiti fra i diversi componenti della pattuglia stessa, al fine di creare le migliori condizioni affinché le operazioni possano svilupparsi in maniera metodica, adeguatamente calibrata rispetto alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività oggetto della verifica, oltre che agli obiettivi dell'azione ispettiva in relazione agli esiti della pregressa opera di *intelligence* e della preventiva preparazione dell'intervento, anche nella prospettiva di una conclusione di questo nei tempi previsti o comunque necessari rispetto alle peculiarità proprie di ciascuna verifica;
- una partecipazione diretta e personale alle operazioni ispettive, tanto se avviate presso la sede del contribuente, quanto se svolte presso gli uffici dei verificatori, calibrata in relazione alle esigenze concrete, che, sul piano dell'azione di controllo, deve essere tra l'altro finalizzata a:
  - . verificare le condizioni di lavoro del personale, tenendo ovviamente presenti le materiali possibilità che al riguardo conseguono alle condizioni strutturali del luogo di esecuzione dell'intervento e alle esigenze del contribuente di garantire il pieno svolgimento della propria attività anche nel corso dell'azione ispettiva;
  - . assicurarsi che l'intervento venga condotto in maniera armonica ed equilibrata, che le operazioni di controllo si sviluppino sulla base di una efficiente organizzazione del lavoro, nella prospettiva della conclusione in tempi ragionevoli, e comunque connessi alle esigenze del caso concreto, e che siano puntualmente rispettati e considerati i diritti e le necessità del contribuente, anche con riferimento ai contenuti dell'art. 12 della Legge n. 212/2000 in tema, appunto, di "Statuto dei diritti del contribuente" e dell'art. 7 del D.L. n. 70/2011, ivi compresa la prescrizione secondo cui le operazioni ispettive devono essere condotte avendo cura di arrecare la minore turbativa possibile all'attività economica esercitata;
  - . prendere atto, in questo contesto, del generale clima dei rapporti fra verificatori e contribuente, per appurare che questi non diano luogo a criticità di sorta, ma siano improntati a canoni di normalità con riferimento, ovviamente, ai reciproci ruoli e alle funzioni dei verificatori;
  - . accertarsi che tutte le scelte operative dei verificatori, oltre ad essere puntualmente riportate nel piano di verifica, con esplicitazione delle relative motivazioni, siano ispirate a razionalità, coerenza e concretezza, avuto riguardo alle caratteristiche proprie del contribuente e dell'attività controllata;
  - . fornire indicazioni anche in ordine ad aspetti eminentemente tecnico-sostanziali dell'attività ispettiva, a seguito del confronto con il Capo Pattuglia e con i componenti di questa;
- la personale revisione dei rilievi da inserire tanto nel processo verbale di verifica, quanto nel processo verbale di constatazione, prima della relativa formalizzazione, per verificare il rispetto delle norme procedurali e sostanziali, oltre che del generale obbligo di motivazione;

- la personale e diretta valutazione dei casi in cui la verifica si avvii alla conclusione senza formulazione di rilievi o con rilievi di scarso spessore, per riscontrare principalmente che le operazioni ispettive si siano sviluppate in maniera completa rispetto agli obiettivi dell'attività e coerente rispetto alle scelte operative formalizzate nel piano di verifica e alle rispettive motivazioni;
- anche al di fuori della partecipazione alle operazioni ispettive, frequenti rapporti e conferimenti con il Capo Pattuglia e i componenti di questa, relativamente ad ogni aspetto di interesse relativo alla specifica attività ispettiva, sia di carattere procedurale o sostanziale, sia di qualsiasi altra natura.

Da ultimo si osserva che, sebbene la verifica non possa considerarsi di per sé stessa un autonomo procedimento amministrativo e, quindi, in relazione ad essa non possa "tecnicamente" configurarsi un "responsabile del procedimento" nell'ambito del Corpo, appare senz'altro necessario, ai fini della massima tutela dell'azione amministrativa, indicare espressamente – negli atti relativi alla verifica stessa, in relazione al contenuto dell'art. 7, comma 2, lett. a), della Legge n. 212/2000 – il nominativo del Direttore della Verifica.

#### **4. Il Direttore del Controllo.**

L'estensione della casistica del ricorso al modulo del controllo e il conseguente ampliamento della sua definizione sostanziale, di cui è cenno al precedente capitolo 2, paragrafo 3, rende necessario prevedere la figura del Direttore del Controllo, in analogia con quella del Direttore della Verifica, per tutti i casi in cui l'attività ispettiva posta in essere rientri in una delle categorie espressamente menzionate nella citata parte del presente Manuale operativo, ad eccezione dei controlli:

- che si esauriscano in un'unica giornata di attività e che, dunque, non richiedano un impegno significativo sotto il profilo istruttorio o del contraddittorio con il contribuente;
- in materia di cooperazione amministrativa ai fini fiscali.

Il ruolo di Direttore del Controllo è ordinariamente assunto:

- nei Nuclei di polizia economico-finanziaria strutturati su Gruppi di Sezioni, dai Comandanti di Sezione o di Drappello dei Gruppi Tutela Entrate e Tutela Finanza Pubblica;
- nei Nuclei di polizia economico-finanziaria non strutturati su Gruppi di Sezioni, dai Comandanti delle Sezioni Verifiche Complesse, Tutela Entrate e Tutela Finanza Pubblica, ovvero dai Comandanti dei Drappelli dalle medesime dipendenti (ove istituiti);
- nei Gruppi, dai Comandanti delle Sezioni Operative dei Nuclei Operativi o dal Comandante del Nucleo Operativo;
- nelle Compagnie, dal Comandante della Sezione Operativa;
- nelle Tenenze, dal Comandante della Squadra Operativa;
- nelle Brigate, dal Comandante del Reparto o da ispettore dallo stesso designato.

Nei Nuclei Operativi dei Gruppi e nelle Compagnie, l'incarico di Direttore del Controllo può essere attribuito ai Comandanti delle Squadre Operative, ove istituite.

Nell'adempimento delle funzioni connesse all'incarico, il Direttore del Controllo, ove designato:

- nomina il Capo Pattuglia;
- dirige e segue personalmente la preparazione dell'intervento, eventualmente avvalendosi del Capo Pattuglia;
- partecipa all'accesso nei casi di attività più complesse e delicate, nonché, ove possibile, in ogni altra circostanza in cui sia ritenuto utile o opportuno, assicurandosi che il Capo Pattuglia individui le relative modalità operative in relazione all'evolvere dell'attività ispettiva e al progressivo maturare dei relativi esiti;

- sottoscrive la scheda di preparazione e autorizzazione del controllo, predisposta dal Capo Pattuglia;
- vigila sull'osservanza di tutte le disposizioni di carattere generale in tema di avvio, esecuzione e conclusione dei controlli indicate nella Parte III del presente Manuale operativo;
- pone in essere le attività valutative e procedurali richiamate nel successivo capitolo 7 in relazione all'adesione del contribuente, nel corso delle attività ispettive, all'istituto del ravvedimento operoso;
- sottoscrive, nelle attività più complesse e delicate, ovvero connesse a servizi di maggiore rilevanza e comunque in tutti i casi in cui ciò sia ritenuto utile o opportuno, il processo verbale di constatazione e gli altri atti conclusivi del servizio, fra cui il processo verbale di operazioni compiute relativo all'ultimo giorno delle attività;
- esercita la funzione di controllo durante l'esecuzione delle attività.

## 5. Il Comandante di Reparto.

Il Comandante di Reparto o di Gruppo di Sezioni di Nucleo di polizia economico-finanziaria, nei casi in cui non sia Direttore della Verifica o Direttore del Controllo:

- designa il Direttore della Verifica ed, eventualmente, il Capo Pattuglia, nonché il Direttore del Controllo.

Al riguardo, si precisa che tale designazione deve avvenire, con riferimento alle attività di:

- . verifica, con formale lettera di incarico inoltrata e trattata nel rispetto delle evidenti esigenze di riservatezza, ancorché con protocollo ordinario e diretta esclusivamente e personalmente al militare interessato.

Detta designazione deve risultare, ovviamente, anche nel piano di verifica;

- . controllo, nelle modalità ritenute più opportune, se del caso anche nelle medesime previste per la designazione del Direttore della Verifica e, comunque, in modo tale da lasciare evidenza scritta (ad esempio, mediante *mail* istituzionale, foglio di servizio, altro);
- nei casi di lunghe assenze del Direttore della Verifica/Direttore del Controllo, provvede alla relativa sostituzione.

Tale ultima circostanza va debitamente riportata nel piano di verifica ovvero in altro atto interno, in caso di controlli;

- decide, ove non abbia delegato tale incombenza ai Comandanti dei Gruppi di Sezioni deputati all'attività di verifica, sulla richiesta di proroga della permanenza presso la sede del contribuente avanzata dal Direttore della Verifica/Direttore del Controllo, nonché sulla prosecuzione delle attività ispettive nel caso in cui il contribuente aderisca al ravvedimento operoso (in merito a tale ultimo aspetto si rinvia al successivo capitolo 7).

Inoltre, su un piano più generale, il Comandante di Reparto è il responsabile della proficua attuazione, nel territorio di rispettiva competenza, delle azioni di contrasto alle frodi, all'evasione e all'elusione fiscale, ovviamente con riferimento ai contribuenti rientranti nelle fasce di volumi d'affari/ricavi/compensi attribuite alla responsabilità del Reparto.

A questo fine, provvede alla complessiva e coordinata pianificazione di tutti i servizi di polizia tributaria di propria pertinenza, nonché alla programmazione delle attività di verifica:

- riscontrando preliminarmente l'eventuale presenza, nell'ambito dell'applicativo AMICO, di posizioni riferite a progettualità o analisi di rischio realizzate, che, come detto, devono considerarsi prioritarie rispetto a quelle eventualmente individuate nell'ambito della propria autonoma pianificazione dell'attività ispettiva di carattere fiscale, fatti salvi i casi connessi a soggetti già selezionati connotati da:

- . un più elevato rischio di consistente evasione o di frode ovvero da significative prospettive di concreto recupero di gettito;
- . rilevanti indizi di pericolosità fiscale riferibili ad annualità d'imposta di prossima decadenza;
- avendo cura di assicurare, in fase di selezione, una sistematica valorizzazione fiscale degli elementi acquisiti nel corso delle indagini di polizia giudiziaria, nonché nel contesto dell'attività antiriciclaggio e di contrasto alla corruzione, alle frodi in danno dei bilanci europeo e nazionale e alla criminalità comune e organizzata.

Tali finalità dovranno essere perseguite anche in relazione alle diverse fenomenologie illecite che caratterizzano il settore fiscale, come meglio delineate nel capitolo 1 della presente Parte del Manuale operativo.

Con riferimento allo sviluppo dei processi di programmazione annuale o infrannuale delle verifiche, il Comandante di Reparto cura la selezione delle posizioni da inserire ai fini dell'attuazione dei piani ispettivi, tenendo conto delle indicazioni riportate ai successivi Capitoli 5 e 6.

Nelle fasi di programmazione, inoltre, il Comandante del Reparto può avvalersi dei Comandanti delle dipendenti articolazioni, principalmente per quanto attiene la selezione nominativa dei soggetti da inserire nei piani ispettivi.

Al Comandante del Reparto compete, altresì, l'inoltro delle proposte di variazione dei piani di programmazione in ragione di sopravvenute e giustificate esigenze operative.

Infine, il Comandante di Reparto:

- esercita la generale funzione di controllo relativamente a tutte le attività ispettive in corso presso il Reparto, adottando al riguardo ogni utile iniziativa, anche in aggiunta agli adempimenti indicati al successivo Capitolo 7;
- impartisce ogni genere di direttiva ritenuta necessaria ovvero opportuna ai fini della corretta esecuzione delle verifiche e dei controlli, anche sul piano dell'efficacia, efficienza, economicità e completezza dell'azione ispettiva;
- valuta responsabilmente, in questo contesto, termini e modalità di partecipazione diretta alle operazioni di verifica o controllo.



## CAPITOLO 5

### LA PROGRAMMAZIONE DELLE VERIFICHE

#### 1. La funzione della programmazione.

La programmazione è il processo attraverso il quale, per l'anno o il periodo di riferimento, viene formalizzata in atti la scelta dei contribuenti da sottoporre a verifica.

In questo capitolo vengono impartite le direttive attinenti agli aspetti procedurali della programmazione, mentre per quanto concerne le modalità di selezione dei soggetti da sottoporre ad attività ispettiva si rinvia al successivo capitolo 6.

#### 2. Disposizioni di carattere generale.

In via generale, la programmazione nominativa dei contribuenti da sottoporre a verifica:

- costituisce prerogativa del Comandante di Reparto, cui spetta il compito di provvedervi sulla base degli interventi assegnati in sede di ripartizione numerica dei carichi operativi da parte della Superiore Gerarchia; nell'espletamento dei relativi adempimenti, il medesimo può avvalersi della collaborazione dei Comandanti delle articolazioni interne del Reparto;
- corrisponde tanto all'esigenza, di carattere pratico, di organizzare l'attività ispettiva su specifiche basi documentali che forniscano adeguato resoconto degli elementi acquisiti nei riguardi dei contribuenti da sottoporre ad azione di controllo, quanto alla necessità, più generale, di attestare formalmente e motivatamente le ragioni specifiche che hanno condotto alla selezione di un certo soggetto e al conseguente avvio, nei suoi confronti, di una attività ispettiva di particolare spessore, quale è appunto la verifica;
- si concretizza nella formulazione, relativamente al periodo temporale di riferimento, di una o più proposte di piano, secondo procedure variabili in virtù del rango del Reparto operante, nonché della/e categoria/e di contribuenti rientranti nella fascia di competenza del medesimo Reparto, in ragione delle relative dimensioni;
- comporta la predisposizione di un carteggio d'ufficio tra i diversi livelli gerarchici coinvolti nella procedura, che deve essere gestito e conservato in aderenza al carattere evidentemente riservato dello stesso.

Le trattazioni in parola sono trasmesse, sia nella fase ascendente sia discendente, tra i Comandanti interessati, in busta sigillata, con protocollo ordinario mediante lettera riservata personale/esclusiva per il titolare o comunque mediante altre modalità idonee a garantire un adeguato grado di riservatezza (es. consegna *brevi manu* al livello gerarchico sovraordinato), ovvero in formato elettronico criptato con il sistema di cifratura RMS (*file.ppdf*), di cui alla circolare n. 16/INCC datata 11 gennaio 2016 del Comando Generale – V Reparto.

Le proposte di piano e i piani definitivamente approvati devono essere custoditi personalmente dai Comandanti interessati, fino al termine del periodo temporale di riferimento di ciascun piano;

- una volta approvata, vincola, in linea generale, il Reparto alla sua esecuzione, sebbene non sia preclusa la possibilità di apportarvi modifiche o integrazioni, a condizione che sussistano motivate ragioni, come meglio descritto nel successivo paragrafo 7.

Al riguardo, si precisa che:

- la nuova impostazione operativa dell'azione ispettiva della Guardia di Finanza, come più approfonditamente delineata nei precedenti Capitoli 1 e 2 della presente Parte del Manuale, volta a valorizzare, in sede fiscale, il completo e variegato patrimonio informativo derivante dalle indagini di polizia giudiziaria, dai controlli antiriciclaggio, dalle attività di contrasto alla corruzione e alle frodi in danno dei bilanci dell'Unione

europea e dello Stato, dalle investigazioni nei confronti della criminalità organizzata e degli altri traffici illeciti, può comportare, con maggiore frequenza rispetto al passato, la necessità per il Reparto di apportare modifiche e/o integrazioni alla programmazione, soprattutto laddove emerga l'esigenza di procedere con tempestività come, ad esempio, nel caso di annualità di prossima decadenza;

- . i soggetti già inseriti in piani ispettivi approvati, nei confronti dei quali non verrà dato corso alle attività di controllo nel periodo di riferimento, nonché i contribuenti inseriti come verifiche "riserva", potranno essere considerati ai fini della predisposizione del programma relativo al periodo di riferimento successivo, sempreché permangano i motivi che avevano determinato, a suo tempo, la scelta;
- . le verifiche programmate, iniziate e non concluse nel periodo oggetto di programmazione, non potranno in nessun modo essere inserite nel piano ispettivo relativo alla successiva annualità, ferma restando la possibilità, in caso di ragionevole previsione di conclusione entro l'anno successivo, di programmare un numero di soggetti "titolari" corrispondentemente inferiore a quello assegnato;
- deve tenere adeguatamente conto della eventuale presenza, con riferimento ai contribuenti selezionati, di elementi dai quali emergano possibili violazioni fiscali connesse ad annualità per le quali risultino imminenti i termini di decadenza dell'azione di accertamento, nel qual caso deve essere, di norma, privilegiato l'avvio di un'attività ispettiva extra-programma.

Diversamente, laddove il Comandante di Reparto ritenga di poter inserire il contribuente nella ordinaria programmazione, deve essere assicurata, in ogni caso, la massima tempestività di esecuzione allo scopo di rispettare i tempi previsti delle disposizioni di cui all'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000.

Resta inteso, pertanto, che non potranno essere inseriti tra le posizioni di "riserva" contribuenti in relazione ai quali sussistano elementi da cui emergono violazioni concernenti annualità in decadenza.

### **3. La programmazione delle verifiche nei confronti dei contribuenti di "minori dimensioni".**

#### **a. Competenza all'approvazione.**

Sono considerati contribuenti di minori dimensioni, rientranti nella 1<sup>a</sup> fascia di volume d'affari, i soggetti con volume d'affari o ricavi o compensi per un importo non superiore a 5.164.568,99 euro, nonché, per la fase della programmazione, gli evasori totali.

In caso di persone fisiche non esercenti arti e professioni, il reddito complessivo determinato ai sensi dell'art. 8 del T.u.i.r., al lordo degli oneri deducibili e delle detrazioni d'imposta, non deve essere superiore alla predetta soglia.

Tali parametri vengono desunti sulla base delle informazioni acquisibili attraverso l'Anagrafe tributaria, con riferimento all'ultima dichiarazione disponibile presentata dal contribuente.

Per quanto concerne gli evasori totali, come precisato al Capitolo 3, paragrafo 2.a. della presente Parte, gli stessi non possono che essere considerati, "per definizione", soggetti di minori dimensioni, non essendo generalmente conoscibile "a priori" l'entità del volume d'affari realizzato o di ricavi o compensi conseguiti.

Tuttavia, qualora, in esito all'attività ispettiva, si pervenga alla ricostruzione di ricavi, compensi o redditi superiori al limite di 5.164.568 euro, la verifica svolta potrà comunque essere considerata ai fini del conseguimento dell'obiettivo annuale assegnato al Reparto che vi ha proceduto, con riferimento alla "fascia" corrispondente all'entità del volume d'affari/ricavi/compensi/redditi constatato.

La procedura di programmazione si articola nelle fasi della proposta e dell'approvazione.

L'approvazione del documento di programmazione compete al Comandante del primo Reparto retto da Ufficiale, sovraordinato al Comandante del Reparto proponente, nei termini di seguito precisati.

**b. Procedura di programmazione.**

**(1) Proposta.**

Considerato il numero molto consistente d'interventi da sviluppare nei riguardi di tale tipologia di contribuenti e la necessità di garantire prontezza, reattività e flessibilità delle scelte rispetto alle priorità via via emergenti, il programma nominativo per i contribuenti di minori dimensioni non va predisposto in un'unica soluzione nel corso dell'anno, ma approntato ogni semestre, sulla base di "piani scorrevoli", parametrando ciascun piano periodico al 50% degli interventi da svolgere ogni semestre, tenendo conto dei complessivi obiettivi annuali assegnati al Reparto e considerando anche gli eventuali interventi nei confronti dei presunti evasori totali.

La limitazione al 50% della programmazione nominativa in argomento è, ancora una volta, diretta conseguenza della nuova impostazione operativa dell'azione ispettiva della Guardia di Finanza che, quale Forza di polizia economico-finanziaria e giudiziaria a competenza generale, prende le mosse, in campo fiscale, dalla sistematica valorizzazione del patrimonio informativo derivante dalle indagini di polizia giudiziaria e dalle altre attività svolte negli altri settori della missione istituzionale.

Resta ovviamente inteso che il numero degli obiettivi annualmente assegnati, anche per i contribuenti di minori dimensioni, va inderogabilmente rispettato; ne consegue che le verifiche della specie da svolgersi in via extra-programma per ogni annualità, nei termini più avanti riportati, non potranno in ogni caso essere inferiori al 50% del carico annuale assegnato.

Il Comandante del Reparto, circa 20 giorni prima dell'inizio di ogni semestre, redige la proposta di piano per il semestre successivo, inserendo – nell'elenco nominativo conforme a quello in **Allegato 1** dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto" che fa parte integrante del presente Manuale operativo, corredato della relativa lettera di trasmissione (secondo il *fac-simile* di cui all'**Allegato 1/A**) – i soggetti proposti per le verifiche, in misura pari, come detto, al 50% degli obiettivi di ciascun semestre, determinati con riferimento al carico annuo complessivo.

L'elenco va inviato entro il 15 dicembre e il 15 giugno di ogni anno al livello gerarchico immediatamente superiore, che è competente all'approvazione; per quello da inviare entro il 15 dicembre sarà assunto come riferimento il numero di obiettivi assegnati per l'anno in via di conclusione, fatti salvi eventuali adeguamenti che dovessero rendersi necessari una volta completato il processo di assegnazione di obiettivi per l'annualità di riferimento.

L'elenco in argomento va inviato al livello gerarchico competente all'approvazione, mentre una copia dello stesso dovrà essere restituita al Reparto proponente con il visto di approvazione.

Inoltre, per ogni soggetto indicato dovrà essere redatta una "scheda-notizie" conforme a quella in **Allegato 2** del citato documento "Modulistica e documentazione di supporto", nella quale, in particolare, dovrà essere data chiara ed esauriente motivazione delle ragioni alla base della selezione del nominativo, con riferimento anche alle previsioni circa le concrete possibilità di pervenire al recupero delle imposte eventualmente evase; dette schede saranno conservate personalmente dal Comandante del Reparto, munite della sua sottoscrizione, a disposizione del livello gerarchico superiore competente all'approvazione.

A tale ultimo proposito, per garantire esigenze di uniformità e unitarietà dell'azione ispettiva della Guardia di Finanza e degli atti, anche ad uso interno, ad essa connessi,

pure in fase di programmazione, si ritiene oltremodo opportuno evitare che siano apportate unilateralmente alla citata modulistica integrazioni e/o modifiche da parte sia del Comandante di Reparto proponente, sia del livello gerarchico competente all'approvazione.

Eventuali esigenze di esplicitazione di ulteriori voci rispetto a quelle espressamente previste nella modulistica di riferimento, da ritenersi quale "base comune vincolante" per tutte le unità operative del Corpo, non potranno evidentemente essere ipotizzate.

## **(2) Approvazione.**

Il Comandante ricevente, competente all'approvazione:

- procede alla ricognizione dei settori economici in cui operano i soggetti inseriti nel piano, al fine di assicurare una distribuzione degli interventi in maniera possibilmente omogenea fra le diverse categorie economiche, tenuto comunque conto delle peculiarità di ogni singola realtà territoriale ovvero delle esigenze connesse allo sviluppo di "progetti" o "filoni investigativi", che possono giustificare, quanto meno in taluni periodi, la concentrazione delle verifiche maggiormente in certi settori rispetto ad altri.

L'omogeneità degli interventi per categorie è, comunque, un obiettivo da perseguire nel medio periodo;

- prende cognizione delle ragioni della selezione e degli altri elementi d'interesse, sinteticamente riportati nelle apposite colonne dell'elenco nominativo conforme a quello in **Allegato 1** dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto";
- ove lo ritenga opportuno, per qualsiasi ragione, può richiedere in visione le "schede-notizie" compilate relativamente ai soggetti selezionati;
- a prescindere dall'esercizio di tale ultima facoltà, se concorda con tutte le proposte nominative, appone il visto di approvazione sul documento e ne restituisce copia al Comandante del Reparto proponente; in questo caso, la proposta di piano, così vagliata ed approvata, diviene automaticamente piano esecutivo per il Reparto proponente, che darà prontamente corso alle attività ispettive in esso previste;
- viceversa se, avendo richiesto ed esaminato le "schede-notizie" ovvero, semplicemente, avendo preso contezza delle ragioni della selezione sinteticamente riprodotte nell'elenco nominativo, non concorda con una o più proposte, per carenza o inadeguatezza delle motivazioni, impartisce le opportune disposizioni al fine di acquisire tutti gli elementi e le integrazioni necessarie per decidere.

In tal senso, il Comandante del Reparto proponente provvede ad inviare, all'esito del citato processo di integrazione della proposta e secondo le medesime modalità in precedenza indicate, un elenco nominativo aggiornato.

Tale elenco verrà, pertanto, approvato e restituito secondo le modalità indicate ai precedenti alinea;

- nel caso non abbia richiesto le "schede-notizie" ai fini della programmazione, provvederà, ove lo ritenga opportuno, a prenderne visione, anche relativamente agli interventi già avviati e conclusi, nel corso della prima ispezione presso il Reparto successiva al ricevimento della proposta di piano.

Qualora il livello di comando competente all'approvazione non coincida con il Comando Provinciale, a quest'ultimo dovrà essere trasmesso, a cura del Reparto che ha approvato la programmazione, l'elenco nominativo conforme a quello riportato nel citato **Allegato 1** dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto", munito del visto di approvazione.

Il Comandante Provinciale potrà verificare, se ritenuto opportuno, la distribuzione degli interventi programmati fra le diverse categorie economiche, nei termini indicati al primo alinea.

#### **4. La programmazione delle verifiche nei confronti dei contribuenti di “medie dimensioni”.**

##### **a. Competenza all’approvazione.**

Sono considerati contribuenti di “medie dimensioni”, rientranti nella 2ª fascia di volume d'affari, i soggetti con volume d'affari o ricavi o compensi compresi tra 5.164.569 euro e 100.000.000 di euro.

In caso di persone fisiche non esercenti arti e professioni, si ha riguardo al reddito complessivo dichiarato determinato ai sensi dell’art. 8 del T.u.i.r., al lordo degli oneri deducibili e delle detrazioni d’imposta, che deve essere ricompreso nel predetto intervallo.

Tali parametri vengono desunti sulla base delle informazioni acquisibili attraverso l’Anagrafe tributaria con riferimento all’ultima dichiarazione disponibile presentata dal contribuente.

La platea dei contribuenti di medie dimensioni da sottoporre ad azione ispettiva alla luce del vincolo normativo previsto dall’art. 24, comma 2, del D.L. n. 78/2010 viene preventivamente condivisa dal Comando Generale – III Reparto con l’Agenzia delle Entrate e sulla base di questa vengono assegnati gli interventi da eseguire ai Comandi Regionali; la stessa, pertanto, costituisce l’unica base di riferimento per il coordinamento a livello provinciale.

La procedura di programmazione si articola in tre fasi:

- proposta;
- coordinamento con l’Agenzia delle Entrate;
- approvazione.

L’approvazione del documento di programmazione compete al Comandante Provinciale, sulla base della proposta di piano avanzata dal Comandante del Reparto proponente e del parere di concordanza espresso, ove necessario, dal Comandante del Reparto intermedio.

##### **b. Procedura di programmazione.**

###### **(1) Proposta.**

Il programma nominativo va redatto mediante la compilazione di un unico piano annuale delle verifiche, parametrato al carico ispettivo assegnato al Reparto all’inizio di ogni anno.

Il Comandante del Reparto proponente redige la proposta di piano inserendo nell’elenco nominativo conforme a quello riportato nell’**Allegato 3** dell’unito documento “Modulistica e documentazione di supporto”, corredato della relativa lettera di trasmissione (secondo il *fac-simile* di cui all’**Allegato 3/A**), i soggetti proposti per le verifiche “titolari”, nonché un ulteriore 30% di nominativi selezionati come verifiche “riserva”, da cui attingere per eventuali sostituzioni.

Per ogni soggetto selezionato, sia titolare, sia riserva, sarà redatta una “scheda-notizie” conforme a quella in **Allegato 2** dell’unito documento “Modulistica e documentazione di supporto”, che sarà inviata unitamente all’elenco nominativo al livello gerarchico superiore.

Nei Nuclei di polizia economico-finanziaria strutturati su Gruppi di Sezioni, il Comandante del Reparto si avvale formalmente, nel processo di programmazione, dei Comandanti di Gruppo dipendenti, che hanno il compito di predisporre singole proposte di piano, riferite al carico di interventi a ciascun Gruppo assegnati; una volta ricevute tali proposte, il Comandante del Nucleo di polizia economico-finanziaria, in caso di concordanza, provvederà a redigere una complessiva proposta di piano, da

inoltrare al superiore Comandante Provinciale per l'approvazione, mentre, in caso contrario, diramerà le opportune direttive ai dipendenti Comandanti di Gruppo, onde procedere alle modifiche e integrazioni della relativa proposta di piano.

A fattor comune per tutti i Reparti, la proposta viene inoltrata al Comandante Provinciale, per il tramite degli eventuali Comandanti della linea gerarchica intermedia e una copia della stessa dovrà essere restituita al Reparto proponente con il visto per l'approvazione.

I livelli gerarchici intermedi:

- qualora concordino con la proposta avanzata, provvedono ad apporre il visto di concordanza, facendo proseguire il documento fino al Comandante Provinciale competente all'approvazione;
- se non concordano con una o più proposte nominative, per carenza o inadeguatezza delle motivazioni, compendiano le loro osservazioni in apposito attergato da allegare al documento, che proseguirà, conseguentemente, fino al Comandante Provinciale competente all'approvazione.

Quest'ultimo, ricevuta la proposta di piano corredata dei visti di concordanza o degli eventuali attergati compilati dai Comandi della linea gerarchica intermedia:

- se concorda con tutte le proposte nominative, avvia la procedura di coordinamento con il Direttore Provinciale dell'Agenzia delle Entrate;
- se non concorda con una o più proposte nominative, per carenza o inadeguatezza delle motivazioni, impartisce le opportune disposizioni al fine di acquisire tutti gli elementi e le integrazioni necessarie per decidere.

All'esito del processo di integrazione della proposta, sempre per il tramite della linea gerarchica intermedia, il Comandante del Reparto proponente invia un elenco nominativo aggiornato, corredato delle relative schede-notizie e del prospetto di cui agli **Allegati 2 e 3** dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto".

A seguito di detto adempimento, il Comandante Provinciale avvia la procedura di coordinamento con l'Agenzia delle Entrate.

Per la Valle d'Aosta le procedure di coordinamento in argomento saranno eseguite dal Comandante Regionale, al pari delle altre incombenze attribuite ai Comandanti Provinciali e indicate nel presente Manuale operativo.

## **(2) Coordinamento con l'Agenzia delle Entrate.**

L'approvazione della programmazione dei soggetti di "medie dimensioni", in ragione di quanto previsto dall'art. 24 del D.L. n. 78/2010, richiede una preliminare procedura di coordinamento tra la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate, attribuita per il Corpo alla responsabilità dei Comandanti Provinciali e per l'Agenzia ai Direttori Provinciali.

Il richiamato art. 24, infatti, prevede al secondo comma che "nei confronti dei contribuenti non soggetti agli studi di settore né a tutoraggio, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di finanza realizzano coordinati piani di intervento annuali elaborati sulla base di analisi di rischio a livello locale che riguardino almeno un quinto della platea di riferimento".

Nel dettaglio, il coordinamento deve avvenire direttamente mediante il confronto dei nominativi dei contribuenti selezionati; pertanto, verrà compilato solo il documento conforme all'**Allegato 3** dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto", oltre alle schede nominative di ciascun soggetto.

Nelle province ove la complessiva platea di contribuenti di 2<sup>a</sup> fascia è superiore a 200, il coordinamento potrà avvenire confrontando i settori economici d'interesse operativo, unendo il prospetto riepilogativo conforme a quello di cui all'**Allegato 4** dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto", allo scopo di consentire il confronto sulla base dei codici di attività dei soggetti selezionati.

Nel corso degli incontri di coordinamento, laddove non si rilevino sovrapposizioni, i Dirigenti Provinciali convalideranno le proposte di piano così come formulate da ognuno, rendendole operative, essendo automaticamente assicurata l'esclusione in concreto di ogni sovrapposizione.

Qualora siano invece riscontrate ricorrenze tra i nominativi dei contribuenti selezionati (anche qualora in prima istanza siano stati confrontati i soli settori economici), sarà attribuita priorità d'intervento al Reparto o all'Ufficio in possesso dei più significativi elementi di "pericolosità fiscale" dei soggetti economici, tenendo conto altresì delle peculiarità degli eventuali contesti investigativi da sviluppare.

Il Comandante Provinciale, prima di avviare la procedura di coordinamento con l'omologo Dirigente dell'Agenzia delle Entrate, verificherà se tra i soggetti selezionati dai dipendenti Reparti ve ne siano alcuni che, sebbene di competenza dei Reparti dipendenti in ragione dell'ubicazione, ad esempio, della sede amministrativa, abbiano il domicilio fiscale in un'altra provincia; in tale eventualità, con separata trattazione, rimetterà al Comandante Provinciale competente, quale responsabile del coordinamento con il locale Direttore Provinciale delle Entrate, le apposite schede compilate, onde consentire allo stesso di inserire l'intervento nella procedura di raccordo.

A conclusione della procedura di coordinamento, il Comandante Provinciale che ha ricevuto l'attivazione provvederà a comunicare al Comandante richiedente se la proposta di piano è stata convalidata, ovvero eventuali problemi di sovrapposizione.

La procedura riepilogata investe sia le verifiche individuate in via principale come "titolari", sia quelle collocate tra le "riserve".

In merito, si precisa che rientrano nell'ambito di applicazione delle disposizioni di coordinamento solo le verifiche in materia di imposte sui redditi, IVA ed IRAP, e non anche quelle ai fini doganali, delle accise e dell'IVA intracomunitaria, ovvero rilevanti in altri settori fiscali.

Eventuali modifiche alla programmazione delle verifiche in corso d'anno, a causa di emergenze operative non prevedibili che riguardino soggetti non oggetto delle precedenti intese, implicano in linea di principio, fatti comunque salvi i casi di assoluta urgenza, l'attivazione di ulteriori, specifiche iniziative di coordinamento.

### **(3) Approvazione definitiva.**

In esito all'effettuazione del coordinamento secondo le regole delineate nel precedente paragrafo, il Comandante Provinciale convalida le proposte di piano pervenute.

Al riguardo, per le proposte di piano in relazione alle quali non siano sorte sovrapposizioni con l'Agenzia delle Entrate, nonché quelle per cui sia stata riconosciuta priorità d'intervento alla Guardia di Finanza, appone il visto di approvazione su una copia del documento e la restituisce al Reparto proponente tramite la dipendente linea gerarchica.

La proposta di piano, così vagliata e approvata, diviene automaticamente piano esecutivo per il Reparto proponente, che darà prontamente corso alle attività ispettive in esso previste.

Per quelle, invece, in cui sono emerse una o più sovrapposizioni con l'Agenzia delle Entrate ed è stata riconosciuta a quest'ultima la priorità d'intervento, il Comandante Provinciale appone il visto di approvazione sul documento e lo restituisce al proponente tramite la dipendente linea gerarchica, segnalando allo stesso Reparto quali dei soggetti rientranti nel piano delle verifiche "titolari" debbano essere sostituiti attingendo alle verifiche "riserva".

In questo caso, la proposta diviene piano esecutivo per il Reparto proponente, una volta che sia stata rivista e modificata in base alle indicazioni del Comandante Provinciale; in merito, va precisato che, qualora nel numero proposto di verifiche "riserva" vi sia sufficiente capienza per procedere alle necessarie sostituzioni dei soggetti per i quali è stata riconosciuta la priorità d'intervento all'Agenzia delle Entrate, non occorrerà provvedere alla selezione di ulteriori nominativi da avviare alla procedura di coordinamento.

Una volta approvato il piano degli interventi, il Comandante Provinciale provvede ad inviare al Comandante Regionale un prospetto riepilogativo conforme a quello in **Allegato 4** dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto", recante, mediante l'indicazione dei codici attività IVA dei soggetti selezionati, le categorie economiche di appartenenza, distinte per comune di domicilio fiscale.

## **5. La programmazione delle verifiche nei confronti dei contribuenti di "rilevanti dimensioni".**

### **a. Competenza all'approvazione.**

Sono considerati contribuenti di "rilevanti dimensioni", denominati anche "grandi contribuenti", rientranti nella 3<sup>a</sup> fascia di volume d'affari, i soggetti con volume d'affari o ricavi o compensi non inferiori a euro 100.000.000, nonché le banche e gli altri soggetti finanziari e le imprese di assicurazioni, per i quali il superamento di quest'ultima soglia si determina secondo i criteri delineati nel precedente capitolo 3.

Tale parametro viene desunto sulla base delle informazioni acquisibili attraverso l'Anagrafe Tributaria con riferimento all'ultima dichiarazione disponibile presentata dal contribuente.

Al fine della selezione dei soggetti da sottoporre a controllo, è disponibile la banca dati "soggetti di rilevanti dimensioni", che permette di acquisire, tramite la funzione di ricerca, i dati di tale categoria di contribuenti per regione, sulla base del domicilio fiscale, nonché per settore economico, come individuato dal codice attività IVA e fornisce informazioni sul regime della trasparenza e del consolidato.

L'approvazione del documento di programmazione compete al Comandante Regionale, sulla base della proposta di piano avanzata dal Comandante del Reparto proponente.

La procedura di programmazione si articola in tre fasi:

- proposta;
- coordinamento con l'Agenzia delle Entrate;
- approvazione.

Gli obiettivi di verifica nei confronti dei contribuenti ricompresi nella 3<sup>a</sup> fascia di volume d'affari sono determinati dall'art. 27, commi da 9 a 11, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla Legge 8 gennaio 2009, n. 2, a norma del quale le "imprese di più rilevanti dimensioni" sono destinatarie di un controllo sostanziale, di norma, entro l'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, sulla base di specifiche analisi di rischio concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa o, se disponibile, sul profilo di rischio della singola impresa, dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali (cosiddetto "tutoraggio").

Al riguardo, va precisato che, seppur la norma faccia espresso riferimento alla sola Agenzia delle Entrate, fin dalla sua introduzione è stato chiesto alla Guardia di Finanza un supporto in termini di esecuzione di verifiche fiscali nei confronti delle imprese di più rilevanti dimensioni, allo scopo di assicurare il controllo generalizzato, ancorché in forme diversificate in base ai diversi profili di rischio (verifica, controllo, riscontro della dichiarazione, etc.), dell'intera platea.

Pertanto, il Corpo concorre all'attuazione della citata disposizione mediante l'effettuazione di verifiche nei confronti dei contribuenti a più elevato livello di rischio di evasione, anche sulla base degli elementi in possesso della medesima Agenzia.

## **b. Procedura di programmazione.**

### **(1) Proposta.**

Il programma nominativo va redatto mediante la compilazione di un unico piano annuale delle verifiche, parametrato al carico ispettivo assegnato al Reparto all'inizio di ogni esercizio.

Il Comandante del Reparto proponente:

- redige il documento conforme a quello di cui al citato **Allegato 3** dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto", riportando nell'elenco i nominativi selezionati per le verifiche "titolari", nonché un ulteriore congruo numero di nominativi selezionati come verifiche "riserva", da cui attingere per eventuali sostituzioni, che non potrà non tener conto della specifica realtà territoriale di riferimento e della effettiva presenza di contribuenti di 3<sup>a</sup> fascia di volume d'affari;
- per ognuno dei contribuenti segnalati, compila l'apposita "scheda-notizie" conforme a quella di cui al citato **Allegato 2** dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto".

Analogamente a quanto previsto per la programmazione dei soggetti di "medie dimensioni", nei Nuclei di polizia economico-finanziaria strutturati su gruppi di Sezioni, il Comandante del Reparto si avvale formalmente, nel processo di programmazione, dei Comandanti di Gruppo dipendenti che hanno il compito di predisporre singole e distinte proposte di piano; anche per tale tipologia di contribuenti, una volta ricevute tali proposte, il Comandante del Nucleo di polizia economico-finanziaria, in caso di concordanza, provvederà a redigere una complessiva proposta di piano, da inoltrare al superiore Comandante Regionale per l'approvazione, mentre, in caso contrario, diramerà le opportune direttive ai dipendenti Comandanti di Gruppo, onde procedere alle modifiche ed integrazioni della relativa proposta di piano.

La proposta viene inoltrata al Comandante Regionale, per il tramite dei Comandanti della linea gerarchica intermedia e una copia della stessa dovrà essere restituita al Reparto proponente con il visto per l'approvazione.

I livelli gerarchici intermedi:

- qualora concordino con la proposta avanzata, provvedono ad apporre il visto di concordanza, facendo proseguire il documento per il successivo livello di Comando fino ad arrivare al livello competente all'approvazione;
- se non concordano con una o più proposte nominative, per carenza o inadeguatezza delle motivazioni, compendiano le loro osservazioni in apposito attergato da allegare al documento, che proseguirà, conseguentemente, fino al Comandante Regionale.

Quest'ultimo, ricevuta la proposta di piano corredata dei visti di concordanza o degli eventuali attergati compilati dai Comandi della linea gerarchica intermedia:

- se concorda con tutte le proposte nominative, avvia la procedura di coordinamento con il Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate;
- se non concorda con una o più proposte nominative, per carenza o inadeguatezza delle motivazioni, impartisce le opportune disposizioni al fine di acquisire tutti gli elementi e le integrazioni necessarie per decidere.

All'esito del processo di integrazione della proposta, sempre per il tramite della linea gerarchica intermedia, il Comandante del Reparto proponente invia un elenco nominativo aggiornato, corredato delle relative schede-notizie e del prospetto di cui agli **Allegati 2 e 3** dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto".

A seguito di detto adempimento, il Comandante Regionale avvia la procedura di coordinamento con l'Agenzia delle Entrate.

## **(2) Coordinamento con l'Agenzia delle Entrate.**

Come accennato, ai fini del "tutoraggio", l'approvazione della programmazione dei soggetti di "rilevanti dimensioni" richiede una preliminare procedura di coordinamento tra la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate, attribuita per il Corpo alla responsabilità dei Comandanti Regionali e per l'Agenzia ai Direttori Regionali.

La procedura:

- riguarda i contribuenti con volume d'affari non inferiore a 100.000.000 euro, ovvero le banche e gli altri soggetti finanziari e le imprese di assicurazioni, per i quali il superamento di quest'ultima soglia si determina secondo i criteri delineati nel precedente capitolo 3;
- ha lo scopo di evitare il rischio di sovrapposizioni o di reiterazioni d'interventi presso gli stessi contribuenti, atteso il numero ristretto di soggetti di "rilevanti dimensioni" insistenti sul territorio;
- investe le seguenti tipologie di attività ispettive:

- per la Guardia di Finanza, le verifiche, sia quelle individuate in via principale come "titolari", sia quelle collocate tra le "riserve".

In merito, si precisa che rientrano nell'ambito di applicazione delle disposizioni di coordinamento solo le verifiche in materia di imposte sui redditi, IVA ed IRAP, e non anche quelle ai fini doganali, delle accise e dell'IVA intracomunitaria, ovvero rilevanti in altri settori fiscali.

- per l'Agenzia delle Entrate, le verifiche e i "controlli sostanziali", significando che, con tale ultima espressione s'intende il controllo espletato dagli Uffici locali nell'ambito della più generale attività di accertamento tributario, anche mediante accessi mirati nei luoghi di esercizio dell'attività e/o di conservazione delle scritture contabili, in funzione di particolari esigenze istruttorie.

Il coordinamento per l'esecuzione delle attività ispettive nei confronti dei soggetti di "rilevanti dimensioni" deve svilupparsi secondo le modalità di seguito indicate.

Le proposte di piano annuale elaborate da ciascun Organo, in via autonoma e secondo gli indirizzi operativi e le prassi interne normalmente applicate, vengono tradotte dai Dirigenti Regionali in elenchi di contribuenti, motivo per il quale il coordinamento dovrà essere effettuato confrontando direttamente i nominativi dei soggetti prescelti.

Il Comandante Regionale della Guardia di Finanza potrà utilizzare un prospetto riepilogativo conforme all'**Allegato 3** dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto".

In merito, occorre porre in evidenza che, indipendentemente dal criterio preso a base dal Reparto per la selezione del soggetto da sottoporre a verifica (domicilio fiscale ai

sensi dell'art. 58 del D.P.R. n. 600/73, sede amministrativa, luogo di esercizio dell'attività), secondo le indicazioni riportate al paragrafo 2. del capitolo 3 della presente Parte I, il coordinamento con l'Agenzia delle Entrate relativamente ai soggetti di rilevanti dimensioni deve essere effettuato avendo a riferimento il domicilio fiscale del contribuente.

In ragione di tale esigenza, il Comandante Regionale, prima di avviare la procedura di raccordo con l'omologo Dirigente dell'Agenzia delle Entrate, verificherà se tra i soggetti selezionati dai dipendenti Reparti ve ne siano alcuni che abbiano il domicilio fiscale in una provincia di un'altra regione; in tale eventualità, con separata trattazione, rimetterà al Comandante Regionale competente, quale responsabile del coordinamento con il locale Direttore Regionale delle Entrate, le apposite schede compilate, onde consentire allo stesso di inserire l'intervento nella procedura di raccordo.

A conclusione della procedura di coordinamento, il Comandante Regionale che ha ricevuto l'attivazione provvederà a comunicare al Comandante richiedente se la proposta di piano è stata convalidata, ovvero eventuali problemi di sovrapposizione.

Concretamente, il coordinamento si sviluppa attraverso l'organizzazione di appositi incontri tra i Dirigenti Regionali, di carattere rigorosamente riservato, ai quali eventualmente potranno partecipare i rispettivi collaboratori degli organi di *staff*.

In tali incontri, vengono posti a confronto i nominativi d'interesse operativo per ogni provincia e, laddove non si rilevino coincidenze, i Dirigenti Regionali convalidano le proposte di piano così come formulate da ognuno, essendo automaticamente assicurata l'esclusione in concreto di ogni sovrapposizione.

Nel caso in cui i nominativi selezionati siano identici, i Dirigenti Regionali valutano le ragioni delle scelte che erano state effettuate a monte da ciascun Organo e riconoscono priorità d'intervento al Reparto o all'Ufficio che risulti aver acquisito gli elementi informativi più significativi in termini di "pericolosità fiscale", tenendo conto oggettivamente delle peculiarità del contesto investigativo.

All'esito delle riunioni viene redatto un sintetico resoconto, di natura riservata, sottoscritto dai Dirigenti Regionali e contenente gli estremi dei soggetti selezionati da ognuno ovvero eventuali interventi a cura di entrambi gli Organi.

Eventuali modifiche alla programmazione delle verifiche in corso d'anno, sia per il Corpo, sia per l'Agenzia delle Entrate, a causa di emergenze operative non prevedibili che riguardino, relativamente a ciascuna provincia, soggetti non oggetto delle precedenti intese ovvero, a maggior ragione, demandati all'altro Organo di controllo, implicano in linea di principio, fatti comunque salvi i casi di assoluta urgenza, l'attivazione di ulteriori, specifiche iniziative di coordinamento, con le modalità più opportune, al fine di garantire le necessarie celerità e riservatezza.

### **(3) Approvazione definitiva.**

In esito all'effettuazione del coordinamento secondo le regole delineate nel precedente paragrafo, il Comandante Regionale convalida le proposte di piano pervenute.

Al riguardo, per le proposte di piano in relazione alle quali non siano sorte sovrapposizioni con l'Agenzia delle Entrate, nonché quelle per cui sia stata riconosciuta priorità d'intervento alla Guardia di Finanza, appone il visto di approvazione su una copia del documento e la restituisce al Reparto proponente tramite la dipendente linea gerarchica.

La proposta di piano, così vagliata ed approvata, diviene automaticamente piano esecutivo per il Reparto proponente, che darà prontamente corso alle attività ispettive in esso previste.

Per quelle, invece, in cui sono emerse una o più sovrapposizioni con l’Agenzia delle Entrate ed è stata riconosciuta a quest’ultima la priorità d’intervento, il Comandante Regionale appone il visto di approvazione sul documento e lo restituisce al Reparto proponente tramite la dipendente linea gerarchica, segnalando allo stesso Reparto quali dei soggetti rientranti nel piano delle verifiche “titolari” debbano essere sostituiti attingendo alle verifiche “riserva”.

La proposta di piano, così vagliata ed approvata, diviene piano esecutivo per il Reparto proponente, una volta che sia stata rivista e modificata in base alle indicazioni del Comandante Regionale; in merito, va precisato che, qualora nel numero proposto di verifiche “riserva” vi sia sufficiente capienza per procedere alle necessarie sostituzioni dei soggetti per i quali è stata riconosciuta la priorità d’intervento all’Agenzia delle Entrate, non occorrerà provvedere alla selezione di ulteriori nominativi da avviare alla procedura di coordinamento.

## **6. Le regole di coordinamento in casi particolari.**

### **a. Le imprese che aderiscono al regime dell’adempimento collaborativo.**

Gli artt. da 3 a 7 del D.Lgs. n. 128/2015 disciplinano il regime dell’adempimento collaborativo (cosiddetta “*cooperative compliance*”), la cui adesione comporta la possibilità per i contribuenti di pervenire con l’Agenzia delle Entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione della dichiarazione, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto.

Nel rinviare successivo capitolo 7 della presente Parte I per la disciplina di dettaglio dell’istituto collaborativo, si rappresenta che, in linea di principio, la volontà dei contribuenti di accedere a forme privilegiate di dialogo preventivo con l’Amministrazione finanziaria attraverso anche l’adesione al regime dell’adempimento collaborativo rappresenta una chiara evidenza di minor rischio fiscale per i Reparti del Corpo, con la conseguenza che, nella prospettiva della selezione dei soggetti da sottoporre ad attività ispettiva, tali posizioni rivestono un interesse operativo minimo.

Ciò posto, l’eventuale avvio di attività ispettive nei confronti dei soggetti economici in argomento, da ritenersi conseguentemente ammissibile soltanto in caso di ricorrenza di gravi e precisi indizi di consistente evasione fiscale o frode, dovrà essere previamente coordinato, mediante formale trattazione, con il Comando Generale – III Reparto – Ufficio Tutela Entrate, che assumerà contatti diretti con la Direzione Centrale Accertamento dell’Agenzia delle Entrate, al fine di escludere conflitti o sovrapposizioni nelle rispettive attività istruttorie.

Al riguardo, si evidenzia che i dati identificativi dei soggetti che aderiscono a tale regime sono partecipati dalla citata Direzione Centrale al Comando Generale – III Reparto e resi disponibili ai Comandi Regionali nei cui territori sono localizzate le società interessate.

### **b. Le imprese con attività internazionale che pervengono ad accordi preventivi con l’Amministrazione finanziaria.**

L’art. 1 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, ha previsto la possibilità, per le imprese con “attività internazionale” di pervenire, in via preventiva, ad accordi con l’Amministrazione finanziaria su determinati aspetti rilevanti per la loro posizione fiscale.

La norma è finalizzata a conferire maggiore organicità alla disciplina del *ruling* di standard internazionale, già prevista dall’art. 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326, i cui contenuti vengono sostanzialmente confermati.

Rinviando al successivo capitolo 7 della presente Parte I per gli aspetti di maggiore dettaglio, si evidenzia che, anche in questo caso, valgono le considerazioni di cui al precedente paragrafo a., avuto particolare riguardo alla necessità che l’eventuale avvio di attività ispettive nei confronti dei soggetti economici in argomento, da ritenersi conseguentemente ammissibile soltanto in caso di ricorrenza di gravi e precisi indizi di

consistente evasione fiscale o frode, dovrà essere previamente coordinato, mediante formale trattazione, con il Comando Generale – III Reparto – Ufficio Tutela Entrate, che assumerà contatti diretti con la Direzione Centrale Accertamento al fine di escludere conflitti o sovrapposizioni nelle materie oggetto di accordo.

Al contempo, i Reparti sono tenuti a comunicare alla predetta articolazione del Comando Generale, appena possibile e nel rispetto di eventuali vincoli di segretezza, ogni elemento accidentalmente acquisito che possa avere affetti sui termini dell'intesa con l'Agenzia delle Entrate ai fini della successiva comunicazione al competente Ufficio della Direzione Centrale Accertamento.

Anche in questo caso i dati identificativi dei soggetti che aderiscono a tale regime sono partecipati dalla citata Direzione Centrale al Comando Generale – III Reparto e resi disponibili ai Comandi Regionali nei cui territori sono localizzate le società interessate.

**c. Le imprese che presentano istanza di interpello sui nuovi investimenti.**

L'art. 2 del D.Lgs. n. 147/2015 consente alle imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro, con significative e durature ricadute sull'occupazione, di presentare all'Agenzia delle Entrate un'istanza di interpello finalizzata a conoscere il trattamento fiscale del piano d'investimento e delle eventuali operazioni straordinarie connesse alla sua realizzazione.

Rinviando al successivo capitolo 7 della presente Parte I per gli aspetti di maggiore dettaglio, si rappresenta che la procedura in argomento consente alle imprese che vi aderiscono di ottenere una valutazione preventiva in merito all'eventuale assenza di abuso del diritto o elusione fiscale, alla sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive, nonché all'accesso ad eventuali istituti o regimi previsti dall'ordinamento tributario.

Nel confermare le osservazioni di carattere generale *sub a.* in ordine al minor rischio fiscale connaturato ai soggetti che accedono a forme di collaborazione rafforzata con l'Amministrazione, come accade nell'ipotesi in discussione, si rappresenta che anche in questi casi l'eventuale avvio di attività ispettive nei confronti delle imprese che hanno fatto ricorso all'istituto in argomento, da ritenersi conseguentemente ammissibile soltanto in caso di ricorrenza di gravi e precisi indizi di consistente evasione fiscale o frode, dovrà essere previamente coordinato mediante formale trattazione, con questo Comando Generale – III Reparto – Ufficio Tutela Entrate, che assumerà contatti diretti con le competenti articolazioni dell'Agenzia delle Entrate al fine di escludere conflitti o sovrapposizioni nelle rispettive attività istruttorie nelle materie oggetto di interpello.

Per converso, i Reparti sono tenuti a comunicare alla predetta articolazione del Comando Generale, appena possibile e nel rispetto di eventuali vincoli di segretezza, ogni elemento accidentalmente acquisito che possa avere affetti sui termini dell'interpello con l'Agenzia delle Entrate ai fini della successiva comunicazione al competente Ufficio della Direzione Centrale Accertamento.

Anche in questo caso i dati identificativi dei soggetti che aderiscono a tale regime sono partecipati dalla citata Direzione Centrale al Comando Generale – III Reparto e resi disponibili ai Comandi Regionali nei cui territori sono localizzate le società interessate.

**d. Le imprese che aderiscono al gruppo IVA.**

Il comma 24 dell'art. 1 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, concernente "bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019" (Legge di bilancio 2017) ha introdotto e disciplinato l'istituto opzionale del "gruppo IVA", così corrispondendo alle linee d'indirizzo dell'Unione europea contenute nell'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE, in base al quale è prevista la possibilità di considerare, quale unico soggetto passivo IVA, l'insieme di persone stabilite nel territorio dello stesso Stato

membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici e organizzativi.

A tal fine, la Legge di bilancio 2017 ha inserito un nuovo Titolo V-*bis* nel D.P.R. n. 633/1972, che comprende gli artt. da 70-*bis* a 70-*duodecies*, applicabili dal 1° gennaio 2018.

Fermo restando quanto sarà più approfonditamente specificato sul tema alla successiva Parte V, Capitolo 6, Paragrafo 2.k., l'art. 70-*undecies* in tema di controllo sul gruppo IVA dispone che durante il periodo di validità dell'opzione i poteri di accertamento e controllo dell'Amministrazione finanziaria in materia di imposta sul valore aggiunto sono demandati alle strutture, già esistenti, individuate con il regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate di cui all'art. 71 del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, nell'ambito delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.

Si ritiene che le previsioni dianzi richiamate non abbiano effetti in ordine alle potestà ispettive dei Reparti del Corpo, che continueranno a esercitare le proprie prerogative di vigilanza fiscale anche nei confronti delle imprese aderenti ai gruppi IVA secondo le disposizioni generali in materia di competenza.

In ogni caso, nelle more dell'approvazione delle disposizioni attuative del predetto istituto, da emanarsi ai sensi dell'art. 70-*duodecies* del D.P.R. n. 633/1972, si fa riserva di fornire più puntuali disposizioni in materia, anche con riferimento alla definizione dei criteri rilevanti ai fini della determinazione della competenza ispettiva nei confronti del gruppo IVA nella sua complessità.

## **7. Esecuzione e modifiche del piano.**

A fattor comune per tutte le fasce di contribuenti, ai fini dell'esecuzione del piano il Comandante del Reparto procederà, anche con riferimento all'ordine di effettuazione degli interventi, sulla base delle esigenze operative concrete, della effettiva disponibilità di risorse e di professionalità adeguate rispetto allo spessore delle singole verifiche.

Per quanto precede, la numerazione progressiva riportata nei diversi elenchi e nelle relative schede nominative compilate ai fini della programmazione ha una mera funzione espositiva e non vincola l'ordine di avvio degli interventi stessi.

Relativamente ai nominativi selezionati, il piano degli interventi, una volta approvato, diventa pienamente esecutivo e vincola, di norma, il Reparto ai fini della sua esecuzione, fatta salva la possibilità di sostituire uno o più nominativi nello stesso inseriti in ragione di eventi non prevedibili al momento della programmazione, cui occorre corrispondere operativamente in via immediata.

In tal caso, la proposta di modifica del programma dovrà essere tempestivamente sottoposta alle decisioni del livello gerarchico che ha approvato la programmazione, da parte del Comandante proponente, con formale trattazione nella quale saranno esposte in dettaglio le ragioni della modifica stessa; la trattazione sarà ovviamente conservata agli atti della programmazione.

## **8. Avvio di verifiche extra-programma.**

L'avvio di verifiche nei riguardi di contribuenti non inseriti nel piano esecutivo approvato dai competenti livelli di comando è in ogni caso ammesso nell'ipotesi di:

- attivazioni esterne che rendano necessario ovvero opportuno l'intervento in tempi ravvicinati come nel caso, ad esempio, dell'approssimarsi della decadenza dell'azione di accertamento con riferimento ad una annualità;
- valorizzazione di risultanze informative, investigative o derivanti dalle indagini di polizia giudiziaria, dai controlli antiriciclaggio, dalle attività di contrasto alla corruzione e alle frodi in danno dei bilanci dell'Unione europea e dello Stato, dalle investigazioni nei confronti della criminalità organizzata e degli altri traffici illeciti, dall'attività di controllo economico del

territorio ovvero, ancora, originate da altre emergenze contingenti che richiedono un'azione immediata;

- sopravvenute e motivate valutazioni sul piano della proficuità dell'intervento, anche sotto il profilo del rendimento.

È appena il caso di rimarcare che, per i contribuenti di minori dimensioni, l'effettuazione di verifiche extra-programma risponde all'esigenza di raggiungere il carico complessivo annuale, dal momento che la programmazione nominativa riguarda il 50% di quest'ultimo.

L'avvio di dette verifiche deve essere, di regola, preventivamente richiesto dal Comandante del Reparto procedente al livello normalmente competente per l'approvazione avuto riguardo al volume d'affari/ricavi/compensi/redditi del contribuente individuato, tramite trattazione espositiva delle ragioni dell'iniziativa, inoltrata con le modalità descritte per la programmazione ordinaria (lettera riservata personale/esclusiva per il titolare in busta sigillata, consegna *brevi manu* ovvero in formato elettronico con il sistema di cifratura RMS), fatti salvi i casi in cui non sussistano specifiche esigenze di riservatezza, allorquando potrà essere inoltrata senza particolari cautele (ad esempio nel caso in cui debbano essere valorizzate ai fini fiscali le risultanze di indagini di polizia giudiziaria).

Resta inteso che le trattazioni in argomento per i soggetti di medie/rilevanti dimensioni saranno accompagnate dalle rispettive "schede-notizie".

Soltanto nel caso di inderogabili, indifferibili e motivate ragioni di urgenza, il Comandante del Reparto potrà disporre che siano iniziate verifiche senza il preventivo interessamento del livello competente all'approvazione, al quale, appena possibile, dovrà comunque essere richiesta, previa adeguata illustrazione delle predette ragioni di urgenza, la relativa ratifica.

Tale ultima procedura potrà essere adottata anche cumulativamente per più verifiche, avviate in via extra-programma in un ristretto arco temporale, comunque non superiore al mese, compendiando in un'unica trattazione tutte le ispezioni del genere, con distinta indicazione, per ciascuna di esse, delle ragioni alla base dell'urgenza dell'intervento.

Una volta ottenuta l'approvazione, ove questa sia stata preventivamente richiesta (e ferma restando, in caso contrario, la necessaria ratifica nei termini dianzi esposti) e comunque prima dell'inizio dell'intervento, deve essere redatta la "scheda di preparazione" della verifica conforme alle indicazioni contenute nel Capitolo 1 della Parte III del presente Manuale operativo, che va vistata, quale definitiva autorizzazione all'esecuzione della verifica, dal Comandante del Reparto.

Ancorché le verifiche extra-programma, in caso di indifferibili ragioni di urgenza, possano essere intraprese anche nei riguardi dei soggetti di 2<sup>a</sup> o 3<sup>a</sup> fascia di volume d'affari mediante il ricorso alla ratifica successiva da parte del Comandante Provinciale o Regionale, tale soluzione deve essere tendenzialmente evitata, al fine di garantire il necessario e preventivo coordinamento rispettivamente con le Direzioni Provinciali e le Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, nella generalità dei casi, le verifiche extra-programma riguardanti soggetti di 2<sup>a</sup> o 3<sup>a</sup> fascia di volume affari dovranno essere oggetto di preventivo coordinamento con i competenti uffici dell'Agenzia delle Entrate nei termini dianzi indicati.

Infine, analogamente a quanto previsto per le verifiche programmate, iniziate e non concluse nel periodo di riferimento, anche le verifiche extra-programma non potranno in nessun caso essere inserite nel piano ispettivo relativo alla successiva annualità, ferma restando la possibilità per il Comandante di Reparto proponente, in presenza di elementi che lascino verosimilmente ritenere che le stesse saranno concluse nell'anno successivo, di programmare un numero di soggetti "titolari" corrispondentemente inferiore a quello assegnato.



## CAPITOLO 6

### LA SELEZIONE DEI SOGGETTI DA SOTTOPORRE A VERIFICA O CONTROLLO

#### 1. Profili giuridici.

##### **a. Inquadramento generale.**

La procedura di programmazione illustrata al precedente Capitolo 5 rappresenta la manifestazione documentale del processo di selezione dei contribuenti da sottoporre a verifica.

Sul piano sostanziale e quale indicazione di carattere preliminare, l'attività di selezione dei soggetti da sottoporre a ispezione a cura dei Reparti del Corpo deve tenere conto di due profili specifici, che di seguito si vanno a evidenziare.

In primo luogo, la selezione non può riguardare soggetti nei cui confronti risulti avviato ovvero in corso altro intervento ispettivo a cura dell'Agenzia delle Entrate.

Tale circostanza, finalizzata ad evitare inefficienze delle Amministrazioni coinvolte e sovrapposizioni operative, con conseguente, potenziale impatto negativo sull'attività economica dei contribuenti, discende dalla lettura combinata delle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 633/1972, nel D.P.R. n. 600/1973, nello Statuto dei diritti del contribuente – approvato con la citata Legge n. 212/2000, nonché, in particolare, nell'art. 7 del Decreto Legge 13 maggio 2011, n. 70.

In aggiunta, occorre segnalare il criterio direttivo fissato dall'art. 9 della citata Legge n. 23/2014 secondo cui devono ridursi al minimo, nel corso delle attività ispettive, gli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica del contribuente, garantendo in ogni caso il rispetto del principio di proporzionalità.

Il richiamato art. 7 del D.L. n. 70/2011 prevede che “esclusi i casi straordinari di controlli per salute, giustizia ed emergenza, il controllo amministrativo in forma d'accesso da parte di qualsiasi autorità competente deve essere oggetto di programmazione da parte degli enti competenti e di coordinamento tra i vari soggetti interessati al fine di evitare duplicazioni e sovrapposizioni nell'attività di controllo”.

Trattasi di un principio programmatico, teso a evitare un eccessivo e inutile aggravio della presenza ispettiva sugli operatori economici, determinato dalla mancanza di efficaci forme di coordinamento fra gli Organi di vigilanza che possono determinare reiterazioni e duplicazioni di interventi ispettivi, anche in ristretti periodi di tempo.

Non essendo stato emanato l'apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, previsto dalla citata disposizione, al fine di disciplinarne le modalità attuative, le attività di accesso, ispezione, verifica e controllo fiscale della Guardia di Finanza continueranno a svolgersi secondo le norme e le istruzioni del presente Manuale, che comunque prevedono, in attuazione di quanto stabilito dagli articoli 63 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, meccanismi idonei ad evitare ingiustificate reiterazioni dei controlli, mediante la procedura informatica denominata “Modello Unificato delle Verifiche” (M.U.V.), adeguate e costanti forme di coordinamento con le articolazioni territoriali dell'Agenzia delle Entrate, nonché modalità tali da corrispondere sostanzialmente al criterio direttivo della Legge n. 23/2014.

##### **b. La Legge delega di revisione del sistema fiscale n. 23/2014.**

Sotto altro profilo, l'attuazione della riforma fiscale delineata dalla citata Legge n. 23/2014 e dai relativi provvedimenti di attuazione ha meglio orientato, per taluni versi, anche l'attività di selezione degli obiettivi da sottoporre ad attività ispettiva.

In particolare, il riferimento è:

- all'art. 9, comma 1, lett. a) volto a rafforzare i controlli mirati da parte dell'Amministrazione finanziaria, utilizzando in modo appropriato e completo gli elementi contenuti nelle banche di dati e prevedendo, ove possibile, sinergie con altre autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali, al fine di migliorare l'efficacia delle metodologie di controllo, con particolare riferimento al contrasto delle frodi carosello, degli abusi nelle attività di incasso e trasferimento di fondi e di trasferimento di immobili, dei fenomeni di alterazione delle basi imponibili attraverso un uso distorto del *transfer pricing* e di delocalizzazione fittizia di impresa, nonché delle fattispecie di elusione fiscale;
- all'art. 6 in tema di semplificazione e gestione del "rischio fiscale", che mira a sostenere e agevolare forme di adempimento spontaneo degli obblighi tributari, anche mediante il ricorso a nuove forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche preventiva rispetto alle scadenze fiscali, tra imprese e Amministrazione finanziaria, nonché ulteriori istituti di *compliance* di tipo opzionale, cui sono ricollegate misure premiali per coloro che vi aderiscano.

In tale ottica, emerge in tutta evidenza la necessità che le verifiche e i controlli siano intrapresi in maniera mirata nei confronti di soggetti preventivamente selezionati in base a precise risultanze, acquisite in esito alle attività di analisi mediante le banche dati disponibili, di *intelligence* e di controllo economico del territorio, espressive di un elevato livello di rischio di fenomeni di evasione, elusione, frode e sommerso maggiormente diffusi, gravi e dannosi per il sistema economico nel suo complesso e gli operatori rispettosi delle regole.

Questa attività di selezione, in quanto espressione di una discrezionalità "tecnica", seppur, in astratto, non soggetta a particolari limitazioni, presuppone comunque la necessità di fondare la scelta del contribuente sulla base di effettive esigenze ispettive, che devono trovare adeguata evidenza nella documentazione relativa alla programmazione stessa o, per le verifiche non programmate, in quella attinente alla preparazione, oltre che, nei termini che saranno illustrati nella Parte III del presente Manuale, negli atti della verifica e del controllo.

### **c. Le linee di indirizzo dell'Autorità di Governo.**

Ulteriore canone di riferimento generale cui l'attività di selezione deve conformarsi è quello dettato dagli Atti di indirizzo per la definizione delle priorità politiche annualmente emanati dal Sig. Ministro dell'Economia e delle Finanze, nonché dalle indicazioni strategiche stabilite dalla citata Autorità di Governo attraverso la Direttiva Generale annuale per l'azione amministrativa e la gestione.

In primo luogo, gli Atti di indirizzo degli ultimi anni hanno sostanzialmente demandato alla Guardia di Finanza una marcata proiezione operativa e investigativa complementare all'azione dell'Agenzia delle Entrate, ponendo in particolare rilievo la connotazione del Corpo quale Forza di Polizia cui sono affidate precise responsabilità in tema di contrasto non soltanto alle violazioni fiscali in genere, ma principalmente alle diverse forme di illegalità economico-finanziaria.

Infatti, nei menzionati documenti è chiaramente evidenziato che il Corpo deve rafforzare il contrasto all'evasione, all'elusione, alle frodi fiscali e alle infiltrazioni della criminalità nell'economia legale, mediante il ricorso a piani operativi basati anche sull'integrazione delle funzioni di polizia economico-finanziaria e di polizia giudiziaria.

In aderenza a questa impostazione, è stato innovato il piano d'azione del Corpo, valorizzando la natura investigativa dell'attività ispettiva dei Reparti e gli elementi acquisiti nel corso di indagini di polizia giudiziaria, di attività antiriciclaggio e di contrasto alla corruzione, alle frodi in danno dei bilanci europeo e nazionale e alla criminalità comune e organizzata.

Avuto riguardo, poi, alle Direttive generali sull'azione amministrativa e sulla gestione, emanate annualmente dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, va detto che esse assegnano al Corpo gli obiettivi da raggiungere nel periodo di riferimento e gli indirizzi programmatici da osservare ai fini del loro conseguimento, che vengono successivamente diramati dal Comando Generale ai Reparti attraverso la circolare di programmazione operativa, che stabilisce le priorità ispettive delle unità operative, anche sotto il profilo della tipologia dei contribuenti da selezionare.

## 2. Profili operativi.

Le funzioni che la Guardia di Finanza, quale Forza di Polizia economico-finanziaria e giudiziaria a competenza generale, assolve nel settore del contrasto all'evasione e alle frodi fiscali devono essere concretamente perseguite attraverso interventi ispettivi che assumano, di fatto, le caratteristiche di una investigazione economico-finanziaria, ancorché incentrata sugli aspetti tributari.

La proiezione investigativa rappresenta, quindi, come accennato, l'elemento caratterizzante di tutta l'azione operativa del Corpo, che sistematicamente valorizza, ai fini fiscali, le informazioni acquisite nei diversi comparti della missione istituzionale: dalle indagini di polizia giudiziaria, ai controlli antiriciclaggio, dalle attività di contrasto alla corruzione e alle frodi in danno dei bilanci dell'Unione europea e dello Stato, alle investigazioni nei confronti della criminalità organizzata.

Inoltre, per la loro connotazione investigativa, le verifiche e i controlli effettuati dai Reparti devono essere necessariamente preceduti anche da una preventiva attività d'*intelligence*, attuata attraverso ricerche informative, analisi ed elaborazioni, da calibrare, quanto ad estensione e livello di approfondimento, alle circostanze del caso concreto.

La diffusa presenza territoriale dei Reparti del Corpo rappresenta, anch'essa, una fonte di dati, notizie ed elementi che devono trovare adeguata e sistematica valorizzazione anche in funzione dell'attività ispettiva fiscale.

L'individuazione, la raccolta e l'esame di ogni indizio di pericolosità fiscale deve, pertanto, rappresentare una attività permanente e continuativa da parte di ogni Reparto e articolazione, che deve coinvolgere il personale a ogni livello, sul presupposto che le funzioni di polizia economico-finanziaria rappresentano una prerogativa di tutti gli appartenenti al Corpo, coerentemente con le funzioni e le responsabilità associate alle attuali condizioni d'impiego.

Diversamente dal processo di programmazione, che ne rappresenta l'espressione documentale, la raccolta di dati e informazioni fiscalmente rilevanti e la selezione dei soggetti da sottoporre ad azione ispettiva deve essere alimentata durante tutto il corso dell'anno, senza soluzione di continuità, evitando che le attività di analisi vengano circoscritte ai ristretti periodi di formazione dei documenti relativi alla programmazione.

Il compendio delle attività investigative e di analisi in discussione deve:

- rappresentare la sintesi, critica e ragionata, di ogni genere di *input*, di fonte sia interna sia esterna, che possa risultare funzionale alla valutazione della pericolosità fiscale di un certo soggetto proficuamente valorizzabile in sede ispettiva;
- essere sviluppato avendo riguardo alle peculiarità delle dinamiche fiscali proprie di ogni area territoriale.

Questo processo deve tendere a ottenere:

- una ragionevole previsione in ordine ai risultati in concreto conseguibili ovvero, qualora non sia possibile pervenire a simili prospettazioni, avendo preliminare e adeguata contezza degli aspetti gestionali dell'attività economica da ispezionare sui quali indirizzare l'intervento;
- la finalizzazione della complessiva presenza ispettiva verso i fenomeni di evasione e frode, piuttosto che sui singoli contribuenti, privilegiando la selezione delle posizioni

verosimilmente riconducibili ad aree evasive/elusive/fraudolente di maggiore pericolosità e diffusione;

- le effettive prospettive di recupero dei tributi erariali di cui, attraverso le attività ispettive, venga eventualmente accertata l'evasione.

In questo senso, dovranno essere preferite le posizioni che, a parità di indizi di rischiosità e pericolosità fiscale, dispongano, direttamente o indirettamente, di patrimoni aggredibili sui quali poter far valere, in modo reale e concreto, la pretesa erariale, evitando, in linea di massima, la selezione di soggetti privi di adeguate capacità patrimoniali o sottoposti a procedure fallimentari o concorsuali.

In secondo luogo, il Corpo, per effetto delle disposizioni innovative di cui è cenno *sub* 1.b., ha inteso orientare le proprie linee d'azione al sostegno alle misure di adempimento spontaneo da parte dei contribuenti ai propri obblighi fiscali, introdotte in attuazione della citata riforma.

Infatti, in linea con il rinnovato spirito di collaborazione fra Fisco e contribuenti introdotto dalla Legge n. 23/2014, nonché dai relativi provvedimenti attuativi, l'azione dei Reparti deve altresì tendere a sostenere le misure di stimolo all'adeguamento spontaneo degli obblighi tributari da parte degli operatori, tra cui il "ravvedimento operoso" cosiddetto "allargato", ora azionabile anche dopo l'avvio di una verifica fiscale, la collaborazione volontaria (c.d. "*voluntary disclosure*") e le cosiddette "lettere d'invito alla *compliance*" previste dall'art. 1, commi da 634 a 636, della Legge n. 190/2014 – si rinvia, sul punto, al successivo Capitolo 7.

In tutti questi casi, l'eventuale avvio degli interventi, in taluni casi previamente condiviso con l'Agenzia delle Entrate per il tramite di questo Comando Generale – III Reparto, dovrà essere avviato soltanto in presenza di concreti elementi indicativi di un elevato livello di rischio di consistente evasione o di frode (vgs. precedente Capitolo 5).

### **3. L'attività di *intelligence*.**

L'*intelligence*, in via generale, rappresenta un complesso processo di ricerca, approfondimento investigativo, raccolta, selezione, analisi, elaborazione ed esame, di dati, informazioni ed elementi, comunque ottenuti, finalizzato a individuare l'obiettivo di successive azioni in maniera tendenzialmente idonea al conseguimento di un risultato e che, con riferimento alla materia delle ispezioni fiscali, mira a selezionare a ragion veduta e a far convergere l'attenzione delle unità operative sui soggetti che manifestano apprezzabili indicatori di pericolosità fiscale.

Condizioni fondamentali, di carattere minimale, per sviluppare adeguatamente l'azione di *intelligence* in materia fiscale sono da considerarsi le seguenti:

- adeguata conoscenza dei principali fenomeni evasivi, elusivi e di frode diffusi fra le diverse attività economiche e categorie di contribuenti (anche con riferimento alle relative, distinte dimensioni), nonché rispetto ai singoli comparti impositivi, di rilievo sia nazionale sia internazionale;
- dettagliata conoscenza del contesto territoriale di riferimento, delle caratteristiche economiche e delle particolarità delle connesse dinamiche fiscali, da alimentare, tra l'altro, attraverso una mirata azione di controllo del territorio, l'esame delle relazioni prodotte da Enti e organismi vari, contenenti studi in materia economica e fiscale di rilevanza locale (Camere di Commercio, Banca d'Italia, Associazioni di categoria, ecc.), l'analisi delle informazioni relative alle società e imprese neo costituite e la costante opera di approfondimento e valutazione di quelle che possono riguardare il contesto territoriale di riferimento;
- sistematica ricognizione di tutte le "fonti aperte" per selezionare gli accadimenti di più evidente interesse economico-fiscale (Organi di informazione, siti internet di Enti o Organismi locali, siti internet di imprese presenti sul territorio, ecc.), sia su un piano generale, sia con riferimento a specifici contribuenti, soprattutto di dimensioni medio/grandi ovvero operanti in settori economici che assumono una peculiare significatività per la singola area territoriale.

Al riguardo, costituisce un valido sistema di supporto l'applicativo Geo.Da.S. – sistema di georeferenziazione di dati statistici, in fase di reingegnerizzazione sulla piattaforma ARES, che non è una banca dati tradizionale, basata sull'inserimento "manuale" di dati di dettaglio su soggetti e oggetti e sulla loro interrogazione puntuale, quanto, piuttosto, un sistema informativo di analisi e di supporto alle decisioni alimentato da più banche dati e il cui scopo primario è consentirne l'interrogazione per fenomeni, aree tematiche, aggregazioni e sintesi, con possibilità di avere delle basi di dati in serie storiche al fine di analizzare l'evoluzione dei diversi fenomeni con riferimento agli ambiti territoriali e operativi d'interesse;

- relativamente, in particolare, alle società di medie e grandi dimensioni, particolare attenzione ad eventi di grande rilevanza economico-finanziaria, fra cui, ad esempio, l'instaurazione o il consolidamento di rapporti di controllo/collegamento con entità di altri Paesi ovvero l'emissione di strumenti finanziari, principalmente per le finalità illustrate nel Capitolo 4 della Parte IV del presente Manuale, cui si rinvia per i profili di dettaglio al riguardo;
- costante e sistematico utilizzo delle banche dati e delle applicazioni informatiche in uso al Corpo, eventualmente integrabili e aggiornabili, ove necessario, con i dati e gli elementi disponibili presso Enti e uffici pubblici;
- predisposizione di sistemi di "circolazione" e "condivisione" delle risultanze di ogni genere di attività investigativa e operativa, in qualsiasi settore e fatte ovviamente salve le esigenze di riservatezza e segretezza, al fine di assicurare che ogni situazione di potenziale interesse fiscale venga comunque analizzata sotto questo aspetto, evitando che, presso ogni Reparto o articolazione possano sussistere e permanere, nel tempo, dati, elementi o notizie di rilievo tributario che non vengano, nella tempistica necessaria per rispettare i termini di decadenza dell'azione di accertamento, sottoposti ai doverosi approfondimenti.

Le iniziative da assumere, *sotto l'azione di indirizzo e coordinamento dei Comandanti Provinciali*, per assicurare questa imprescindibile esigenza, dovranno tenere in considerazione la necessità di valorizzare, in maniera stabile, quanto meno:

- . le risultanze di pregresse attività di verifica e controllo svolte dal Reparto o da altri Comandi del Corpo a questo comunicati;
- . le risultanze di pregresse indagini di polizia giudiziaria in ogni settore, non solo di carattere tributario, ma anche, più in genere, riferite al campo economico-finanziario, ovviamente da utilizzare previo nulla osta dell'Autorità Giudiziaria, nonché i dati, le notizie e gli elementi di qualsivoglia natura, ottenuti nel quadro di ogni genere di attività di servizio svolta in via amministrativa, relativamente a tutti i settori in cui si esplicano le funzioni di polizia economico-finanziaria della Guardia di Finanza;
- . gli elementi di conoscenza acquisiti nel corso di ogni genere di controllo svolto sul territorio, per qualsiasi finalità (non solo di carattere tributario), anche da parte delle pattuglie addette al servizio di pubblica utilità 117;
- . le comunicazioni di fatti che configurano violazioni tributarie inoltrate dai soggetti pubblici investiti di compiti ispettivi o di vigilanza nonché dagli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e dalla polizia giudiziaria, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 600/1973, nonché quelle provenienti per effetto dell'introduzione della disposizione di cui all'art. 1, comma 141 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. Legge di stabilità 2016), secondo cui: "In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per qualsiasi reato da cui possa derivare un provento o vantaggio illecito, anche indiretto, le competenti autorità inquirenti ne danno immediatamente notizia all'Agenzia delle entrate, affinché proceda al conseguente accertamento";
- . le segnalazioni relative ad irregolarità attinenti le movimentazioni finanziarie da e per l'estero, monitorate ai sensi del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito nella Legge 4

agosto 1990, n. 227, nonché quelle, anche provenienti dai Reparti frontaliери, concernenti sequestri di valuta e titoli detenuti illegalmente;

- le segnalazioni di interesse fiscale provenienti, tramite il II Reparto del Comando Generale, dagli Organi collaterali esteri nell'ambito della collaborazione amministrativa, nonché le relazioni informative trasmesse dallo stesso II Reparto, a seguito dell'attività di *intelligence* svolta sia sul territorio nazionale sia all'estero.

Per una più approfondita disamina di tali profili, si fa rinvio alla Parte IV, capitolo 3 del presente Manuale;

- le segnalazioni di analogo contenuto originate dalle Sezioni I dei Comandi Regionali e Provinciali ai sensi della circolare n. 700/R in data 13 gennaio 2015, del Comando Generale – II Reparto;
- le risultanze delle trattazioni redatte a conclusione dell'attività antiriciclaggio, sviluppata a seguito dell'approfondimento delle segnalazioni relative ad operazioni sospette e dell'esecuzione di ispezioni e controlli (vgs. Parte IV, capitolo 2, paragrafo 2);
- le liste delle "posizioni a rischio" individuate dai Reparti Speciali del Corpo nelle fasi di elaborazione delle attività a progetto.

Al riguardo, va evidenziato che le attività di analisi e gli sviluppi di dati che precedono la realizzazione di una campagna d'interventi determinano, spesso, l'individuazione di una platea di possibili obiettivi delle azioni di controllo più ampia rispetto al numero di interventi poi inseriti nel piano di progetto; di conseguenza, gli elenchi dei rimanenti contribuenti selezionati costituiscono un patrimonio informativo fondamentale da cui attingere per l'orientamento delle attività ispettive da pianificare e svolgere d'iniziativa e, per tale motivo, gli stessi vengono messi a disposizione dei Reparti attraverso l'applicativo A.M.I.C.O. *plus* (Applicativo di Monitoraggio Indagini e Consuntivazione), con il quale i Reparti Speciali gestiscono tutte le fasi di articolazione dei lavori a progetto (cfr., sul punto, il successivo paragrafo 7);

- le "segnalazioni qualificate" di evasione trasmesse dai Comuni nell'ambito della loro partecipazione all'attività di accertamento tributario e contributivo.

Per una più approfondita disamina della collaborazione in esame si fa rinvio alle direttive diramate con la circolare n. 383/INCC in data 23 luglio 2012 di questo Comando Generale – III Reparto;

- le notizie emerse a seguito di accertamenti su richiesta delle Prefetture ai sensi dell'art. 91 del D.Lgs. n. 159/2011, che possono offrire utili spunti informativi in merito, tra l'altro, alla contiguità dei soggetti economici oggetto di controllo e dei loro gestori alla criminalità organizzata, nonché al loro interesse verso appalti pubblici o erogazioni a carico dello Stato o di altri enti pubblici.

Nell'ambito del complesso processo di adempimenti e iniziative che costituisce l'attività d'*intelligence*, l'azione informativa – volta alla ricerca di dati e notizie – e quella investigativa – finalizzata all'approfondimento in via non palese delle informazioni e degli elementi acquisiti – assumono un'importanza di particolare rilievo.

Secondo le regole generali, l'attività informativa, nell'ambito del Corpo, fa capo principalmente alle Sezioni I dei Comandi Regionali e Provinciali, che assumono in materia un ruolo propulsivo e di riferimento fondamentale, ancorché non esclusivo, secondo le disposizioni nel tempo impartite dal Comando Generale – II Reparto.

Nel settore fiscale, le Sezioni I dei Comandi Regionali e Provinciali devono orientare prevalentemente la propria azione verso l'individuazione dei fenomeni evasivi più rilevanti e dei sistemi di frode più pericolosi, di portata sia locale, sia, eventualmente, nazionale e internazionale (attribuendo la necessaria attenzione, in quest'ultimo contesto, ai fenomeni di estero-vestizione della residenza di persone fisiche e giuridiche, nonché di illecita detenzione

di capitali e patrimoni all'estero), muovendo pertanto, necessariamente, dall'analisi dei contesti esterni di riferimento per poi pervenire alla selezione di aree fenomenologiche di possibile interesse operativo da sottoporre ai necessari approfondimenti e, quindi, dei contribuenti a queste potenzialmente riconducibili.

I Reparti destinatari delle "relazioni informative" prodotte dalle Sezioni I dovranno garantire i necessari approfondimenti con la celerità richiesta dalle circostanze, da valutare anche in relazione al grado di pericolosità fiscale del fenomeno segnalato e dei tempi connessi ai termini di decadenza dell'azione di accertamento; ovviamente, adeguate e tempestive analisi, secondo le circostanze, saranno assicurate anche alle analoghe segnalazioni e relazioni trasmesse dal Comando Generale – Il Reparto.

Resta inteso che vanno osservate le disposizioni contenute nella menzionata circolare n. 700/R in data 13 gennaio 2015, del Comando Generale – Il Reparto.

Va comunque confermato e sottolineato, a prescindere dalle generali funzioni in questo contesto assicurate dal Comando Generale e dalle Sezioni I dei Comandi Regionali e Provinciali, il dovere di ogni Reparto e articolazione operativa di curare, alimentare e sviluppare l'attività informativa, anche nel settore fiscale.

#### **4. L'analisi di rischio e l'utilizzo delle strumentazioni informatiche disponibili: obbligo di consultazione e rinvio.**

Come già evidenziato in precedenza, in base all'art. 9 della Legge n. 23/2014, contenente la delega al Governo per la riforma del sistema fiscale, il potenziamento dell'azione di contrasto all'evasione fiscale deve fondarsi, in particolare, sul rafforzamento della capacità dell'Amministrazione finanziaria di eseguire controlli mirati e sull'utilizzo appropriato e completo degli elementi contenuti nelle banche dati.

L'obiettivo è il miglioramento dell'efficacia dei controlli, con particolare riguardo al contrasto delle forme evasive più dannose e aggressive, fra le quali rientrano le frodi carosello, gli abusi nelle attività di incasso e trasferimento di fondi e di immobili, i fenomeni di alterazione delle basi imponibili attraverso un uso distorto del *transfer pricing* e di delocalizzazione fittizia di persone fisiche e/o imprese, nonché i casi di elusione fiscale.

Tale previsione evidenzia chiaramente la centralità che deve essere riconosciuta all'analisi di rischio per la programmazione, preparazione ed esecuzione dell'attività di controllo e verifica fiscale, allo scopo di:

- dare corso ad attività ispettive in presenza di concreti e oggettivi elementi indicativi di fenomeni evasivi, elusivi e di frode fiscale, di modo da ancorare la scelta del soggetto da controllare a specifiche motivazioni attinenti all'effettiva possibilità che siano state poste in essere violazioni fiscali;
- adottare le metodologie di controllo più appropriate in relazione agli elementi acquisiti dall'attività di analisi, integrati da tutte le ulteriori informazioni comunque ottenute, in particolare dall'attività di *intelligence*, dall'azione di controllo economico del territorio, dalle indagini di polizia giudiziaria e da altre attività svolte nei diversi settori della missione istituzionale, ivi comprese quelle derivanti dall'esame delle segnalazioni per operazioni sospette;
- ferma restando la necessaria completezza dell'azione ispettiva e la piena aderenza alle previsioni normative, concentrare gli approfondimenti sui profili di irregolarità emersi dalla preventiva analisi, anche per ridurre, ove possibile, la tempistica dei controlli e delle verifiche.

Allo scopo, pertanto, di dare concreta attuazione alle richiamate linee d'indirizzo, i Reparti dovranno sempre e in ogni caso procedere ad un preliminare e approfondito esame delle informazioni e degli elementi disponibili nelle banche dati in uso al Corpo, sul conto del soggetto selezionato e prima dell'avvio degli interventi pianificati.

A tale fine sempre più fondamentali sono le banche dati e applicativi informatici, per cui si rinvia al successivo paragrafo 7.

In ragione delle proiezioni di polizia economico – finanziaria proprie del Corpo, coniugate con le capacità investigative maturate nell'esercizio delle funzioni di polizia giudiziaria, le scelte operative attinenti agli obiettivi dell'attività di verifica e controllo fiscale dei Reparti devono fondarsi, oltre che sull'analisi di rischio consistente nell'incrocio e nell'elaborazione dei dati contenuti nei diversi sistemi informatici a disposizione:

- sull'attività d'*intelligence*, intesa come più ampio processo di ricerca, raccolta ed esame di ogni genere di informazione od elemento, comunque ottenuto, indicativo di fenomeni di illegalità;
- sul controllo economico del territorio, che, consentendo alle pattuglie del Corpo di essere diffusamente presenti nelle diverse aree del Paese, va costantemente orientato alla ricognizione di evidenze utili ad ulteriori approfondimenti e investigazioni, da segnalare alle unità operative competenti per gli sviluppi.

Entrambe queste attività devono altresì mirare a supportare le risultanze dell'analisi di rischio con le banche dati, per filtrare e rendere senz'altro attendibili e, quindi, operativamente utilizzabili le informazioni contenute nei sistemi informatici.

## **5. L'attività di controllo economico del territorio.**

Il controllo del territorio esercitato dalla Guardia di Finanza che, per la connotazione tipica di Forza di Polizia economico-finanziaria riconosciuta al Corpo viene definito "economico", è una attività di carattere continuativo e permanente, grazie alla quale è possibile, oltre che assicurare una vigilanza proiettata sul piano preventivo ed eventualmente repressivo, anche acquisire dati, notizie e informazioni da utilizzare, previa elaborazione, analisi e approfondimento, per l'orientamento dell'attività operativa nelle diverse aree di interesse istituzionale.

Infatti, la particolare caratteristica del sistema economico nazionale, fondato sulla presenza di numerosissime piccole e medie imprese, richiede la capacità di cogliere i segnali di fenomeni di illegalità attraverso il controllo capillare del territorio, di modo da combinare le risultanze di una mirata ricerca informativa "sul campo" con quelle derivanti dalle analisi di rischio condotte mediante l'ausilio delle banche dati disponibili.

In tal senso, la connotazione di Forza di Polizia della Guardia di Finanza, presente in tutte le principali aree del territorio nazionale con circa 800 Reparti, costituisce un *unicum* nel panorama delle istituzioni operanti a contrasto delle frodi e dell'evasione a livello internazionale.

Ciò detto, il controllo economico del territorio è esercitato da tutte le unità operative del Corpo, sia a terra sia in mare, dalle unità della componente specialistica A.T.P.I. impiegate nei servizi ordinariamente affidati ai militari di questo comparto, ivi compresi i "Piani Coordinati di Controllo del Territorio (CCT) regolamentati dalle locali Autorità di Pubblica Sicurezza, dalle pattuglie dedicate al "servizio 117", dal personale impiegato nei controlli in materia di emissione di scontrini e ricevute fiscali, negli altri controlli sulla circolazione delle merci, di polizia marittima, di ordine e sicurezza pubblica e, comunque, in tutti quei servizi fortemente radicati nel contesto territoriale di riferimento.

In tale ambito rientrano altresì le attività condotte nel quadro del "Dispositivo permanente di contrasto ai traffici illeciti" introdotto con la circolare n. 246840 in data 8 agosto 2016 del Comando Generale – III Reparto per rendere più organica e costante la presenza delle pattuglie del Corpo, principalmente, lungo le arterie e rotabili stradali del territorio nazionale più direttamente interessate da traffici illeciti di origine e dimensione internazionale, nonché da possibili movimentazioni transfrontaliere di denaro, titoli e altri mezzi di pagamento.

È precisa responsabilità di ogni Comandante di Reparto o articolazione operativa, sotto la costante *azione di indirizzo dei Comandanti Provinciali*, sensibilizzare tutti i militari addetti a

questo genere di servizi a curare, nel corso dell'esecuzione degli stessi, la sistematica acquisizione di ogni genere di dato, notizia ed elemento suscettibile di utilizzo e valorizzazione ai fini fiscali, con principale – anche se non esclusivo – riferimento a manifestazioni di ricchezza particolarmente significative ovvero a situazioni e circostanze sintomatiche dell'esistenza di attività imprenditoriali o professionali verosimilmente sconosciute al Fisco o di fenomeni di "lavoro nero" o "irregolare".

Nella prospettiva di razionalizzare e valorizzare al meglio gli elementi che possono essere tratti dal controllo economico del territorio, è previsto un apposito strumento informatico – l'applicativo C.E.TE. – oggetto di più specifiche indicazioni nel successivo paragrafo 7, nonché alla Parte V, capitolo 7, paragrafo 4.e.; ad ogni buon conto, allo scopo di assicurare forme "minimali" di raccolta e documentazione delle notizie, dei dati e degli elementi acquisiti dalle diverse pattuglie del Corpo impiegate sul territorio, da utilizzare anche per la selezione delle posizioni a maggior rischio di evasione fiscale, è necessario che ciascuna unità operativa impegnata nei servizi del genere dianzi indicato rediga un apposito "appunto informativo", strutturabile in forma libera ma da sottoscrivere da parte dei militari operanti, riepilogativo delle circostanze individuate e delle eventuali situazioni ritenute meritevoli di approfondimento, il quale, protocollato secondo le procedure in vigore, verrà sottoposto al Comandante del Reparto.

Quest'ultimo, una volta esaminata la segnalazione, qualora il soggetto cui il contenuto dell'appunto si riferisce non rientri nelle competenze, per territorio e/o per materia, del proprio Reparto, ne dispone il formale invio a quello competente, mentre, laddove il proprio Reparto sia competente:

- nei casi in cui non emergano, in base ad un preliminare esame, elementi d'immediato interesse, ne dispone l'archiviazione nel fascicolo di schedario relativo al soggetto interessato, per ogni eventuale, futura valorizzazione;
- se ravvisi elementi di interesse operativo, disporrà gli approfondimenti più opportuni anche ai fini dell'eventuale avvio di una specifica attività ispettiva fiscale, nei tempi richiesti dalle circostanze;
- può valutare l'opportunità di inoltrare apposita segnalazione al competente Ufficio dell'Agenzia dell'Entrate, qualora gli elementi disponibili siano utili per l'accertamento sintetico.

## **6. L'acquisizione di dati e notizie presso Uffici pubblici e operatori economici.**

Come già in precedenza accennato, ai fini della selezione dei soggetti da sottoporre a verifica o controllo riveste fondamentale importanza, per il buon esito del servizio, l'acquisizione di tutti i dati utili, sul piano fiscale, a delineare la reale posizione tributaria del contribuente verso il quale viene rivolta l'attenzione ispettiva, ivi compresi quelli disponibili presso Uffici pubblici e/o operatori economici; è di tutta evidenza, peraltro, che, con il moltiplicarsi degli obblighi di comunicazione all'Anagrafe Tributaria da parte dei contribuenti e la proliferazione di archivi e strumenti informatici fondati su tali dati, la necessità di interpellare direttamente enti e soggetti in possesso di informazioni rilevanti ai fini fiscali sta progressivamente venendo meno, a tutto vantaggio dell'economicità e completezza dei servizi operativi.

Tuttavia, è da tenere presente che dai suddetti obblighi di comunicazione sfuggono naturalmente tutti i soggetti che operano in maniera occulta e/o ricorrono al sistema della fittizia interposizione personale o della fittizia intestazione di disponibilità, per cui l'acquisizione diretta di certi dati o l'effettuazione di determinati riscontri presso Uffici ed Enti pubblici o operatori economici sono adempimenti che conservano, comunque, una possibile e autonoma utilità; al riguardo, si evidenzia che l'attuale sistema normativo consente alla Guardia di Finanza di procedere a "controlli esplorativi", in funzione anche strumentale a successivi interventi, per i quali si fa rimando a quanto verrà più dettagliatamente illustrato al paragrafo 2.e del Capitolo 2 della Parte III del presente Manuale Operativo.

In questo contesto, appare opportuno ricordare che, per quanto concerne gli Uffici pubblici, l'attività di acquisizione diretta da parte dei militari del Corpo può risultare in concreto necessaria anche in relazione alla previsione di cui all'art. 6, comma 4, della L. n. 212/2000 di approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente, che vieta la possibilità di richiedere "documenti e informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre Amministrazioni pubbliche".

## **7. L'elenco delle principali banche dati utilizzate in campo economico-finanziario.**

Allo scopo di fornire ai Reparti strumenti adeguati per migliorare l'analisi di rischio per gli scopi dianzi richiamati, si richiamano i seguenti, principali applicativi informatici, alcuni dei quali autonomamente sviluppati dal Corpo, altri acquisiti dalle Agenzie fiscali:

- **An.Co.Re.** (Analisi dei Collegamenti e delle Relazioni).

L'applicativo consente di individuare, mediante una rappresentazione grafica, i rapporti tra le società e i soggetti partecipati e partecipanti, nonché i collegamenti con le persone fisiche che rivestono cariche societarie. Tali relazioni si basano sull'integrazione delle informazioni tratte dal Registro delle Imprese con i dati fiscali presenti nel Sistema Informativo dell'Anagrafe Tributaria. Le interrogazioni possono essere effettuate a partire dai dati identificativi sia delle società sia delle persone fisiche;

- **R.A.D.A.R** (Ricerca e Analisi Decisionale per l'Accertamento dei Redditi), versione aggiornata.

La banca dati permette di effettuare analisi mirate su gruppi di contribuenti, in funzione dei diversi criteri di selezione disponibili per distinte aree tematiche. In particolare, l'applicativo consente di estrapolare:

- . informazioni di natura descrittiva, quali residenza, tipo e dimensione dell'attività svolta, espressa in fasce di ricavi e di volume d'affari;
- . informazioni di natura quantitativa, desunte dalle dichiarazioni presentate, dagli studi di settore e anche da fonti esterne all'Anagrafe Tributaria, quali volume d'affari, ammontare dei ricavi e dei costi, scambi con l'estero, reddito complessivo, categoria reddituale;

- **A.R.C.A. WEB** (Analisi di rischio contribuenti anomali).

L'applicativo consente di ottenere, sulla base di indici di rischio prestabiliti, informazioni relative agli operatori economici che hanno chiesto di effettuare operazioni intracomunitarie o che hanno aperto una nuova partita IVA.

La banca dati è suddivisa nelle sezioni "Arca – Operazioni intracomunitarie" e "Arca – Nuove Partite IVA", nelle quali è possibile effettuare ricerche puntuali ovvero selezioni di soggetti, anche sulla base di "punteggi di rischio" attribuiti dall'Agenzia delle Entrate, in funzione delle caratteristiche soggettive del richiedente la partita IVA o di chi ha comunicato all'Agenzia delle Entrate la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie nonché dei precedenti fiscali;

- **SO.NO.RE.** (Soggetti Non Residenti).

La banca dati consente la selezione di persone fisiche connotate da un alto profilo di rischio di fittizio trasferimento all'estero della residenza. Nell'applicativo sono censiti sia i soggetti non residenti formalmente iscritti all'AIRE, sia quelli che, pur non essendo iscritti, rispondono a predeterminati criteri di rischio elaborati dall'Agenzia delle Entrate.

Le interrogazioni possono essere effettuate in maniera puntuale sul singolo soggetto o in forma massiva, impostando uno o più criteri di selezione basati su elementi significativi desunti dai modelli di dichiarazione del contribuente stesso e/o dei sostituti d'imposta.

- **Spesometro integrato.**

L'applicativo contiene i dati che i soggetti passivi IVA devono comunicare ai sensi dell'art. 21 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 e successive

modificazioni, concernenti le operazioni attive e passive intercorse tra operatori economici e tra questi ultimi e contribuenti privati. E' possibile effettuare due diverse tipologie di interrogazioni:

- . estrazione, per singolo soggetto, dei dati relativi al cosiddetto "elenco clienti e fornitori";
- . ricerca di soggetti sulla base dei dati dello "spesometro", integrati con quelli relativi alle comunicazioni dei contratti di noleggio e *leasing*, agli elenchi riepilogativi di operazioni intracomunitarie presentati con modelli Intrastat, alle bollette doganali e alle operazioni effettuate con soggetti residenti in Paesi inclusi nelle *black list*.

#### - **Infocamere.**

Le Camere di Commercio, attraverso la società InfoCamere S.p.A. (Società Consortile di Informatica delle Camere di Commercio Italiane per azioni), mettono a disposizione degli utenti servizi e banche dati sugli operatori economici alle quali possono accedere cittadini, aziende e Pubbliche Amministrazioni.

La banca dati più utilizzata dai Reparti del Corpo per accedere al patrimonio informativo delle Camere di Commercio è Telemaco.

Uno dei servizi disponibili è Ri.Visual, che affianca al tradizionale sistema di consultazione in formato testuale del Registro Imprese la possibilità di mostrare i medesimi dati attraverso una rappresentazione grafico-visuale che consente un'immediata percezione delle relazioni esistenti tra persone e imprese.

#### - **Sis.Ter. (Banca dati del Sistema Informativo del Territorio).**

La banca dati SISTER - Sistema Informativo del Territorio - è un portale *web* per mezzo del quale l'Agenzia delle Entrate (nella quale è confluita l'Agenzia del Territorio) eroga servizi telematici a cittadini, professionisti, aziende e Pubbliche Amministrazioni.

Le modalità di accesso a SISTER sono pubblicate sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate. La Guardia di Finanza ha stipulato un'apposita convenzione con la prefata Agenzia per l'accesso alle visure ipocatastali sui beni immobili censiti a livello nazionale.

#### - **C.E.TE. (Controllo Economico del Territorio).**

Applicativo che consente ai Reparti del Corpo di gestire le attività di controllo economico del territorio tese a rilevare sistematicamente la proprietà, il possesso, la disponibilità di fatto o l'utilizzo a qualsiasi scopo di beni indicativi di indici di capacità contributiva e spese per incrementi patrimoniali in capo a persone fisiche che abbiano presentato dichiarazioni annuali incapienti. L'applicativo consente di incrociare i dati presenti sull'Anagrafe Tributaria al fine di evidenziare le posizioni "a rischio".

#### - **Sistema Informatico delle Comunicazioni Obbligatorie (CO).**

Si tratta di uno strumento utile con riferimento ai servizi svolti in materia di lavoro nero reso accessibile al personale della Guardia di Finanza da parte del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

Tale Sistema è stato introdotto dalla Legge 27 dicembre 2006, n. 296, che, modificando l'art. 4-*bis* del D.Lgs. 21 aprile 2000, n. 181, ha stabilito che le comunicazioni di assunzione, cessazione, trasformazione e proroga dei rapporti di lavoro, nonché quelle relative alle assunzioni con caratteristiche d'urgenza e quelle connesse alle trasformazioni e ai trasferimenti aziendali – che i datori di lavoro pubblici e privati devono inviare ai Centri per l'impiego, all'INPS, all'INAIL, al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e alla Prefettura – devono essere effettuate in via telematica, in conformità alle modalità tecniche contenute nel D.M. 30 ottobre 2007.

In particolare, le comunicazioni obbligatorie sono inviate dai datori di lavoro e dai soggetti abilitati ai Centri per l'impiego competenti in relazione alla sede di lavoro, mediante l'accesso ai sistemi informatici messi a disposizione dalle Regioni e dalle Province

autonome di Trento e Bolzano, che, a loro volta, dopo averle assunte in carico, le trasmettono alla banca dati centralizzata, istituita presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

Per una più dettagliata descrizione dell'utilità del richiamato applicativo si rinvia a quanto evidenziato nel Capitolo 7 della Parte V del presente Manuale Operativo.

Per quanto riguarda le banche dati utili ai fini del contrasto all'evasione e alle frodi di rilievo internazionale nonché alla detenzione illecita di disponibilità e patrimoni all'estero, nel rinviare al capitolo 11 della Parte V del presente Manuale Operativo, si rimarca, in particolare, l'opportunità di utilizzare le seguenti banche dati:

- **E.B.R. ("European Business Register")**, **Orbis**, **Mint Global**, **Mint Italy**, **Legilux**, **Infocamere/Telemaco**, **R.e.t.i. (Richiesta Elenchi Titolari di Partita IVA)** e Anagrafe Tributaria, in tema di esteroinvestizione e stabile organizzazione;
- **TP Catalyst**, in materia di *transfer price*.

Ancora, si evidenzia che, con la circolare n. 18138 in data 9 gennaio 2017 di questo Comando Generale – III Reparto, è stata realizzata, in materia di controlli sulla circolazione delle merci, la digitalizzazione dell'interscambio informativo tra i Reparti e della rendicontazione statistica.

Nel quadro della imprescindibile necessità per la Guardia di Finanza di assicurare una presenza diffusa nelle diverse aree territoriali del Paese, sia nell'ambito del controllo economico del territorio, sia per finalità di contrasto ai traffici illeciti, la nuova funzionalità, denominata "**Documento di trasporto**", realizzata nell'ambito dell'applicativo MUV-Web dell'Anagrafe Tributaria, al fine di agevolare e rendere più celere l'interscambio informativo tra i Reparti, consente di trasmettere, esclusivamente in via telematica, i dati relativi ai controlli su strada, ai fini dell'IVA e delle accise, con contestuale consuntivazione ai fini statistici.

È divenuto in questo modo possibile valorizzare i dati acquisiti all'esito dell'attività di monitoraggio delle merci, quotidianamente eseguita dalle pattuglie su strada, anche nell'ambito di più diffuse analisi di rischio dirette al contrasto dei fenomeni di evasione o di frode più gravi e persistenti.

Attraverso la specifica funzione di "Ricerca", infatti, ogni unità operativa potrà riscontrare, effettuando puntuali interrogazioni, se un contribuente sia stato nel tempo oggetto di uno o più controlli della specie (eseguiti dal 1° gennaio 2017) e, in caso positivo, acquisire informazioni che possono rivelarsi utili, ad esempio, per accertare i reali operatori economici interessati in una specifica transazione commerciale ispezionata, nonché gli itinerari stradali effettivamente percorsi.

Inoltre, devono segnalarsi altresì i seguenti applicativi, acquisiti dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che, seppur finalizzati alla selezione di possibili obiettivi con riferimento al settore dell'evasione in materia di fiscalità dei giochi e doganale, possono essere assai proficuamente utilizzati per il contrasto alle frodi e all'evasione in tema di imposte dirette e Iva:

- "**Anagrafe dei conti di gioco**", che consente di monitorare le attività relative ai giochi a distanza, nonché - in determinate situazioni - di procedere anche alla sospensione, alla chiusura o alla riattivazione di un conto di gioco.

L'Anagrafe contiene tutte le informazioni concernenti i giochi a distanza relative ai conti di gioco aperti dai singoli giocatori con i concessionari dell'Agenzia, alle giocate, alle vincite e ai rimborsi di giocate, ai *bonus* e alle riscossioni, alle ricariche, ai prelievi effettuati, nonché all'eventuale saldo attivo presente sul conto.

Sul punto, rinviando alla circolare n. 30422 in data 3 febbraio 2014 di questo Comando Generale – III Reparto, si rimarca che l'accesso all'applicativo potrà risultare utile anche nei casi di acquisizione di concreti elementi di spesa indicativi di capacità contributiva, con conseguente possibilità di sviluppi di carattere operativo tesi a valorizzarne il contenuto, se del caso attraverso il ricorso ad autonome attività ispettive ovvero mediante l'invio di

segnalazioni ai locali Uffici dell'Agenzia delle Entrate per la determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche a norma dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973. Ai sensi del quinto comma della citata disposizione, infatti, la determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche può essere fondata – fatta salva la prova contraria - sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza.

In attuazione di tale previsione, i Decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24 dicembre 2012 e del 16 settembre 2015, alla Tabella A recante “Contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva” includono espressamente, tra le voci di “consumo”, alla categoria “Tempo libero, cultura e giochi”, anche le spese per i “giochi *online*”;

- **“CAST – Controllo Apparecchi sul Territorio”** che, operando sui dati di gioco e di carattere amministrativo relativi agli apparecchi da intrattenimento e divertimento di cui all'art. 110, comma 6, lett. a) del Testo Unico delle Leggi di Pubblica Sicurezza (cc.dd. “*newslot*”), consente di individuare i proprietari (gestori) per i quali l'indicatore di “*raccolta media giornaliera per apparecchio*” si discosta dall'analogo valore determinato a livello provinciale, nonché **“Cruscotto dei Conti di Gioco”**, riferito al gioco telematico, che permette di effettuare analisi statistiche sui conti di gioco, monitorare i concessionari, porre in luce situazioni di anomalia e selezionare i “conti-utenti” da approfondire, anche sulla base di movimentazioni atipiche e/o sproporzionate rispetto alle capacità economico-reddituali del giocatore.

Anche in questo caso, rinviando alla circolare n. 250713 in data 4 settembre 2014 di questo Comando Generale – III Reparto, si pone in evidenza che la valorizzazione di tali strumenti informatici rappresenta un'importante opportunità per una più mirata ed efficace selezione di obiettivi connotati da alti profili di rischio di violazioni consistenti e di frode, tenuto conto delle chiare potenzialità degli applicativi in questione, per migliorare la ricerca di impieghi di risorse finanziarie non coerenti con le fonti reddituali dichiarate, che possono trovare ragione in condotte evasive ovvero di utilizzo di proventi derivanti da attività criminali;

- **“M.E.R.C.E. – Monitoraggio e Rappresentazione del Commercio Estero”**, rappresenta un utile strumento di ausilio per il Corpo, in particolare per il monitoraggio dell'IVA negli scambi commerciali e dei flussi di merci. La “*base dati*” che supporta l'applicazione contiene sia informazioni relative ad operazioni effettuate con paesi terzi (desunti dalle dichiarazioni doganali), sia dettagli riguardanti operazioni con *partner* europei (rilevati dagli elenchi intracomunitari).

Sul punto, si rinvia alla circolare n. 44138 in data 14 febbraio 2014, di questo Comando Generale – III Reparto.

Infine, sono disponibili le informazioni trasmesse all'Agenzia delle Entrate ai sensi del Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193 (c.d. “decreto fiscale”), convertito, con modificazioni, dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225 e collegato alla manovra di finanza pubblica per il 2017.

In particolare il comma 1 dell'art. 4 del citato Decreto Legge n. 193/2016, allo scopo di razionalizzare i controlli in materia di I.V.A. e favorire una maggiore collaborazione con i contribuenti, ha sostituito il previgente art. 21 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

In virtù della nuova formulazione del citato articolo, i soggetti passivi I.V.A. devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate, per ciascun trimestre, i dati di tutte le fatture emesse, ricevute e registrate ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ivi comprese le bollette doganali, nonché i dati delle relative variazioni.

Al fine di contrastare il fenomeno della cosiddetta “evasione da riscossione”, il comma 2 del citato art. 4 del D.L. n. 193/2016 ha poi inserito nel D.L. n. 78/2010 l'art. 21-*bis*, introducendo l'obbligo per i soggetti passivi I.V.A. di trasmettere all'Agenzia delle Entrate, una comunicazione dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche I.V.A..

Nella prospettiva della Guardia di Finanza quale Forza di Polizia economico-finanziaria, la capacità di mirare gli interventi ispettivi verso obiettivi preliminarmente selezionati quali a forte rischio di consistente evasione o frode, deve, come già detto in precedenza, fare leva, anche e soprattutto, sull'incrocio fra gli elementi accessibili con gli applicativi informatici collegati all'Anagrafe Tributaria e quelli presenti nelle banche dati contenenti informazioni "di polizia", anche realizzati e gestiti dai Reparti Speciali del Corpo, fra cui, si segnalano:

- **S.I.A.C. (Sistema Informativo Anti Contraffazione).**

Si tratta di una piattaforma telematica multifunzionale, composta da diversi applicativi e articolata su una serie di interfacce ad alto contenuto tecnologico, tra l'altro utilizzabili, per la rendicontazione statistica e l'analisi operativa in materia di contrasto alla contraffazione, alla pirateria e al commercio abusivo, nonché a tutela della sicurezza prodotti, del *made in Italy* e delle denominazioni e indicazioni geografiche protette. Le analisi di rischio per l'orientamento delle funzioni di polizia economico-finanziaria, possono essere effettuate sia sotto il profilo della geo-referenziazione che dal punto di vista delle categorie merceologiche, delle violazioni contestate o dei soggetti a vario titolo coinvolti nelle operazioni di servizio.

- **S.I.A.F. (Sistema Informativo Anti Frode).**

Nell'ambito delle iniziative rivolte al potenziamento dell'azione di contrasto alle frodi ai finanziamenti di origine comunitaria, è stato realizzato tale applicativo informatico che si pone l'obiettivo di rendere fruibili, da un lato, per i Reparti destinatari del collegamento, informazioni aggregate e puntuali in ordine ai flussi di finanziamento europei erogati dall'Unione Europea, a favore di beneficiari operanti nelle regioni italiane dell'ex "obiettivo convergenza" (Campania, Puglia, Calabria e Sicilia), e, dall'altro, analisi di rischio utilizzabili sul piano operativo.

- **S.I.A.N. (Sistema Informativo Agricolo Nazionale).**

Sulla base delle specifiche intese raggiunte con l'Agenzia per le Erogazioni in Agricoltura (AG.E.A.) il Corpo ha ottenuto l'acquisizione della base di dati del Sistema Informativo Agricolo Nazionale (S.I.A.N.), al fine di migliorare l'attività di analisi di rischio finalizzata, tra l'altro, al contrasto ai fenomeni di frode nel settore degli aiuti in agricoltura.

- **Mo.Co.P. (Sistema informativo integrato per le attività di monitoraggio dei contratti pubblici).**

È un applicativo informatico che permette di integrare le informazioni acquisite dalla Banca Dati Nazionale dei contratti pubblici, da AT Web e da Infocamere, con il patrimonio informativo a disposizione della Guardia di Finanza, armonizzando i dati provenienti dalle diverse fonti, anche gestite da altri soggetti, e stabilendo le relazioni necessarie alla successiva fase di analisi.

La piattaforma è in grado di selezionare profili di rischio, propedeutici o anche connessi ad attività di prevenzione e repressione dei reati e degli illeciti di natura economico-finanziaria, partendo dalle informazioni acquisite nel corso dell'ordinaria attività d'istituto e dagli elementi informativi contenuti nei sistemi di analisi e rendicontazione interna in uso al Corpo, nonché attraverso l'interazione con le banche dati esterne.

- **S.I.Va. 2 (Sistema Informativo Valutario).**

Il sistema in argomento permette la consultazione diretta e immediata da parte dei Reparti delle informazioni aggiornate relative alle segnalazioni di operazioni sospette trasmesse dai soggetti obbligati ai sensi della normativa antiriciclaggio.

I dati del sistema sono integrati con informazioni provenienti da altre banche dati operative (A.T., SDI, precedenti del Corpo e PiGrecoWEB) e da fonti aperte.

Come indicato nel Manuale Operativo recante "L'attività della Guardia di Finanza a tutela del mercato dei capitali" diramato con circolare 83607/12 in data 19 marzo 2012 di questo

Comando Generale - III Reparto, sin dalle fasi prodromiche delle diverse attività istituzionali, le pattuglie incaricate del servizio devono sempre, in maniera costante e sistematica, consultare la banca dati S.I.VA. per verificare l'esistenza di segnalazioni a carico dei soggetti interessati dagli accertamenti che si stanno per intraprendere.

Tale attività assume fondamentale importanza anche in sede di selezione dei contribuenti da sottoporre a verifica fiscale. Si tratta, quindi, di un'attività di consultazione sistematica di S.I.VA. che deve assumere carattere di "ordinarietà", da effettuarsi non solo all'inizio dell'attività investigativa ma anche qualora emergano nel corso degli accertamenti nuovi profili soggettivi di una certa rilevanza, siano essi persone fisiche o giuridiche.

Le segnalazioni di operazioni sospette vanno considerate come fonte di selezione e di innesco a carattere privilegiato non solo per la lotta al riciclaggio o al finanziamento del terrorismo, ma anche per il contrasto di qualsiasi illecito economico e finanziario, ivi compresi quelli di natura tributaria, in particolare allorquando le informazioni fanno emergere un profilo economico del soggetto incompatibile ed incongruo rispetto alla posizione reddituale dichiarata al fisco.

- **S.I.R.O. (Supporto Informativo Ricerche Operative).**

Nell'area *intranet* del Corpo, sul sito C.P.I. del Servizio Centrale Investigazione Criminalità Organizzata (S.C.I.C.O.) della Guardia di Finanza è presente la banca dati in parola in uso allo stesso Servizio e ai Gruppi Investigazione Criminalità Organizzata (GG.I.C.O.) dei Nuclei di polizia economico-finanziaria del Corpo.

La banca dati S.I.R.O. è un sistema informatico per l'archiviazione, la catalogazione e la consultazione dei documenti, delle fotografie e delle registrazioni audio in possesso dello S.C.I.C.O., dei GG.I.C.O. e degli altri Reparti Speciali.

Questo sistema, oltre ad essere un utile strumento di supporto alle indagini e rendere possibile il coordinamento informativo con gli organi centrali, assolve alla funzione di archivio centralizzato e banca dati cui attingere per eventuali informazioni utili a meglio orientare l'attività ispettiva verso posizioni a più alto rischio di frode.

- **Molecola.**

Sul sito C.P.I. dello S.C.I.C.O. è presente l'applicativo in argomento, uno strumento operativo che ha come obiettivo principale quello di costituire un valido supporto al lavoro dell'analista-investigatore nell'individuazione di soggetti proficuamente aggredibili sotto il profilo delle misure di prevenzione patrimoniale.

In particolare, il sistema consente la gestione e la rielaborazione di rilevanti masse di dati mediante procedure in grado di agevolarne la lettura ed il raffronto, l'evidenziazione, mediante un sistema di "allerta", di anomalie e incongruenze tra redditi ufficiali ed effettive disponibilità economico-patrimoniali nonché la produzione di reportistica standardizzata nel formato e nei contenuti.

Per un più approfondito esame delle banche dati disponibili, si fa rinvio alla circolare organica sull'informatica operativa, n. 124501 in data 26 aprile 2012 del Comando Generale.

## **8. L'utilizzo delle informazioni in A.M.I.C.O. e Co.El..**

Come evidenziato al precedente capitolo 2, i Reparti Speciali sviluppano analisi di rischio fondate sull'esperienza maturata dalle unità operative, basandosi sui migliori filoni investigativi scoperti quotidianamente, che vanno ad incidere su fenomeni articolati in più aree del Paese, valutandone la replicabilità in altri contesti territoriali.

Il Nucleo Speciale Entrate è incaricato di sviluppare lo studio di fattibilità di un "lavoro a progetto", per cui procede alla raccolta dei dati acquisibili dai sistemi informativi, alla loro aggregazione ed esame puntuale, per poi analizzare lo scenario economico di riferimento e la platea dei soggetti "a rischio". A conclusione di detta attività, il Nucleo Speciale Entrate elabora con le tecniche di *project management* il piano di verifiche "a campagna" che, previa

approvazione del Comando Generale, viene rilasciato ai Reparti territoriali con obiettivi, metodologie operative e tempi predefiniti.

Tutto ciò avviene esclusivamente per via informatica, grazie all'utilizzo del *software* "Applicativo di Monitoraggio Indagini e Consuntivazione" – A.M.I.C.O..

L'infrastruttura telematica in parola, realizzata ad opera del Gestore dell'A.T. (SOGEI), su *input* del Comando Generale e della Componente speciale, consiste in un apposito applicativo *on-line* di monitoraggio, indagine e controllo che, con una formula assolutamente innovativa, è:

- in grado di fornire informazioni sui contribuenti inseriti in attività progettuali.  
In particolare racchiude e sintetizza i risultati dell'analisi di rischio e rappresenta uno dei principali bacini informativi da cui i Reparti possono attingere per alimentare i processi di analisi e di selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo o verifica, offrendo alla Componente territoriale una immediata e chiara evidenziazione, all'atto dell'accesso, delle sotto-aree nelle quali sono disponibili dati di interesse da sviluppare - autonomamente - per la programmazione della propria attività di verifica;
- idoneo ad eliminare passaggi intermedi, flussi cartacei, trasferimenti di ingenti masse di dati e la loro relativa gestione in locale;
- finalizzato a consentire la disponibilità immediata di informazioni costantemente aggiornate, essenziali per l'esecuzione dell'attività ispettiva demandata alla Componente territoriale nei confronti di obiettivi accuratamente selezionati;
- capace di assicurare l'integrazione e l'interazione con altre applicazioni dell'A.T. già disponibili (R.E.T.I., Se.R.Pi.Co., etc.) e con altre risorse telematiche, anche esterne al Corpo;
- atto a fornire e aggiornare lo stato di esecuzione delle attività di servizio, così da monitorarne lo sviluppo e fornirne la costante consuntivazione;
- replicabile per l'intero ciclo di vita operativa del progetto e adattabile per ogni tipologia di attività progettuale, ancorché complessa e articolata;
- accessibile in ragione di apposite classi di visibilità, ai fini della tutela della riservatezza e della *privacy*.

Il predetto applicativo è una piattaforma estremamente duttile alle varie esigenze e, quindi, fruibile anche dagli altri Reparti Speciali, nonché dalla Componente territoriale.

Allo scopo di consolidare il patrimonio informativo del Corpo a sostegno dell'analisi di rischio - da sviluppare attraverso l'incrocio e l'analisi di informazioni provenienti da fonti diverse - è stata rilasciata l'evoluzione del richiamato applicativo, chiamata "A.M.I.C.O. *plus*", che si prefigge lo scopo di:

- potenziare l'attività di analisi e orientare le metodologie di controllo in relazione agli elementi preliminarmente acquisiti, in modo da concentrare gli approfondimenti e ridurre, ove possibile, la tempistica delle ispezioni;
- fornire un immediato e concreto ausilio alla Componente territoriale nella predisposizione della programmazione dell'attività ispettiva, in particolare nella fase di selezione degli obiettivi, che non potrà, comunque, prescindere da autonome valutazioni anche originate da altre risultanze d'interesse operativo;
- favorire la diffusione di un innovativo approccio all'attività di controllo che consenta ai Reparti del Corpo, sotto un profilo di ordine generale, l'esecuzione di una speditiva ricognizione di singoli e peculiari "elementi caratterizzanti", riconducibili a determinati soggetti economici residenti nel territorio di competenza, potenzialmente costituenti precondizioni necessarie per l'individuazione di fenomenologie evasive/elusive, e per ogni singola posizione, un immediato collegamento tra gli indici elaborati e le diverse tipologie di evasione/elusione fiscale.

Le caratteristiche principali del nuovo applicativo consentono all'utente:

- l'identificazione di categorie di contribuenti tramite la selezione dei "Piani Operativi, allo scopo di intercettare, per ciascun settore di interesse istituzionale, le posizioni censite nelle rispettive iniziative progettuali;
- l'immediata visualizzazione, per ogni posizione nominativa, delle informazioni generali circa dati anagrafici e fiscali, attività ispettive subite e *alert* di rischio economico-finanziario valorizzati sulla base delle evidenze raccolte dalla Componente speciale, nonché degli ulteriori elementi conoscitivi sviluppati nell'ambito di azioni a progetto/analisi di rischio/Co.El.;
- la consultazione, in apposita sezione denominata "Archivio", dei dati e delle notizie riguardanti ciascun soggetto censito, non più suscettibili di diretto sviluppo operativo - riferite a periodi d'imposta non più ordinariamente accertabili (ferma restando la possibilità che intervenga il raddoppio dei termini per l'accertamento in presenza di reati tributari) e comunque successivi al 2006 – che, tuttavia, possono comunque essere espressivi del profilo di rischio associabile al soggetto monitorato.

In sintesi, il nuovo applicativo AMICO *plus* consente all'utente, ferma restando la possibilità di consultare le singole progettualità, di ottenere in relazione a ciascun soggetto interrogato un quadro complessivo e dettagliato – senza la necessità di ulteriori elaborazioni – delle informazioni di maggiore interesse presenti nelle banche dati in uso al Corpo, nonché nelle iniziative progettuali predisposte, nel tempo, dal Nucleo Speciale Entrate.

Infine, l'applicativo permette:

- lo sblocco *on-line* della fonte d'inesco, a richiesta delle unità operative (laddove il Reparto abbia avviato controlli con finalità estranee alla pertinente iniziativa progettuale);
- il monitoraggio della *compliance*, al fine di verificare l'adempimento agli obblighi tributari dei soggetti interessati da iniziative progettuali e sottoposti a controllo da parte della componente territoriale, nei periodi d'imposta successivi a quelli oggetto d'ispezione;
- il rilascio, con riguardo a ciascun soggetto censito, di un indice di rischio globale (composto dalla sommatoria degli indici di rischio attribuiti al soggetto nelle diverse iniziative progettuali), rappresentativo della relativa pericolosità fiscale, utile alla Componente territoriale ai fini di una più speditiva selezione degli obiettivi da ispezionare.

L'attuale elencazione omnicomprensiva, cui si accede cliccando sulla voce "A.M.I.Co.", è costituita dalle seguenti macro-aree:

- PROGETTI: lavori *in itinere* che non contengono nominativi ulteriori rispetto a quelli rientranti nei piani di intervento;
- PROGETTI CON MAGAZZINO DATI: lavori, *in itinere* o già conclusi, che contengono nominativi ulteriori rispetto a quelli rientranti nei piani di intervento, ma comunque rilasciati per ogni autonoma pianificazione delle attività ispettive;
- MAGAZZINO DATI: lavori con le stesse caratteristiche di puntualità dei progetti che, poiché non validati come tali, sono però pubblicati sotto forma di "rilascio" per ogni autonoma pianificazione delle attività ispettive;

A queste macro-aree continuano ad essere affiancate le varie analisi di rischio concepite come effetto del controllo economico del territorio (C.E.Te.) e disponibili in vari elenchi all'uopo predisposti (Co.El.).

In particolare è stato predisposto l'applicativo "S.Co.Pro." ("Soggetti Co.El. e Progetti"), accessibile tramite *WEB-AT*, nel menù A.M.I.CO., che consente – con una sola interrogazione – di verificare la presenza di soggetti, sino ad un massimo di 500, nell'ambito di una o più delle progettualità predisposte dal citato Nucleo Speciale, nonché delle liste selettive contenute nella funzionalità Co.El. (Composizione Elenchi) dell'applicativo C.E.Te. (Controllo Economico del

Territorio), che permettono di effettuare ricerche su soggetti connotati da elementi indicativi di alta capacità contributiva, ivi compresi consistenti movimenti di capitale.

Ciò premesso, si rimarca che le posizioni rilasciate dal Nucleo Speciale Entrate nell'ambito dell'applicativo AMICO *plus* e riferite a progettualità o analisi di rischio, devono considerarsi prioritarie rispetto a quelle eventualmente individuate dai Reparti del Corpo nell'ambito della propria autonoma pianificazione dell'attività ispettiva di carattere fiscale, fatti salvi i casi connessi a soggetti già selezionati connotati da un più elevato rischio di consistente evasione o di frode, nonché da significative prospettive di concreto recupero di gettito.

## **9. Linee guida per la finalizzazione del processo di selezione.**

La connotazione investigativa dell'azione ispettiva della Guardia di Finanza impone che la selezione delle posizioni da sottoporre a verifica e controllo in quanto connotate dai più elevati e concreti rischi di evasione e frode, debba basarsi sulla sistematica valorizzazione degli elementi, dei dati e delle informazioni già in possesso dei Reparti, derivanti dalle pregresse attività di polizia giudiziaria, di approfondimento delle segnalazioni per operazioni sospette, dallo svolgimento di servizi a contrasto delle frodi in materia di uscite, nonché dai servizi svolti in tutti i restanti settori della missione istituzionale.

Tale metodologia di selezione degli obiettivi da sottoporre ad azione ispettiva è coerente con le responsabilità e attribuzioni affidate al Corpo sulla base delle direttive strategiche stabilite dal Ministero dell'Economia e delle Finanze attraverso l'Atto di indirizzo per la definizione delle priorità politiche e la Direttiva Generale annuale per l'azione amministrativa, successivamente trasfuse nelle circolari annuali sulla programmazione operativa.

Ferma restando, pertanto, la necessità di orientare anche il processo di selezione in maniera coerente con detti obiettivi e indirizzi, il complessivo patrimonio info-investigativo a disposizione dei Reparti deve comunque essere sempre oggetto di analisi ed elaborazione in vista della selezione stessa, ai fini dell'individuazione concreta, in particolare, di:

- elementi sintomatici di un elevato rischio di consistente evasione o di frode, meritevoli di sviluppo operativo, riferiti a compagini aziendali, lavoratori autonomi ovvero contribuenti persone fisiche;
- possibili condotte di frode all'Iva, con particolare riguardo alle posizioni sistematicamente "a credito" e a quelle che effettuano operazioni intracomunitarie in settori economico-produttivi "a rischio";
- condotte illecite connesse al sommerso d'azienda avuto riguardo all'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte in maniera, totalmente o parzialmente, occulta e di fenomeni di sommerso di lavoro;
- soggetti nei cui confronti sussistano elementi tali da far ritenere in capo ad essi la detenzione, all'estero, di capitali e patrimoni di origine illecita ovvero in violazione degli obblighi sul cosiddetto monitoraggio fiscale, di cui al D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227;
- manovre di pianificazione fiscale aggressiva, volte a causare effetti di erosione delle basi imponibili, concentrando ingenti capitali e profitti verso giurisdizioni opache e a fiscalità privilegiata.

## CAPITOLO 7

### IL SOSTEGNO ALLA COMPLIANCE

#### 1. Generalità.

La Legge 11 marzo 2014, n. 23, recante la delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, ha avviato un percorso volto a modernizzare il rapporto Fisco-contribuente, incentrato su un nuovo modello di cooperazione tra gli stessi, di modo da perseguire il massimo adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti.

Tra i principi che hanno ispirato dapprima la Legge n. 23/2014 e, successivamente, i relativi provvedimenti attuativi, notevole impatto sull'attività istituzionale della Guardia di Finanza ha avuto la nuova visione del rapporto Fisco-contribuente, diretta ad incentivare l'assolvimento degli obblighi tributari e a favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili.

Il sostegno della *compliance* fiscale, infatti, permette all'Amministrazione finanziaria, nel suo complesso, di ridurre gli ambiti del contenzioso tributario, oltre che di concentrare la propria azione di contrasto all'evasione nei confronti dei fenomeni più gravi e dei soggetti connotati da più elevato profilo di rischio, coerentemente con le linee di indirizzo contenute nella citata Legge delega per la riforma fiscale.

Gli interventi normativi preordinati a questo obiettivo sono articolati su tre livelli:

- nuove forme di comunicazione tra Fisco e contribuente;
- previsione di più ampie possibilità di correzione spontanea degli errori e delle omissioni da parte del contribuente, mediante la revisione dell'istituto del c.d. "ravvedimento operoso";
- riforma di alcuni istituti deflattivi del contenzioso.

#### 2. Il nuovo rapporto Fisco-contribuente nell'ottica della riforma fiscale 2014.

La richiamata Legge n. 23/2014 ha avviato, come accennato nel capitolo I della presente Parte, una revisione generale del sistema fiscale nazionale ispirata alla finalità di garantire maggiore equità, trasparenza e orientamento alla crescita, mediante, principalmente:

- chiarezza, certezza e stabilità del sistema, semplificando gli adempimenti e innovando il rapporto tra Fisco e contribuente, su basi di rinnovata fiducia e maggiore collaborazione reciproca;
- il potenziamento dell'azione di contrasto alle grandi evasioni e alle frodi fiscali, puntando su un più efficace ricorso alle banche dati e su più intense sinergie tra le Istituzioni coinvolte, nazionali e internazionali.

Tale revisione ha fortemente inciso anche sull'azione ispettiva degli organi di controllo fiscale, fin dalla fase della preliminare pianificazione delle attività di verifica e controllo, orientando la selezione verso quei contribuenti maggiormente "a rischio", evitando interventi generalizzati sulla universalità degli operatori economici, rimarcando le diverse competenze delle varie Istituzioni dell'Amministrazione finanziaria e, infine, delineando un ruolo della Guardia di Finanza marcatamente investigativo e "di polizia".

In questo ambito, in attuazione dei principi di collaborazione fra Fisco e contribuente e agevolazione dell'adempimento spontaneo, si inseriscono le disposizioni che hanno introdotto nuove forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche preventiva rispetto alle scadenze fiscali, tra imprese e Amministrazione finanziaria, ulteriori tipologie d'interpello preventivo con procedura abbreviata, nonché una revisione e un ampliamento della disciplina dell'istituto del ravvedimento operoso.

Punto cruciale nella prospettiva della disciplina generale dell'azione ispettiva, complementare rispetto a quello del sostegno alla *compliance* testé richiamato, è quello delineato dall'art. 9 della citata Legge delega (rubricato "Rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo") che richiede il potenziamento dei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria basato sull'utilizzo appropriato e completo degli elementi contenuti nelle banche dati, nonché sulle sinergie con le altre Autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali.

In questo generale rinnovato contesto, le Agenzie fiscali hanno visto rafforzate le responsabilità e attribuzioni attinenti l'assistenza ai contribuenti, il sostegno alla *compliance* e il controllo "formale" delle dichiarazioni, come emerge dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 157, in tema di revisione, appunto, della disciplina dell'organizzazione delle Agenzie.

Alla Guardia di Finanza, quale Forza di polizia economico-finanziaria, competono, in linea generale, ai sensi del D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68, artt. 1 e 2, commi 1 e 2, funzioni di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia economico-finanziaria e, a mente delle singole leggi d'imposta, compiti di prevenzione e repressione delle violazioni tributarie nonché di cooperazione con gli Uffici finanziari per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni stesse.

In tale prospettiva di forte stimolo alla *compliance* fiscale, il Corpo ha tempestivamente emanato direttive volte a non ostacolare in alcun modo l'adesione degli operatori economici alle nuove forme di cooperazione rafforzata con l'Amministrazione finanziaria, in linea con la propria connotazione di Forza di polizia economico-finanziaria e di polizia giudiziaria a competenza generale comunque inserita nel più ampio quadro degli attori della fiscalità, volta a concentrare la propria azione verso fenomeni di evasione e frode più articolati e diffusi, contestualmente garantendo l'indispensabile unitarietà d'azione dell'Amministrazione finanziaria nel suo complesso ed evitando che il contribuente possa essere controllato per profili di irregolarità che egli stesso ha già autodenunciato.

In questo ampio e rinnovato scenario, la riforma fiscale e i relativi provvedimenti attuativi, ispirandosi anche alle indicazioni formulate nel tempo dagli Organismi internazionali (O.C.S.E. su tutti), hanno introdotto alcuni istituti volti alla realizzazione di un sistema improntato alla trasparenza e alla creazione di un rapporto basato sulla reciproca fiducia tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, che si fonda sul principio secondo cui i grandi contribuenti e le Amministrazioni fiscali possono trovare reciprocamente utile concordare un approccio comune alle problematiche tributarie che caratterizzano la gestione dell'impresa, in modo da ridurre l'incertezza e la conflittualità.

Tenuto conto che le attività di controllo dei Reparti del Corpo vengono avviate sulla base di elementi significativi di consistente rischio di evasione o di frode, in linea di principio l'accesso a tali regimi, in mancanza di ulteriori profili di criticità, comporta un minore interesse ai fini della selezione per l'eventuale avvio di un'azione ispettiva.

### **3. La disciplina del ravvedimento operoso.**

#### ***a. Profili normativi.***

La Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità per l'anno 2015) ha introdotto numerose disposizioni volte, tra l'altro, a rafforzare l'azione di contrasto all'evasione fiscale, a semplificare gli adempimenti, a incentivare l'assolvimento degli obblighi tributari e a favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili.

In particolare, il comma 637 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014 ha modificato, in maniera incisiva, modalità, termini ed effetti del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

La previgente disciplina dell'istituto consentiva al contribuente di sanare le violazioni fiscali commesse, beneficiando della riduzione delle sanzioni applicabili, mediante la presentazione della dichiarazione integrativa e/o il versamento delle imposte, delle sanzioni e degli interessi dovuti, prima che la violazione venisse constatata ovvero che fossero

avviati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati avessero avuto formale conoscenza.

A seguito delle modifiche apportate dalla Legge di stabilità per il 2015, sono stati introdotti nell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997:

- il comma 1-*ter*, che, nella sua formulazione originaria prevedeva la possibilità per il contribuente di poter accedere al ravvedimento operoso nonostante l'avvio di attività ispettive o la constatazione di violazioni con riferimento ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate. Condizioni preclusive, queste ultime, che restavano di contro valide per tutti i tributi diversi da quelli citati.

Con le modifiche apportate al comma in esame dall'art. 5, comma 1-*bis* del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con la Legge 1° dicembre 2016, n. 225, invece, è stata estesa anche ai tributi doganali e alle accise la facoltà per i contribuenti di avvalersi del ravvedimento operoso anche se siano state constatate violazioni ovvero siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento da parte degli organi di controllo.

L'accesso al riformato istituto è ora precluso, pertanto, soltanto a seguito dell'avvenuto esercizio del potere di rettifica delle dichiarazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, ossia dopo la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 ovvero a seguito della notifica di avvisi di pagamento di cui all'art. 15 del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 o degli atti di accertamento ad opera dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

In altri termini, a differenza di quanto previsto dalla previgente formulazione della norma, il trasgressore può ora regolarizzare i propri errori e/o le omissioni, riguardanti sia i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate sia quelli di natura doganale e le accise gestiti dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, anche in costanza dell'attività di controllo o successivamente alla constatazione delle violazioni;

- il comma 1-*quater*, secondo cui il pagamento e la regolarizzazione non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

Con la Legge n. 190/2014, inoltre, è stato ampliato l'ambito temporale entro cui il contribuente può avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, modulando le riduzioni delle sanzioni in funzione del periodo intercorso fra la violazione e la sua regolarizzazione.

Sono così state inserite nel comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997:

- la lettera a-*bis*), successivamente modificata dall'art. 16, comma 1, lett. f), n. 1), del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, che stabilisce la riduzione della sanzione a un nono del minimo in caso di regolarizzazione entro il novantesimo giorno successivo alla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso.

L'originaria formulazione della lettera a-*bis*), invece, prevedeva la medesima riduzione della sanzione ma se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni fosse avvenuta "entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore".

Le modifiche introdotte, a decorrere dal 1° gennaio 2016, dal citato decreto sanzioni rappresentano un mero intervento correttivo, al fine di prevedere espressamente che, entro i novanta giorni decorrenti dal termine per la presentazione della dichiarazione, possono essere regolarizzate le omissioni e gli errori "commessi in dichiarazione".

Le violazioni diverse da quelle commesse mediante la dichiarazione possono, invece, essere regolarizzate entro novanta giorni decorrenti dalla commissione della violazione.

Con riferimento ai dubbi interpretativi sorti relativamente all'ambito di applicazione della predetta lettera a)-*bis*, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con le circolari n. 23/E del 9 giugno 2015 e n. 42/E del 12 ottobre 2016.

In tale sede è stato chiarito che la regolarizzazione entro i primi novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione riguarda le sole violazioni commesse mediante la presentazione della dichiarazione, ossia le violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni, disciplinate dall'articolo 8 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Il legislatore, infatti, ha voluto introdurre un'ipotesi specifica di regolarizzazione - evidentemente prima non prevista - per le violazioni commesse mediante la dichiarazione, ciò che, da un punto di vista sanzionatorio, evidenzia il riconoscimento di uno specifico rilievo all'errore inerente al contenuto della dichiarazione originaria, corretta dal contribuente entro i novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione, piuttosto che all'errore inerente al ritardo nella sua presentazione.

In altri termini, la disciplina del ravvedimento operoso della lettera a)-*bis* ha reso necessario attribuire rilevanza a quella distinzione concettuale tra dichiarazione integrativa - che presuppone una modifica al contenuto di una dichiarazione tempestivamente presentata - e dichiarazione tardiva, ossia quella presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione ordinario.

Rimane fermo che la dichiarazione integrativa presentata entro novanta giorni, sebbene sanzionata come dichiarazione irregolare, è comunque idonea a sostituire quella presentata nei termini ordinari.

La dichiarazione presentata oltre novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione, invece, è da considerarsi comunque omessa, con la conseguenza che le sanzioni non possono essere spontaneamente regolarizzate mediante l'istituto del ravvedimento operoso;

- la lettera b)-*bis*), che introduce la riduzione della sanzione ad un settimo del minimo in caso di regolarizzazione entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
- la lettera b)-*ter*), che prevede la riduzione della sanzione ad un sesto del minimo in caso di regolarizzazione oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
- la lettera b)-*quater*), che fissa la riduzione della sanzione ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della Legge n. 4/1929, salvo che questa non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997, vale a dire gli illeciti in materia di scontrini e ricevute fiscali.

Al riguardo, come affermato nella circolare n. 6/E in data 19 febbraio 2015 dell'Agenzia delle Entrate, la possibilità di poter accedere al ravvedimento operoso nonostante la violazione sia stata già constatata mediante processo verbale di constatazione, non muta la natura e le finalità dell'istituto in esame, che rimane un atto di regolarizzazione spontanea da parte del contribuente e non lo trasforma in un atto di acquiescenza ai rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione.

Pertanto, il contribuente potrà sanare le medesime violazioni ravvedibili in base alla precedente formulazione normativa anche laddove gli sia stato consegnato un processo verbale di constatazione, ferma restando l'assenza di notifiche degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972.

Sarà pertanto onere del contribuente comunicare agli organi ispettivi dell'Amministrazione finanziaria i distinti rilievi per i quali intende avvalersi dell'istituto in parola.

Il successivo comma 1-*bis* dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, introdotto dalla Legge di stabilità per il 2015 e successivamente modificato dai citati D.Lgs. n. 158/2015 e D.L. n. 193/2016, ha precisato che le disposizioni di cui al comma 1, lettere *b-bis*), *b-ter*) e *b-quater*) si applicano per le violazioni relative ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e, limitatamente alle lettere *b-bis*) e *b-ter*), ai tributi doganali e alle accise amministrati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Queste ultime casistiche, quindi, non possono trovare applicazione con riferimento alle imposte gravanti sui giochi pubblici, vale a dire:

- al Prelievo Erariale Unico, previsto dall'art. 39-*bis* del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326;
- all'Imposta unica sulle scommesse, di cui al D.Lgs. 23 dicembre 1998, n. 504, per i concorsi pronostici e le scommesse esercitate su rete fisica e *on-line*;
- all'Imposta sugli intrattenimenti, disciplinata dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, per gli apparecchi senza vincita in denaro.

Per tali tributi, pertanto, continua a sussistere la preclusione sancita dal 1° comma dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 e, quindi, al contribuente non è consentito l'accesso al ravvedimento laddove la violazione sia stata già constatata o comunque siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche ovvero altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

Per completezza, si segnala che le nuove ipotesi di ampliamento dei termini per l'accesso al ravvedimento operoso non riguardano i casi di omessa dichiarazione, per i quali continuerà ad applicarsi la sola fattispecie di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 (riduzione della sanzione ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se presentata con ritardo non superiore a trenta giorni), non modificata dai predetti provvedimenti normativi.

L'ampliamento dei termini per poter beneficiare del regime del ravvedimento operoso ha reso necessario intervenire anche su quelli per l'esercizio dell'azione accertatrice da parte dell'Amministrazione finanziaria.

A tal fine, il comma 640 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014, modificato dal menzionato D.L. n. 193/2016, ha stabilito che, nell'ipotesi di presentazione di una dichiarazione integrativa ovvero di regolarizzazione di errori od omissioni per cui non è prevista dichiarazione periodica, i termini di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento relative all'attività di liquidazione e di controllo formale nonché i termini di accertamento previsti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972, limitatamente ai soli elementi oggetto di integrazione o regolarizzazione, decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa.

Allo scopo di rendere coerente la nuova disciplina del ravvedimento operoso con il vigente impianto normativo, inoltre, il comma 637 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014 ha abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2016, i seguenti istituti:

- definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, di cui all'art. 5 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, commi da 1-*bis* a 1-*quinquies*, che prevedeva la possibilità per il contribuente di definire l'accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA per effetto dell'adesione a specifico invito a comparire presso l'Amministrazione finanziaria, beneficiando della riduzione ad un sesto del minimo delle sanzioni;
- definizione dell'accertamento ai fini delle altre imposte, mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui all'art. 11, comma 1-*bis*, del citato D.Lgs. n. 218/1997;
- adesione ai processi verbali di constatazione, di cui all'art. 5-*bis* del D.Lgs. n. 218/1997.

È stata espunta anche la previsione dell'art. 15, comma 2-*bis*, del citato D.Lgs. n. 218/1997, che stabiliva la riduzione alla metà delle sanzioni nel caso in cui il contribuente avesse rinunciato a impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, se l'avviso di accertamento o di liquidazione non era stato preceduto dall'invito al contraddittorio.

La disciplina del ravvedimento operoso è applicabile, come detto, dal 1° gennaio 2015, data di entrata in vigore della Legge n. 190/2014, mentre l'abrogazione dei citati istituti deflattivi è stata differita di un anno, essendo stato previsto che le relative disposizioni continuassero ad applicarsi agli inviti al contraddittorio notificati e ai processi verbali di constatazione consegnati entro il 31 dicembre 2015.

#### **b. Adempimenti dei Reparti.**

Come espressamente disposto dal comma 1-*quater* dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, benché il pagamento delle sanzioni e la regolarizzazione di errori e/o omissioni non inibiscono né limitano in alcun modo l'esercizio dei poteri ispettivi tributari e, più in generale, le attività amministrative di controllo e accertamento, la disciplina del ravvedimento operoso produce un significativo impatto sull'azione di servizio dei Reparti.

In via preliminare, si evidenzia che le dichiarazioni integrative presentate da ciascun contribuente per regolarizzare propri errori e/o omissioni, nonché le relative attestazioni di versamento delle maggiori somme dovute, sono consultabili tramite l'applicativo "Serpico", disponibile nell'area *web* dell'Anagrafe Tributaria.

Più nello specifico, con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e come concordato con la Direzione Centrale Accertamento della citata Agenzia, i Reparti provvederanno ad applicare le direttive operative di seguito riportate in relazione alle diverse casistiche operative che potranno presentarsi nel corso delle attività ispettive:

- prima ipotesi.

Il Reparto ha pianificato l'esecuzione di un intervento nei confronti di un soggetto che, prima dell'avvio delle attività, risulta essersi avvalso del ravvedimento operoso.

Nonostante l'assenza di specifiche preclusioni, in tali situazioni sarà attentamente valutata l'opportunità di avviare comunque l'intervento atteso lo spirito di fondo dell'istituto che, come detto, si pone l'obiettivo di incentivare la *compliance* fiscale dei contribuenti e di indirizzare le attività degli Organi di controllo nei confronti dei soggetti connotati da più elevato profilo di rischio e dei fenomeni evasivi e di frode più pericolosi.

In particolare, occorrerà procedere ad una preventiva analisi, sulla base degli elementi disponibili agli atti del Reparto e dalla consultazione delle banche dati, della tipologia e degli importi delle violazioni regolarizzate, al fine di verificare la potenziale corrispondenza delle fattispecie sanate dal contribuente con gli elementi di rischio in

possesso, anche in considerazione della necessità di ancorare la scelta del soggetto da controllare a specifiche motivazioni attinenti all'effettiva possibilità che siano state poste in essere violazioni fiscali, nonché di concentrare gli approfondimenti sui profili di irregolarità emersi dal preventivo esame della posizione fiscale del contribuente, anche per ridurre, ove possibile, la tempistica dei controlli e delle verifiche.

Questa attività di analisi è connotata da particolare delicatezza e va sviluppata sulla base di un'attenta valutazione di tutti gli elementi di rischio disponibili, da porre a confronto con la natura e l'entità delle violazioni oggetto di ravvedimento, come desumibili dall'applicativo "Serpico".

Qualora all'esito di tale approfondimento si ritenga opportuno non avviare l'attività ispettiva nei confronti di un contribuente inserito nella programmazione annuale delle verifiche, il Reparto provvederà a modificare il piano in conformità alle disposizioni contenute nella Parte 1, capitolo 5 del presente Manuale, avendo cura di predisporre formale e puntuale documentazione della motivazione a base di questa scelta;

- seconda ipotesi.

Il contribuente, nel corso di una verifica o di un controllo fiscale, si avvale del ravvedimento operoso per regolarizzare le proprie violazioni o omissioni, esibendo alla pattuglia operante copia della dichiarazione integrativa e/o delle attestazioni di versamento.

In questa eventualità, la regolarizzazione potrebbe riguardare aspetti gestionali e contabili:

- non interessati dall'attività ispettiva.

Questo potrebbe accadere nei casi in cui il contribuente sani violazioni concernenti aspetti gestionali diversi da quelli oggetto dell'attività ispettiva del Reparto, rilevati in base alla preventiva analisi di rischio e risultanti dal piano di verifica, redatto a mente della Parte III, capitolo 1, paragrafo 3, del presente manuale, o della scheda di preparazione e autorizzazione del controllo, come disciplinata nella Parte III, capitolo 4, paragrafo 3.

Al riguardo si rappresenta che, come già in precedenza illustrato, costituisce onere del contribuente comunicare all'Amministrazione finanziaria i rilievi per i quali intende ravvedersi e tale principio è da ritenersi valido anche per le regolarizzazioni effettuate in costanza di un controllo, quale espressione dei principi di buona fede e di leale collaborazione tra Fisco e contribuente.

In tali ipotesi, pertanto, la pattuglia dovrà acquisire dal soggetto ispezionato le informazioni necessarie per chiarire a quali aspetti gestionali/contabili la regolarizzazione si riferisca, di modo da circoscrivere l'ambito di operatività dell'avvenuto adempimento volontario, dando adeguata evidenza di questo confronto nel processo verbale di verifica ovvero di operazioni compiute, nel caso di controlli, nonché in quello di constatazione, e allegando la documentazione concernente l'avvenuta regolarizzazione da parte del contribuente.

Ove concretamente risulti che le violazioni per le quali si è proceduto al ravvedimento operoso non rientrino fra quelle oggetto dell'attività ispettiva, i militari daranno atto dell'avvenuta adesione all'istituto nel verbale di verifica giornaliero ovvero di operazioni compiute, nel caso di controlli, e nel successivo processo verbale di constatazione, proseguendo nelle operazioni secondo il piano di verifica predisposto o comunque in relazione agli obiettivi dell'intervento;

- interessati dall'attività ispettiva, ma non ancora oggetto di verbalizzazione.

Laddove, nel corso dell'intervento, il contribuente dovesse regolarizzare violazioni che, sulla base del piano di verifica o degli sviluppi delle operazioni ispettive,

rientrano fra gli obiettivi dell'intervento o comunque coincidano con le irregolarità ipotizzabili, prima che i rilievi siano stati formalizzati nel processo verbale di verifica, ovvero di operazioni compiute, nel caso di controlli, i militari operanti dovranno da questi acquisire, oltre ai documenti comprovanti l'avvenuto adempimento volontario, le informazioni necessarie per la puntuale individuazione della natura e degli importi delle irregolarità oggetto di ravvedimento, dandone contezza nei predetti atti, nonché nel processo verbale di constatazione.

In tali ipotesi, avuto riguardo alle finalità dell'istituto, come detto volto ad incentivare la spontanea regolarizzazione, le pattuglie dovranno analizzare in maniera puntuale i documenti e le informazioni forniti dal soggetto ispezionato, allo scopo di valutare attentamente l'opportunità e la proficuità di proseguire le attività di verifica o controllo, ponendo a confronto la natura e l'entità delle violazioni sanate con gli elementi di rischio posti alla base della selezione del contribuente, nonché di quelli acquisiti nelle precedenti fasi delle operazioni ispettive.

In sostanza, tale raffronto, analogamente a quanto previsto nella precedente ipotesi, è volto a verificare, in concreto, la completa sovrapposizione tra gli illeciti regolarizzati e le informazioni in possesso del Reparto.

Ove da tale prudente apprezzamento si possa desumere la coincidenza tra la tipologia e l'entità della regolarizzazione e le potenziali violazioni da verbalizzare oppure l'assorbimento delle seconde nelle prime, la pattuglia, anche nel quadro di una più complessiva valutazione "costi-benefici", non procederà alla redazione dei rilievi; conseguentemente, tranne nel caso in cui sia necessario approfondire ulteriori aspetti contabili e gestionali, diversi da quelli oggetto di ravvedimento, l'intervento sarà chiuso.

Per converso, laddove non emerga la corrispondenza tra l'oggetto del ravvedimento operoso e i potenziali illeciti da verbalizzare, i verificatori proseguiranno le attività, allo scopo di acquisire tutti gli elementi istruttori utili a qualificare e quantificare le irregolarità riscontrate, procedendo alle relative verbalizzazioni nel processo verbale di verifica giornaliero o di operazioni compiute e nel processo verbale di constatazione finale, dando atto dell'avvenuto spontaneo adempimento del contribuente e allegando tutta la documentazione acquisita.

Spetterà al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, nell'esercizio delle proprie funzioni, appurare in dettaglio la congruità e la correttezza della procedura di ravvedimento rispetto ai rilievi formulati dai verificatori.

Attesa la particolare delicatezza della tematica, che investe in maniera diretta il buon andamento e l'imparzialità dell'azione amministrativa, la decisione relativa alla prosecuzione o all'interruzione delle attività, in presenza di ravvedimento operoso, è da ricondurre – tanto nel caso di verifiche programmate, quanto nell'ipotesi di verifiche extra-programma – all'Autorità cui compete la proposta di programmazione nominativa dei contribuenti da sottoporre a verifica, come disciplinato nella richiamata Parte I, Capitolo 5 del presente Manuale, cioè il Comandante del Reparto che sta eseguendo l'attività ispettiva; nei Nuclei di polizia economico-finanziaria articolati su Gruppi di Sezioni, il Comandante di Reparto può delegare, con formale provvedimento di carattere generale e avente validità annuale, i Comandanti dei Gruppi di Sezioni deputati all'attività di verifica.

Per gli interventi ispettivi effettuati in forma autonoma dal Nucleo Speciale Entrate, ai sensi della circolare n. 245819/13 in data 23 agosto 2013 del Comando Generale – III Reparto, invece, tale decisione è di competenza del Comandante del citato Nucleo Speciale.

Le motivazioni sottostanti la prosecuzione o l'interruzione delle attività dovranno essere formalizzate in uno specifico aggiornamento del Piano di verifica, quale

documento che compendia tutte le decisioni che hanno un'influenza diretta sullo svolgimento delle attività ispettive, predisposto dal Direttore della verifica.

Quest'ultimo, in particolare, dovrà:

- .. riportare dettagliatamente nel citato aggiornamento il percorso di analisi della documentazione concernente l'adempimento volontario del contribuente e di raffronto tra tali informazioni e le evidenze a disposizione del Reparto;
- .. formulare una proposta in merito alla prosecuzione o all'interruzione delle attività, basata sulle predette risultanze;
- .. sottoporre la citata proposta, previa acquisizione dei pareri degli eventuali livelli gerarchici intermedi, all'approvazione del Comandante del Reparto o, nel caso di Nuclei di polizia economico-finanziaria articolati su Gruppi di Sezioni, del Comandante del Gruppo di Sezioni delegato.

Per i controlli, quali moduli ispettivi connotati da maggiore elasticità e snellezza procedurale, la decisione in esame, non essendo prevista per tale tipologia di intervento la redazione di un atto assimilabile al piano di verifica, sarà:

- .. formalizzata in una nota per atti interna, predisposta dal Capo Pattuglia incaricato dell'esecuzione del controllo, di concerto con il Direttore del controllo, contenente quanto previsto per le verifiche fiscali;
- .. sottoposta all'approvazione della medesima Autorità che ha sottoscritto, a titolo di formale e preventiva autorizzazione allo svolgimento dell'attività ispettiva, la "scheda di preparazione del controllo", cioè il Comandante di Reparto ovvero, nei Nuclei di polizia economico-finanziaria articolati su Gruppi di Sezioni, il Comandante del Gruppo interessato.

A fattor comune, l'esito della valutazione operata dal Reparto, in un'ottica di trasparenza, sarà sinteticamente partecipato al contribuente nel processo verbale di verifica giornaliero o di operazioni compiute e nel successivo processo verbale di constatazione, allegando tutta la documentazione acquisita concernente l'adempimento volontario del contribuente;

- oggetto di rilievi già formalizzati in un processo verbale di verifica giornaliero ovvero di operazioni compiute.

Se prima della conclusione delle attività ispettive il contribuente decida di regolarizzare, mediante ravvedimento operoso, uno o più rilievi già verbalizzati, i militari daranno atto, nel successivo processo verbale di verifica o di operazioni compiute, dell'avvenuto adempimento volontario, allegando la relativa documentazione.

Anche in questo caso sarà necessario, così come indicato nella precedente ipotesi, chiedere al soggetto ispezionato e documentare in atti ogni elemento utile ai fini dell'individuazione puntuale della natura e degli importi concernenti le violazioni oggetto di regolarizzazione, anche nella prospettiva di agevolare la successiva fase di accertamento a cura dell'Agenzia delle Entrate.

Relativamente a tale eventualità, va considerato che la formalizzazione dei rilievi in sede di verbale di verifica o di operazioni compiute da sostanzialmente luogo ad una proposta di recupero a tassazione che indirizza in maniera più evidente l'attività ispettiva verso l'esercizio del potere di rettifica da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Ne consegue l'opportunità che quest'ultima sia messa nella condizione di verificare il corretto perfezionamento della procedura di ravvedimento operoso alla luce dei rilievi formalizzati dai militari operanti, i quali, pertanto, confermeranno le violazioni e

le altre irregolarità nel processo verbale di constatazione, sostanzialmente proseguendo la verifica o il controllo fino all'ordinaria conclusione.

In un'ottica di trasparenza, nel processo verbale di verifica giornaliero, di operazioni compiute e nel processo verbale di constatazione si procederà a:

- .. evidenziare l'adempimento volontario del contribuente con riferimento agli illeciti oggetto di verbalizzazione;
- .. allegare la dichiarazione integrativa e/o l'attestazione di versamento dei maggiori tributi e delle relative sanzioni, nonché ogni altra documentazione acquisita dal contribuente.

A fattor comune si evidenzia che, qualora nel corso delle attività ispettive emergano elementi indicativi della commissione di uno dei reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000, le pattuglie dovranno procedere sempre alla trasmissione della comunicazione di notizia di reato all'Autorità giudiziaria, secondo le modalità previste nella Parte III, capitolo 5 del presente Manuale, anche se risulta che il contribuente abbia proceduto alla regolarizzazione delle violazioni riscontrate mediante il ravvedimento operoso.

Al riguardo, si evidenzia che:

- l'art. 11 del D.Lgs. n. 158/2015 ha sostituito l'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, introducendo una causa di non punibilità rappresentata dall'integrale pagamento di tutte le somme dovute a titolo di imposta, sanzioni e interessi, nelle ipotesi di reati tributari non connotati da frodolenzia;
- l'art. 12 del citato D.Lgs. n. 158/2015 ha inserito nel D.Lgs. n. 74/2000 l'art. 13-bis, prevedendo una circostanza attenuante ad effetto speciale, consistente nell'estinzione integrale del debito tributario.

In proposito, con riferimento agli effetti in ambito penale dell'istituto del ravvedimento operoso, si rimanda alla Parte II, capitolo 2, del presente Manuale, nel cui ambito, tra l'altro, è stato ribadito che anche qualora sia astrattamente configurabile la citata causa di non punibilità di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, i militari incaricati delle verifiche e dei controlli dovranno procedere comunque alla trasmissione all'Autorità giudiziaria della comunicazione di notizia di reato, ponendo in chiara evidenza ogni utile dato o notizia concernente l'eventuale condotta del contribuente rivolta a soddisfare gli interessi erariali.

Ciò in quanto secondo un consolidato orientamento della Corte di Cassazione:

- la polizia giudiziaria ha il compito di procedere alla denuncia di ogni fatto costituente reato quando la situazione risulti integrare una specifica fattispecie astratta prevista dal legislatore da un punto di vista esclusivamente oggettivo;
- i profili soggettivi e le altre circostanze diverse dalla materialità del fatto, idonei a poter incidere sulla responsabilità penale del soggetto, ivi comprese le cause di estinzione del reato o della pena, sono rimessi alla esclusiva valutazione dell'Autorità giudiziaria.

Inoltre, in un'ottica di massima trasparenza dell'azione del Corpo e nella prospettiva di agevolare l'adempimento spontaneo dei contribuenti, aderendo allo spirito di fondo dell'istituto del ravvedimento operoso, nel processo verbale di verifica o di operazioni compiute del primo giorno e nel processo verbale di constatazione deve essere:

- indicata la facoltà, per il soggetto sottoposto a verifica, di regolarizzare uno o più rilievi verbalizzati dalle pattuglie o comunque di sanare spontaneamente propri errori e/o omissioni, secondo i diversi termini e requisiti previsti dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, come modificato dall'art. 1, comma 637, della Legge n. 190/2014 e dall'art. 5, comma 1-bis del D.L. n. 193/2016;

- precisato che l'adempimento volontario del contribuente non limita né inibisce l'avvio e la prosecuzione delle attività ispettive né la conseguente verbalizzazione degli illeciti riscontrati.

Tali indicazioni non dovranno essere riportate nei processi verbali relativi ad interventi nei confronti di evasori totali per tutti gli anni sottoposti ad attività ispettiva, in quanto, come detto, nei loro confronti si applica la sola fattispecie di cui alla lettera c) del comma 1 del citato art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

Le stesse, invece, dovranno essere comunque evidenziate nei casi di interventi nei confronti di soggetti che, avuto riguardo ai periodi d'imposta oggetto di controllo, sono qualificabili come evasori totali soltanto per uno o più anni, avendo adempiuto a tale onere per le altre annualità.

La rendicontazione statistica degli interventi ispettivi in cui il contribuente ha inteso accedere al ravvedimento operoso è effettuata nell'ambito della procedura "M.U.V. web".

Ciascun Reparto, inoltre, allo scopo di disporre di un quadro dettagliato dell'impatto del ravvedimento operoso sull'azione di servizio del Corpo, trasmetterà al Comandante Provinciale, con cadenza trimestrale e tramite gerarchico, l'elenco degli interventi ispettivi:

- programmati ma non avviati, in quanto il contribuente, prima dell'inizio delle attività ispettive, risulta essersi avvalso del ravvedimento operoso;
- nell'ambito dei quali i soggetti ispezionati si sono ravveduti secondo le predette casistiche.

Tali elenchi, che dovranno pervenire al Centro di Responsabilità di terzo livello entro il giorno 15 del mese successivo al trimestre di riferimento utilizzando i *fac-simile* in **Allegato 5/A e 5/B** del documento "Modulistica e documentazione di supporto", saranno utilizzati dai Comandanti Provinciali per l'esercizio delle funzioni di controllo, secondo quanto disposto nella Parte I, capitolo 8, più in generale, per l'ordinaria azione di comando, nonché tenuti a disposizione dei livelli gerarchici superiori, ivi compreso il Comando Generale – III Reparto, per eventuali richieste di approfondimento.

Per gli interventi ispettivi effettuati in forma autonoma dal Nucleo Speciale Entrate, invece, il monitoraggio in esame sarà curato direttamente dal Comandante del citato Nucleo Speciale.

#### **4. Le comunicazioni finalizzate a semplificare le procedure e stimolare l'adempimento dei contribuenti (cc.dd. lettere di invito alla *compliance*).**

##### **a. Profili normativi.**

I commi 634, 635 e 636 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014 hanno:

- introdotto nuove e più avanzate forme di comunicazione tra i cittadini e l'Amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili;
- previsto che l'Agenzia delle Entrate metta a disposizione dei contribuenti gli elementi di cui è in possesso nei loro confronti, in modo da consentire un corretto adempimento degli obblighi dichiarativi o per porre rimedio a eventuali errori o omissioni, mediante l'istituto del ravvedimento operoso c.d. "allargato";
- stabilito che, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, sono individuate le modalità con cui le predette informazioni sono messe a disposizione del contribuente e della Guardia di Finanza, così da evitare duplicazioni o sovrapposizioni operative, conferendo maggiore efficacia ed efficienza all'azione dell'Amministrazione finanziaria.

La finalità di queste nuove forme di interlocuzione, in sostanza, è quella di accordare a ciascun cittadino la possibilità di adempiere in maniera corretta e completa ai propri obblighi

fiscali, non soltanto con riferimento agli aspetti oggetto di segnalazione, ma anche con riguardo alle eventuali, ulteriori irregolarità commesse nel tempo, permettendo così agli Organi di controllo di concentrare la propria azione ispettiva nei confronti dei soggetti che decidono di permanere nell'area dell'illegalità fiscale, a contrasto delle grandi evasioni e delle frodi.

Nel tempo sono state inoltrate migliaia di comunicazioni che hanno consentito a numerosi contribuenti di accogliere l'invito del Fisco a rimediare ad un errore o ad una dimenticanza in tempi brevi e con sanzioni ridotte, versando spontaneamente quanto dovuto.

**b. Adempimenti dei Reparti.**

In linea con le finalità di fondo delle disposizioni legislative in esame, come concordato con la Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate, i Reparti provvederanno ad applicare le seguenti direttive operative, dirette ad adeguare l'azione operativa del Corpo alla promozione della *compliance*, di modo da indirizzare le risorse a contrasto dei fenomeni più gravi di evasione e delle frodi organizzate in maniera sempre più efficace, incisiva e sostanziale.

Al riguardo, va tenuto preliminarmente in considerazione che gli elementi di rischio posti a base delle segnalazioni in rassegna sono particolarmente circostanziati e puntuali e, come tali, possono essere utilizzati direttamente dall'Agenzia delle Entrate anche per l'avvio di procedure preordinate all'accertamento e al recupero delle imposte evase; tuttavia, sono oggetto di preventiva comunicazione ai contribuenti affinché questi ultimi possano provvedere spontaneamente alla regolarizzazione delle violazioni commesse avvalendosi del ravvedimento operoso e, più in generale, siano stimolati ad un comportamento maggiormente aderente agli obblighi fiscali.

Per questo motivo, le predette informazioni non possono essere utilizzate, di per se stesse, quali autonomi *input* per avviare attività ispettive nei confronti delle imprese, dei professionisti o comunque dei contribuenti destinatari delle comunicazioni.

Infatti, sarà compito delle competenti Direzioni Provinciali dell'Agenzia delle Entrate verificare l'avvenuta regolarizzazione delle violazioni oggetto di comunicazione, mediante l'istituto del ravvedimento operoso o procedere, in caso contrario, all'emanazione dei connessi atti impositivi.

Conseguentemente, nei confronti dei contribuenti destinatari delle missive dell'Agenzia delle Entrate, possono essere avviate attività ispettive soltanto qualora i Reparti già dispongano o vengano in possesso successivamente di elementi indicativi di elevato livello di rischio di evasione o di frode, ulteriori e diversi rispetto a quelli segnalati.

A tal fine, i Reparti verificheranno sempre, prima dell'avvio di verifiche e controlli fiscali, l'eventuale presenza di comunicazioni trasmesse, ai sensi della Legge n. 190/2014, dall'Agenzia delle Entrate consultando, per ciascun contribuente, la specifica funzionalità dell'Anagrafe Tributaria, nell'ambito dell'applicativo "SER.P.I.CO.", denominata "L'Agenzia scrive".

Per le segnalazioni inviate dall'Agenzia delle Entrate fino al 2015, non contenute nella citata sezione dell'Anagrafe tributaria, il Nucleo Speciale Entrate ha elaborato appositi "Co.El. – composizione elenchi" e, pertanto, la presenza di comunicazioni della specie potrà essere verificata interrogando in maniera puntuale l'applicativo "S.Co.Pro.", di cui è cenno nel capitolo 6, Paragrafo 8, della presente Parte del Manuale.

Nella scheda notizie, nel piano di verifica o nella scheda di preparazione del controllo riguardanti l'attività ispettiva da intraprendere, la disponibilità o l'acquisizione di questi ulteriori elementi dovrà essere chiaramente evidenziata e gli stessi elementi di rischio dovranno puntualmente essere elencati, ponendo in risalto la diversità con quelli contenuti nelle comunicazioni dell'Agenzia.

Inoltre, nel processo verbale di verifica o di operazioni compiute relativo al primo giorno o, nel caso di interventi in corso, in occasione del primo momento di confronto con la parte, i Reparti daranno atto di essere in possesso di copia delle comunicazioni in esame.

A tal fine, nei *fac-simile* dei processi verbali relativi al primo giorno di attività, costituenti **Allegati 11, 12 e 13** del documento “Modulistica e documentazione di supporto”, è stata inserita una specifica indicazione.

Nel corso dell'intervento ispettivo avviato o in corso, nei termini anzidetti, qualora il contribuente non provveda a regolarizzare l'illecito segnalato, avvalendosi del ravvedimento operoso, si procederà a verbalizzare anche le violazioni oggetto di segnalazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Viceversa, nel caso in cui il soggetto ispezionato dimostri di aver sanato spontaneamente le irregolarità oggetto di comunicazione, si osserveranno le disposizioni operative e in tema di rendicontazione statistica previste nel precedente paragrafo 3., con riferimento al ravvedimento operoso.

Tenuto conto della specificità della nuova procedura e della necessità di assicurare piena circolarità informativa, i Reparti comunicheranno tempestivamente, utilizzando il *fac-simile* in **Allegato 6** del documento “Modulistica e documentazione di supporto”, l'inizio degli interventi ispettivi nei confronti di destinatari delle comunicazioni previste dalle disposizioni in oggetto alle competenti Direzioni Provinciali dell'Agenzia delle Entrate, al fine di agevolare queste ultime nella immediata e puntuale individuazione delle attività in corso nei confronti dei soggetti cui sono state trasmesse le citate comunicazioni, tenuto conto che tali informazioni non sono specificamente riportate nella banca dati MUV WEB.

Nel contesto in esame rientrano anche le comunicazioni inoltrate dall'Agenzia delle Entrate a contribuenti destinatari di uno o più processi verbali di constatazione contenenti rilievi sostanziali, ancorché con riferimento alle medesime:

- le omissioni o le irregolarità oggetto di segnalazione non sono state individuate all'esito di una mirata analisi di rischio, incrociando le risultanze delle banche dati a disposizione, ma risultano già formalizzate in uno o più processi verbali di constatazione redatti nei confronti di soggetti sottoposti ad azione ispettiva;
- non si pone alcuna esigenza di coordinamento con gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, non sussistendo rischi di sovrapposizione o duplicazioni operative, tenuto conto che le violazioni portate a conoscenza dei contribuenti sono già state constatate nel corso di controlli fiscali.

In considerazione di quanto precede, resta inteso che nei confronti dei contribuenti in esame i Reparti potranno sempre intraprendere verifiche o controlli in presenza di concreti ed oggettivi elementi indicativi di fenomeni evasivi o di frode fiscale, che lascino ragionevolmente presupporre la formulazione di rilievi sostanziali ulteriori e diversi rispetto a quelli già constatati al contribuente.

In tali situazioni, pertanto, troveranno applicazione le disposizioni in tema di programmazione, preparazione ed esecuzione dei controlli e delle verifiche fiscali contenute nella Parte I, capitolo 5 e Parte III, capitoli 1, 3 e 4, del presente manuale, tra cui la necessità di evidenziare in maniera chiara, nella scheda notizie, nel piano di verifica o nella scheda di preparazione del controllo riguardanti l'attività ispettiva da intraprendere, la diversità delle evidenze informative a disposizione rispetto a quelle già oggetto di constatazione e di comunicazione al contribuente.

Nell'ottica di stimolare l'adempimento spontaneo del contribuente e garantire la piena circolarità informativa tra gli Organi dell'Amministrazione finanziaria, anche nei casi in esame i Reparti, comunque, dovranno:

- dare atto nel processo verbale di verifica o di operazioni compiute relativo al primo giorno o, nel caso di interventi in corso, in occasione del primo momento di confronto con la parte, di essere in possesso di copia delle comunicazioni;
- informare tempestivamente le competenti Direzioni Provinciali dell'Agenzia delle Entrate dell'inizio degli interventi ispettivi, utilizzando il *fac-simile* in **Allegato 6** al presente Manuale operativo.

**c. Analisi di rischio nei confronti dei contribuenti non compliant e condivisione del patrimonio informativo.**

Nella prospettiva di stimolare ulteriormente la *compliance*, nei confronti dei soggetti destinatari delle comunicazioni di cui all'art. 1, commi 634 e ss., della Legge n. 190/2014, che non risultano aver proceduto a regolarizzare la propria posizione, sono di volta in volta concordate con l'Agenzia delle Entrate le pertinenti iniziative operative, come la predisposizioni di mirate analisi di rischio o azioni a progetto a cura del Nucleo Speciale Entrate.

Tali iniziative si collocano nell'ambito della cooperazione istituzionale e del coordinamento strategico con l'Agenzia delle Entrate e si pongono l'obiettivo di favorire la concreta attuazione degli strumenti normativi previsti per stimolare l'adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti, in linea con i compiti demandati al Corpo dall'Autorità di Governo negli atti di indirizzo per la definizione delle priorità politiche.

Parimenti, nel più ampio quadro della condivisione delle informazioni e del rafforzamento della collaborazione tra gli Organi dell'Amministrazione finanziaria, il patrimonio informativo contenuto nei "magazzini" delle analisi elaborate dal Nucleo Speciale Entrate potrà essere condiviso con l'Agenzia delle Entrate, previo formale incarico da parte del Comando Generale, per l'avvio di progettualità o di altre iniziative operative, riguardanti le posizioni connotate da profili di rischio fiscale di minore spessore, tali da non rendere necessario l'immediato avvio di un intervento ispettivo, per la predisposizione di ulteriori comunicazioni ai contribuenti ai sensi della predetta Legge n. 190/2014.

**5. La disciplina dell'adempimento collaborativo.**

**a. Profili normativi.**

Il D.Lgs. n. 128/2015, emanato in attuazione degli artt. 5, 6 e 8, comma 2, della Legge n. 23/2014, ha introdotto nuove disposizioni riguardanti, tra l'altro, il regime dell'adempimento collaborativo (artt. da 3 a 7).

L'adesione al regime dell'adempimento collaborativo (c.d. "*cooperative compliance*") comporta "la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione della dichiarazione, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto".

L'accesso al regime, ai sensi dell'art. 7 del citato D.Lgs. n. 128/2015, è riservato ai contribuenti:

- che inoltrano domanda in via telematica mediante il modello reso disponibile sul sito istituzionale della Agenzia delle Entrate, ricevendo dall'Ufficio finanziario comunicazione di ammissione entro i successivi centoventi giorni (art. 7, comma 2);
- di maggiori dimensioni, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro e, comunque, alle imprese che abbiano presentato istanza di adesione al "Progetto pilota" sul regime di adempimento collaborativo di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013, pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate, dotati di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale e che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro (art. 7, comma 4);

- dotati, pur nel rispetto dell'autonomia di scelta delle soluzioni organizzative ritenute più adeguate, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno, che assicuri:
  - una chiara attribuzione di ruoli e delle responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
  - efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
  - adeguate modalità per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive (art. 4).

È prevista, inoltre, una procedura abbreviata di interpello preventivo (art. 6, comma 2), accessibile ai contribuenti che, avendo aderito al regime in argomento, ravvisino rischi fiscali in merito all'applicazione delle disposizioni ai casi concreti.

In tali casi:

- l'Agenzia delle Entrate, entro quindici giorni dal ricevimento, verifica e conferma l'idoneità della domanda presentata, nonché la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione prodotta con la domanda;
- il termine per la risposta all'interpello è, in ogni caso, di quarantacinque giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta, anche se l'Agenzia effettua accessi alle sedi dei contribuenti, definendone in contraddittorio i tempi, per assumervi elementi informativi utili per la risposta;
- i contribuenti comunicano all'Ufficio finanziario il comportamento effettivamente tenuto, se difforme da quello oggetto della risposta da esso fornita.

L'art. 7, comma 4, infine, dispone che con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze siano stabiliti i criteri in base ai quali possono essere, progressivamente, individuati gli ulteriori contribuenti ammissibili al regime, con caratteristiche dimensionali diverse da quelle indicate in precedenza, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a quello di cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese.

Ad oggi, in base al menzionato art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 128/2015 e al punto 2 del richiamato Provvedimento dell'Agenzia n. 53237 del 14 aprile 2016, è stato previsto che, in fase di prima applicazione del regime (vale a dire fino al 31 dicembre 2019, per effetto dell'art. 1 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 30 dicembre 2016), quest'ultimo è riservato:

- ai soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro;
- ai soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo;
- alle imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 147/2015, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

A tale riguardo, si evidenzia che in base a quanto previsto, rispettivamente, ai punti 2.5 e 2.6 del menzionato Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate:

- è consentito l'ingresso per "trascinamento", da parte dei soggetti dianzi indicati, dell'impresa residente o non residente con stabile organizzazione in Italia che svolge "funzioni di indirizzo" sul sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, anche non in possesso dei requisiti dimensionali;

- se la società che svolge funzioni di indirizzo, come sopra definite, ha presentato domanda per il Progetto pilota e non possiede i prescritti requisiti dimensionali, le imprese appartenenti al medesimo gruppo sono ammesse al regime con il limite dimensionale di un miliardo di euro e possono, a loro volta, far entrare per “trascinamento” la società che ha presentato istanza di accesso al regime dell’adempimento collaborativo.

#### **b. Adempimenti dei Reparti.**

Con la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 38/E in data 16 dicembre 2016, la competenza sulle attività di controllo relative all’istituto collaborativo in argomento, nella sua prima fase di applicazione, è stata attribuita alla Direzione Centrale Accertamento.

Al riguardo, si osserva che:

- in linea di principio, la volontà dei contribuenti di accedere a forme privilegiate di dialogo preventivo con l’Amministrazione finanziaria attraverso l’adesione al regime dell’adempimento collaborativo rappresenta una chiara evidenza di minor rischio fiscale e, dunque, nella prospettiva della selezione dei soggetti da sottoporre ad attività ispettiva, tali posizioni rivestono un interesse operativo minimo;
- l’avvio di attività ispettive nei confronti dei soggetti economici in argomento, da ritenersi conseguentemente ammissibili soltanto in caso di ricorrenza di gravi e precisi indizi di consistente evasione fiscale o frode, dovrà essere previamente coordinato con il Comando Generale – III Reparto, che assumerà contatti diretti con la Direzione Centrale Accertamento al fine di escludere conflitti o sovrapposizioni nelle rispettive attività istruttorie.

I dati identificativi dei soggetti che aderiscono a tale regime sono partecipati dalla citata Direzione Centrale alla Guardia di Finanza, mediante singole comunicazioni formali dirette a questo Comando Generale – III Reparto, rese disponibili ai Comandi Regionali nei cui territori sono localizzate le società interessate.

Ad ogni buon conto, l’elenco dei soggetti economici ammessi all’istituto collaborativo in rassegna è disponibile anche nel portale istituzionale dell’Agenzia delle Entrate, nella sezione dedicata al “*Regime di adempimento collaborativo o cooperative compliance*” (link: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Regime+di+adempimento+collaborativo/Elenco+societa+ammesse+al+regime>).

Si fa rinvio alla Parte I, capitolo 5 del presente Manuale operativo in tema di programmazione dell’attività ispettiva.

## **6. Gli interpelli.**

### **a. Profili normativi.**

Il Titolo I del D.Lgs. n. 156/2015 ha modificato la disciplina degli interpelli, stabilendo la natura facoltativa del ricorso all’istituto, ad eccezione del c.d. “interpello disapplicativo”.

Più in particolare, l’art. 1 ha sostituito l’art. 11 della Legge n. 212/2000, rubricato “Diritto di interpello”, prevedendo:

- la facoltà del contribuente di interpellare l’Amministrazione finanziaria relativamente:
  - all’applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi siano condizioni di obiettiva incertezza in merito alla loro corretta interpretazione rispetto ad un caso concreto (c.d. “interpello ordinario interpretativo”), ovvero all’esatta qualificazione di fattispecie (c.d. “interpello ordinario qualificatorio”).

Queste due modalità di interpello sono esperibili a condizione che non siano attivabili le specifiche procedure in materia di accordi preventivi per le imprese con attività internazionale (istituto previsto dall’art. 31-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600,

introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147) o di interpello sui nuovi investimenti (disciplinato dall'art. 2 del citato D.Lgs. n. 147/2015);

- alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali (c.d. "interpello probatorio").

Tale procedura, tuttavia, è accessibile soltanto nei casi indicati nell'art. 7 del D.Lgs. n. 156/2015, vale a dire acquisizione di partecipazioni per il recupero di crediti bancari (art. 113 del T.U.I.R.); mantenimento del regime della tassazione di gruppo in caso di operazioni straordinarie della società controllante (art. 124 del T.U.I.R.); applicabilità della disciplina in materia di imprese controllate estere (art. 167 del T.U.I.R.); accesso al regime del consolidato mondiale (art. 132 del T.U.I.R.); disapplicazione delle disposizioni in tema di "società di comodo" (art. 30 della Legge 23 dicembre 1994, n. 724); accesso al beneficio dell'aiuto alla crescita economica (art. 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214);

- all'applicazione ad una determinata fattispecie della disciplina del divieto di abuso del diritto, di cui all'art. 10-*bis* della Legge n. 212/2000 (c.d. "interpello anti-abuso");
- l'obbligo per il contribuente di interpellare l'Amministrazione finanziaria ai fini della disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive di vantaggio previste dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi (c.d. "interpello disapplicativo").

Tuttavia, come indicato nell'art. 1, comma 2, del citato D.Lgs. n. 156/2015, qualora l'Amministrazione finanziaria abbia reso una risposta non favorevole al contribuente, quest'ultimo può comunque fornire la dimostrazione, anche nelle successive fasi dell'accertamento e del contenzioso, che nel caso concreto gli effetti elusivi non possono verificarsi;

- che la risposta, scritta e motivata, a tutte le tipologie di interpello dianzi indicate vincola ogni organo dell'Amministrazione finanziaria con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al soggetto richiedente, per cui eventuali atti a contenuto impositivo o sanzionatorio difformi dalla risposta sono nulli.

Il D.Lgs. n. 156/2015, inoltre, ha previsto, a fattor comune per tutte le tipologie di interpello disciplinate dall'art. 11 della Legge n. 212/2000, che:

- sono legittimati alla presentazione delle istanze di interpello tutti i contribuenti, anche non residenti, nonché i sostituti o responsabili dell'imposta, a condizione che l'istanza si riferisca a casi concreti e personali;
- l'Amministrazione finanziaria deve fornire risposta in forma scritta e motivata, entro 90 giorni dalla ricezione dell'istanza nei casi di c.d. "interpello ordinario interpretativo" ovvero di "interpello ordinario qualificatorio", mentre, negli altri casi, entro 120 giorni, decorsi i quali si considera condivisa la soluzione prospettata dal contribuente (silenzio assenso);
- le istanze devono essere presentate prima della scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari.

Sono inammissibili, invece, le istanze di interpello che vertono su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza, di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza (art. 5, comma 1, lett. f, D.Lgs. n. 156/2015).

A tale riguardo, come indicato anche nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 156/2015, il riferimento alle "attività di controllo" va interpretato in senso ampio, comprendendo pure l'avvenuta presentazione di istanze di rimborso o istanze di annullamento, anche parziale,

in autotutela, nonché le attività di accertamento tecnico di competenza dell'Amministrazione procedente.

Per quanto concerne, invece, il requisito della "formale conoscenza" dell'avvio di attività di controllo alla data di presentazione delle istanze di interpello, si ritiene che questo sussista in tutti i casi in cui il contribuente ne abbia avuto contezza in modo certo (come, ad esempio, a seguito di notifica secondo le disposizioni previste dalla legge o di altra modalità equivalente, quale la consegna di un processo verbale di verifica o di constatazione ovvero di altro atto con cui viene data comunicazione dell'avvio di una attività ispettiva).

Il D.Lgs. n. 156/2015, infine, ha:

- sancito il principio generale della non impugnabilità delle risposte agli interpelli, fatta eccezione per gli interpelli disapplicativi, i cui pareri resi possono essere oggetto di ricorso, ma solo unitamente all'atto impositivo eventualmente emanato dall'Agenzia delle Entrate nell'ipotesi in cui il contribuente non si sia adeguato alla risposta fornita (art. 6);
- introdotto l'onere a carico del contribuente che ritenga sussistenti le condizioni previste per fruire di un determinato regime fiscale, ovvero per la disapplicazione di una disposizione, ma non abbia presentato istanza di interpello ovvero, pur avendola presentata, abbia ricevuto una risposta negativa dalla quale intende discostarsi, di indicare separatamente, nella prima dichiarazione dei redditi e secondo modalità che saranno definite con un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, l'esistenza di determinati componenti reddituali o di elementi conoscitivi essenziali in merito all'operazione effettuata (art. 7).

Al riguardo, come rimarcato nella citata Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 156/2015, l'obbligo della separata indicazione in dichiarazione:

- non preclude al contribuente che non vi ottemperi la possibilità di dimostrare, in sede amministrativa e contenziosa, la legittimità del proprio operato e la sussistenza delle condizioni richieste per l'accesso ai regimi "speciali" o per la disapplicazione di alcune specifiche disposizioni;
- comporta, in caso di omissione, incompletezza o infedeltà dei dati, l'irrogazione della sanzione prevista dall'art. 8, comma 1, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

#### **b. Adempimenti dei Reparti.**

Gli interpelli rappresentano una limitazione al completo esercizio dei poteri ispettivi e/o al pieno ricorso alle metodologie di controllo normalmente utilizzabili, ponendo il problema di stabilire, caso per caso, se e in che termini gli organi di controllo possano o meno sottoporre ad ispezione e ai conseguenti approfondimenti di merito le operazioni su cui si è già espressa l'Amministrazione finanziaria o sulle quali si è formato, secondo le norme dianzi richiamate, il cosiddetto "silenzio-assenso".

Fermo restando che il parere reso in occasione di una risposta ad interpello è vincolante per l'Amministrazione che l'ha rilasciato, ma non per il contribuente, si ritiene che gli organi di controllo conservino la possibilità di prendere in esame dette operazioni, al fine principale di verificare che l'istanza formulata in tal senso dal contribuente abbia esposto, in maniera completa e puntuale, tutti gli elementi rilevanti ai fini dell'inquadramento fiscale della fattispecie, nonché per aspetti non strettamente inerenti a quelli affrontati con la richiesta di interpello.

Per altro verso, almeno quale regola generale e fatte salve le eccezioni che possano fondatamente essere imposte dalle circostanze concrete, deve riconoscersi che detta potestà non possa estendersi fino alla formulazione di conclusioni o all'assunzione di ulteriori iniziative istruttorie, che contrastino con l'orientamento dell'Amministrazione già formalizzato nella risposta o formatosi a seguito del cosiddetto "silenzio - assenso".

La nuova formulazione dell'art. 11 della Legge n. 212/2000, comunque, non modifica il contenuto di quella previgente con riferimento agli effetti per l'Amministrazione finanziaria della risposta all'istanza di interpello.

Conseguentemente:

- il richiamo agli atti a contenuto impositivo o sanzionatorio previsto dall'art. 11, comma 3, della Legge n. 212/2000 deve intendersi riferito anche all'atto conclusivo della verifica o del controllo fiscale;
- gli organi di controllo conservano pienamente la possibilità di prendere in esame tutte le operazioni oggetto di interpello, al solo fine di verificare che l'istanza formulata dal contribuente abbia esposto, in maniera completa e puntuale, gli elementi rilevanti ai fini dell'inquadramento fiscale della fattispecie, ovvero, eventualmente, per aspetti non strettamente inerenti a quelli affrontati con la richiesta di interpello;
- tale potestà, come detto, non può estendersi fino alla formulazione di conclusioni o all'assunzione di ulteriori iniziative istruttorie che contrastino con l'orientamento dell'Amministrazione già formalizzato nella risposta o formatosi a seguito del cosiddetto "silenzio - assenso".

Come indicato nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 156/2015, infatti, la richiamata preclusione opera a condizione che non emergano *"elementi che alterano il quadro rappresentato dal contribuente in sede di presentazione dell'istanza di interpello"*.

Pertanto, come sarà più esaurientemente evidenziato nella Parte III, capitolo 1, paragrafo 2 del presente Manuale, prima dell'avvio di qualsiasi attività ispettiva, i Reparti dovranno verificare, in caso di disponibilità dell'informazione nelle banche dati, l'eventuale esistenza di pareri resi dalle Agenzie fiscali nei confronti del contribuente selezionato, astenendosi dall'intraprendere l'attività laddove gli elementi presi a base per la selezione abbiano costituito oggetto del richiamato parere, valutando contestualmente di rimettere gli stessi all'Amministrazione interessata per le autonome valutazioni.

## **7. Altre forme di cooperazione rafforzata.**

### **a. Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.**

#### **(1) Profili normativi.**

L'art. 1 del D.Lgs. n. 147/2015 ha previsto la possibilità, per le imprese con "attività internazionale" di pervenire, in via preventiva, ad accordi con l'Amministrazione finanziaria su determinati aspetti rilevanti per la loro posizione fiscale.

La norma è finalizzata a conferire maggiore organicità alla disciplina del *ruling* di standard internazionale, già prevista dall'art. 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326, i cui contenuti vengono sostanzialmente confermati.

Infatti, in continuità con la previgente disciplina in materia di *ruling*, le nuove disposizioni:

- prevedono l'abrogazione del citato art. 8 del D.L. n. 269/2003 e, contestualmente, l'inserimento nel D.P.R. n. 600/1973 dell'art. 31-ter, concernente la disciplina degli accordi fiscali tra imprese e Amministrazione finanziaria aventi ad oggetto alcune fattispecie di natura transnazionale;
- consentono alle imprese "con attività internazionale" di addivenire ad accordi preventivi con il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, aventi ad oggetto:
  - i criteri e i metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento e dei valori patrimoniali di ingresso e uscita in caso di trasferimento della residenza;
  - l'applicazione di norme, anche convenzionali, concernenti l'attribuzione di utili o perdite ad una stabile organizzazione;

- la valutazione preventiva dei requisiti che configurano o meno una stabile organizzazione sul territorio dello Stato;
- l'applicazione di norme, anche convenzionali, riguardanti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e *royalties* e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti;
- stabiliscono che, salvo mutamenti delle circostanze di fatto e di diritto, gli accordi in esame vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro successivi;
- confermano che, per i periodi d'imposta di validità degli accordi, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli artt. 32 e ss. del citato D.P.R. n. 600/1973, soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto di condivisione.

L'istituto collaborativo in parola – che, per effetto della norma di rinvio contenuta nell'art. 25 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, si applica anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive – consente al contribuente di definire in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria le fattispecie sopra richiamate, secondo le procedure stabilite dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 42295 del 21 marzo 2016.

La disposizione in esame ha effetto a decorrere dalla data fissata dal predetto provvedimento direttoriale.

## **(2) Adempimenti dei Reparti.**

Con Provvedimento del 21 marzo 2016 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate è stato stabilito, all'art. 2, che la competenza a trattare le istanze di accordo in parola è attribuita all'Ufficio Accordi Preventivi e Controversie Internazionali presso la Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate.

In analogia a quanto già precisato con riferimento ad analoghi strumenti di cooperazione rafforzata, in linea di principio, la volontà dei contribuenti di accedere a forme privilegiate di dialogo preventivo con l'Amministrazione finanziaria attraverso l'adesione allo strumento collaborativo in oggetto rappresenta una chiara evidenza di minor rischio fiscale e, dunque, nella prospettiva della selezione dei soggetti da sottoporre ad attività ispettiva, tali posizioni rivestono un interesse operativo minimo.

I Reparti, pertanto:

- si asterranno dal pianificare attività ispettive nei confronti dei soggetti che abbiano concluso accordi aventi ad oggetto le materie definite dalla procedura in argomento, tenuto conto che nei loro confronti i poteri ispettivi ai fini delle imposte sui redditi possono essere esercitati unicamente in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo.

Tuttavia, qualora i Reparti dispongano già di elementi informativi significativi tali da far presumere la commissione di violazioni sostanziali proprio nelle materie oggetto di accordo, gli stessi saranno oggetto di apposita segnalazione a questo Comando Generale – III Reparto che fornirà tempestiva informazione al predetto Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia delle Entrate;

- potranno valutare l'opportunità di avviare attività ispettive nei confronti dei soggetti economici in argomento soltanto in caso di ricorrenza di gravi e precisi indizi di consistente evasione fiscale o frode relativi a materie diverse da quelle dell'accordo, interessando previamente questo il Comando Generale – III Reparto, che assumerà contatti diretti con la Direzione Centrale Accertamento al fine di escludere conflitti o sovrapposizioni nelle rispettive attività istruttorie;
- sono comunque tenuti a comunicare alla predetta articolazione del Comando Generale, appena possibile e nel rispetto di eventuali vincoli di segretezza, ogni

elemento accidentalmente acquisito che posso avere affetti sui termini dell'intesa con l'Agenzia delle Entrate ai fini della successiva comunicazione al competente Ufficio della Direzione Centrale Accertamento.

I dati identificativi dei soggetti che aderiscono a tale regime sono partecipati dalla citata Direzione Centrale alla Guardia di Finanza, mediante singole comunicazioni formali dirette a questo Comando Generale – III Reparto, rese disponibili ai Comandi Regionali nei cui territori sono localizzate le società interessate.

## **b. Interpello su nuovi investimenti.**

### **(1) Profili normativi.**

L'art. 2 del D.Lgs. n. 147/2015 consente alle imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro, con significative e durature ricadute sull'occupazione, di presentare all'Agenzia delle Entrate un'istanza di interpello finalizzata a conoscere il trattamento fiscale del piano d'investimento e delle eventuali operazioni straordinarie connesse alla sua realizzazione.

Con tale istituto è possibile richiedere anche una valutazione preventiva in merito:

- all'eventuale assenza di abuso del diritto o elusione fiscale;
- alla sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive;
- all'accesso ad eventuali istituti o regimi previsti dall'ordinamento tributario.

Le richieste di interpello della specie:

- potranno riguardare anche tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate, e, in tal caso, quest'ultima provvederà a inoltrare l'istanza agli enti competenti, che renderanno autonomamente la risposta;
- dovranno essere evase dall'Agenzia delle Entrate entro il termine di 120 giorni, prorogabili, nel caso siano richieste integrazioni, di ulteriori 90 giorni.

Come chiarito nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 147/2015, la disposizione:

- richiede la presentazione da parte dell'investitore di un *business plan*, che deve descrivere l'ammontare, i tempi e le modalità di realizzazione, l'incremento occupazionale e gli altri riflessi dell'investimento;
- attribuisce all'Agenzia delle Entrate una "attività di consulenza ad ampio raggio", che può investire sia aspetti interpretativi sia applicativi e, ad esempio, può riguardare contemporaneamente l'accesso al regime del consolidato, nazionale o mondiale e la disapplicazione delle regole sulle società controllate e collegate estere (c.d. "CFC rule");
- non pregiudica il diritto dell'investitore di avvalersi, per questioni diverse da quelle oggetto della procedura in esame, delle altre forme di interpello previste dall'ordinamento;
- stabilisce che il contenuto della risposta vincola l'Amministrazione finanziaria e rimane valido finché restano invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali la risposta è resa – o desunta, nel caso si perfezioni l'ipotesi di silenzio assenso contenuta nel citato art. 2, comma 2, ultimo periodo – con conseguente nullità degli atti impositivi o sanzionatori emessi dall'Amministrazione in difformità a detto contenuto;
- prevede che resta fermo l'esercizio degli ordinari poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria (quindi, ivi compresa la Guardia di Finanza) esclusivamente in relazione a questioni diverse da quelle oggetto del parere.

Le disposizioni si applicano a decorrere dal 20 maggio 2016, data di emanazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 77220, con il quale è stato, tra l'altro, stabilito, all'art. 1, che la competenza a trattare le istanze di interpello in esame è attribuita all'Ufficio Interpelli Nuovi Investimenti presso la Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate.

## **(2) Adempimenti dei Reparti.**

Le modalità applicative dell'interpello sono stabilite con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 29 aprile 2016, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 110 del 12 maggio 2016, in base al quale la competenza per i controlli riguardanti l'assenza di mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini del rilascio della risposta e la corretta applicazione delle indicazioni date nella stessa è attribuita, in via esclusiva, agli uffici dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare, il citato D.M. prevede:

- all'art. 6, comma 3, che "Gli organi preposti all'effettuazione dei controlli sulle imprese nei confronti delle quali si producono gli effetti di cui al comma 1 sono tenuti, prima dell'eventuale redazione del processo verbale di constatazione o di ogni altro atto avente contenuto impositivo o sanzionatorio, ad interpellare l'ufficio che ha reso la risposta all'istanza per il necessario coordinamento";
- all'art. 7 che resta fermo l'esercizio degli ordinari poteri ispettivi di cui all'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e all'art. 52, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, da parte delle competenti strutture dell'Amministrazione finanziaria esclusivamente in relazione a questioni diverse da quelle oggetto del parere.

Come precisato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E del 1° giugno 2016, l'obbligo di coordinamento si impone a chiunque effettui il controllo sui soggetti interessati dalla risposta e ha lo scopo di verificare, in contraddittorio con l'Ufficio che ha reso la risposta all'interpello sui nuovi investimenti (anche nella forma del silenzio-assenso), se l'eventuale ipotesi di contestazione riguardi fattispecie trattate nell'ambito dell'interpello, rispetto alle quali l'Agenzia ha già assunto una formale posizione.

Alla luce di quanto precede:

- in linea di principio, la volontà dei contribuenti di accedere a forme privilegiate di dialogo preventivo con l'Amministrazione finanziaria attraverso l'adesione allo strumento collaborativo in oggetto rappresenta una chiara evidenza di minor rischio fiscale e, dunque, nella prospettiva della selezione dei soggetti da sottoporre ad attività ispettiva, tali posizioni rivestono un interesse operativo minimo;
- l'avvio di attività ispettive nei confronti dei soggetti economici in argomento, da ritenersi conseguentemente ammissibili soltanto in caso di ricorrenza di gravi e precisi indizi di consistente evasione fiscale o frode, dovrà essere previamente coordinato con questo Comando Generale – III Reparto, che assumerà contatti diretti con la Direzione Centrale Accertamento al fine di escludere conflitti o sovrapposizioni nelle rispettive attività istruttorie nelle materie oggetto di interpello;
- i Reparti sono comunque tenuti a comunicare alla predetta articolazione del Comando Generale, appena possibile e nel rispetto di eventuali vincoli di segretezza, ogni elemento comunque acquisito, anche accidentalmente, che possa avere effetti sui termini dell'interpello con l'Agenzia delle Entrate ai fini della successiva comunicazione al competente Ufficio della Direzione Centrale Accertamento.

I dati identificativi dei soggetti che aderiscono a tale regime sono partecipati dalla citata Direzione Centrale a questo Comando Generale – III Reparto e resi disponibili ai Comandi Regionali nei cui territori sono localizzate le società interessate.

## 8. La procedura di collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*).

### a. La procedura prevista dalla Legge 15 dicembre 2014, n. 186.

La disciplina della *voluntary disclosure* è stata introdotta dalla Legge 15 dicembre 2014, n. 186, e ha previsto, per i contribuenti che abbiano presentato apposita istanza entro il 30 novembre 2015, la possibilità di regolarizzare le violazioni fiscali commesse fino al 30 settembre 2014, a fronte del pagamento delle imposte evase, beneficiando dell'esclusione della punibilità per alcuni reati tributari e per le connesse condotte di riciclaggio e di autoriciclaggio, nonché della riduzione delle sanzioni amministrative.

Più nel dettaglio, sotto il profilo soggettivo, secondo l'art. 5-*quater*, comma 1, del D.L. n. 167/1990, introdotto dalla Legge n. 186/2014, potevano accedere alla procedura di collaborazione volontaria internazionale i soggetti che avevano commesso violazioni agli obblighi dichiarativi previsti dalla disciplina in materia di monitoraggio fiscale, vale a dire le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici e associazioni equiparate, fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

L'art. 1, commi da 2 a 4, della Legge n. 186/2014 disciplina, invece, la collaborazione volontaria nazionale a cui potevano accedere:

- gli stessi contribuenti che avevano fatto ricorso alla procedura di collaborazione volontaria internazionale, con riguardo alle annualità diverse da quelle interessate da quest'ultima;
- i destinatari degli obblighi dichiarativi previsti in materia di monitoraggio fiscale, ancorché vi abbiano adempiuto correttamente;
- i contribuenti "diversi" da quelli indicati nell'art. 4, comma 1, del D.L. n. 167/1990, cioè le società di persone o di capitali, le società cooperative e gli enti commerciali.

Sotto il profilo oggettivo, invece, la collaborazione volontaria internazionale riguardava:

- gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, in violazione degli obblighi di dichiarazione in materia di monitoraggio fiscale;
- i redditi connessi ovvero i redditi che servirono per costituire o acquistare tali investimenti e attività finanziarie, nonché quelli derivanti dalla loro utilizzazione a qualunque titolo, che sono stati sottratti a tassazione;
- i maggiori imponibili non connessi con gli investimenti e le attività illecitamente costituiti o detenuti all'estero, agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP, dei contributi previdenziali, dell'IVA e delle ritenute.

In altri termini, la procedura di collaborazione internazionale permetteva di regolarizzare non solo le violazioni connesse all'illecita detenzione all'estero di investimenti e attività finanziarie, nonché all'omessa o infedele dichiarazione dei redditi utilizzati per costituirli, derivanti dal loro utilizzo o connessi a tali disponibilità estere, ma anche quelle relative agli obblighi dichiarativi ai fini delle imposte sopra menzionate non riguardanti i capitali esteri.

La collaborazione volontaria nazionale consentiva, invece, di regolarizzare le violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, anche se non riguardano disponibilità illecitamente detenute all'estero.

Ai sensi dell'art. 5-*quater*, comma 2, del D.L. n. 167/1990, introdotto dalla Legge n. 186/2014, la facoltà di accedere alla collaborazione volontaria (sia internazionale sia nazionale) era preclusa qualora l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza dell'inizio di accessi, ispezioni o verifiche o di altre attività amministrative di accertamento, nonché di procedimenti penali per violazione di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo

di applicazione della procedura.

Nell'ambito delle "*altre attività amministrative di accertamento*" risultano:

- compresi gli inviti, le richieste e i questionari previsti dall'art. 51, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 e dall'art. 32, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973;
- escluse le richieste di indagini finanziarie rivolte agli intermediari finanziari, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 7), del D.P.R. n. 600/1973, nonché le comunicazioni derivanti dalla liquidazione delle imposte o dal controllo formale delle dichiarazioni, effettuate dall'Amministrazione finanziaria rispettivamente ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973.

Con riferimento alla causa di inammissibilità connessa al coinvolgimento del contribuente, a titolo di indagato o di imputato, in procedimenti penali, la preclusione opera per i procedimenti riguardanti tutti i reati tributari e non solo per quelli la cui punibilità è esclusa dall'art. 5-*quinquies*, comma 1, lett. a) del D.L. n. 167/1990.

L'operatività della preclusione per effetto delle citate cause di inammissibilità è legata alla "*formale*" conoscenza delle stesse da parte del contribuente interessato ad attivare la procedura, che per:

- le attività amministrative, deve ritenersi sussistente in tutti i casi in cui il contribuente stesso ne abbia avuto contezza in modo certo (ad esempio, a seguito di notifica o di altra modalità equivalente, quale la consegna di un processo verbale di verifica o di constatazione);
- i procedimenti penali per reati tributari, non si configura con l'iscrizione nel registro degli indagati, essendo necessaria la notifica dell'informazione di garanzia, ai sensi dell'art. 369 C.P.P., o di un "atto equipollente", quale, ad esempio, l'invito a presentarsi a norma dell'art. 375 C.P.P. o l'avviso di conclusione delle indagini preliminari, ai sensi dell'art. 415-*bis* C.P.P.;

La conoscenza delle cause di inammissibilità va riferita non solo all'autore della violazione ma anche ai soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o, nel caso di procedimenti penali, ai concorrenti nel reato.

Pertanto, il contribuente non poteva accedere alla procedura anche se altro soggetto, solidamente obbligato in via tributaria o concorrente nel reato, aveva avuto formale conoscenza dell'inizio di una attività istruttoria amministrativa o penale nei suoi confronti. Per soggetti solidalmente obbligati in via tributaria si intendono coloro che in relazione all'obbligo tributario riconducibile ai maggiori imponibili accertati o alle dichiarazioni omesse assumono la qualifica di coobbligati solidali d'imposta.

L'effetto preclusivo è circoscritto:

- alle sole annualità interessate dall'avvio delle attività di accertamento amministrativo, per cui gli altri periodi d'imposta potranno essere ricompresi nella procedura di emersione, anche se riguardano la medesima fattispecie oggetto di controllo;
- al tributo oggetto delle attività istruttorie, per cui la procedura sarà validamente esperibile per le altre imposte;
- alla tipologia di procedura (nazionale o internazionale) scelta dal contribuente; infatti, qualora sia stata avviata un'attività ispettiva riguardante aspetti non connessi agli investimenti e alle attività finanziarie illecitamente detenute all'estero, il richiedente potrà accedere alla procedura di collaborazione volontaria internazionale, ma non a quella nazionale.

Le cause di inammissibilità possono essere rimosse attraverso gli istituti previsti dall'ordinamento tributario, tra i quali il ravvedimento operoso, nonché quelli deflattivi del contenzioso previsti dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Il contribuente che dolosamente occulta una causa di inammissibilità si rende responsabile del reato di cui all'art. 5-*septies* del D.L. n. 167/1990, introdotto dalla menzionata Legge n. 186/2014, che punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni coloro che, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, esibiscano o trasmettano all'Amministrazione atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero forniscano dati e notizie non rispondenti al vero .

Secondo quanto previsto dall'art. 5-*quater*, comma 1, lett. a) del D.L. n. 167/1990, l'emersione, di carattere sia internazionale sia nazionale, doveva riguardare tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l'accertamento o per la contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione in tema di monitoraggio fiscale.

L'art. 5-*quinquies*, comma 1, lett. a), del D.L. n. 167/1990, introdotto dalla Legge n. 186/2014, stabilisce che i soggetti che aderiscono alla procedura di collaborazione volontaria sono esclusi dalla punibilità per i reati di:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D. Lgs. n. 74/2000);
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, D. Lgs. n. 74/2000);
- dichiarazione infedele (art. 4, D. Lgs. n. 74/2000);
- omessa dichiarazione (art. 5, D. Lgs. n. 74/2000);
- omesso versamento delle ritenute certificate (art. 10-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000);
- omesso versamento di IVA (art. 10-*ter*, D. Lgs. n. 74/2000).

Rimangono, invece, punibili i reati di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 del D. Lgs. n. 74/2000), occultamento o distruzione delle scritture contabili (art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000), indebita compensazione (art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000) e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000).

E' inoltre esclusa, ai sensi del citato art. 5-*quinquies*, comma 1, lett. b), la punibilità delle condotte di riciclaggio (art. 648-*bis* C.P.) e di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648-*ter* C.P.), commesse in relazione ai delitti tributari indicati nella lett. a) del medesimo comma 1.

L'esclusione dalla punibilità dei reati dianzi richiamati opera limitatamente alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della collaborazione volontaria.

Infine, non sono punibili le condotte di autoriciclaggio, di cui all'art. 648-*ter*.1 C.P., se commesse in relazione ai delitti tributari indicati nell'art. 5-*quinquies*, comma 1, lett. a), del D.L. n. 167/1990 sino alla data del 30 novembre 2015.

Il perfezionamento della procedura di emersione produce altresì l'effetto di ridurre le sanzioni amministrative in tema di omessa o infedele dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IVA e dell'IRAP, nonché di violazione agli obblighi dichiarativi ai fini del monitoraggio fiscale, di cui all'art. 4 del D.L. n. 167/1990, nella misura e con le modalità indicate nell'art. 5-*quinquies*.

In ogni caso, il perfezionamento della procedura e il pagamento delle maggiori imposte non inibiscono, né limitano in alcun modo l'esercizio dei poteri ispettivi tributari e, più in generale, le attività amministrative di controllo e accertamento.

La procedura di collaborazione volontaria si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti. Infatti, l'art. 5-*quinquies*, comma 10, del D.L. n. 167/1990 stabilisce che il mancato pagamento delle somme dovute (anche il mancato pagamento di una singola rata comporta il venir meno della procedura con riguardo alla singola annualità interessata) entro i termini previsti dall'art. 5-*quater*, comma 1, lett. b), del D.L. n. 167/1990, determina che la

procedura di collaborazione volontaria non si perfeziona e i relativi effetti premiali non si producono.

**b. La riapertura dei termini prevista dal D.L. 22 ottobre 2016, n. 193.**

L'art. 7, comma 1, del più volte citato D.L. n. 193/2016, convertito dalla Legge n. 225/2016, ha previsto la riapertura della procedura di collaborazione volontaria (c.d. "*voluntary disclosure*") introdotta con la richiamata Legge n. 186/2014, stabilendo che i contribuenti possono nuovamente accedervi, secondo le modalità stabilite dall'art. 5-*octies* nel D.L. n. 167/1990, nel periodo compreso tra il 24 ottobre 2016, data di entrata in vigore del D.L. n. 193/2016, e il 31 luglio 2017, termine quest'ultimo prorogato al 30 settembre 2017 dall'art. 1, comma 1 del D.P.C.M. 28 luglio 2017.

Fatti salvi alcuni aspetti di novità, che vengono di seguito evidenziati, l'istituto collaborativo ha mantenuto le caratteristiche essenziali della *voluntary disclosure* originariamente introdotta dalla richiamata Legge n. 186/2014.

In base ai contenuti del menzionato art. 5-*octies* del D.L. n. 167/1990, è possibile ricorrere all'istituto della collaborazione volontaria di cui agli artt. da 5-*quater* a 5-*septies* del medesimo provvedimento, sia per l'emersione degli investimenti e delle attività finanziarie detenuti all'estero in violazione delle disposizioni sul monitoraggio fiscale (c.d. "*voluntary internazionale*"), sia per sanare le violazioni dichiarative relative alle imposte erariali (in cui si intendono ricomprese le imposte sui redditi e le relative addizionali, l'I.R.A.P., l'I.V.A. e le imposte sostitutive) e dei sostituti d'imposta (c.d. "*voluntary nazionale*"), anche da parte di soggetti non tenuti al rispetto degli obblighi in materia di monitoraggio fiscale (quali, ad esempio, i soggetti IRES di cui all'art. 73 del T.U.I.R., tra cui le società di capitali) a patto che analoga istanza di emersione non sia stata presentata, anche per interposta persona, entro il 30 novembre 2015, termine finale di accesso alla procedura con riferimento alla prima edizione, con la precisazione che resta impregiudicata la possibilità di:

- accedere alla "*voluntary internazionale*" per far emergere le attività finanziarie estere per coloro che abbiano presentato in precedenza istanza per la sola "*voluntary nazionale*";
- regolarizzare mediante la "*voluntary nazionale*" le attività finanziarie domestiche per coloro che in precedenza abbiano presentato istanza di collaborazione limitatamente agli aspetti internazionali.

Il menzionato art. 5-*octies* del D.L. n. 167/1990 precisa, inoltre, che:

- le sole violazioni sanabili per effetto della procedura sono quelle commesse fino al 30 settembre 2016, ferme restando le cause ostative di cui all'art. 5-*quater*, comma 2 del medesimo decreto.
- sono prorogati al 31 dicembre 2018 i termini di decadenza per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, nonché per la contestazione delle sanzioni tributarie, ove scadano a decorrere dal 1° gennaio 2015, per le sole attività oggetto di collaborazione volontaria, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa.

Le norme in esame prorogano al 30 giugno 2017 anche i termini di decadenza per l'accertamento e di contestazione delle sanzioni con riferimento alle istanze presentate per la prima volta ai sensi della precedente disciplina della *voluntary disclosure*;

- alle istanze di accesso alla "nuova" collaborazione volontaria si applicano le disposizioni generali già previste per la previgente versione dell'istituto collaborativo dagli artt. da 5-*quater* a 5-*septies* del D.L. n. 167/1990, cui si è fatto cenno in precedenza;

- la punibilità delle condotte di autoriciclaggio di cui all'art. 648-ter.1 c.p. aventi ad oggetto le attività emerse a seguito di collaborazione volontaria, è esclusa qualora il reato sia commesso entro la data del versamento della prima o unica rata di quanto dovuto in base all'istanza a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni;
- diversamente dalla precedente procedura, in base alla quale il contribuente era tenuto a presentare apposita richiesta all'Amministrazione finanziaria, fornendo la relativa documentazione, di talché l'Agenzia delle Entrate avrebbe poi provveduto a emettere l'avviso di accertamento, ovvero a invitare il contribuente all'adesione spontanea, il contribuente che intenda accedere ai benefici dell'istituto collaborativo può ora provvedere spontaneamente a liquidare e versare in un'unica soluzione (entro il 30 settembre 2017), ovvero in un massimo di tre rate (di cui la prima entro il 30 settembre 2017) le somme dovute a titolo di imposte, ritenute, contributi e interessi;
- in sintonia con le previgenti disposizioni, ove sia entrato in vigore prima del 24 ottobre 2016 un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni fiscali, ai sensi di quanto richiesto dal modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE, ovvero un accordo conforme al modello per lo scambio di informazioni, elaborato nel 2002 dall'OCSE e denominato *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA), non si applica il raddoppio delle sanzioni previsto dall'art. 12, comma 2, secondo periodo, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102.

Inoltre, anche in caso di nuovo accesso alla collaborazione volontaria, il raddoppio dei termini di accertamento di cui all'art. 12, commi 2-bis e 2-ter, del menzionato D.L. n. 78/2009, non opera se ricorrono congiuntamente anche i presupposti dell'art. 5-quinquies, commi 4 e 5, del D.L. n. 167/1990, e cioè a condizione che:

- . le attività finanziarie vengano trasferite in Italia o in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, inclusi nella c.d. *white list*;
- . le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati siano (ovvero siano state) ivi detenute;
- . l'autore delle violazioni dichiarative rilasci all'intermediario finanziario estero, presso cui le attività sono detenute, l'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria;
- . l'autore della violazione trasferisca, successivamente alla presentazione della richiesta, le attività oggetto di collaborazione volontaria presso un altro intermediario localizzato fuori dell'Italia o di uno degli Stati "*white list*", rilasciando tempestivamente l'autorizzazione a trasmettere le informazioni rilevanti alle Autorità fiscali italiane;
- in caso di mancato o insufficiente versamento spontaneo:
  - . l'Agenzia delle Entrate può invitare la parte a comparire, secondo la procedura di cui all'art. 5, commi da 1-*bis* a 1-*quinquies* del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel testo vigente sino alla data della sua abrogazione, stabilita dalla Legge n. 190/2014 (Legge di stabilità per il 2015) nell'alveo della complessiva riforma del ravvedimento operoso, nonché emettere atto di contestazione per irrogare le sanzioni relative alla violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale;
  - . le conseguenze sanzionatorie sono stabilite dal comma 1, lett. g) dello stesso art. 5-*octies* del D.L. n. 167/1990 e, in caso di insufficiente versamento, sono previste maggiorazioni, diverse a seconda della consistenza percentuale degli errori e della

tipologia di essi, da applicarsi alle somme ancora dovute a titolo di imposte, sanzioni e interessi;

- si applica una nuova ipotesi di reato, punibile con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, nei confronti di chiunque fraudolentemente si avvalga della procedura di collaborazione volontaria per fare emergere attività finanziarie e patrimoniali o denaro contante provenienti da reati diversi da quelli per cui opera la causa di non punibilità;
- sono previste disposizioni specifiche nel caso in cui la procedura abbia ad oggetto denaro contante o valori al portatore.

In tal caso, salva prova contraria, si presume che detti valori siano derivati da redditi conseguiti, in quote costanti, a seguito di violazione degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, delle imposte sostitutive, dell'IRAP e dell'IVA, nonché di quelle del sostituto d'imposta, commesse nell'anno 2015 e nei quattro periodi d'imposta precedenti.

Per ulteriori aspetti di dettaglio relativi all'istituto in rassegna, si rinvia alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19/E in data 12 giugno 2017.

### **c. Adempimenti dei Reparti.**

Avuto riguardo agli adempimenti operativi connessi alla presente procedura nella fase di avvio di attività ispettive nei confronti di contribuenti che aderiscono alla procedura di collaborazione volontaria, i militari operanti procederanno secondo il seguente percorso metodologico.

- *Verifica dell'esistenza dell'istanza di adesione alla procedura*

Prima di intraprendere qualsiasi attività di verifica o controllo, i Reparti risconteranno, mediante la specifica funzionalità presente negli applicativi Serpico e MUV *web*, se il contribuente selezionato abbia presentato o meno istanza di collaborazione volontaria.

In caso negativo, le attività ispettive saranno avviate secondo le modalità e la tempistica programmate.

- *Presenza di un'istanza di adesione*

Qualora, invece, risulti che il soggetto abbia presentato richiesta di adesione alla *voluntary disclosure*, prima di avviare l'attività ispettiva il Comandante del Reparto assumerà, in ogni caso, immediati contatti con la competente Direzione provinciale o regionale dell'Agenzia delle Entrate, al fine di conoscere la tipologia di istanza presentata (collaborazione internazionale o nazionale).

- . *Corrispondenza tra il contenuto dell'istanza e l'oggetto dell'attività ispettiva*

Se all'esito di tali contatti e di un attento processo di analisi che ponga a confronto gli elementi di rischio posti a fondamento della selezione del contribuente con l'oggetto della procedura di collaborazione volontaria emerge che l'istanza del contribuente è finalizzata a regolarizzare violazioni riconducibili agli elementi, dati e notizie in possesso, sebbene l'esercizio dei poteri ispettivi non sia inibito, né limitato, il Comandante del Reparto terrà presente che è opportuno non intraprendere l'intervento in considerazione:

- .. dell'esigenza di garantire unitarietà d'azione dell'Amministrazione finanziaria nel suo complesso;
- .. delle finalità di fondo dell'istituto, che si pone l'obiettivo di incentivare la *compliance* fiscale dei contribuenti e di indirizzare le attività degli Organi di controllo nei confronti dei soggetti connotati da più elevato profilo di rischio e dei fenomeni evasivi e di frode più pericolosi;

- .. della sostanziale sovrapposibilità dell'oggetto dell'attività ispettiva del Reparto e dell'istruttoria dell'Ufficio in merito alla domanda di emersione presentata.

Gli elementi, i dati e le notizie esistenti sul conto del contribuente ed assunti alla base della originaria decisione di procedere ad attività ispettiva, poi non intrapresa nei suoi confronti, saranno formalmente trasmessi alla competente Direzione dell'Agenzia.

Qualora si tratti di un soggetto inserito nella programmazione annuale delle verifiche, il Reparto provvederà a modificare il piano in conformità alle disposizioni contenute nel presente Manuale, Parte I, capitolo 5, avendo cura di predisporre formale e puntuale documentazione in cui sarà dato atto dell'esito del confronto con l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate nonché, in maniera analitica, delle motivazioni a base della scelta, che sarà conservata nel fascicolo del contribuente.

Se all'esito dell'istruttoria curata dall'Agenzia, la procedura dovesse risultare inammissibile ovvero non dovesse perfezionarsi, il Reparto potrà procedere all'avvio dell'azione ispettiva, ferma restando la sussistenza e l'attualità degli elementi di rischio originariamente posti a base della selezione, previo coordinamento con l'Ufficio dell'Agenzia al quale sono stati trasmessi gli elementi sul conto del contribuente.

Anche in questo caso, sarà predisposta formale e puntuale documentazione delle motivazioni alla base della scelta, analogamente a quanto dianzi indicato.

#### *Non corrispondenza tra il contenuto dell'istanza e l'oggetto dell'attività ispettiva*

Viceversa, qualora a seguito dei contatti con l'Agenzia delle Entrate non dovesse essere riscontrata la coincidenza sostanziale tra le violazioni oggetto dell'istanza di *voluntary disclosure* e gli elementi di rischio in possesso (in quanto, ad esempio, questi riguardano disponibilità finanziarie illecitamente detenute all'estero, mentre il contribuente ha presentato istanza di collaborazione nazionale), il Reparto, previo coordinamento con l'Ufficio dell'Agenzia, avvierà l'intervento pianificato limitatamente ai profili non oggetto della richiesta di emersione.

Ai fini della valutazione della scelta se avviare o meno l'attività ispettiva per gli aspetti non ricompresi nell'istanza di emersione, dovranno essere puntualmente analizzate le informazioni, i dati e le notizie disponibili, allo scopo di stimare attentamente l'opportunità e la proficuità di dare corso alle attività ispettive, ponendo a confronto la natura e l'entità delle violazioni oggetto di emersione con gli elementi di rischio in possesso del Reparto, nel quadro di una complessiva ponderazione in termini di "costi / benefici".

A seguito di tale attenta e prudente valutazione:

- .. qualora venga deciso di avviare l'intervento, sarà predisposta formale e puntuale documentazione riguardante l'esito del coordinamento con l'Agenzia delle Entrate e le motivazioni poste a base della scelta, che saranno riportati anche nell'ambito del piano di verifica o nella scheda di preparazione del controllo;
- .. in caso contrario, gli elementi, i dati e le notizie sul conto del contribuente saranno formalmente trasmessi alla competente Direzione dell'Agenzia.

Invece, in caso di attività ispettive già avviate nei confronti di contribuenti che hanno aderito alla procedura di collaborazione volontaria, le stesse verranno proseguite secondo il seguente percorso metodologico.

- *Riflessi della presentazione di istanza di adesione sull'eventuale estensione dell'oggetto dell'attività ispettiva*

Secondo le regole ordinarie è possibile che durante un'attività ispettiva emergano, nel corso degli approfondimenti dei dati e delle notizie già acquisiti nella fase dell'accesso o comunque durante l'esame documentale, ulteriori elementi di possibili violazioni che possono far ritenere opportuno estendere le operazioni ispettive anche a profili diversi da quelli originariamente presi in considerazione.

Ove questa ipotesi si prospetti nel corso di una verifica o di un controllo nei confronti di un soggetto che abbia presentato istanza di collaborazione volontaria, il Reparto, tenuto conto delle peculiari finalità dell'istituto della collaborazione volontaria:

- . si asterrà dall'approfondire gli elementi emersi e dal formulare eventuali rilievi concernenti aspetti oggetto di istanza di adesione;
- . trasmetterà tempestivamente gli elementi informativi acquisiti nel corso delle operazioni di verifica e controllo alla competente Direzione dell'Agenzia, con la quale sarà assicurata una costante interlocuzione per conoscere, per tempo, eventuali motivi ostativi al perfezionamento della procedura.

Degli elementi acquisiti e della trasmissione all'Ufficio finanziario dovrà essere fornita adeguata e dettagliata contezza nel processo verbale di verifica ovvero, nel caso di controllo, di operazioni compiute nonché in quello di constatazione finale.

Parimenti, tali informazioni saranno riportate anche nel piano di verifica ovvero negli atti interni redatti nel corso dell'esecuzione del controllo.

In caso di procedura inammissibile, il Comandante del Reparto potrà successivamente valutare l'estensione dell'attività ispettiva – ovvero la riapertura della stessa laddove, nel frattempo, siano stati chiusi il controllo o la verifica fiscale – fermi restando:

- . la sussistenza e l'attualità degli elementi di rischio a suo tempo acquisiti;
- . la necessità di effettuare un preventivo coordinamento con l'Ufficio dell'Agenzia destinatario delle informazioni in precedenza trasmesse dal Reparto, per evitare duplicazione di interventi.

- *Ulteriori indicazioni*

Nel caso di indagini di polizia giudiziaria delegate per violazioni penal-tributarie di cui al D.Lgs. n. 74/2000 nei confronti di un contribuente che risulti aver avanzato istanza di adesione all'istituto, sarà chiesto all'Autorità Giudiziaria di valutare la possibilità di concedere il nulla osta per informare l'Agenzia delle Entrate in merito al fatto che:

- . il contribuente che ha formulato richiesta di emersione ha già avuto formale conoscenza del procedimento penale a suo carico;
- . il procedimento penale è relativo all'ambito oggettivo della procedura.

Questa comunicazione consentirà all'Agenzia di disporre di un più completo quadro di informazioni, nell'ambito della propria attività istruttoria, anche per valutare il rigetto dell'istanza, qualora ricorra una delle cause di inammissibilità prevista dall'art. 5-quater, comma 2, del D.L. n. 167/1990, ovvero l'irrogazione delle sanzioni amministrative in misura piena.

## CAPITOLO 8

### IL CONTROLLO DELL'ATTIVITÀ ISPETTIVA

#### 1. Natura e scopo dell'azione di controllo sull'attività di verifica.

I principi di legalità, trasparenza, efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa richiedono che tutte le Pubbliche Amministrazioni adottino sistemi interni che permettano di controllare, ordinariamente o in relazione a circostanze contingenti, la regolarità dell'esercizio delle rispettive funzioni, con riferimento sia alle diverse attività attraverso le quali queste si esplicano, sia agli atti e ai provvedimenti in cui si concretizzano.

Anche l'attività ispettiva fiscale, in quanto espressione di una funzione amministrativa, peraltro delicata e coinvolgente importanti interessi pubblici e privati, necessita della previsione di procedure di controllo; nondimeno nello specifico settore, caratterizzato da un articolato quadro normativo sostanziale e procedurale, che, oltre ad essere in continua evoluzione, richiede un significativo livello di tecnicismo, la funzione di controllo non può essere disgiunta da una contestuale azione di confronto con il personale addetto alla particolare attività, anche in funzione di orientamento e indirizzo di quest'ultimo rispetto ai profili connotati da più marcata complessità e incertezza applicativa.

Il controllo dell'attività di verifica può essere pertanto definito un procedimento amministrativo avente esclusiva rilevanza interna, non vincolato a formalismi particolari anche se necessariamente uniformato nelle modalità generali, finalizzato a:

- riscontrare, di norma a campione, la generale regolarità delle fasi attraverso cui si sviluppa l'attività di verifica e degli atti relativi, con particolare riferimento al rispetto delle procedure, quali risultanti dalle vigenti disposizioni legislative, amministrative e interne in tema di verifiche, alle modalità di organizzazione ed esecuzione del lavoro – che devono corrispondere a esigenze di efficacia, efficienza ed economicità, oltre che di equilibrato andamento delle operazioni ispettive nel loro complesso, anche sul piano dei rapporti fra verificatori e contribuente – all'osservanza del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi, con specifico riguardo all'esposizione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto posti a fondamento dei rilievi formulati, in relazione alle risultanze dell'attività ispettiva;
- orientare il personale addetto alla specifica attività, con riferimento sia al singolo intervento ispettivo, sia, più in generale, alle modalità di svolgimento del particolare servizio, attraverso un costruttivo confronto con il personale stesso, nella prospettiva finale di elevare il livello di efficacia, efficienza ed economicità dell'attività nel complesso svolta, così da assicurare un concreto recupero delle somme non versate all'Erario con l'aggressione dei patrimoni illecitamente accumulati.

Tenuto conto che il controllo sull'osservanza delle procedure dettate in tema di programmazione dell'attività di verifica fa capo ai soggetti indicati nel precedente capitolo 5, nei termini ivi riportati, le disposizioni successive sono riferite al controllo delle diverse fasi esecutive in cui si concretizza la verifica e di quello sugli atti compilati al termine della stessa.

Inoltre, sotto una diversa visuale, devono essere tenute adeguatamente in considerazione esigenze di:

- costante disamina, da parte dei Comandanti Provinciali e sotto il profilo qualitativo, del livello degli interventi eseguiti, allo scopo di individuare eventuali criticità, nonché adottare i necessari correttivi;
- attento monitoraggio dell'attuazione dei Piani Operativi ricompresi nel settore del contrasto alle frodi, all'evasione e all'elusione fiscale, a cura dei Comandanti Regionali, sulla base di un'attività di analisi delle segnalazioni di risultato di servizio dei dipendenti Reparti e con la

possibilità di richiedere, “a campione”, i processi verbali di constatazione caratterizzati dalla presenza di possibili criticità.

## **2. Il controllo durante l'esecuzione della verifica.**

### **a. Introduzione.**

In via generale, l'esercizio dell'azione di controllo durante l'esecuzione della verifica deve conciliare le esigenze proprie della particolare funzione con le obiettive necessità di:

- non incidere sull'armonico svolgimento delle operazioni di verifica stessa, che richiedono un'organizzazione del lavoro particolarmente metodica, soprattutto ove effettuate presso la sede del contribuente, tenuto conto dei limiti di permanenza fissati dallo Statuto dei diritti del contribuente;
- consentire ai verificatori di svolgere l'intervento con il grado di approfondimento richiesto dalle circostanze, senza doversi far carico di incombenze e adempimenti aggiuntivi e accessori rispetto alle operazioni ispettive e mantenendo un necessario grado di “autonomia tecnica” che permetta loro di assumere, motivatamente e previa adeguata riflessione, le decisioni operative del caso e di pervenire alle relative conclusioni nella tempistica prevista;
- alimentare, in via generale, un complessivo processo di miglioramento qualitativo delle verifiche svolte dal Corpo, in vista del perseguimento di sempre più elevati livelli di efficienza ed efficacia dell'attività ispettiva nel settore fiscale.

Al riguardo, è da porre in preliminare risalto che le disposizioni del presente Manuale operativo contengono diverse indicazioni, che permettono ai verificatori stessi e ai superiori livelli di direzione del servizio di disporre di adeguati strumenti, anche per controllare e indirizzare il regolare andamento delle operazioni ispettive.

Si tratta, in particolare del piano di verifica che, come sarà posto meglio in risalto nella Parte III, capitolo 1, paragrafo 3 del presente Manuale operativo, rappresenta il documento fondamentale, avente rilevanza esclusivamente interna, da compilarsi prima dell'inizio dell'intervento e da aggiornare in relazione agli sviluppi di questo e alle diverse emergenze che si presentano nel corso dell'attività ispettiva, destinato a registrare tutte le scelte operative adottate durante lo svolgimento dell'intervento medesimo, nonché le relative motivazioni.

Tale strumento fornisce una “cornice generale” utile per “canalizzare” la condotta dei verificatori su binari generali uniformi e per consentire, tanto a questi quanto ai livelli superiori di direzione del servizio, di monitorare lo sviluppo dell'intervento.

In tale generale contesto, la funzione del controllo durante l'esecuzione della verifica può essere considerata in maniera distinta ove esercitata dal Direttore della Verifica, per il quale specifiche indicazioni al riguardo sono contenute nella Parte I, capitolo 4, paragrafo 3, cui si rinvia, ovvero dagli altri livelli di comando e direzione del servizio, nei termini concreti indicati per questi ultimi ai successivi paragrafi.

### **b. I compiti dei superiori livelli di esecuzione del servizio e di comando.**

Per quanto concerne i superiori livelli di esecuzione del servizio e di comando, occorre operare le necessarie distinzioni con riferimento ai compiti e alle incombenze di carattere generale che fanno capo agli stessi; in particolare:

- nei *Nuclei di polizia economico-finanziaria strutturati su Gruppi di Sezioni*:
  - . i *Comandanti di Sezione di Gruppi* deputati all'attività ispettiva in materia fiscale, che non siano Direttori della Verifica, devono, relativamente a tutte le verifiche demandate alla propria articolazione, svolgere sostanzialmente le medesime funzioni in termini di controllo demandate al Direttore della Verifica e indicate nel citato paragrafo 3, del capitolo 4, della Parte I, ovviamente, per quanto riguarda la

partecipazione alle operazioni ispettive, in misura meno frequente rispetto al Direttore della Verifica stesso e privilegiando, per quest'ultimo aspetto, le verifiche connotate da maggiore complessità o da profili di criticità, in senso ampio;

- . i *Comandanti degli stessi Gruppi di Sezioni*, devono, con riferimento alle verifiche condotte dalle articolazioni dipendenti e nel quadro delle loro funzioni di comando, assicurare, nelle forme ritenute adeguate, l'azione di controllo sulle relative modalità esecutive, anche nei termini dianzi indicati, tenendo presente principalmente l'opportunità di:
  - .. non trascurare la presenza alle operazioni ispettive, pure delle verifiche svolte presso la sede del contribuente, soprattutto per riscontrare l'equilibrato e armonico sviluppo dell'attività e l'assenza di ogni profilo di criticità, anche relativamente ai rapporti fra verificatori e contribuente stesso;
  - .. monitorare le fasi di redazione e aggiornamento dei piani di verifica e le relative modalità di compilazione, anche al fine di verificare che venga garantita la funzione propria del particolare documento;
  - .. prendere preliminare visione, antecedentemente alla formalizzazione, nel processo verbale di verifica e, a maggior ragione, in quello di constatazione, dei rilievi più consistenti o connotati da profili di particolarità, fornendo, ove necessario, le proprie indicazioni;
  - .. prendere contezza dei casi in cui la verifica si avvii alla conclusione senza formulazione di rilievi o con rilievi di scarso spessore, per riscontrare principalmente che le operazioni ispettive si siano sviluppate in maniera coerente rispetto agli obiettivi dell'attività e alle scelte operative formalizzate nel piano di verifica e alle rispettive motivazioni;
- . i *Comandanti dei Nuclei di polizia economico-finanziaria stessi*, devono:
  - .. periodicamente, nel quadro degli ordinari rapporti con i Comandanti dei dipendenti Gruppi di Sezione, prendere visione dei piani di verifica delle più significative attività ispettive in corso di svolgimento, selezionate a campione in base a criteri autonomamente predeterminati, potendo, ove ritenuto opportuno, estendere l'esame agli atti compilati o in corso di compilazione;
  - .. impartire ai dipendenti Gruppi di Sezioni deputati all'attività di verifica apposite disposizioni interne, affinché siano posti alla preventiva valutazione del Comandante del Nucleo di polizia economico-finanziaria stesso i rilievi più consistenti ovvero connotati da particolarità o profili innovativi;
- nei *Nuclei di polizia economico-finanziaria strutturati su Sezioni*:
  - . i *Comandanti delle articolazioni interne* deputate all'attività ispettiva in materia fiscale, per le attività ispettive rispetto alle quali non siano Direttori della Verifica, devono svolgere le medesime funzioni indicate per i Comandanti di Sezione dei Nuclei di polizia economico-finanziaria strutturati su Gruppi, che parimenti non siano Direttori della Verifica;
  - . i *Comandanti dei Nuclei di polizia economico-finanziaria stessi* devono tendenzialmente svolgere le medesime funzioni dei Comandanti di Gruppi di Sezione nei Nuclei di polizia economico-finanziaria su questi strutturati, armonizzando la diretta partecipazione alle operazioni ispettive con gli altri impegni connessi alle responsabilità di servizio e di comando agli stessi facenti capo, estese notoriamente a tutti i settori operativi demandati al Reparto.
- nei *Reparti territoriali*:
  - . i *Comandanti di Sezione Operativa di Compagnia o di Nucleo Operativo, nonché di Tenenza*, devono svolgere le medesime funzioni demandate ai Comandanti di

Sezioni e di Gruppo di Nucleo di polizia economico-finanziaria, per le verifiche rispetto alle quali non sono Direttori della Verifica;

. i *Comandanti degli altri Reparti territoriali (Compagnie, Gruppi e, eventualmente, le stesse Tenenze)*, relativamente alle articolazioni e Reparti dipendenti, devono tendenzialmente, per le verifiche rispetto alle quali non siano eventualmente Direttori della Verifica, svolgere le medesime funzioni dei Comandanti di Gruppi di Sezione nei Nuclei di polizia economico-finanziaria su questi strutturati, nei termini indicati per i Comandanti dei Nuclei di polizia economico-finanziaria articolati su Sezioni, relativamente alla partecipazione alle operazioni ispettive, da calibrare in concreto, quindi, rispetto alle altre responsabilità di servizio e di comando agli stessi facenti capo, soprattutto con riferimento alle verifiche svolte dai Reparti non alla sede; per queste ultime, in ogni caso, nel corso delle ispezioni periodiche dovrà essere presa visione dei piani di verifica ed eventualmente degli atti riguardanti le verifiche in corso di svolgimento più significative, alla presenza del Direttore della Verifica e, ove ritenuto opportuno, del Capo Pattuglia.

Infine, i *Comandanti Provinciali* devono, in occasione delle periodiche ispezioni presso i Reparti dipendenti – sia direttamente, sia indirettamente – prendere visione dei piani di verifica delle più significative attività ispettive in corso di svolgimento, selezionate a campione in base a criteri autonomamente predeterminati, potendo, ove ritenuto opportuno, estendere l'esame anche agli atti compilati o in corso di compilazione, avendo cura, ove possibile, di acquisire direttamente dal Direttore della Verifica ed, eventualmente, dal Capo Pattuglia, ulteriori informazioni circa l'attività in corso, anche in funzione di indirizzo e orientamento di quest'ultima.

In queste circostanze, il relativo verbale d'ispezione deve riportare la menzione delle verifiche a tal fine selezionate e un generico riferimento alle indicazioni eventualmente fornite da chi ha svolto l'ispezione, che dovranno essere riportate anche nel piano di verifica, a cura del Direttore della Verifica medesima.

Le disposizioni dianzi dettate per i Comandanti Provinciali valgono anche per il Comandante Regionale Valle d'Aosta.

### **3. Il controllo sugli atti compilati al termine delle verifiche.**

#### **a. Introduzione.**

Il controllo sugli atti compilati al termine delle verifiche presenta le seguenti caratteristiche generali:

- mira, in una prospettiva generale, a migliorare i livelli di efficacia ed efficienza dell'attività ispettiva svolta dal Corpo nel settore fiscale;
- è finalizzato, in linea di massima, a:
  - . appurare che la selezione del contribuente sottoposto a verifica sia stata adeguata, anche con riferimento alle possibilità di effettivo recupero del debito erariale;
  - . riscontrare che i verificatori siano stati scelti in maniera appropriata rispetto alla complessità dell'intervento;
  - . stabilire se l'attività ispettiva sia stata o meno posta in essere, anche sul piano delle metodologie di controllo adottate, in maniera coerente con le ragioni della selezione e dell'intervento, oltre che rispetto alla tipologia, alla dimensioni e alle caratteristiche del contribuente e dell'attività da questo svolta;
  - . riscontrare che le conclusioni della verifica siano coerenti o comunque compatibili con gli obiettivi dell'intervento e le scelte operative effettuate nel corso di questo, oltre che con le rispettive argomentazioni a supporto, così come risultanti dal piano di verifica;

- . rilevare che le proposte di recupero a tassazione formulate o, più genericamente, le conclusioni riportate nel processo verbale di constatazione, siano motivate e supportate in punto di fatto e di diritto;
- . fornire indicazioni di orientamento per il futuro svolgimento di attività ispettive analoghe a quelle oggetto di controllo;
- non può che essere effettuato “a campione” con riferimento alle verifiche concluse, tenuto conto che l’elevato numero di interventi effettuato da ogni Reparto rende oggettivamente improponibile un controllo di carattere sistematico;
- va sviluppato mediante schemi non formalmente predeterminati, secondo modalità in concreto stabilite dai livelli di comando cui lo stesso è demandato;
- si fonda, quale regola generale, sulla preventiva acquisizione e sul conseguente esame della “scheda-notizie” utilizzata ai fini della programmazione, della “scheda di preparazione”, del processo verbale di constatazione, del processo verbale di verifica e del piano di verifica, ferma restando la possibilità dei livelli di comando competenti di acquisire ed esaminare ogni altro atto o documento che sia ritenuto utile;
- fa capo ai Comandanti Provinciali, secondo quanto più avanti riportato, i quali devono preferibilmente provvedervi personalmente e autonomamente, potendo eventualmente avvalersi, a titolo di supporto, di ufficiali e ispettori del proprio *staff*, oppure, al limite, di personale tratto, a rotazione, dai Reparti dipendenti; tale ultima soluzione deve ritenersi, comunque, di carattere eccezionale e temporanea e non deve in alcun modo incidere sulla operatività dei Reparti interessati.

**b. I possibili esiti del controllo sugli atti.**

Prima di procedere all’indicazione delle funzioni in concreto demandate ai livelli di comando da ultimo menzionati, appare utile evidenziare che gli esiti del controllo sugli atti potranno essere portati a conoscenza dei Reparti e delle articolazioni che hanno svolto le verifiche su cui detto controllo è stato esercitato con le modalità ritenute più opportune, ma comunque con formale trattazione; in via generale e fatte ovviamente salve particolari contingenze che richiedano l’assunzione di iniziative ulteriori, il controllo sugli atti:

- potrà concludersi senza la formulazione di alcun genere di osservazione;
- in via intermedia, potrà condurre il livello che ha esercitato il controllo a richiamare l’attenzione del Reparto o dell’articolazione interessati su certi aspetti e/o su determinate procedure ritenuti importanti, eventualmente non adeguatamente considerati nel corso delle verifiche in questione o comunque ritenuti d’interesse anche per lo svolgimento di future, analoghe attività;
- quale ulteriore ipotesi, potrebbe condurre il livello che ha esercitato il controllo a maturare il convincimento per cui, nel caso specifico, possa sussistere la necessità ovvero l’opportunità di disporre, con specifico riferimento a taluni aspetti, che l’articolazione o il Reparto interessati provvedano a integrare, correggere e/o rivedere in parte gli atti già compilati e trasmessi ai competenti Uffici finanziari, ovvero a reiterare l’azione ispettiva rispetto a determinati profili di carattere sostanziale.

Su tale specifico, eventuale esito, appare opportuno fornire – ai fini della necessaria chiarezza e di una auspicabile uniformità di procedure – qualche ulteriore precisazione; in particolare:

- le disposizioni del presente Manuale operativo, in continuità con le istruzioni emanate negli ultimi anni in tema di verifiche fiscali, delineano in maniera ben definita il “quadro” delle responsabilità per l’esecuzione delle verifiche, individuando nel Direttore della Verifica e nel Capo Pattuglia i soggetti a cui fanno capo, in via prioritaria, le scelte in base alle quali viene effettuato il controllo, le metodologie ispettive adottate, gli obiettivi da perseguire e ogni altro adempimento che si connette alla particolare attività;

- in questo contesto, appare di tutta evidenza che solo chi ha materialmente e costantemente partecipato all'attività ispettiva ed ha direttamente preso visione della realtà materiale su cui la stessa si è sviluppata, possa maturare un fondato e responsabile convincimento circa i termini e le modalità con cui far rilevare le situazioni riscontrate, nel rispetto, s'intende, delle disposizioni di legge, di quelle di carattere amministrativo e delle norme interne, tanto dal punto di vista sostanziale, quanto da quello procedurale;
- il controllo sugli atti, proprio perché effettuato *ex post*, ha ad oggetto la realtà "trasfusa" nei documenti esaminati; tuttavia, è sempre opportuno valutare la possibilità di avviare un confronto dialettico con il personale che ha concretamente svolto l'attività ispettiva, per meglio chiarire eventuali osservazioni e/o considerazioni formulate basandosi sulla "mera" lettura degli atti compilati e senza una conoscenza approfondita delle modalità con cui si sono concretamente svolte le attività ispettive;
- ne discende che la decisione di modificare e/o integrare gli atti già compilati, ovvero di reiterare il controllo su certi aspetti, deve essere assunta – almeno tendenzialmente – dal Comandante del Reparto o dell'articolazione operante di concerto con il Direttore della Verifica e con il Capo Pattuglia, per verificare se ne sussista effettivamente l'esigenza;
- pertanto, laddove il Comandante del Reparto o dell'articolazione prenda atto che il livello che ha esercitato il controllo abbia evidenziato l'opportunità o una tendenziale necessità di rivisitare alcuni aspetti della verifica che possano tradursi nella integrazione o modifica degli atti compilati, ovvero nell'avvio di ulteriori interventi ispettivi, lo stesso, confrontandosi con il Direttore della Verifica e/o con il Capo Pattuglia, deve svolgere un attento e responsabile esame del contesto e dare riscontro all'attivazione del livello di controllo, sia facendo conoscere le iniziative assunte, sia, se del caso, rappresentando le motivazioni e le ragioni per cui ravvisi eventualmente soluzioni diverse da quelle indicate dal livello di controllo.

**c. Le funzioni dei Comandanti Provinciali.**

In relazione a tutto quanto esposto nei precedenti paragrafi, i Comandanti Provinciali i quali hanno organicamente alle dipendenze l'Ufficio Operazioni dovranno esercitare ogni anno il controllo sugli atti di almeno due verifiche per ogni Reparto dipendente (sia direttamente sia indirettamente), mentre gli altri Comandanti Provinciali dovranno annualmente esercitare detto controllo relativamente ad almeno una verifica per ogni Reparto dipendente (sia direttamente sia indirettamente).

Le verifiche su cui esercitare detto controllo saranno selezionate sulla base di criteri stabiliti da ciascun Comandante Provinciale, con le seguenti precisazioni:

- quale regola generale, sarà evitato di selezionare verifiche rispetto alle quali sia stato:
  - . già esercitato un controllo nel corso dell'esecuzione da parte dello stesso Comandante Provinciale;
  - . condotto un preventivo coordinamento tecnico-operativo a livello centrale con l'Agenzia delle Entrate, di cui alla Parte III, capitolo 3, paragrafo 9;
  - . autorizzato l'intervento del Nucleo di polizia economico-finanziaria in sede di capoluogo di Regione o del Gruppo Investigativo del Nucleo Speciale Entrate, sia in forma congiunta, sia in via autonoma (in merito, si rinvia al capitolo 3, paragrafo 3.e, della presente Parte);
- vanno controllate tutte le verifiche per le quali vi sia stato l'intervento del Garante del contribuente, a meno che non sia stato già effettuato un controllo durante lo svolgimento delle operazioni ispettive da parte dello stesso Comandante Provinciale, anche relativamente agli aspetti cui si riferisce il citato intervento;

- verranno privilegiate le verifiche svolte nei confronti di evasori totali con risultati pari a zero o “negativi” o quelle con rilievi in tema di estero-vestizione e stabile organizzazione senza indicazione, negli atti compilati, degli elementi negativi di reddito potenzialmente riconoscibili e non oggetto di segnalazione all’Agenzia delle Entrate;
- occorre tenere conto dell’eventuale presentazione, da parte del contribuente verificato, dell’istanza di adesione al ravvedimento operoso di cui è cenno al precedente Capitolo 7, paragrafo 3, sia durante le fasi dell’attività ispettiva, sia, laddove noto al Reparto operante, successivamente alla chiusura del processo verbale di constatazione; al riguardo, va puntualizzato che la presentazione di detta comunicazione non rappresenta, di per sé stessa, ragione sufficiente per evitare il controllo, ma solo un elemento che il Comandante Provinciale deve considerare ai fini della selezione delle verifiche per le quali svolgere un approfondimento sugli atti.

I Comandanti Provinciali invieranno semestralmente, ai rispettivi Comandanti Regionali, una sintetica relazione delle verifiche i cui atti sono stati controllati, illustrativa dei relativi esiti; i Comandanti Regionali potranno, in ordine alla tematica, impartire le disposizioni ritenute opportune, tenendo presente le finalità proprie del controllo sugli atti, secondo quanto indicato al successivo paragrafo 4.

Per i Reparti della Valle d’Aosta, il controllo sugli atti sarà esercitato dal Comandante Regionale, nei termini dianzi indicati, fatta eccezione per quanto previsto per i Comandanti Provinciali relativamente alla comunicazione, al livello gerarchico superiore, delle verifiche controllate.

#### **4. L’azione di controllo e di monitoraggio per finalità di orientamento.**

I Centri di Responsabilità di 2° e 3° livello dispongono di alcuni “strumenti” per il controllo e il monitoraggio degli interventi dei dipendenti Reparti, vale a dire gli indicatori di:

- analisi (resa media e mediana delle verifiche ai fini delle imposte dirette e IVA);
- orientamento (base imponibile netta e IVA dovuta);
- orientamento e correzione (rapporto accertato/constatato e distribuzione dei risultati);
- orientamento ed efficacia (sequestri per equivalente proposti ed eseguiti, nonché l’adesione al ravvedimento operoso).

E’ importante sottolineare che le analisi effettuate, nel quadro della funzione di controllo, in base ai valori delle rese media e mediana, devono puntare, sostanzialmente, ad approfondire:

- “cali” di rendimento in determinati settori o presso alcuni Reparti, non giustificabili in alcun modo:
  - . dall’andamento del ciclo d’affari del sistema produttivo presente nel territorio.

Sul punto, va precisato che eventuali significative flessioni di risultato dovranno essere analizzate per verificarne la coerenza o meno con corrispondenti contrazioni dei volumi d’affari o di reddito registrati dalle imprese della zona nei periodi d’imposta considerati, come rilevabili da studi e analisi di organismi professionali e associazioni di categoria;

- . da eccezionali e inderogabili impegni operativi connessi ad emergenze straordinarie.

E’ il caso, meramente esemplificativo, di un Reparto di piccole dimensioni presente in una zona fortemente incisa da sbarchi di migranti, che viene molto impiegato dalle Autorità di pubblica sicurezza, unitamente alle altre Forze di Polizia, per gestire le relative incombenze;

- per converso, eventuali “picchi” di risultato connessi a singoli interventi, per riscontrarne la coerenza con l’entità dei fenomeni evasivi e di frode oggetto di verifica e l’osservanza delle norme e delle procedure interne per la ricostruzione delle basi imponibili e delle imposte evase; ove occorra chiarire gli aspetti di merito di una specifica verifica, il Comandante

Regionale potrà eventualmente disporre anche l'avvio, da parte del dipendente Comandante Provinciale, della procedura di "controllo sugli atti", nei termini indicati al precedente paragrafo 3.c..

Inoltre, particolare attenzione dovrà essere riservata al rapporto accertato/constatato, così come al rapporto fra le proposte di sequestro per equivalente avanzate e i provvedimenti eseguiti, per verificare se eventuali disallineamenti negativi pongano la necessità d'intervenire sulle metodologie di controllo e sulle procedure operative in essere presso taluni Reparti, oppure suggeriscano l'opportunità di avviare mirate interlocuzioni con le articolazioni locali dell'Agenzia delle Entrate e gli Uffici giudiziari interessati, per valutare la sussistenza di difficoltà o incomprensioni nel vaglio dei processi verbali e delle proposte del Corpo e per individuare le possibili soluzioni.

## **5. Le funzioni dei Comandanti Regionali.**

In aggiunta a quanto evidenziato, i Comandanti Regionali ed equiparati hanno il compito di controllare costantemente l'esecuzione, concreta e sostanziale, dei Piani Operativi (cfr. capitolo 2, paragrafo 5 della presente Parte), mediante il monitoraggio continuo delle attività svolte dai dipendenti Comandi di 3° livello, sulla base degli indicatori di attuazione previsti negli stessi Piani, dei risultati di servizio conseguiti e degli indicatori di analisi e orientamento dianzi menzionati.

A questo scopo, possono sicuramente essere utilizzati tutti gli elementi contenuti nei sistemi informatici e nelle banche dati disponibili, tra cui, in particolare, il sistema "CO.VER.", "ARES", gli applicativi "*Web Intelligence*" e "Attività delegate", oltre a "Geo.Da.S."

Al riguardo, è bene rimarcare che al centro delle linee d'azione della Guardia di Finanza sono posti non tanto i singoli interventi o le diverse attività di servizio, quanto il concreto e sostanziale esercizio delle funzioni istituzionali, che va certamente misurato attraverso gli ordinari strumenti di rilevazione statistica dianzi richiamati, ma con lo scopo di indirizzare meglio l'attività operativa nel suo complesso verso i fenomeni di illegalità e criminalità che più di altri minacciano lo sviluppo e la sicurezza, e che devono necessariamente essere aggrediti dai Reparti.

In questo scenario, il monitoraggio dei Piani Operativi non deve tradursi in appesantimenti o rallentamenti dell'attività operativa nel suo complesso, ma deve puntare a sostenere e supportare i diversi Reparti nella valutazione della propria capacità di assolvere alle rispettive responsabilità istituzionali nelle diverse realtà locali, nonché nella individuazione delle misure migliorative più appropriate, anche tenendo presenti le considerazioni e proposte avanzate dai Comandanti Provinciali nell'ambito delle relazioni di cui è cenno al precedente paragrafo 3.c..

Per esigenze di uniformità, inoltre, deve considerarsi non consentita ogni forma autonoma di monitoraggio, rendicontazione ovvero misurazione della "qualità", condotta a qualsiasi livello di comando, che non risulti coerente con le indicazioni fornite nel presente Manuale operativo, nelle circolari di programmazione annuali, ovvero in quelle delle competenti articolazioni tecniche di questo Comando Generale.

Inoltre, nell'ambito delle relazioni semestrali previste dalle annuali direttive della programmazione operativa ovvero, laddove ritenuto, nell'ambito delle ordinarie interlocuzioni con il Comando Generale – III Reparto, dovranno essere partecipate le valutazioni, le considerazioni e gli eventuali correttivi adottati in merito alle più diffuse criticità dell'attività ispettiva, in merito alle quali è senz'altro opportuno assicurare, da parte dei Comandanti Regionali, un più costante monitoraggio mediante l'analisi delle segnalazioni di risultato di servizio dei dipendenti Reparti, nonché una più mirata attività di controllo, anche richiedendo "a campione", per il successivo esame, alcuni verbali caratterizzati dalla possibile presenza di criticità.

A tal fine, saranno approfondite, ad esempio, oltre alle verifiche svolte nei confronti di evasori totali con risultati pari a zero o "negativi" ovvero con rilievi in tema di esterovestizione e stabile

organizzazione senza indicazione, negli atti redatti, degli elementi negativi potenzialmente riconoscibili e non segnalati all’Agenzia delle Entrate, anche gli interventi ispettivi:

- che abbiano portato all’applicazione della disciplina dei “costi da reato”, introdotta con il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla Legge 2 aprile 2012, n. 44, tenuto conto dei connessi riflessi sul trattamento fiscale di costi e ricavi documentati in fatture oggettivamente o soggettivamente inesistenti;
- per i quali era necessario attivare, ma non è stato esperito, il preventivo coordinamento tecnico-operativo con la Direzione Centrale Accertamento dell’Agenzia delle Entrate.

Nell’ambito del citato esame occorrerà altresì riscontrare la puntuale applicazione delle direttive riguardanti gli istituti del ravvedimento operoso e degli altri strumenti di sostegno alla *compliance* fiscale introdotti dal Legislatore della riforma, esaminati al precedente capitolo 7.

Peraltro, eventuali riflessioni, valutazioni ovvero correttivi potranno essere partecipati ai Comandanti Provinciali sulla base degli esiti della citata attività di monitoraggio, per l’adozione delle conseguenti iniziative di competenza.

## **6. L’obbligo della preventiva consultazione delle banche dati ai fini della selezione degli obiettivi.**

Come precisato al precedente capitolo 6, paragrafo 4, è assolutamente necessario procedere alla preventiva consultazione delle banche dati disponibili prima dell’avvio degli interventi ispettivi, sia avuto riguardo ai profili connessi alla selezione dei soggetti/obiettivi verso cui orientare l’attività di verifica e controllo, sia per acquisire ogni informazione completa sulla posizione fiscale, economica e finanziaria della posizione selezionata, per corroborare tutti gli altri elementi derivanti dal controllo economico del territorio e dalle altre informazioni disponibili onde assicurare l’esecuzione di controlli mirati e non generalizzati.

Pertanto, la verifica del rispetto dell’adempimento della consultazione delle banche dati dianzi menzionato deve caratterizzare tutta l’azione di controllo indicata nei paragrafi precedenti, da porre in essere a cura di tutti i livelli gerarchici indistintamente, i quali potranno conseguentemente adottare, in caso di eventuali anomalie, le iniziative ritenute più adeguate.

## **7. Disposizioni specifiche per le attività di controllo.**

Le procedure di controllo dell’attività ispettiva di cui è cenno nei precedenti paragrafi, si riferiscono essenzialmente all’attività di verifica, caratterizzata, come già evidenziato, da un maggior grado di complessità, da uno sviluppo temporale più ampio e dallo svolgimento delle operazioni, nella generalità dei casi, presso la sede del contribuente.

Per quanto riguarda invece il modulo dei controlli, che non sono oggetto di programmazione nominativa e riguardano tendenzialmente ipotesi di evasione già delineate nei loro tratti essenziali, l’attività di verifica e monitoraggio sugli stessi dovrà essere esercitata dai Comandanti di Reparto e eventualmente dai livelli gerarchici superiori, nell’ambito dell’esercizio dell’azione di comando svolta sui militari impegnati nei diversi servizi della missione istituzionale, tenendo comunque presenti quali direttrici di massima le indicazioni riportate nei precedenti paragrafi.



**PARTE II**  
**L'ATTIVITÀ DI POLIZIA GIUDIZIARIA A CONTRASTO DELL'EVASIONE E  
DELLE FRODI FISCALI**



## CAPITOLO 1

### IL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE E IVA. DISPOSIZIONI SOSTANZIALI

#### 1. Lineamenti generali del sistema.

Il dispositivo sanzionatorio penal-tributario ai fini delle II.DD. e IVA. è delineato dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in vigore dal 15 aprile 2000, che, in attuazione della delega conferita al Governo dall'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205, reca la "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto".

La riforma penal-tributaria del 2000 attua una vera e propria inversione di rotta rispetto alla previgente normativa, assumendo, come obiettivo strategico, quello di limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente "formali" e "preparatorie". Esso risulta, conseguentemente, imperniato su un ristretto catalogo di fattispecie criminose, connotate da rilevante offensività e da dolo specifico di evasione, le quali, proprio per tali loro caratteristiche, sono configurate come di natura esclusivamente delittuosa.

Quanto alla concreta fisionomia delle fattispecie stesse, la scelta di ancorare la sanzione penale all'offesa degli interessi connessi al prelievo fiscale ha portato a concentrare l'attenzione, principalmente, sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, quale momento in cui si cristallizza l'evasione d'imposta, sì che le violazioni tributarie "a monte" della dichiarazione medesima, quali, ad esempio, le omesse fatturazioni o annotazioni in contabilità di corrispettivi e le irregolarità nella tenuta delle scritture contabili, in precedenza autonomamente incriminate, restano prive di rilievo penale.

La violazione dell'obbligo di veritiera ostensione della situazione reddituale e delle basi imponibili è al fondamento, segnatamente, di tre tipologie criminose, costituenti la "infrastruttura" dell'impianto repressivo: la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) o mediante altri artifici (art. 3), ipotesi relative a dichiarazioni non soltanto mendaci, ma caratterizzate, altresì, da un particolare coefficiente di "insidiosità"; la dichiarazione "semplicemente" infedele (art. 4) e, da ultimo, l'omessa dichiarazione (art. 5).

A tali reati risultano affiancate tre figure "collaterali", comunque di rilevante attitudine lesiva, intese a colpire l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione (art. 8), l'occultamento o la distruzione di documenti contabili in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari (art. 10) e, infine, la sottrazione alla riscossione coattiva delle imposte mediante compimento di atti fraudolenti su propri od altrui beni (art. 11).

Nella prospettiva del contenimento del ricorso alla sanzione penale, le indicate fattispecie restano soggette - ad eccezione di quelle di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, emissione di tali documenti e occultamento o distruzione di scritture contabili - a soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento punitivo ai soli illeciti di significativo rilievo economico e, con ciò stesso, a deflazionare il numero dei procedimenti penali.

Alle norme incriminatrici si accompagnano disposizioni a carattere generale, che regolano istituti, sostanziali e processuali, a valere "trasversalmente", quali quelle relative a meccanismi premiali intesi a favorire il risarcimento del danno, errore sulla legge tributaria, prescrizione, competenza per territorio, ecc..

Specifiche previsioni normative sono poi dirette a disciplinare i rapporti tra il sistema penale e quello sanzionatorio amministrativo: il riferimento è al principio di specialità (art. 19), che esclude, nel caso di convergenza di norme repressive eterogenee sul medesimo fatto, il

cumulo tra misure punitive, e al principio della completa autonomia reciproca del procedimento penale e quello amministrativo [c.d. “doppio binario” (artt. 20 e 21)], che esclude qualsiasi pregiudizialità o vincolo sospensivo tra i diversi contesti.

Successivi interventi legislativi hanno modificato l’assetto del decreto legislativo n. 74/2000.

In particolare, nel tentativo di arginare il fenomeno della cosiddetta “evasione da riscossione”, gli artt. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 e 35, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, hanno introdotto tre ipotesi delittuose, connotate da dolo generico, connesse all’omesso versamento di ritenute certificate (art.10-*bis*) ed all’omesso versamento di IVA (art.10-*ter*) ed all’indebita compensazione (art.10-*quater*).

Un ulteriore reato è stato previsto dall’art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, che ha novellato l’art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000, inserendo al secondo comma una fattispecie estranea al settore tributario, a tutela della genuinità della documentazione da produrre ai fini della procedura di transazione fiscale, di cui all’art. 182-*ter* della legge fallimentare (previsione suscettibile di rilevanti modifiche all’esito dell’esercizio della delega attribuita al Governo con legge 19 ottobre 2017, n.155, per la riforma delle discipline della crisi di impresa e dell’insolvenza), pur sempre nell’ottica di tutelare il diritto dello Stato all’integrale percezione dei tributi, degli interessi e delle sanzioni dovuti.

Rilevanti modifiche al D.Lgs. n. 74/2000, inoltre, sono state apportate dal D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla Legge 14 settembre 2011, n. 148, che ha:

- ridotto le soglie di rilevanza penale per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, infedele dichiarazione e omessa dichiarazione, diversamente orientando l’impostazione originaria, in base alla quale la sanzione penale doveva essere circoscritta alle condotte più pregiudizievoli per le casse erariali;
- eliminato dagli artt. 2 e 8 la (precedente) previsione del fatto di lieve entità;
- introdotto deroghe ai principi generali dell’ordinamento penale, quali l’aumento di un terzo dei termini di prescrizione per i delitti di cui agli articoli da 2 a 10 e l’inapplicabilità agli stessi reati dell’istituto della sospensione condizionale della pena di cui all’art. 163 c.p. nel caso in cui l’imposta evasa superi, congiuntamente, il trenta per cento del volume d’affari e l’importo di tre milioni di euro;
- subordinato l’esperibilità dell’applicazione della pena ai sensi dell’art. 444 c.p.p. al pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado;
- stabilito, in caso di estinzione del debito tributario, la riduzione della pena a un terzo anziché alla metà.

Da ultimo, l’impianto normativo in rassegna è stato profondamente rivisto dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n.158.

Nei capitoli seguenti, nell’esaminare le singole fattispecie di reato, verranno riportate talune indicazioni, anche nell’ottica di uniformare le procedure operative, cui i Reparti si atterrano, fatte salve, naturalmente, differenti direttive che l’Autorità Giudiziaria a livello locale dovesse impartire.

## **2. Il campo di applicazione del D.Lgs. n. 74/2000.**

### **a. La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario.**

Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, in vigore dal 22 ottobre 2015, recante la revisione del sistema sanzionatorio, suddiviso nel Titolo I, dedicato alla riforma dei reati tributari, e nel Titolo II, dedicato alla modifica dell’impianto sanzionatorio amministrativo, ha dato attuazione alle previsioni contenute nell’articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23, recante la delega per la riforma del sistema fiscale.

L'Ufficio del Massimario – Settore penale della Corte di Cassazione, con la relazione n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015, ha eseguito un'attenta ricognizione delle modifiche apportate al sistema sanzionatorio penale, anche alla luce dell'esperienza giurisprudenziale maturata nel previgente assetto.

Come esplicitato nella relazione governativa di illustrazione del D.Lgs. n. 158/2015, il legislatore delegante ha individuato, tra le priorità da garantire in sede di riforma, una revisione del sistema repressivo volta essenzialmente a dare attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite, rilevanti in sede tanto amministrativa quanto penale.

L'analisi complessiva di principi e criteri direttivi dettati dal citato articolo 8 della legge n. 23/2014 rivela come l'operazione affidata al legislatore delegato sia stata effettuata secondo due principali linee-guida.

Come emerge dal primo dei criteri direttivi in questione, un'attenzione preminente – volta a un tendenziale rafforzamento della tutela – è stata rivolta ai “comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa”, ai fatti, cioè, connotati da frode in senso oggettivo, che si estrinseca nel ricorso ad “*artifici*” atti ad ostacolare o a sviare l'azione di accertamento o esecutiva dell'Amministrazione finanziaria. A tali fatti deve essere dato rilievo “tenuto conto di adeguate soglie di punibilità”, tramite la configurazione di fattispecie di reato punibili “con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni”, rimanendo esclusa la possibilità di ridurre “le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148”.

Per quanto attiene, invece, ai fatti privi di connotati di frode in senso oggettivo, i criteri di delega hanno chiamato il legislatore delegato ad interventi di segno tendenzialmente “*mitigatore*”, tramite la previsione della “possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto conto anche di adeguate soglie di punibilità”. In attuazione di siffatto criterio, è stata prevista una soglia di punibilità dei fatti di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-*bis*) e di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (articolo 10-*ter*), al di sotto della quale il ricorso a misure sanzionatorie di tipo amministrativo, peraltro già previste dalla legislazione vigente, appare proporzionato alle caratteristiche dell'illecito.

Nel dettaglio, il D.Lgs. n. 158/2015 ha introdotto numerose modifiche al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, prevedendo:

- l'ampliamento dell'ambito di applicazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e la previsione di pene più severe per l'occultamento o distruzione di documenti contabili e l'indebita compensazione di crediti inesistenti;
- l'innalzamento delle soglie di punibilità per i reati di omesso versamento delle ritenute e dell'IVA, di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione;
- la revisione della disciplina della dichiarazione infedele, statuendo che, ai fini dell'integrazione del reato, non si tenga conto della non corretta classificazione e della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, nonché della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali. Fuori dai casi predetti, non danno luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette;
- in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti per uno dei delitti previsti dall'articolato in questione, la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo ovvero, quando non è possibile, la confisca per equivalente di beni per un valore corrispondente;

- nuove cause di non punibilità, nell'ipotesi di integrale pagamento del debito tributario entro determinati termini, per i delitti in tema di versamento nonché di dichiarazione infedele o omessa, nonché la riduzione delle sanzioni fino alla metà per i rimanenti casi;
- una nuova circostanza aggravante se il reato è stato commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario;
- la possibilità di affidare i beni sequestrati, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, in custodia giudiziale agli Organi dell'Amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le loro esigenze operative.

In considerazione delle modifiche introdotte, decorrenti dal 22 ottobre 2015, in sede applicativa occorre valutare i conseguenti riflessi connessi alla successione nel tempo delle disposizioni in argomento.

Sotto un profilo generale, la validità della legge penale nel tempo è regolata dall'art. 25, comma 2, della Costituzione, secondo cui "nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso".

Tale postulato definisce il principio di irretroattività, che comporta l'applicabilità della legge penale solo ai fatti commessi successivamente alla sua entrata in vigore, vietandone l'applicazione ai fatti ad essa anteriori.

L'art. 2 c.p. chiarisce i criteri che disciplinano la materia, fissando, tra l'altro, il criterio di retroattività della norma penale più favorevole al reo.

In particolare, si potrà verificare che la nuova legge:

- prefiguri una nuova incriminazione, introducendo un'ipotesi dapprima non prevista, ovvero estenda la portata applicativa di una preesistente fattispecie incriminatrice. In questo caso, opera il divieto di retroattività, trattandosi di una legge sfavorevole al reo;
- abroghi una previgente incriminazione, ovvero ne limiti l'ambito di applicazione per effetto, ad esempio, della modifica di alcuni aspetti della condotta punita. In tale ipotesi, vale il principio della retroattività della legge più favorevole, per cui l'autore della relativa non è più punibile;
- continui a punire una determinata condotta, introducendo, tuttavia, un diverso trattamento sanzionatorio. In tale circostanza, se la modifica è in senso sfavorevole al reo, opera la regola dell'irretroattività, mentre, se è favorevole, quella della retroattività.

Nei paragrafi successivi, nel corso dell'esame delle singole fattispecie previste dalla normativa penal-tributaria, si darà evidenza dei relativi profili di diritto intertemporale.

#### **b. Le nuove "definizioni": imposta evasa, operazioni simulate e mezzi fraudolenti.**

L'art. 1 del D.Lgs. n. 158/2015 riformula alcune definizioni contenute nell'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000, allo scopo di chiarire la portata dei termini impiegati nei titoli successivi del decreto.

In particolare, la norma modifica la nozione di:

- "*elementi attivi o passivi*" (lettera b), vale a dire le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ora estesa anche alle "*componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta*" (ad esempio, i crediti d'imposta e le ritenute), con ciò eliminando ogni incertezza sul fatto che la condotta decettiva o infedele possa riguardare anche le componenti che intervengono dopo la quantificazione del reddito e della base imponibile IVA, potendo determinare una variazione dell'imposta;

- *“dichiarazione”* (lettera c), ricomprende quella presentata dal sostituto d’imposta, alla luce della riformulazione dell’art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, che stabilisce la rilevanza penale anche della sua omissione;
- *“imposta evasa”* (lettera f), individuata nella differenza tra l’imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero nell’intera imposta dovuta in caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine.

Tale definizione è stata circostanziata al fine di riguardare il “reale” risparmio, prevedendo, in particolare, che *“non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell’esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili”*.

Per la determinazione dell’imposta evasa penalmente rilevante occorre, quindi, scomputare dal reddito imponibile le eventuali perdite maturate nei precedenti periodi d’imposta ed ancora utilizzabili nel rispetto delle disposizioni tributarie.

Nella giurisprudenza di Cassazione, si è ritenuto che, ai fini dell’individuazione del superamento o meno della soglia di punibilità, spetti esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all’accertamento e alla determinazione dell’ammontare dell’imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria (cfr. tra molte, Cass., Sez. III, 9 settembre 2014, n. 37335; Cass., Sez. III, 23 settembre 2014, n. 38684; Cass., Sez. III, 22 settembre 2016, n. 39379).

È possibile che la pretesa tributaria dell’Amministrazione finanziaria venga ridimensionata o addirittura invalidata nel giudizio innanzi al giudice tributario, senza che ciò possa, di per sé, vincolare il giudice penale e senza che possa escludersi, di conseguenza, che quest’ultimo pervenga – sulla base di elementi di fatto in ipotesi non considerati dal giudice tributario – ad un convincimento diverso.

In questo contesto, si collocano l’accertamento con adesione e ogni forma di concordato fiscale, laddove l’iniziale pretesa tributaria viene ridimensionata dalla stessa Amministrazione finanziaria, nei limiti della “discrezionalità tecnica” che le compete. Il giudice penale, dunque, non è vincolato all’imposta così “accertata” ma, per discostarsene, deve disporre di concreti elementi fattuali che rendano maggiormente attendibile l’iniziale quantificazione dell’imposta dovuta, da motivare adeguatamente in sentenza (cfr. Cass., Sez. III, 9 maggio 2014, n. 19138 e Cass., Sez. III, 14 febbraio 2012, n. 5640).

Sono state aggiunte, inoltre, dal D.Lgs. n. 158/2015, due definizioni che hanno lo scopo di chiarire l’ambito di applicazione del nuovo reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all’art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000.

È stata, infatti, inserita la nozione di:

- *“operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente”* (lettera g-bis), cioè le operazioni apparenti, diverse da quelle previste dalla disciplina in tema di abuso del diritto di cui all’art. 10-bis dello Statuto del contribuente, in quanto poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte, oppure le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti.

Si rinvia alla Parte V, Capitolo 9, del presente Manuale operativo, per l’analisi della disciplina in materia di abuso del diritto e per i risvolti in tema di simulazione ed interposizione fittizia, nell’ambito della fattispecie di cui all’art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000;

- “*mezzi fraudolenti*” (lettera *g-ter*), intendendosi per tali i comportamenti artificiosi attivi nonché quelli omissivi realizzati in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

Tale nozione deve essere letta in coordinamento con il comma 3 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, disposizione che esclude espressamente che nella definizione possano rientrare le semplici violazioni degli obblighi di fatturazione o annotazione, ovvero i fenomeni di c.d. “sottofatturazione”, come si dirà in commento a quest'ultima norma.

### **c. La irrilevanza penale delle valutazioni di bilancio e delle questioni interpretative.**

Il D.Lgs. n. 158/2015, nell'ottica di fornire concreta attuazione ai principi contenuti nella legge delega volti a rafforzare la tutela penale nei confronti dei “comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa”, nel contempo riducendo il campo di applicazione della disciplina penalistica della dichiarazione infedele, ha abrogato l'art. 7 D.Lgs. n. 74/2000, recante disposizioni in materia di “Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio”.

Dette disposizioni – riferite specificamente ai delitti di dichiarazione di cui agli articoli 3 e 4 e qualificate dalla relazione al decreto legislativo n. 74/2000 come “*regole di esclusione, con presunzione iuris et de iure, del dolo di evasione*” – miravano ad attenuare gli effetti dell'attribuzione di rilievo penale ad operazioni contabili a carattere *lato sensu* valutativo, costituente una delle principali novità della riforma penale tributaria del 2000. A tali fini, si prevedeva che la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza non desse luogo a fatto punibile quando fosse espressione di metodi costanti di impostazione contabile; si negava rilievo all'inosservanza delle regole extra-penali che presiedono alle rilevazioni e alle stime, allorché i criteri concretamente applicati fossero stati comunque indicati in bilancio; si introduceva, infine, una “franchigia penale” per le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differissero in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette.

L'attuale disciplina prevede che, ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, non si debba tenere conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali. Il comma 1-*ter* dell'art. 4, in particolare, rende in ogni caso non punibili le “valutazioni” che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette; inoltre, non si tiene conto degli importi compresi in tale percentuale nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste per la configurazione del reato.

In sostanza, il legislatore ha voluto mantenere una visione di favore in relazione a valori corrispondenti a non corrette valutazioni (secondo i parametri tributari) di elementi attivi e passivi, purché oggettivamente esistenti e nella misura in cui esistano in *rerum natura*.

Di contro, il legislatore ha ritenuto di escludere tali regole “di garanzia” in rapporto al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Alla luce delle disposizioni introdotte dall'art. 13-*bis* del D.L. 30 dicembre 2016 n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017 n. 19, sono state inserite, nell'ambito del T.U.I.R., le norme di coordinamento conseguenti alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 139/2015 agli articoli del codice civile relativi alla struttura e ai criteri di redazione del bilancio d'esercizio delle imprese, diverse da quelle che applicano i principi contabili internazionali IAS/IFRS. In sostanza, è stato esteso alle imprese che applicano i principi OIC, il principio di derivazione rafforzata, già previsto per le società *IAS adopter*. Nell'attuale testo dell'art. 83, comma 1, del TUIR, è indicato che, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, valgono, anche in deroga a specifiche norme del D.P.R. n. 917/1986, i criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dai principi

contabili adottati dall'impresa, con un impatto diretto degli stessi sulla determinazione del reddito d'impresa.

Appare opportuno un richiamo, in tale ambito, alla circolare dell'Agenzia dell'Entrate n. 7/E del 28 febbraio 2011, adottata in riferimento all'applicazione dei principi contabili IAS/IFRS.

E' stato ivi precisato che:

- la qualificazione attiene alla "sostanziale" individuazione degli effetti di ciascuna operazione aziendale;
- per le "classificazioni", invece, una volta individuato il "modello" giuridico-negoziale di riferimento, occorre chiarire se l'operazione presenti unicamente profili patrimoniali o si manifesti, in tutto o in parte, come fenomeno reddituale, definendo, in tal caso, gli specifici effetti che la stessa eventualmente produce sul reddito (e, contestualmente, individuando la puntuale appostazione in bilancio dei relativi elementi reddituali e/o patrimoniali);
- di tal guisa, eventuali non corrette classificazioni di elementi patrimoniali e/o reddituali possono influire sulla determinazione e quantificazione del reddito d'impresa.

Ne consegue che l'eventuale rilevanza penale della violazione dei criteri di rilevazione contabile risulta configurabile ove la stessa sia supportata dall'utilizzo di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento, con conseguente applicabilità del richiamato art. 3.

Le previsioni di cui al successivo art. 4, commi 1-*bis* e 1-*ter*, configurano, sostanzialmente, circostanze esimenti che assumono la connotazione di cause di esclusione del dolo, come tali oggetto di specifico accertamento esclusivamente da parte del giudice; pertanto, i militari operanti, in presenza di condotte che integrino l'elemento costitutivo oggettivo del reato, devono procedere alla comunicazione di notizia di reato all'Autorità Giudiziaria competente.

Analoghe considerazioni devono essere formulate con riferimento all'art. 15, non interessato da modifiche, che, da un lato, stabilisce che le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione non danno luogo a fatti punibili e, dall'altro, precisa che tale regola vale soltanto al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'art. 47, comma 3, c.p., che riguarda l'efficacia scusante dell'errore sul fatto determinato da errore su legge extra-penale.

L'applicabilità della scusante verte unicamente sull'errore interpretativo derivante da oggettiva incertezza normativa, che spetta al giudice di merito valutare. La Corte di Cassazione, in sede civile, chiamata ad esprimersi sull'applicabilità dell'analogia esimente prevista dall'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, ha richiamato, a titolo esemplificativo, una serie di fatti sintomatici della sussistenza di oggettive condizioni di incertezza, individuabili (cfr., *ex multis*, Cass., Sez. VI, ord., 29 luglio 2014, n. 17250):

- nella difficoltà di individuazione delle disposizioni normative, dovuta al difetto di esplicite previsioni di legge;
- nella complessità della formula dichiarativa della norma giuridica;
- nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;
- nella insufficienza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà;
- nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti;
- nella carenza di precedenti giurisprudenziali;

- nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, anche accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei giudici di merito, di un intervento chiarificatore della Corte di Cassazione;
- nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;
- nel contrasto tra opinioni dottrinali;
- nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente.

Nell'evidenziare che la disposizione di cui all'art. 15 del D.Lgs. n. 74/2000 assume un notevole rilievo sul piano sistematico, venendo di fatto a stabilire il generale principio dell'irrelevanza penale delle questioni attinenti all'interpretazione di norme tributarie obiettivamente incerte, va osservato che la stessa configura una ulteriore causa di esclusione della punibilità, per sostanziale carenza dell'elemento soggettivo, che deve essere rimessa alle esclusive, autonome valutazioni dell'Autorità Giudiziaria. Quest'ultima, pertanto, deve essere comunque notiziata al ricorrere di un comportamento che integri, dal punto di vista esclusivamente materiale e fermo restando il superamento delle soglie di punibilità e delle percentuali, un delitto in tema di dichiarazione.

Tuttavia, tenuto conto dello spirito deflattivo della riforma del sistema penal-tributario, è importante che le determinazioni assunte dai Reparti nel doveroso rispetto degli obblighi che il codice di procedura penale pone in capo alla polizia giudiziaria non comportino la sistematica instaurazione di procedimenti penali anche nel caso in cui le condotte del contribuente difettino degli elementi richiesti dalle norme incriminatrici.

A tal riguardo, laddove ricorrano concreti dubbi sulla rilevanza penale dei fatti accertati, anche con riferimento al profilo della sussistenza in capo all'agente dell'elemento soggettivo, può essere opportuno valutare la possibilità che la notizia venga fornita all'Autorità Giudiziaria secondo modalità diverse da quelle previste dall'art. 347 c.p.p. in tema di comunicazione di notizia di reato, predisponendo, ad esempio, apposita annotazione di polizia giudiziaria ai sensi dell'art. 357 c.p.p., in cui sia compendiata una compiuta descrizione dei fatti accertati e di ogni profilo rilevante ai fini della loro esatta qualificazione giuridica.

In ogni caso, sarà cura dei Reparti assumere contatti diretti con le Procure della Repubblica presenti nella rispettive circoscrizioni di servizio al fine di condividere le modalità di comunicazione più confacenti alle fattispecie rilevate.

#### **d. La irrilevanza penale dell'elusione fiscale.**

Alla luce dell'irrelevanza penale dell'abuso del diritto sancita dal comma 13 dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, è stato abrogato l'articolo 16 del D.Lgs. n. 74/2000, che sanciva la non punibilità di chi si fosse uniformato al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, previsto dall'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Il citato art. 10-*bis* prevede che configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.

Nella interpretazione fornita dalla Corte di Cassazione, *“può definirsi elusiva, e pertanto, sulla base della disciplina sopravvenuta, penalmente irrilevante, solamente una operazione che, pur principalmente finalizzata al conseguimento di un vantaggio tributario, sia tuttavia caratterizzata da una effettiva e reale funzione economico sociale meritevole di tutela per l'ordinamento, tale non potendosi ritenere un'operazione che sia, viceversa, meramente simulata. In tale seconda fattispecie, la quale ricorrerebbe laddove la operazione costituisse un mero simulacro privo di qualsivoglia effettivo contenuto, ci si troverebbe di fronte non tanto ad una ipotesi di abuso di un pur sussistente e valido negozio giuridico quanto ad una vera e propria macchinazione priva di sostanza economica il cui unico*

*scopo, anche attraverso il sapiente utilizzo di strumenti negoziali fra loro collegati, sarebbe quello di raggiungere un indebito vantaggio fiscale. È, pertanto, evidente che in una tale situazione, esulando la fattispecie dall'ipotesi penalmente irrilevante dell'abuso del diritto [...], non potrebbe considerarsi scriminata in forza di quanto disposto dal menzionato comma 13 dell'articolo 10-bis la condotta di chi, al fine di conseguire un vantaggio fiscale, realizzasse esclusivamente negozi simulati o comunque affetti da altre nullità dal punto di vista civilistico” (Cass., Sez. III, 5 ottobre 2016, n. 41755).*

Le operazioni elusive si differenziano da quelle apparenti/simulate per essere effettivamente esistenti sotto il profilo sia giuridico che economico; di conseguenza, alla luce della novella legislativa, sono da ricomprendersi nel campo di applicazione del diritto penale tributario quelle operazioni che siano da considerare inesistenti, sul piano materiale o giuridico, alle quali, ricorrendone i presupposti, possono essere applicate, alternativamente, le previsioni dei delitti di cui all'art. 2 o 3 del D.Lgs. n. 74/2000.

La Corte di legittimità ha evidenziato, altresì, che la definizione dell'abuso *“postula l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della fraudolenza”* e, per altro verso, *“imprime alla disciplina dell'abuso caratteri di residualità rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario”*. In ogni caso, secondo i giudici, *“rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali - sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti - nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione); parimenti rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che - alla luce delle previsioni della normativa delegata e della possibile formulazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici - operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione”* (Cass., Sez. III, 7 ottobre 2015, n. 40272).

In attesa della formazione di un orientamento maggiormente consolidato sul punto, le precisazioni svolte dalla Corte evidenziano, da subito, l'esigenza del compiuto esame dell'effettività delle operazioni oggetto d'indagine, al fine di individuare se queste ultime, pur formalmente regolari, siano realmente “esistenti e volute” ovvero se debbano ritenersi simulate, con conseguente rilevanza sotto il profilo penale tributario.

In merito, considerato il non agevole inquadramento delle fattispecie nell'ambito dei contesti fraudolenti o elusivi, dovuto a una linea di demarcazione non sempre evidente, nei casi di permanente incertezza legata alle difficoltà di stabilire se le condotte esaminate siano o meno caratterizzate dai tratti caratteristici dell'evasione o della frode fiscale, ogni considerazione in ordine alla rilevanza penale andrà rimessa alla valutazione dell'Autorità Giudiziaria competente, tenendo in considerazione le indicazioni fornite in conclusione al precedente paragrafo c..

Con riferimento ai profili applicativi si fa rimando, in particolare, alle indicazioni contenute nel successivo capitolo 3, paragrafo 2.c. del presente Manuale operativo.

#### **e. La responsabilità penale delle società di persone.**

Si è già evidenziato come, allo scopo di limitare l'intervento penale ai casi di evasione maggiormente offensivi per gli interessi dell'Erario, la concreta punibilità per i delitti dichiarativi di cui agli artt. 3, 4 e 5 del D.Lgs. n. 74/2000 sia subordinata al superamento di alcune soglie di punibilità, riferite agli elementi sottratti dalla base imponibile e/o all'imposta evasa.

Questa impostazione produce particolari riflessi relativamente alle violazioni costituenti reato poste in essere negli adempimenti dichiarativi in materia di imposte sui redditi riguardanti le società di persone e/o soggetti economici tassati in base al cosiddetto principio di trasparenza.

Il reddito prodotto dalle società di persone, che non hanno autonoma soggettività tributaria ai fini reddituali, è tassato in capo ai soci, previa imputazione agli stessi degli utili in proporzione alla rispettiva quota di partecipazione ed a prescindere dall'effettiva percezione, ex art. 5, comma 1, del TUIR. Il D.P.R. n. 600/1973, all'art. 6, comma 1, dispone che le società in parola debbano comunque presentare la dichiarazione agli effetti delle imposte sui redditi dovute dai singoli soci e, all'art. 40, ultimo comma, che la rettifica di tali dichiarazioni abbia effetto anche ai fini delle imposte dagli stessi dovute.

Analogamente, tale regime può essere adottato, per opzione, anche dalle società di capitali che hanno come soci altre società di capitali, secondo le disposizioni dettate dall'art. 115 del TUIR, nonché dalle società a responsabilità limitata che rispettino i limiti di volume di ricavi e di composizione della compagine sociale previsti dal successivo art. 116.

Tale meccanismo di tassazione comporta evidenti problematiche in relazione alla configurabilità dei reati dichiarativi in materia di imposte sui redditi, sia dal lato della verifica del superamento delle soglie di punibilità che sotto il profilo dell'individuazione dei soggetti attivi.

Nel caso delle società di persone e degli enti tassati per trasparenza, la dichiarazione in cui si realizza la condotta di evasione sulla determinazione dell'imponibile complessivo è oggettivamente diversa da quella nella quale si manifesta l'imposta evasa: nella dichiarazione della società di persone confluiscono solo gli elementi attivi sottratti a tassazione, mentre in quella dei soci sono evidenziate sia la porzione di elementi attivi di pertinenza di ciascun socio sia la relativa imposta evasa.

Conseguentemente, per verificare il superamento delle soglie di punibilità relative ai delitti dichiarativi, è necessario ripartire i redditi non dichiarati della società a base personale fra i soci, seguendo i criteri del citato art. 5 del TUIR, tenendo conto dell'aliquota marginale di ciascuno, per verificare se l'imponibile evaso dal singolo socio sia di importo superiore alla prevista soglia degli elementi attivi dichiarati dal socio stesso nella sua dichiarazione e se l'imposta evasa relativa a tal reddito evaso sia superiore alla soglia di punibilità.

Tuttavia, occorre individuare concretamente tutti gli elementi necessari a configurare le singole responsabilità individuali (dirette o concorsuali), sia dei soci cui compete l'amministrazione della società sia degli altri, i quali potrebbero non essere a conoscenza del comportamento illecito tenuto dai primi, di certo non tralasciando gli aspetti concernenti l'elemento soggettivo dei delitti in tema di dichiarazione.

Questi ultimi, infatti, sono tutti qualificati dal dolo specifico di evadere le imposte proprie del soggetto che ha violato gli obblighi dichiarativi, come emerge chiaramente non solo dalla struttura delle singole fattispecie criminose ma anche dalle definizioni di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000, in cui il *"fine di evadere le imposte"* è distinto dal *"fine di consentire a terzi l'evasione"*.

Ne discende che può presentarsi, in pratica, la possibilità di configurare a carico del firmatario della dichiarazione della società di persone una responsabilità ex art. 110 c.p. e, quindi, a titolo di concorso nel delitto in tema di dichiarazione posto in essere dal socio, per la cui configurabilità occorre comunque il superamento delle soglie di punibilità relativamente all'imposta evasa dal socio stesso.

#### **f. Responsabilità penale, tassazione consolidata e gruppo IVA.**

Il tema delle implicazioni penali nel caso di tassazione consolidata di gruppo è particolarmente complesso, in quanto alcuni aspetti della disciplina dell'istituto necessitano di uno sforzo ricostruttivo nell'ottica dell'accertamento delle responsabilità penali in tema di dichiarazione fraudolenta e dichiarazione infedele.

Il consolidato fiscale è una specifica modalità di tassazione opzionale che consente, all'interno di un gruppo di imprese tra cui esista un rapporto di controllo, la determinazione in capo ad un solo soggetto economico (consolidante) di un'unica base imponibile ai fini

dell'IRES, corrispondente alla somma algebrica dei singoli redditi di ciascuna società rientrante nel perimetro di consolidamento, indipendentemente dalle quote di partecipazione che la consolidante stessa detiene nelle imprese controllate.

La consolidante procede, quindi, alla determinazione del reddito complessivo globale (come sommatoria dei redditi complessivi netti delle singole società), alla liquidazione dell'unica imposta dovuta, alla presentazione della dichiarazione dei redditi del consolidato e della propria dichiarazione annuale. Le società controllate hanno l'obbligo di comunicare alla controllante la determinazione del proprio reddito e di presentare la propria dichiarazione dei redditi, tuttavia senza provvedere alla liquidazione dell'imposta.

In ordine al consolidato fiscale, in primo luogo, è da rilevare che, relativamente ai delitti dichiarativi, la soglia di punibilità da questi contemplata con riferimento all'imposta evasa (intendendosi per tale, ex art. 1, lettera f., la differenza fra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione), deve essere riferita all'imposta di gruppo, l'unica in concreto dovuta nella tassazione consolidata. Ciò in quanto la base imponibile di ogni singola consolidata costituisce una porzione di quella oggetto di dichiarazione da parte della consolidante, sulla quale si determina l'imposta complessivamente dovuta.

La possibilità di ritenere applicabili le predette fattispecie delittuose a quest'ultimo sistema, quindi, implica l'accettazione del presupposto secondo cui, ai fini della responsabilità penale tributaria, non rilevi la circostanza che il soggetto che commette la violazione sia titolare o meno dell'obbligazione d'imposta, essendo sufficiente la titolarità degli obblighi dichiarativi riguardanti la determinazione dell'imposta che, di fatto, si rende dovuta.

Da questo punto di vista i soggetti attivi dei predetti reati possono essere individuati nei responsabili della consolidante che abbiano sottoscritto la dichiarazione del consolidato, sempre che abbiano scientemente agito per evadere le imposte attinenti alla tassazione di gruppo, dal momento che i menzionati reati dichiarativi richiedono tutti il dolo specifico di evasione, consistente, a mente dell'art. 1, lettera d., del D.Lgs. n. 74/2000, nella finalità di evadere le imposte del soggetto che pone in essere la condotta. Qualora, invece, il fatto evasivo sia da attribuire al comportamento di una controllata, i termini della eventuale punibilità dei responsabili della consolidante non potrebbero che essere valutati sulla base delle generali regole penalistiche in tema di personalità della responsabilità e concorso di persone nel reato, nonché tenendo in debito conto il richiamato requisito del dolo specifico di evasione.

In particolare, nel caso in cui la controllata abbia posto in essere comportamenti illeciti per proprie finalità evasive (si pensi a omesse fatturazioni per evadere l'IVA o all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti per abbattere il debito IVA, con conseguenti riflessi sulla determinazione del reddito d'impresa), i responsabili della controllante potrebbero essere chiamati a rispondere solo nell'ipotesi in cui sia provato che gli stessi abbiano intenzionalmente "beneficiato" delle condotte della controllata anche per evadere le imposte dovute dalla stessa controllante, sia pure, eventualmente, attraverso la consapevole omissione della dovuta vigilanza.

Ciò significa che, al di fuori della prova di una cosciente adesione alla falsità o fraudolenza della dichiarazione della controllata da parte dei responsabili della controllante, detta falsità o fraudolenza non sembra poter rivestire alcuna rilevanza penale, quanto meno ai fini IRES, atteso che il comportamento del redattore della dichiarazione della controllata non può integrare il dolo di evasione, in quanto nulla viene evaso perché nulla è dovuto dalla controllata stessa. Inoltre, sarebbe impossibile quantificare la soglia di punibilità riferita all'imposta evasa, proprio perché questa, dal punto di vista della consolidata, non può materialmente esistere.

In questa eventualità, il firmatario della falsa dichiarazione della consolidata non potrà essere considerato penalmente responsabile né quale autore di un autonomo reato che, per i motivi dianzi esposti, non può ritenersi integrato, né quale coautore di un diverso reato (quello commesso in sede di dichiarazione presentata dalla consolidante), il cui

responsabile principale non è imputabile se non ha agito con dolo. L'unica via per ricondurre la responsabilità penale esclusivamente al sottoscrittore della dichiarazione della consolidata è quella di considerarlo "autore mediato", ex art. 48 c.p., del delitto di dichiarazione infedele oggettivamente commesso da colui che abbia firmato la dichiarazione della consolidante, verificandosi nei confronti di quest'ultimo un errore sul fatto costituente reato determinato dall'altrui inganno (la falsità della dichiarazione ricevuta dalla controllata), per il quale risponde chi ha determinato l'agente a commetterlo.

Tale soluzione risulta essere coerente con le conclusioni cui la giurisprudenza penale è pervenuta con riferimento al citato art. 48 c.p., secondo le quali, tra l'altro, la "reità mediata" non costituisce una forma di concorso nel reato, ma un particolare caso di esclusione della punibilità con sostituzione della responsabilità. A questo fine è necessario e sufficiente che venga posta in essere una condotta causalmente e consapevolmente correlata all'induzione in errore di chi dovrà commettere il fatto costituente reato.

Sul punto, infatti, la Corte di Cassazione ha evidenziato che la falsità della dichiarazione consolidata, *"così come può derivare da vizi propri, può conseguire anche al recepimento di falsi dati contabili - prodotto delle operazioni decettive descritte dalla norma incriminatrice - comunicati dalla società consolidata. In tal caso gli amministratori della controllante privi del potere di accertamento sulla veridicità dei dati trasmessi dalle controllate ed estranei a dette operazioni non rispondono della falsità fraudolenta della dichiarazione consolidata, la quale rimane addebitabile agli amministratori della controllata ai sensi dell'art. 48 c.p."* (Cass., Sez. II, 13 gennaio 2017, n. 1673).

Per altro verso, qualora il fatto evasivo sia di per sé stesso attribuibile ai responsabili della consolidante, ad esempio per dolosa applicazione irregolare delle norme in tema di consolidamento degli imponibili e conseguenti rettifiche, i responsabili delle controllate possono essere chiamati a rispondere a titolo concorsuale solo laddove abbiano consapevolmente cooperato alla commissione dell'illecito.

La giurisprudenza della Suprema Corte si è orientata verso la piena configurabilità dei reati dichiarativi nell'ambito della tassazione consolidata, attribuendo rilievo alla concatenazione dei comportamenti che portano alla fraudolenza o infedeltà della dichiarazione consolidata. Di particolare importanza è la pronuncia dell'Alto Consesso, Sez. I, 25 ottobre 2013, n. 43899, in cui, nell'ambito di un giudizio relativo alla competenza a giudicare un reato di dichiarazione fraudolenta all'interno di un consolidato fiscale, reato caratterizzato per una sequenza di atti illeciti attuativa di un unico proposito, viene stabilito che competente a giudicarlo, ove le società consolidate e consolidante abbiano diversi domicili fiscali, è il giudice del luogo ove è stata presentata la dichiarazione consolidata. Si statuisce, infatti, che non assume *"rilevo il luogo dell'avvenuta presentazione delle singole dichiarazioni dei redditi da parte delle società controllate, condotte che, assieme ad altri comportamenti, come, ad esempio, l'annotazione nelle scritture contabili obbligatorie, rilevano quali episodi o frammenti dell'azione complessiva e quali apporti materiali e causali dei singoli concorrenti. Tale azione ha il proprio epilogo ed assume rilievo verso l'amministrazione finanziaria con la dichiarazione consolidata, e ciò a prescindere dal fatto che obbligata fiscalmente sia solo la consolidante, oppure questa e le consolidate; infatti, con la dichiarazione del gruppo si assolve all'obbligo tributario, si realizza la sottoposizione all'amministrazione di un documento complessivo fraudolento che realizza la condotta illecita tipica e si verifica il correlativo danno per l'Erario in termini di minori introiti fiscali per effetto dell'esposizione non veritiera di dati concorrenti a determinare l'imponibile e della liquidazione di un'imposta in misura inferiore a quanto realmente dovuto"*.

Al pari, anche in termini di configurabilità del delitto di dichiarazione fraudolenta, i giudici di legittimità (cfr., Cass., cit., n. 1673/2017), analizzando il meccanismo di tassazione consolidata, hanno sostenuto che l'ipotesi delittuosa possa essere configurata con esclusivo riferimento alla dichiarazione consolidata, giacché solo in riferimento a questa

può essere effettuata la verifica della sussistenza dell'elemento costitutivo del reato, consistente nel superamento della duplice soglia di punibilità.

Passando all'analisi della struttura del delitto, la Corte ha evidenziato che, sotto il profilo oggettivo, le condotte fraudolente possono essere realizzate in qualunque momento dell'iter di formazione della dichiarazione consolidata, cioè sia nel momento conclusivo sia in quello di predisposizione della dichiarazione delle singole partecipanti la cui falsità determini la fraudolenza di quella unitaria.

Per quanto attiene al comparto IVA, sono previsti i regimi opzionali di seguito sinteticamente delineati:

- la procedura della "liquidazione IVA di gruppo", disciplinata dall'art. 73, comma 3, del D.P.R. 633/72 e dalle relative disposizioni di attuazione contenute nel D.M. 13 dicembre 1979 e nel D.M. 13 febbraio 2017.

Tale procedura consente alle società partecipanti – controllante e controllate – di accentrare in capo alla controllante tutti gli obblighi relativi ai versamenti periodici e far sì che eventuali posizioni creditorie, emergenti nei periodi di validità dell'opzione, possano compensare quelle debitorie delle società del gruppo. Gli obblighi dichiarativi permangono in capo alle società del gruppo, mentre la controllante deve compilare il prospetto IVA26PR, che riepiloga la liquidazione di gruppo;

- il "gruppo IVA", disciplinato dal "Titolo V-bis" del D.P.R. n. 633/72 (composto dagli articoli da 70-bis a 70-duodecies).

Le disposizioni in questione, introdotte dalla legge 11 dicembre 2016 n. 232 e decorrenti dal 1° gennaio 2018, prevedono che possano divenire un unico soggetto passivo i contribuenti stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'art. 70-ter. Le operazioni attive e passive effettuate tra i soggetti partecipanti al gruppo IVA non rilevano ai fini dell'imposta; le operazioni effettuate e ricevute tra un soggetto partecipante al gruppo IVA e un soggetto terzo si considerano, di contro, cessioni di beni e prestazioni di servizi, ai sensi degli articoli 2 e 3 del D.P.R. n. 633/1972, effettuate e ricevute dal gruppo. Tutti gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione dell'istituto sono a carico del rappresentante del gruppo IVA, rappresentanza che può essere esercitata dal soggetto che esercita il controllo sulle società partecipanti al gruppo o, in caso di impossibilità di esercizio dell'opzione da parte della controllante, dal soggetto che, nel periodo d'imposta precedente alla costituzione del gruppo stesso, abbia dichiarato il volume d'affari o i ricavi più elevati. Gli altri soggetti partecipanti al gruppo restano, comunque, solidalmente responsabili per tutte le somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo.

In ordine al citato comparto impositivo, per quanto attiene al regime della "liquidazione IVA di gruppo", la soggettività passiva e gli obblighi dichiarativi rimangono in capo alle singole società, con i conseguenti riflessi anche in ambito penale; avuto riguardo al "gruppo IVA", la responsabilità penal-tributaria viene a realizzarsi, invece, in capo al rappresentante legale del nuovo soggetto costituito, ferme restando le considerazioni sopra espresse con riferimento del consolidato IRES, afferenti alla possibile attribuzione di responsabilità, in via concorsuale o (al limite) autonoma, nei confronti degli amministratori delle singole società partecipanti al gruppo nonché di terzi che abbiano partecipato alle condotte fraudolente.

***g. Rapporti tra il sistema penale tributario e il sistema sanzionatorio amministrativo: il divieto del ne bis in idem.***

Rimandando alle indicazioni contenute nella Parte III, Capitolo 5, paragrafo 1, del presente Manuale operativo, in ordine alle relazioni intercorrenti tra procedimento penale, processo tributario e accertamento, in questa sede viene fornito un quadro d'insieme della disciplina

che regola i rapporti tra il sistema penale tributario e quello sanzionatorio amministrativo con richiamo al principio di specialità in relazione al divieto del *ne bis in idem*.

L'articolo 19, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000 stabilisce che quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale.

Il principio di specialità, di cui è espressione l'articolo 15 del codice penale, implica l'applicabilità della disposizione che, contenendo tutti gli elementi dell'altra, presenti uno o più elementi particolari aggiuntivi e, quindi, "specializzanti". Nell'ambito delle sanzioni amministrative il principio di specialità è sancito nell'art. 9 della legge 689 del 1981.

In generale, risulta speciale la norma penale, in considerazione degli elementi specifici da essa richiesti, quali il dolo specifico, il superamento delle soglie di punibilità e le particolari modalità commissive.

Problematiche interpretative sorgono in relazione alla concreta applicazione del principio in esame rispetto al divieto di *ne bis in idem* sancito dalla normativa sovranazionale, con particolare riguardo alle interpretazioni nel tempo operate dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con riferimento alle sanzioni amministrative tributarie ritenute avere natura penale, sulla base di una visione sostanzialistica dell'illecito, che prescinde dal *nomen* e valuta la reale afflittività della sanzione per determinarne la natura.

L'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione E.D.U. sancisce il c.d. principio del "*ne bis in idem*", laddove si afferma che "nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato".

In parallelo, l'art. 50 della Carta dei Diritti fondamentali della U.E. dispone che: "nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge".

La Corte di Cassazione, tuttavia, chiamata a decidere, alla luce del principio di specialità tra sanzione penale e amministrativa, una serie di casi nei quali verosimilmente si sarebbe potuta ravvisare una sovrapposizione di norme, ai sensi del citato art. 4 del Protocollo 7, secondo l'interpretazione della sentenza Grande Stevens del 4 marzo 2014 (in materia di *market abuse*), ha riconosciuto la possibilità del cumulo delle sanzioni.

Le Sezioni Unite, nelle sentenze nn. 37424 e 37425, depositate il 12 settembre 2013, hanno escluso il rapporto di specialità, rispettivamente tra il reato di omesso versamento dell'IVA (art. 10-*ter* del D.Lgs. n. 74/2000) e la violazione amministrativa di cui all'art. 13, comma 1 del D.Lgs. n. 471/1997, nonché tra il reato di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000) e la violazione amministrativa per l'omesso versamento periodico delle ritenute alla data delle singole scadenze mensili, in quanto hanno rilevato che gli elementi costitutivi dei due illeciti, penale e amministrativo, divergevano in alcune componenti essenziali. In conseguenza di tali divergenze, il rapporto fra i due illeciti deve essere inteso in termini non di specialità ma di progressione.

La Suprema Corte (Cass., Sez. III, 10 luglio 2014 n. 30267) ha ritenuto, altresì, non applicabile il principio di specialità tra il delitto di indebita compensazione, previsto dall'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000 e l'illecito amministrativo introdotto dall'art. 27, comma 18, del D.L. n. 185/2008.

Sempre la Corte di Giustizia (Grande Sezione), nella sentenza 26 febbraio 2013, causa C-617/10, Fransson, si è pronunciata fornendo un'interpretazione dell'art. 50 CDFUE, nella parte in cui riconosce il *ne bis in idem*, con una lettura parzialmente diversa da quella effettuata dalla Corte Europea in relazione al menzionato art. 4 del Prot. n. 7 CEDU,

ammettendo, in via generale, la combinazione di sanzioni tributarie e penali, con obbligo di verifica in concreto da parte del giudice della natura di doppia sanzione penale, valutando il peso afflittivo del cumulo.

Con l'intervento della *Grande Chambre* della Corte EDU, nella sentenza n. 24130/11 del 15 novembre 2016, è stato sostenuto che, nel caso in cui ad una sanzione amministrativa definitiva si affianchi un procedimento penale per lo stesso fatto, nei confronti della medesima persona, i procedimenti sanzionatori, penale ed amministrativo, possano coesistere, qualora si ritenga sussistere tra loro una *"connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta"*. In particolare, si ammette, dal lato temporale, la conduzione sia parallela sia non contemporanea dei due procedimenti sullo stesso fatto, purché il soggetto sottoposto al doppio binario sanzionatorio non subisca un pregiudizio sproporzionato derivante da un perdurante stato di incertezza processuale. Sotto il profilo sostanziale, vengono individuati una serie di indicatori di connessione atti ad evitare il *ne bis in idem*, quali la diversa finalità dei procedimenti, la prevedibilità da parte dell'autore della condotta della duplicazione dei procedimenti e sanzioni, la conduzione "integrata" dei procedimenti in modo da evitare, "per quanto possibile", la duplicazione nella raccolta e nella valutazione delle prove, la previsione che la sanzione imposta nel procedimento concluso per primo sia tenuta in considerazione nell'altro procedimento, in modo tale che venga rispettata l'esigenza di una proporzionalità complessiva della pena.

Con la successiva sentenza del 18 maggio 2017, nella causa *Johannesson e altri contro Islanda*, la Corte di Strasburgo ha ritenuto sussistente la violazione convenzionale del principio del *ne bis in idem* nei casi di sanzioni amministrative tributarie e penali per reati fiscali, sulla base della circostanza che i fatti contestati nei due procedimenti erano identici e dell'assenza di una connessione sostanziale e temporale "sufficientemente stretta" tra i due procedimenti.

Ulteriormente, i giudici di legittimità (Cass., Sez. III, 7 marzo 2016, n. 9224), in tema di applicabilità del principio del *ne bis in idem*, ribadendo che la norma europea pone un limite alla possibilità che un individuo venga processato (o condannato) per una seconda infrazione quando questa scaturisce dagli stessi fatti che abbiano dato origine alla prima sanzione, ha specificato che tale disposizione trova applicazione nell'ipotesi in cui del medesimo fatto sia chiamato a rispondere lo stesso autore. Laddove dello stesso fatto rispondano, a titolo diverso, due diversi soggetti (ad esempio la società, destinataria della sanzione tributaria, ed il suo legale rappresentante, unico soggetto ad essere perseguito penalmente per la condotta contemplata dall'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000), la norma EDU non può trovare applicazione. Tale indirizzo è stato confermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 5 aprile 2017, resa nelle cause riunite C-217/15 e C-350/15.

La Suprema Corte ha richiamato i predetti orientamenti interpretativi della Corte sovranazionale per affermare la legittimità della confisca per equivalente disposta nei confronti dell'amministratore di una società, condannato in relazione ai reati di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs n. 74/2000, in caso di impossibilità di esecuzione sui beni della società. Nella fattispecie oggetto di esame, i giudici di legittimità hanno ritenuto doversi escludere la configurabilità della violazione del *ne bis in idem* lamentata dal ricorrente, *"in quanto l'applicazione delle due sanzioni (e cioè della pena detentiva e della confisca per equivalente) è avvenuta in un unico processo e contestualmente; con finalità differenti e considerando differenti profili della condotta (la consumazione degli illeciti quanto alla condanna alla pena detentiva e le conseguenze degli stessi, sotto il profilo dell'evasione di imposta, quanto alla confisca); attraverso strumenti di cui era prevedibile ex ante l'adozione, senza duplicazioni nella raccolta e nella valutazione della prova (...) e, soprattutto, dando vita a un complesso sistema sanzionatorio che non può, stante la sua correlazione all'imposta evasa, dirsi sproporzionato o irragionevole"* (Cass., Sez. III, 18 luglio 2017, n. 35156).

### 3. Utilizzo ed emissione di fatture per operazioni inesistenti.

#### a. Quadro normativo di riferimento.

##### (1) *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.*

Il D.Lgs. n. 158/2015 è intervenuto sull'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, sopprimendo la parola "annuali" e ampliando il novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini del reato ivi previsto.

Gli Uffici Studi della Camera e del Senato, a commento della disposizione, hanno affermato che *"la modifica apportata, pertanto, estende la portata della sanzione penale a tutte le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'IVA, comprese quelle che vengono presentate in occasione di operazioni straordinarie o nell'ambito di procedure concorsuali"*, che possono avere una cadenza temporale diversa dall'anno.

Il menzionato art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 punisce, in particolare, con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, elementi passivi fittizi, esponendo, in altri termini, costi o altre componenti negative del tutto disancorate rispetto alla realtà gestionale ovvero "gonfiate" rispetto all'entità effettiva.

Il secondo comma dell'art. 2 interviene a delimitare i contorni della condotta incriminata, all'evidente scopo di evitare dubbi interpretativi connessi soprattutto al fatto che non sussiste l'obbligo di allegare alla dichiarazione la documentazione giustificativa degli elementi fittizi, precisando che il fatto si considera commesso, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, quando tali fatture o documenti siano registrati nelle scritture contabili obbligatorie o detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

La rilevanza penale del comportamento in questione non è subordinata al raggiungimento di parametri quantitativi riferiti all'ammontare degli elementi stessi e/o all'imposta evasa.

Il soggetto che semplicemente detenga le fatture relative ad operazioni fittizie emesse da altri oppure le annoti in contabilità senza trasfonderne le risultanze in dichiarazione non può essere chiamato a rispondere in sede penale neanche a titolo di tentativo, stante il chiaro disposto dell'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000.

Lo scopo di una siffatta previsione consiste nel lasciare la possibilità al contribuente "scoperto" in occasione di controlli fiscali di "ravvedersi" spontaneamente, presentando – ove non lo abbia già fatto e qualora sia ancora nei termini - una dichiarazione veritiera e corretta, garantendo all'Erario l'immediata percezione del debito d'imposta.

L'art. 9 del D.Lgs. n. 74/2000 esclude la configurabilità del concorso tra emittente ed utilizzatore della fattura relativa ad operazioni inesistenti, allo scopo di evitare il rischio che lo stesso soggetto venga punito due volte per lo stesso fatto, in violazione del principio del *ne bis in idem* sostanziale.

Ad avviso della Suprema Corte, tuttavia, il "potenziale" utilizzatore di documenti o fatture emesse per operazioni inesistenti concorre con l'emittente, secondo l'ordinaria disciplina dettata dall'art. 110 c.p., non essendo applicabile in tal caso il regime derogatorio previsto dall'art. 9 del D.Lgs. n. 74/2000, aggiungendo che una diversa interpretazione determinerebbe una situazione di irrilevanza penale nei confronti di chi abbia posto in essere comportamenti riconducibili alla previsione concorsuale in relazione all'emissione della documentazione fittizia senza successivamente utilizzare le fatture o gli altri documenti relativi a operazioni inesistenti per essere avvenuti gli accertamenti fiscali prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, poiché questi non potrebbe essere sanzionato né a norma dell'art. 8, a

titolo di concorso, né a norma dell'art. 2, a titolo di tentativo (Cass., Sez. IV, 27 aprile 2011, n. 16550. Analogamente, Cass., Sez. II, 9 marzo 2012, n. 9281 e Cass., Sez. III, 16 aprile 2010, n. 14862).

Il regime derogatorio stabilito dall'art. 9 non è stato ritenuto applicabile, altresì, all'istigatore della condotta ex art. 8 che, successivamente, si sia avvalso delle fatture per operazioni inesistenti per scopi diversi da quelli inquadrabili nella fattispecie di cui all'art. 2, nonché al consulente che abbia suggerito all'emittente e all'utilizzatore dei documenti falsi il ricorso alla frode ovvero abbia fornito un contributo intenzionale e consapevole alla realizzazione dei fatti criminosi, agevolando e rafforzando il proposito criminoso dei concorrenti (Cass., Sez. III, 11 maggio 2015, n.19335).

Sempre secondo la Corte di Cassazione, inoltre, l'imprenditore che emetta fatture fittizie per poi farne uso nella dichiarazione presentata da un'altra società a lui stesso riconducibile è responsabile di entrambi i reati previsti dagli artt. 2 e 8, poiché la disposizione contenuta nell'art. 9 esclude la rilevanza penale del concorso dell'utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti nelle condotte del diverso soggetto emittente, ma non trova applicazione quando la medesima persona operi sotto una duplice veste: amministratore del soggetto giuridico che emette le fatture e amministratore del soggetto giuridico che utilizza quelle stesse fatture (Cass., Sez. III, 12 luglio 2016, n. 28979, Cass., Sez. III, 2 maggio 2013, n. 19023 e Cass., Sez. III, 21 maggio 2012, n. 19247).

Ulteriormente, i giudici di legittimità hanno sottolineato che l'eccezione alla citata regola del concorso prevista dall'art. 9 non osta alla configurabilità di un'associazione per delinquere ai sensi dell'art. 416 c.p., finalizzata alla commissione dei delitti di cui agli artt. 2 e 8 (Cass., Sez. III, 28 settembre 2005, n. 34679).

Come già accennato, i documenti diversi dalle fatture, rilevanti ai fini della fattispecie in esame, sono soltanto quelli idonei ad assolvere ad una funzione probatoria nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, quali, ad esempio, le fatture redatte secondo modalità alternative (nota, parcella, conto e simili) ex art. 21, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, gli scontrini e le ricevute fiscali, i documenti di trasporto, le "schede carburante", le autofatture.

La concreta portata della condotta incriminata dall'art. 2 risulta dalla precisazione contenuta nell'art. 1, lettera a), del provvedimento, ove è chiaramente puntualizzato che assumono rilievo penale le fatture o i documenti aventi rilievo probatorio attestanti operazioni in tutto o in parte prive di riscontro nella realtà dei fatti, tanto in senso oggettivo – perché mai effettivamente poste in essere, ovvero realizzate soltanto per una parte – quanto in senso soggettivo, perché intercorse fra parti diverse da quelle risultanti dalla documentazione stessa.

Il concetto di "inesistenza" deve essere, di conseguenza, inteso in senso comprensivo di ogni genere di divergenza fra la realtà documentata e quella effettiva.

Come chiarito dagli stessi giudici di legittimità (Cass., Sez. III, 1° luglio 2013, n. 28352), il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti sussiste nelle ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione (quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realtà) di inesistenza relativa (l'operazione vi sia stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura) e, infine, di sovrapproduzione "qualitativa" (quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti), in quanto oggetto della repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale.

In particolare, ai fini del riconoscimento del delitto in trattazione, ciò che tipizza la nozione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è tanto l'inesistenza dell'operazione economica, oggettiva o soggettiva, totale o parziale, quanto la natura del documento che la certifica, che deve essere costituito da una fattura o altro

documento avente rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie (Cass., Sez. III, 19 dicembre 2011, n. 46785).

La circostanza che la norma si riferisca anche ad "altri documenti" e precisi che la condotta incriminata si realizza pure solo attraverso la semplice detenzione dei documenti stessi in funzione probatoria rispetto all'Amministrazione, sempre che utilizzati in dichiarazione, testimonia che fra i destinatari della disposizione rientrano anche i soggetti che non sono obbligati all'impianto, tenuta e conservazione delle scritture contabili.

Quanto al rapporto di sussidiarietà tra l'art. 2 e l'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, la Suprema Corte ha chiarito che l'elemento distintivo tra i due reati è da individuarsi nell'efficacia probatoria delle fatture o degli altri documenti per operazioni inesistenti utilizzati per la dichiarazione fraudolenta in presenza dei quali si configura il delitto di cui all'art. 2 anziché quello ex art. 3 (Cass., Sez. III, 19 dicembre 2011 n. 46785 e 23 marzo 2007 n. 12284).

Alla luce delle modifiche normative apportate dal D.Lgs. n. 158/2015, si pongono problemi di coordinamento tra le disposizioni di cui all'art. 2 e all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, nella misura in cui potrebbe apparire non immediatamente agevole stabilire la linea di demarcazione fra la nozione di operazioni "inesistenti", di cui alla lettera a) dell'art. 1, ossia quelle "non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi" e quella di "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" (art. 1 lettera g-bis), cioè le operazioni apparenti, diverse da quelle previste dalla nuova disciplina in tema di abuso del diritto di cui all'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte.

Si ritiene, anche sulla base delle considerazioni esposte nella citata relazione n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015 dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, che il criterio di attraiibilità dell'operazione fraudolenta al campo di applicazione dell'uno o dell'altro reato risieda nella tipologia di documentazione fittizia utilizzata. La stessa formulazione letterale dell'art. 3 - il cui *incipit* riporta "Fuori dai casi pervisti dall'art. 2" - depone, infatti, a favore di un percorso logico che implichi prima la verifica dell'eventuale attinenza dell'operazione individuata alla fattispecie tipizzata dell'art. 2, sulla base della sussistenza o meno di "fatture o altri documenti aventi analogo valore probatorio" e poi, in caso negativo, a quella di cui all'art. 3.

In ogni caso, la compiuta definizione del titolo di reato ascrivibile ai soggetti indagati rimane nelle prerogative esclusive dell'Autorità giudiziaria, alla quale gli ufficiali di polizia giudiziaria devono comunicare ogni elemento di valutazione, con particolare riferimento a quelle operazioni oggettivamente non realizzate in tutto o in parte ovvero realizzate tra soggetti apparenti che potrebbero, almeno *prima facie*, apparire assimilabili a casi di simulazione oggettiva o soggettiva.

Avuto riguardo ai criteri che disciplinano la successione nel tempo delle leggi penali, rimandando a quanto già indicato nel paragrafo 2.a. del presente Capitolo, e considerando che la formulazione della norma attuale è sovrapponibile a quella precedente con la sola espunzione del lemma "annuali", l'indicazione di elementi passivi fittizi in una dichiarazione "non annuale" integra il delitto di dichiarazione fraudolenta, unicamente con riferimento a fatti commessi a far data dal 22 ottobre 2015.

## **(2) L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.**

L'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emetta o rilasci fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; per

il significato con cui deve intendersi l'espressione "per operazioni inesistenti", si rinvia a quanto esposto al precedente sottoparagrafo (1).

Il reato di emissione è integrato indipendentemente dalla circostanza che la fattura sia effettivamente utilizzata dal destinatario nella propria dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Al fine di evitare disparità di trattamento fra emittente ed utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti – il quale, pur se utilizzi più documenti del genere, resta assoggettabile ad un'unica pena, essendo comunque necessaria la presentazione della dichiarazione – è espressamente previsto, al comma 2 dell'articolo in esame, che l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti relative a operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo d'imposta integrino un unico reato.

I documenti diversi dalle fatture, rilevanti ai fini di questa fattispecie, sono, come evidenziato per il delitto di utilizzazione, soltanto quelli idonei ad assolvere ad una funzione probatoria nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Il riferimento all'emissione anche di "documenti", senza ulteriore specificazione, relativi ad operazioni fittizie determina la configurazione del delitto in esame quale reato comune, nel senso che, analogamente a quanto avviene per la fattispecie di utilizzazione, lo stesso può essere posto in essere non soltanto da soggetti tenuti all'impianto e alla conservazione di scritture contabili.

In coerenza con le modalità tipiche della condotta – che non può che essere diretta a fornire ad altri il supporto documentale atto a comprovare l'esistenza di elementi passivi in realtà fittizi – il dolo specifico si qualifica per la finalità di permettere a terzi l'evasione, contrariamente alla fattispecie di utilizzazione, in cui il comportamento dell'agente è necessariamente preordinato a preconstituire un impianto contabile artefatto idoneo a "gonfiare" gli elementi passivi trasfusi nella sua dichiarazione e, come tale, deve essere sorretto da dolo specifico caratterizzato dalla finalità di evasione.

L'art. 8 in questione non risulta compreso fra quelli per i quali l'art. 6 del provvedimento esclude la configurabilità del tentativo; di conseguenza, qualora il responsabile ponga in essere atti idonei diretti in modo non equivoco all'emissione di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti, lo stesso potrà essere punibile secondo l'art. 56 c.p..

Il tema del concorso tra emittente ed utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti è stato trattato nel precedente sottoparagrafo (1), nonché nel successivo Capitolo 3, paragrafo 4.b., ai quali si rinvia.

Non sussistono particolari dubbi circa la possibilità di configurare il concorso tra il reato in argomento e quello di omessa presentazione della dichiarazione, a mente dell'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 (Cass., Sez. III, 4 ottobre 2011, n. 35858). Ciò in relazione al fatto che, sulla base della disciplina tributaria, l'IVA esposta nelle fatture emesse, ancorché fittizie, è sempre dovuta e, come tale, va dichiarata. Si rimanda, sul punto, alle considerazioni svolte nel successivo paragrafo 6.b..

Sulla configurabilità del concorso tra il reato di cui al citato art. 8 ed altre fattispecie a sfondo economico-finanziario si rimanda al successivo Capitolo 3, paragrafo 5.

## **b. Indicazioni operative.**

### **(1) Adempimenti in presenza di emissione di fatture per operazioni inesistenti.**

Il riscontro, nel corso delle operazioni ispettive svolte nei confronti di un determinato contribuente, dell'avvenuta emissione di fatture per operazioni inesistenti implica l'obbligo dei verificatori di informare l'Autorità Giudiziaria competente, ove il fatto stesso sia stato rilevato con evidenza, senza necessità di ulteriori accertamenti, ovvero

l'obbligo di procedere secondo l'art. 220 disp. att. c.p.p. nell'ipotesi in cui occorrono ulteriori approfondimenti per notificare la Magistratura al termine degli stessi.

In ogni caso, appena possibile, deve essere chiesta al pubblico ministero l'autorizzazione a informare il reparto competente in ordine al possibile utilizzatore, il quale, se non vi abbia già provveduto il reparto che ha operato nei riguardi dell'emittente, nel quadro delle direttive allo stesso impartite dall'Autorità Giudiziaria interessata, provvede, a sua volta, all'inoltro di una autonoma comunicazione di notizia di reato.

In questa sede, rimandando per approfondimenti alle metodologie di controllo contenute nella Parte V, Capitolo 6, paragrafo 6.e, del presente Manuale operativo, appare opportuno delineare un quadro sintetico dei contesti fraudolenti più insidiosi ove trovano collocazione le condotte di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000, sovente integranti anche le fattispecie di cui agli artt. 5 e 10 del citato D.Lgs.. Ci si riferisce alle frodi, di cui costituiscono una tipologia particolarmente insidiosa quelle cc.dd. "carosello".

In un sistema tipo di frode basato sull'emissione e sull'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, circoscritto al territorio nazionale, i documenti fiscali vengono rilasciati da imprese fittizie (dette anche "società di comodo", o "cartiere" o "*missing trader*"), create al solo fine di consentire ad altri operatori economici di evadere le imposte, attraverso la giustificazione contabile delle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate da ulteriori imprese, realmente operative, che vengono celate al Fisco.

Caratteristiche ricorrenti delle "cartiere" sono:

- la formale rappresentanza attribuita a "prestanome" o "teste di legno", soggetti in genere privi di esperienza manageriale e, nella maggioranza dei casi, nullatenenti o gravati da precedenti penali o di polizia;
- un'operatività limitata nel tempo;
- una crescita esponenziale del volume d'affari;
- l'assenza di una sede effettiva presso l'indirizzo dichiarato ovvero l'inattività o la mancanza di strutture organizzative e mezzi aziendali;
- il mancato assolvimento degli obblighi contabili, dichiarativi e di versamento.

Nel meccanismo descritto il debito d'imposta resta in capo alla "cartiera", che non presenta la dichiarazione fiscale e non adempie agli obblighi di versamento, mentre il reale fornitore opera "in nero", non emettendo alcun documento fiscale, e il cessionario del bene o committente del servizio, annotando nella propria contabilità le fatture per operazioni inesistenti emesse dalla "cartiera", a giustificazione degli acquisti effettuati, ottiene notevoli vantaggi sia dal punto di vista fiscale - potendo dedurre il costo e detrarre l'IVA indicata in fattura - che commerciale, potendo acquistare (dal reale fornitore) e rivendere (spesso a soggetti estranei alla frode) a prezzi inferiori a quelli di mercato, con effetti distorsivi della concorrenza.

Nel meccanismo vengono, di sovente, inseriti ulteriori soggetti economici (cosiddette società "filtro" o "*buffer*") con la funzione di ostacolare eventuali indagini e l'individuazione dei responsabili.

Ulteriore ricorrente sistema di frode nel territorio nazionale, registratosi nei settori in cui vi è un significativo ricorso alla manodopera (ad esempio, in quello dei trasporti o dei "*call center*"), vede il personale formalmente assunto da "cartiere", che emettono fatture per prestazioni di servizio alle società cui, in realtà, fa effettivamente capo la manodopera. Le "cartiere" non assolvono agli obblighi dichiarativi e/o di versamento anche dei contributi previdenziali ed assistenziali del personale (se non mediante

fittizie compensazioni); le società utilizzatrici, di contro, detraggono indebitamente l'IVA. In tali ipotesi, peraltro, le fatture per prestazioni di servizio sono spesso "gonfiate", realizzandosi, di conseguenza, un'indebita deduzione di costi per la parte eccedente al costo effettivo del personale.

Le frodi fiscali realizzate nell'ambito dell'Unione Europea, che sfruttano illecitamente la disciplina in materia di IVA intracomunitaria di non imponibilità delle cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi di altri Stati membri e l'applicazione del principio di tassazione nel Paese di destinazione, possono essere di seguito schematizzate:

- un soggetto nazionale, formalmente, effettua cessioni non imponibili di beni verso una "cartiera" avente sede in altro Paese comunitario, senza che i beni lascino mai il territorio nazionale, in quanto destinati, in realtà, ad altri soggetti nazionali, che li acquistano a prezzi concorrenziali;
- la "cartiera" estera cede cartolarmente gli stessi beni ad un ulteriore "società di comodo" italiana, che rivende le merci ai reali acquirenti nazionali senza assolvere agli obblighi tributari.

La "cartiera" nazionale assume su di sé il debito d'imposta che sorge al momento della cessione nazionale, ma omette di versare l'IVA all'Erario ed in breve tempo cessa l'attività, mentre il cessionario ha il vantaggio di detrarre l'imposta sull'acquisto e nel contempo farsi retrocedere dalla "cartiera" l'IVA corrisposta in fattura.

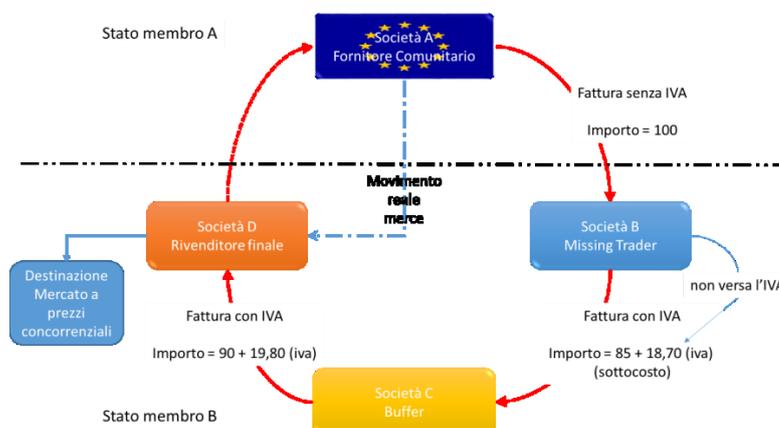
Il meccanismo può essere ripetuto innumerevoli volte, con gli stessi beni, ovvero moltiplicando il numero di passaggi, inserendo più soggetti con il ruolo di *missing trader* o *buffer*, effettuando ripetute cessioni ed acquisti tra soggetti stabiliti in Stati comunitari diversi, da cui l'appellativo di "frode carosello".

In considerazione dell'unitarietà del meccanismo di frode, la condotta dei singoli partecipanti deve essere analizzata ricostruendo l'intero ciclo di fatturazione fino al beneficiario finale.

Si ritiene, quindi, possa essere configurabile – fatte salve le diverse valutazioni che dovesse operare, in concreto, l'Autorità Giudiziaria – l'art. 8 nei confronti del primo cedente nazionale, che realizza una cessione non imponibile IVA, in quanto il terzo a cui questi consente l'evasione può essere individuato nel beneficiario ultimo (nazionale) della frode carosello. Secondo lo stesso criterio interpretativo, anche gli ulteriori soggetti interposti (*missing trader* e *buffer* nazionali) rispondono, a loro volta, a titolo di art. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000 e, ricorrendone gli elementi, può essere ipotizzabile anche il reato associativo di cui all'art. 416 c.p., aggravato dalla transnazionalità di cui alla Legge 16 marzo 2006 n. 146.

Di seguito si fornisce uno schema grafico di un meccanismo tipico di "frode carosello".

#### Meccanismo tipico della frode carosello IVA



Le transazioni tra i soggetti coinvolti nella frode carosello possono anche avvenire a prezzi di mercato, potendo, comunque, i compartecipi lucrare sull'IVA non versata dalla "cartiera" (oggetto di "retrocessioni"), che si rigenera a seguito di ogni acquisto comunitario e successiva cessione nazionale.

Allo schema delle "frodi carosello" possono essere ricondotti, altresì, in ambito extracomunitario, i meccanismi fraudolenti basati sull'utilizzo di false dichiarazioni d'intento da parte di soggetti privi dei requisiti di "esportatori abituali" nonché sullo sfruttamento illecito del regime del "margine" e della disciplina dei "depositi IVA". In particolare, quest'ultima casistica si realizza interponendo il *missing trader* al momento dell'estrazione dal deposito IVA dei beni di provenienza extracomunitaria, ivi introdotti in sospensione d'imposta. Nell'ottica di ridurre il rischio di utilizzo fraudolento del regime previsto dall'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993, come modificato dal D.L. n. 193/2016, convertito dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225, a decorrere dal 1° aprile 2017, l'estrazione dal deposito IVA comporta il pagamento dell'imposta con le modalità ivi specificate.

In seno all'attività ispettiva nei confronti di soggetti caratterizzati dagli indici di anomalia sopra descritti, sospettati di ricoprire il ruolo di "cartiera", occorre individuare i reali fornitori e clienti, anche attraverso l'ausilio delle informazioni contenute nelle banche dati (spesometro integrato), attività di accesso in loco ed il ricorso alle indagini finanziarie.

Analogamente, nei riguardi di soggetti operanti in settori particolarmente esposti a rischi di frode (ad esempio, commercio di autoveicoli nuovi e materie plastiche), particolare attenzione deve essere posta all'esame di quei fornitori che, dalla consultazione delle banche dati, possano rilevare i predetti indici di anomalia, nei confronti dei quali è opportuno effettuare controlli di coerenza esterna o attivare procedure di cooperazione internazionale.

In via generale, occorre tentare di ricostruire l'operatività (illecita) della "cartiera" sin dalla sua origine ed individuare gli amministratori di fatto della stessa.

A tale scopo, può essere utile procedere ad assumere informazioni dai notai che abbiano redatto gli atti di costituzione delle società, dai direttori degli istituti di credito presso i quali siano stati accesi i conti correnti formalmente intestati ai "prestanome", dai trasportatori della merce oggetto della frode, nonché dagli spedizionieri o gestori dei magazzini ove risulta essere stata stoccata.

Da curare con carattere di priorità è, inoltre, l'esame delle segnalazioni di operazioni sospette, che dovessero essere presenti nella banca dati Si.Va.2 a carico dei soggetti individuati durante le indagini. Si segnala, al riguardo, per i preziosi spunti di interesse investigativo, lo schema rappresentativo di comportamenti anomali diramato dall'Unità di Informazione Finanziaria in data 23 aprile 2012, ai sensi dell'art. 6, comma 7, lettera b), del D.lgs. n. 231/2007, concernente "l'operatività connessa con le frodi fiscali internazionali e con le frodi nelle fatturazioni".

A fattor comune, inoltre, possono essere utilizzati taluni spunti investigativi segnalati nel successivo sottoparagrafo con riferimento agli utilizzatori di fatture soggettivamente false nelle ipotesi di "frodi carosello".

Una volta raccolti gli elementi necessari a formulare un'ipotesi di reato, si deve notificare l'Autorità Giudiziaria, calibrando gli strumenti d'indagine sulla fattispecie concreta (perquisizioni, sequestri, indagini finanziarie, ecc.).

I connotati transnazionali assunti nei sistemi fraudolenti più articolati, nei quali operano sodalizi di diverse nazionalità, con possibile frazionamento delle attività delittuose in vari Paesi, impongono, inoltre, l'esigenza di annettere rilievo all'utilizzo degli strumenti di cooperazione, giudiziaria e di polizia, tra Autorità nazionali degli Stati membri dell'Unione Europea.

Nel rimandare agli approfondimenti contenuti nei successivi Capitoli 3, paragrafo 3, e 4, paragrafo 5 del presente Manuale operativo, si ribadisce, ulteriormente, l'importanza di valorizzare, nel contesto degli ordinari rapporti tenuti con l'Autorità Giudiziaria inquirente, tutte le possibilità offerte dall'attuale quadro normativo, al fine di rendere il più efficaci possibili le investigazioni svolte per il contrasto ai più gravi fenomeni delittuosi.

Per quanto attiene, infine, ai riflessi ai fini fiscali nei confronti dei soggetti emittenti fatture per operazioni inesistenti, si rinvia alle considerazioni esposte nel successivo paragrafo 6.b..

## **(2) Adempimenti in presenza di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.**

Nel caso in cui, nel corso delle attività di verifica o controllo fiscale, emerga l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, nei termini indicati al sottoparagrafo a.(1) e, quindi, trasfuse in dichiarazione, i militari operanti devono:

- provvedere, senza ritardo – nell'eventualità in cui detta condotta si rilevi in maniera del tutto evidente e non sussista la necessità di intraprendere alcuna attività investigativa o, comunque, alcun approfondimento al riguardo – ad inoltrare la prescritta comunicazione di notizia di reato alle Autorità Giudiziarie territorialmente competenti tanto in relazione all'utilizzatore, quanto in relazione all'emittente, rispettivamente per violazione degli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000, valutando se ricorra o meno la necessità di procedere secondo quanto indicato all'art. 348, commi 1 e 2, c.p.p.;
- procedere secondo il disposto dell'art. 220 delle disp. att. c.p.p. – nell'ipotesi in cui, invece, la falsità delle fatture si profili quale sospetto e ricorra pertanto la necessità di intraprendere ulteriori approfondimenti – fino all'eventuale acquisizione di concrete fonti di prova da riportare all'Autorità Giudiziaria con comunicazione di notizia di reato. Se, in tale circostanza, occorresse effettuare accertamenti presso il presunto emittente:
  - potrà essere eventualmente valutata la possibilità di interessare in via preliminare la Magistratura competente per l'utilizzatore, mediante una relazione illustrativa dei fatti, richiedendo apposita delega d'indagine anche nei riguardi dell'emittente per lo stesso reparto cui appartengono i verificatori; in tal caso, quest'ultimo, una volta appurata la fittizietà delle fatture, deve provvedere ad inoltrare la comunicazione di notizia di reato alle Autorità Giudiziarie competenti in ordine all'utilizzatore e agli emittenti, chiedendo l'autorizzazione a notificare i reparti competenti per questi ultimi;
  - potranno, in alternativa, essere direttamente interessati i reparti territorialmente competenti, ai quali deve comunque essere chiaramente rappresentato che, relativamente ai fatti per cui si procede, non è stata ancora inviata all'Autorità Giudiziaria la comunicazione di notizia di reato. Allorquando vengano raccolti, nell'ambito degli accertamenti relativi all'emittente, elementi utili a configurare il reato, il reparto interessato dovrà notificare l'Autorità Giudiziaria competente chiedendo, nel contempo, l'autorizzazione ad informare il reparto richiedente, affinché quest'ultimo proceda alla comunicazione di notizia di reato nei confronti dell'utilizzatore.

Può, peraltro, verificarsi il caso in cui, nel corso delle operazioni ispettive, si rilevi la ricezione di fatture non inserite in dichiarazione, sia per l'annualità per la quale non sono scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione stessa sia per annualità pregresse.

Anche in questa circostanza occorre distinguere:

- laddove la falsità delle fatture emergesse in maniera evidente, senza necessità di ulteriori approfondimenti, gli stessi verificatori devono inviare la comunicazione di notizia di reato all'Autorità Giudiziaria competente per l'emittente, chiedendo l'autorizzazione a notificare i reparti territorialmente competenti;
- nel caso in cui, invece, occorra procedere con ulteriori approfondimenti, i verificatori devono attenersi a quanto stabilito dall'art. 220 disp. att. c.p.p., interessando in ogni caso il reparto territorialmente competente per il presunto emittente.

Sul piano operativo la distinzione tra fatture per operazioni oggettivamente inesistenti e fatture per operazioni soggettivamente inesistenti comporta un'attenta analisi del contesto di riferimento.

Quanto all'inesistenza oggettiva, rileva, in particolare - a parte il caso della sovrapproduzione dell'imponibile - l'inesistenza in senso giuridico dell'operazione (simulazione relativa) dove la divergenza tra la realtà e la sua rappresentazione attiene al contenuto negoziale dell'atto rappresentato (viene fatturata una determinata operazione, ma ne è stata effettuata un'altra), ovvero l'inesistenza in senso assoluto dell'operazione stessa (simulazione assoluta) dato che nessuna operazione è in realtà stata effettuata.

Devono essere analizzati compiutamente gli effetti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA delle operazioni oggettivamente inesistenti individuate, sia nei confronti dell'utilizzatore che dell'emittente, specie nell'ipotesi in cui i soggetti facciano capo al medesimo gruppo societario.

Nei fatti, nell'ipotesi di due società rientranti nel perimetro di consolidamento fiscale, il ricorso all'emissione e all'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, se per le imposte sui redditi può avere effetti neutri, ai fini IVA può determinare un'evasione d'imposta per la presenza di diverse condizioni soggettive (ad esempio, diverso *pro rata* di detraibilità).

Qualora, invece, vi siano due società, sempre facenti capo allo stesso soggetto, ma non rientranti in un perimetro di consolidamento fiscale, il ricorso alla reciproca emissione e utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti potrà essere dettato da finalità evasive anche ai fini delle imposte sui redditi, nel caso in cui, ad esempio, il solo emittente avesse la possibilità di utilizzare perdite fiscali pregresse ovvero ove fosse tassato quale società di comodo se non facesse (falsamente) risultare una pur minima operatività.

Quanto all'inesistenza soggettiva, in estrema sintesi, come accennato, vi è divergenza tra la rappresentazione documentale e la realtà attinente ad uno dei soggetti che intervengono nell'operazione; la transazione, dunque, esiste, ma va riferita a soggetti che si celano dietro un prestanome o a soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione. Il fenomeno non si sovrappone necessariamente a quello delle c.d. frodi IVA, di cui si è fatto cenno, potendo porsi su un piano distinto.

Si possono verificare le seguenti ipotesi:

- in fattura viene indicato come emittente un nome di fantasia che non corrisponde ad alcun soggetto realmente esistente;
- l'emittente è un soggetto realmente esistente, ma non è un soggetto passivo IVA;
- l'emittente indicato in fattura esiste ed è un soggetto passivo, ma non è quello che ha effettuato l'operazione oggettivamente intesa indicata nella fattura medesima.

Nello schema base di frode carosello, le attività investigative devono essere finalizzate, da un lato, alla ricostruzione dei rapporti cartolari fra fornitore estero, "cartiera" e cliente italiano e, dall'altro, a dimostrare che, in realtà, i rapporti sostanziali sono interscambiati

direttamente fra il fornitore estero ed il cliente italiano (reale beneficiario), al fine di dimostrarne il coinvolgimento nel meccanismo di frode.

Di seguito si elencano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, una serie di elementi, ricavabili dalla documentazione acquisita presso il cessionario (effettivo) dei beni oggetto della frode carosello, che possono costituire indizi di un suo coinvolgimento nel meccanismo fraudolento:

- l'esame dei fornitori può fare emergere che la "cartiera" sia uno dei soggetti economici più rilevanti (se non l'unico) ovvero siano individuabili altri soggetti con analoghe caratteristiche della "cartiera" già oggetto d'indagine;
- il riscontro dei documenti di acquisto può rivelare "impostazioni grafiche" simili tra fatture emesse da soggetti economici distinti e ubicati in diverse aree geografiche; al pari, la documentazione a corredo delle spedizioni può avere analoghe caratteristiche, ancorché proveniente da soggetti apparentemente distinti;
- i documenti di trasporto nazionali e le lettere di vettura internazionali (CMR) possono evidenziare che la merce non provenga dalla "cartiera", ma direttamente dal fornitore estero della stessa, che può essere lo stesso che, in passato (ovvero prima dell'interposizione della cartiera), riforniva direttamente il soggetto reale;
- l'esame degli ordinativi può evidenziare contatti diretti tra l'utilizzatore ed i fornitori esteri, da cui evincere che l'operazione commerciale sia in realtà intervenuta tra questi ultimi, costituendo l'interposizione della cartiera un passaggio puramente cartolare;
- l'analisi delle cessioni a clienti terzi dei beni oggetto della frode può far emergere che i relativi pagamenti riportino date anteriori a quelli delle corrispondenti fatture di acquisto ricevute della "cartiera" (o comunque siano, per tempistica, incoerenti rispetto alla dinamica fisiologica della prassi commerciale).

Occorre sempre procedere alla ricostruzione delle transazioni commerciali, evidenziando l'eventuale presenza di operazioni realizzate sottocosto ovvero con un ricarico minimo, non giustificato se non dall'indebito vantaggio economico derivante dal mancato versamento dell'IVA da parte della "cartiera".

Devono essere individuati, poi, elementi che possano attestare – in genere, alternativamente alle vendite sottocosto - la restituzione del corrispettivo indicato in fattura da parte della "cartiera", al netto della percentuale costituente il compenso per l'attività illecita, così dimostrando pienamente il coinvolgimento dell'utilizzatore nella frode.

A tal fine, oltre agli strumenti d'indagine già richiamati, può rivelarsi utile l'esame dei tabulati telefonici delle utenze intestate ai soggetti coinvolti nel meccanismo di frode, l'effettuazione di pedinamenti e di intercettazioni telefoniche, telematiche e ambientali.

Particolare importanza assume, inoltre, l'accurata analisi di tutta la documentazione extracontabile, sia cartacea che informatica, che possa attestare i rapporti diretti e la reale movimentazione dei beni.

La responsabilità penale del cessionario può emergere anche da elementi presuntivi, purché gravemente indizianti, secondo le regole che presidiano la formazione delle prove in ambito penale.

Sul piano amministrativo, invece, la formazione della prova si declina in maniera differente – potendo presumersi più agevolmente la consapevolezza, e, dunque, la responsabilità del cessionario, secondo i parametri interpretativi forniti dalla giurisprudenza nazionale e comunitaria - rimandando per l'approfondimento alla Parte V, Capitolo 6, paragrafo 5 del presente Manuale operativo.

#### 4. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

##### a. Quadro normativo di riferimento.

La figura criminosa prevista dall'articolo 3 del D.Lgs. n. 74/2000 è stata oggetto di una profonda rivisitazione ad opera del D.Lgs. n. 158/2015, che ne ha ampliato il campo applicativo.

Nella formulazione previgente il reato era caratterizzato dalla seguente struttura trifasica:

- predisposizione di una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie;
- utilizzo di mezzi fraudolenti idonei a ostacolarne l'accertamento;
- indicazione di elementi attivi per un ammontare inferiore al reale o elementi passivi fittizi.

Il richiamato D.Lgs. n. 158/2015 ha trasformato la struttura in bifasica, i cui caratteri possono suddividersi in:

- compimento di operazioni "simulate oggettivamente o soggettivamente" ovvero nell'utilizzo di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria (requisiti da considerarsi alternativi, essendo sufficiente il verificarsi di uno solo di essi ai fini della configurazione del reato);
- presentazione di una dichiarazione non veritiera ai fini delle imposte sui redditi o dell'IVA in quanto viziata da elementi attivi o passivi non corrispondenti alla realtà o da crediti e ritenute fittizi.

L'elemento distintivo, chiarito dalla Suprema Corte (Cass., Sez. III, 23 marzo 2007, n. 12284 e Cass., Sez. III, 19 dicembre 2011, n. 46785), tra la fattispecie in esame e quella prevista dall'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 è da individuarsi nell'efficacia probatoria delle fatture o degli altri documenti per operazioni inesistenti utilizzati per la dichiarazione fraudolenta.

E' financo possibile il concorso tra le previsioni di cui agli artt. 2, 3 e 4 D.Lgs. n. 74/2000 nell'ipotesi in cui coesistano distinte condotte fraudolente riconducibili, contemporaneamente, all'una e alle altre previsioni normative, confluite nella presentazione della medesima dichiarazione (ad esempio, indicazione di elementi passivi fittizi documentati da fatture per operazioni inesistenti e di ulteriori elementi, attivi o passivi, con ricorso all'utilizzo di altri mezzi fraudolenti; utilizzo di false fatture e contestuale sottofatturazione di ricavi, tali da integrare le soglie di punibilità di cui all'art. 4, ecc.). In tale evenienza, dovrà essere rappresentato all'Autorità giudiziaria ogni elemento che possa configurare oggettivamente le singole fattispecie di reato, rimandando alla stessa la qualificazione giuridica da attribuire al contesto.

Sullo specifico profilo, la Suprema Corte ha ritenuto corretta la conclusione dei giudici di merito in ordine alla sussistenza sia dell'art. 2, sia dell'art. 3, sulla base dell'utilizzo nelle dichiarazioni fiscali della società amministrata dall'imputato di fatture auto o etero prodotte, relative a operazioni parzialmente inesistenti, nonché di *"plurimi e fraudolenti comportamenti dell'imputato (consistenti, come si ricava dalla contestazione, nella indicazione nel libro giornale e nel registro iva delle vendite di ricavi e iva a debito inferiori a quelli reali, attraverso la sostituzione dei documenti di vendita originariamente emessi, con altri riportanti importi inferiori; nella indicazione nel libro giornale di costi fittizi; nella infedele od omessa registrazione di molteplici fatture di vendita e di acquisto, in modo da ridurre i ricavi e aumentare i costi; nella imputazione di ammortamenti non risultanti dai registri contabili), ulteriori rispetto al mero utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, volti, in modo ingannevole, a occultare ricavi o aumentare fittiziamente costi, con la conseguente corretta affermazione della configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, essendo stati ampiamente descritti i comportamenti fraudolenti ulteriori rispetto*

*all'utilizzo di fatture relative a operazioni in tutto o in parte inesistenti*" (Cass., Sez. III, 18 luglio 2017, n. 35156).

Ai fini della configurabilità dell'articolo 3 in argomento, i giudici di legittimità (Cass., Sez. III, 16 gennaio 2013, n. 2292) hanno evidenziato che deve ricorrere, in concreto, il presupposto del mezzo fraudolento, inteso quale strumento o espediente idoneo a ostacolare l'accertamento tributario.

Rispetto all'impianto normativo previgente, l'eliminazione del requisito della "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie" ha comportato la dilatazione dell'ambito applicativo della norma, sotto il profilo oggettivo e soggettivo.

Il delitto si è trasformato da reato proprio (contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili) a reato imputabile a ogni soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi o dell'IVA.

Condizione per la configurabilità della fattispecie in esame è rappresentata dal compimento di "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" ovvero l'utilizzo di "documenti falsi" o di "altri mezzi fraudolenti" - le cui condotte devono intendersi alternative - che devono essere "idone(e) ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria". Tali modalità di attuazione sono tra loro equivalenti e ciascuna è sufficiente per l'integrazione della fattispecie penalmente rilevante.

Per operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, la lettera *g-bis* introdotta dal D.Lgs. n. 158/2015, chiarisce che per tali debbano intendersi le operazioni apparenti, diverse da quelle contemplate dalla disciplina sull'abuso del diritto, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero quelle riferite a soggetti fittiziamente interposti.

L'inquadramento di tale fattispecie può generare difficoltà di determinazione dei confini tra le operazioni soggettivamente inesistenti inquadrabili nell'art. 2 (ai fini delle imposte sui redditi assume rilevanza la sola inesistenza oggettiva, ai fini IVA anche quella soggettiva), quelle simulate soggettivamente di cui all'art. 3 e quelle abusive contemplate dal nuovo art. 10-*bis* della Legge n. 212/2000.

In proposito, occorre evidenziare che, attraverso il riferimento alle "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente", il legislatore non sembra aver voluto attrarre le fatturazioni soggettivamente false nel campo applicativo del novellato art. 3, tenuto anche conto della definizione contenuta nell'art. 1, lettera a), nonché di quanto già evidenziato sulla peculiare efficacia probatoria delle fatture e dei documenti ad esse equipollenti in base alle norme tributarie, il cui utilizzo ai fini dichiarativi integra il delitto di cui all'art. 2. Sul tema, si rimanda alle considerazioni formulate nel precedente paragrafo 3. a.(1).

Differenti difficoltà sorgono, invece, con riguardo alla linea di demarcazione tra le operazioni "simulate" e quelle "abusivo", tenuto conto dell'espressa esclusione prevista dall'art. 1, lettera *g-bis*, nonché delle pronunce della Suprema Corte, in base alle quali l'operazione elusiva è realmente esistente sia sul piano giuridico che economico. In tema, si rinvia alle metodologie di controllo di cui alla Parte V, Capitolo 9, paragrafo 6.b. del presente Manuale operativo.

In ordine alla nozione di mezzi fraudolenti, l'art. 1, lettera *g-ter*, li individua nelle "condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà".

Comparando la lettera *g-ter* con l'art. 3, comma 3, che esclude dal novero dei mezzi fraudolenti le mere violazioni degli obblighi di fatturazione e annotazione, non è del tutto immediato arguire quali possano essere le condotte artificiali omissive realizzate in violazione di specifici obblighi giuridici, considerato che non appare agevole individuare obblighi diversi da quelli indicati nel predetto terzo comma.

In ogni caso, è indubbio che ciò che caratterizza i “mezzi fraudolenti” è la loro strumentalità al mendacio, il fatto che vengano approntati in una fase precedente a quella dichiarativa e la loro idoneità a rendere più complessa l'attività ispettiva.

Sul piano letterale, l'attuale formulazione dell'art. 3 potrebbe indurre l'interprete a ritenere che l'idoneità a ostacolare l'accertamento, involgendo in errore gli organi di controllo, non sia un requisito esclusivo del binomio documenti falsi/mezzi fraudolenti ma caratterizzi anche le operazioni simulate. Sul punto, giova richiamare i principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità in base ai quali l'idoneità della condotta a ostacolare l'accertamento deve essere valutata *ex ante*, a prescindere dalle contingenti difficoltà incontrate dai verificatori nella ricostruzione della base imponibile (Cass., Sez. III, 18 aprile 2002, n. 20785).

Il terzo comma dell'art. 3 precisa che non costituiscono mezzi fraudolenti le semplici violazioni degli obblighi di fatturazione e registrazione dei corrispettivi nelle scritture contabili o la mera indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.

Di fatto, è stato codificato il principio in base al quale non assumono rilevanza penale le condotte meramente omissive ma rilevano, a tal fine, comportamenti di natura commissiva la cui frode deve concretizzarsi in manifestazioni obiettivamente distinte dalle meno complesse infedeltà contabili (omessa certificazione dei corrispettivi – sottofatturazione) finalizzate ad attribuire credibilità alla dichiarazione e, pertanto, caratterizzate dall'idoneità a ingannare gli organi ispettivi.

Per quanto attiene al concetto di documenti falsi, il comma 2 della disposizione in esame stabilisce che il fatto si considera commesso avvalendosi di detti documenti quando gli stessi siano registrati nelle scritture contabili obbligatorie o detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Viene attratta nell'orbita di applicazione dell'art. 3 tanto la falsità ideologica quanto quella materiale nell'ipotesi di documenti, diversi da quelli indicati nell'art. 2, di diretta o indiretta rilevanza fiscale, diversi dalle scritture contabili.

A differenza del delitto di cui all'articolo 2, quello in esame è configurabile in caso di superamento congiunto di una doppia soglia di punibilità:

- 30.000 euro di tributo evaso, avuto riguardo a taluna delle singole imposte (redditi – IVA), per cui non è ammessa la loro sommatoria (C.M. n. 154/2000). Ai fini della configurabilità del fatto penalmente rilevante, è sufficiente che l'importo sia superato con riferimento ad un singolo settore impositivo;
- ammontare degli elementi attivi sottratti a tassazione (anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi) superiore al cinque per cento del totale degli elementi attivi dichiarati o, comunque, a 1.500.000 euro ovvero ammontare di crediti e ritenute fittizie superiore al cinque per cento dell'imposta (in diminuzione della quale vanno ad incidere) o, comunque, all'importo di 30.000 euro.

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici è sanzionato con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, ossia con la stessa pena stabilita per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Ne deriva la cognizione del Tribunale monocratico nonché l'applicabilità delle misure cautelari e l'esperibilità delle intercettazioni.

Per esplicita esclusione operata dall'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000, il delitto non è punibile a titolo di tentativo.

Ai sensi del nuovo art. 13-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000, inserito dall'articolo 12 del D.Lgs. n. 158/2015, la pena è ridotta fino alla metà e non si applicano le sanzioni accessorie di cui all'art. 12, in caso di integrale estinzione del debito tributario, comprensivo di sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo

grado. L'estinzione in parola può avvenire anche per effetto delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Avuto riguardo ai criteri che disciplinano la successione nel tempo delle leggi penali, rimandando a quanto già indicato nel paragrafo 2.a. del presente Capitolo e considerato che la nuova formulazione non è perfettamente sovrapponibile a quella precedente, ogni concreta fattispecie analizzata nel contesto ispettivo deve comunque essere indagata, caso per caso, al fine di stabilire se e in quale misura un comportamento giudicabile penalmente rilevante possa integrare gli estremi previsti da entrambe le formulazioni (ante e post rivisitazione).

#### **b. Indicazioni operative.**

In ordine al significato dell'espressione "mezzi fraudolenti", la previsione contenuta nella richiamata lettera g-ter fornisce all'interprete una definizione ampia e generale, senza tipizzare i comportamenti concreti che possono assumere rilevanza ai sensi dell'art. 3, il cui comma 3, come dianzi indicato, escludendo dal novero dei mezzi fraudolenti le mere violazioni degli obblighi di fatturazione e annotazione, non rende agevole l'individuazione delle condotte artificiose omissive realizzate in violazione di specifici obblighi giuridici.

Gli orientamenti di prassi e giurisprudenziali nel tempo hanno individuato, con riferimento alla previgente formulazione dell'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, un'ampia casistica di "mezzi fraudolenti", ritenuti sussistenti nelle ipotesi di:

- utilizzo di documenti contraffatti o alterati, diversi dalle fatture o altri documenti per operazioni inesistenti oggetto di falsità sia ideologica che materiale, per i quali si applica la disposizione di cui all'art. 2, quali, ad esempio:
  - l'imputazione di spese relative a investimenti inesistenti sorretta da predisposizione di contratti ideologicamente falsi (Cass., Sez. III, 18 aprile 2002, n. 14616);
  - contratti simulati (ovvero rogiti notarili attestanti compravendite immobiliari) con indicazione di un prezzo di vendita molto inferiore al reale (Cass., Sez. III, 5 novembre 1996, n. 9414);
- tenuta di una doppia contabilità, di per sé non sufficiente a integrare l'ipotesi delittuosa, che può essere ravvisata, tuttavia, laddove il contribuente si avvalga di un sistema articolato e complesso per realizzare sistematicamente il nero, tanto sui ricavi che sui costi, con creazione di specifici codici e procedure di accesso idonei a prospettare a terzi dati fraudolentemente alterati nel corso di eventuali ispezioni (Cass., Sez. III, 10 aprile 2002, n. 13641);
- rinvenimento da parte degli organi di controllo della contabilità "in nero" in luogo diverso da quello indicato dal contribuente per la custodia delle scritture (Cass., Sez. III, 12 ottobre 2005, n. 1402);
- fittizia intestazione di rapporti finanziari su cui accreditare elementi attivi destinati a non essere contabilizzati (Cass., Sez. VI, 25 marzo 2009, n. 13098);
- sistematica emissione di titoli di credito senza indicazione del beneficiario al fine di occultare i pagamenti (Cass., Sez. III, 12 ottobre 2005, n. 36977).

Le significative modifiche normative apportate dal D.Lgs. n. 158/2015 all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 rendono necessario operare, caso per caso, un'attenta valutazione in merito alla concreta configurabilità della fattispecie penale in commento alle suddette ipotesi ovvero a ulteriori casistiche riscontrabili nel corso delle operazioni ispettive.

### **5. La dichiarazione infedele.**

#### **a. Quadro normativo di riferimento.**

L'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 punisce la mera "dichiarazione mendace" priva di connotati di frode (non richiede, pertanto, il ricorrere di mezzi fraudolenti).

Si tratta di un'ipotesi delittuosa concepita dal legislatore come residuale rispetto alla fattispecie di dichiarazione fraudolenta, incentrata sulla sola evidenziazione di un'informazione non veritiera (esposizione di elementi attivi in misura inferiore al reale o elementi passivi inesistenti).

Il D.Lgs. n. 158/2015 ha modificato la norma previgente, limitando il campo applicativo della fattispecie incriminatrice: è stata esclusa la punibilità nelle ipotesi di non corrette valutazioni di elementi attivi o passivi nonché di violazioni ai principi di competenza, inerenza, deducibilità.

La dichiarazione infedele si configura, dunque, allorché si rilevi una condotta del contribuente che indichi ricavi per ammontare inferiore a quello effettivo o costi inesistenti, senza che il contribuente si sia avvalso degli artifici tipizzati negli articoli 2 (fatture o altri documenti) e 3 (operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, documenti falsi o altri mezzi fraudolenti). In ogni caso, la condotta diventa penalmente rilevante al ricorrere della duplice, congiunta, condizione che:

- l'imposta evasa sia superiore, con riferimento a una delle imposte, a 150.000 euro;
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, sia superiore al dieci per cento dei complessivi elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, a 3.000.000 euro.

La struttura della fattispecie ricalca sostanzialmente quella della dichiarazione fraudolenta prevista dall'art. 3, rispetto alla quale difetta il requisito dell'insidiosità della condotta. In ragione del più contenuto disvalore penale, è prevista una pena meno afflittiva e soglie di punibilità più elevate.

L'oggetto materiale del reato è costituito dalle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Si tratta, in definitiva, di una fattispecie commissiva di falsificazione ideologica della dichiarazione senza il ricorso a mezzi fraudolenti.

L'art. 4 del D.Lgs. n. 158/2015 ha effettuato un'operazione additiva sull'art. 4 in commento, prevedendo l'inserimento di due nuovi commi (1-*bis* e 1-*ter*) che modificano la previgente disciplina penalistica della dichiarazione infedele.

Come già accennato, il comma 1-*bis* prevede che, ai soli fini della configurabilità del delitto in esame, non si debba tener conto della:

- classificazione non corretta;
- valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati siano stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali;
- violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

Inoltre, non viene più richiesto, come invece previsto nell'abrogato articolo 7, ai fini dell'esonero dalla punibilità, che l'errore sia effettuato sulla base di metodi costanti: ne discende che la scriminante opera anche laddove l'errore riguardi un unico periodo d'imposta.

Il comma 1-*ter* prevede che, fuori dei casi di cui al comma precedente, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. In ordine a tale fattispecie, inoltre, viene ribadita una soglia di punibilità al dieci per cento applicabile a tutte le valutazioni, permanendo, in ogni caso, la generalizzata esclusione della punibilità nei confronti delle operazioni di ordine valutativo compiute adottando criteri resi conoscibili all'Amministrazione finanziaria, sia

attraverso il bilancio che mediante altra documentazione avente valenza nel comparto tributario.

Avuto riguardo ai criteri che disciplinano la successione nel tempo delle leggi penali, rimandando a quanto già indicato nel paragrafo 2.a. del presente Capitolo, si possono verificare, a titolo esemplificativo, le seguenti situazioni:

- indicazione in una delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi o IVA di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo pari a € 2.500.000, con imposta evasa pari a € 90.000, commessa in data antecedente al 22 ottobre 2015.

Con la nuova formulazione, che ha previsto l'aumento delle soglie di irrilevanza penale, si integra il principio di retroattività della legge più favorevole, per effetto del quale la condotta non è più punibile;

- indicazione in una delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi o IVA di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo pari a € 3.200.000, con imposta evasa pari a € 170.000, alla cui determinazione hanno concorso anche non corrette classificazioni e valutazioni in materia tributaria, i cui criteri siano stati comunque indicati nel bilancio d'esercizio e abbiano inciso sull'ammontare complessivo degli elementi attivi per € 300.000, commessa in data antecedente al 22 ottobre 2015.

Con la nuova formulazione dell'art. 4 e la contestuale abrogazione dell'art. 7, deve applicarsi al caso di specie il principio di retroattività della legge più favorevole, essendosi ridotto l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione (per effetto dei valori corrispondenti alle classificazioni e valutazioni), al di sotto della attuale soglia penale ( $3.200.000 - 300.000 = 2.900.000$ ).

Considerato che il vigente dettato normativo non è perfettamente sovrapponibile a quello precedente, ogni concreta fattispecie analizzata nel contesto ispettivo deve comunque essere indagata, caso per caso, al fine di stabilire se e in quale misura la condotta presa in esame possa integrare una o entrambe le formulazioni (ante e post rivisitazione).

## **b. Indicazioni operative.**

### **(1) Componenti positive di reddito.**

Le circostanze che possono dare luogo a indicazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo interessanti ai fini della configurabilità della fattispecie di dichiarazione infedele sono da ricondurre essenzialmente alla sottofatturazione di ricavi o compensi, per espressa statuizione dell'art. 3, comma 3 del D.Lgs. n. 74/2000.

### **(2) Componenti negative di reddito.**

L'indicazione mendace può riguardare tanto gli "elementi attivi", dichiarati in misura inferiore a quella effettiva, quanto gli "elementi passivi", che devono essere inesistenti. Per la corretta interpretazione della locuzione "elementi attivi o passivi", si fa rimando a quanto riportato al paragrafo 2.b. del presente Capitolo.

La fattispecie penale in commento, come modificata dal D.Lgs. n. 158/2015, richiama una concezione di elementi passivi orientata a un'interpretazione effettiva e naturalistica degli stessi, a seguito della sostituzione del termine "fittizi" con quello di "inesistenti". Ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, "inesistente" corrisponde a "non rispondente alla realtà" e non più a "determinato in maniera non corretta" sulla base delle regole fiscali. L'interesse penale per il reato in esame ricade quindi, unicamente, sui casi di inesistenza materiale delle componenti negative. Per quanto esplicito, nessun costo realmente sostenuto, ancorché indeducibile, può concorrere a determinare l'imposta evasa per come declinata dal D.Lgs. n. 74/2000. Classici esempi possono essere rinvenibili nelle spese di rappresentanza, di pubblicità, di acquisto beni contestati come non inerenti dall'Amministrazione finanziaria.

Al pari, qualsiasi questione in ordine a valori di acquisto valutati dall'Amministrazione finanziaria di importo superiore al valore normale, come inteso ai sensi dell'art. 9, terzo comma, del D.P.R. n. 917/1986 (ad esempio, in caso di contestazioni sulla base dell'"antieconomicità" delle operazioni), risulta irrilevante ai fini della configurabilità della fattispecie penal-tributaria di dichiarazione infedele, trattandosi di costi correlati a prezzi realmente praticati e corrisposti, ancorché indeducibili in quanto non correttamente stimati da un punto di vista fiscale.

Rimangono, quindi, attraibili alla fattispecie penale in argomento ipotesi residuali, quali, ad esempio, l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi del tutto inesistenti, in alcun modo supportati da fatture passive o altri documenti di valore probatorio analogo (ovvero recanti, questi ultimi, corrispettivi inferiori rispetto ai valori riportati in dichiarazione).

### **(3) Dichiarazioni rilevanti nel consolidato fiscale.**

Si rimanda a quanto evidenziato nel paragrafo 2.f. del presente Capitolo, con particolare riferimento alle pronunce della Suprema Corte relative alla rilevanza della dichiarazione consolidata, con riferimento alla quale deve verificarsi la sussistenza dell'elemento costitutivo del reato, consistente nel superamento della duplice soglia di punibilità (cfr. citata Cass., Sez. II, 13 gennaio 2017, n. 1673).

### **(4) Dichiarazioni rilevanti nelle società di persone e in quelle di capitali tassate per trasparenza.**

In presenza di società di persone o entità collettive tassate per trasparenza, per le quali la dichiarazione in cui si realizza la condotta di evasione in punto di determinazione dell'imponibile complessivo (quella della società) è diversa da quella in cui si manifesta l'imposta evasa (quella dei soci), occorre individuare l'oggetto materiale del reato, ossia la presentazione della dichiarazione della società (in cui confluiscono solo gli elementi attivi sottratti a tassazione) e quella dei soci (nella quale è evidenziata la porzione di elementi attivi di spettanza di ciascun socio e la conseguente imposta evasa).

Si rimanda a quanto già riportato nel paragrafo 2.e. del presente Capitolo.

## **6. L'omessa dichiarazione.**

### **a. Quadro normativo di riferimento.**

L'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, nella sua formulazione ante revisione, prevedeva che fosse punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presentasse, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa era superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila.

L'art. 5 del D.Lgs. n. 158/2015 ha riformulato il previgente dettato normativo:

- elevando la pena prevista, ora stabilita da un anno e sei mesi a quattro anni;
- innalzando la soglia di punibilità commisurata all'imposta evasa, ora portata ad euro cinquantamila;
- introducendo nel comma 1-*bis* il reato di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta, che punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

Ai fini penali, come specificato nel comma 2, non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

Il delitto in questione si configura come reato istantaneo, che si consuma decorsi novanta giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione.

Esso ha ad oggetto le dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi, all'IVA e alle ritenute operate dai sostituti d'imposta nonché le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'IVA da presentarsi, ad esempio, nel caso di operazioni straordinarie o nell'ambito di procedure concorsuali. Più in dettaglio, trattasi delle dichiarazioni previste dal D.P.R. n. 322/1998 e inerenti:

- all'intervallo di tempo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui si determinano gli effetti dello scioglimento di una società;
- al risultato finale delle operazioni di liquidazione;
- alla residua frazione del periodo d'imposta ove la procedura di liquidazione si prolunghi oltre quello nel corso del quale è iniziata;
- alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione di una società di capitali in una società di persone o viceversa;
- alla frazione di esercizio per le società fuse o incorporate compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la fusione, se non si è optato per la retrodatazione degli effetti fiscali all'inizio dello stesso periodo;
- alla frazione del periodo d'imposta per le società sottoposte a scissione totale, se non si è optato per la retrodatazione degli effetti fiscali all'inizio del medesimo periodo;
- al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di dichiarazione di fallimento o del provvedimento che dispone la liquidazione;
- al periodo di durata della procedura concorsuale;
- ad operazioni IVA registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa.

L'intervento di maggior rilievo alla fattispecie in commento è rappresentato, come anticipato, dall'introduzione del reato di omessa dichiarazione da parte del sostituto d'imposta, che sanziona comportamenti insidiosi dapprima esclusi da tutela penale. La corresponsione integrale o parziale di compensi "in nero" da parte di sostituti d'imposta, infatti, comportando la mancata effettuazione delle ritenute, non rientrava nella condotta punita dall'art. 10-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000. Nella precedente formulazione, infatti, tale ipotesi sanzionava chiunque non avesse versato, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta, le ritenute effettivamente operate e risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare definito con riguardo a ciascun periodo d'imposta.

La formulazione delle norme – in assenza di un orientamento giurisprudenziale – rende astrattamente configurabile il concorso tra il reato di cui all'art. 10-*bis* e quello di cui all'art. 5, comma 1-*bis*, nel caso in cui il sostituto ometta di versare le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti e, al contempo, ometta di presentare la dichiarazione annuale (allorquando sia verificato il superamento della soglia di punibilità prevista). Valutazioni della specie devono essere rimesse all'Autorità Giudiziaria, la quale, pertanto, deve essere notiziata circa il fatto che un dato comportamento possa integrare, dal punto di vista materiale, gli elementi costitutivi di entrambe le fattispecie in argomento.

Avuto riguardo ai criteri che disciplinano la successione nel tempo delle leggi penali, rimandando a quanto già indicato nel paragrafo 2.a. del presente Capitolo, si possono verificare, a titolo esemplificativo, le seguenti situazioni:

- omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o IVA con un'imposta evasa di € 40.000, commessa in data antecedente al 22 ottobre 2015.

Con la nuova formulazione, che ha elevato la soglia di punibilità da € 30.000 a € 50.000, si integra il principio di retroattività della legge più favorevole, sicché la condotta, che nella precedente formulazione costituiva reato, non è più punibile;

- omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o IVA per un'imposta evasa di € 60.000, commessa in vigenza della precedente formulazione.

Con la nuova formulazione, essendo comunque innalzata la soglia di punibilità (superiore ad € 50.000), con la previsione di un apprezzabile inasprimento della pena (reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni, anziché da uno a tre anni), opera il divieto di retroattività e il reato si configura attribuendo il trattamento sanzionatorio previgente (più favorevole al reo);

- in presenza di omessa presentazione di una delle dichiarazioni "non annuali", come meglio definite nel presente paragrafo, il reato, trattandosi di fattispecie non prevista nella formulazione previgente, può essere configurato per fatti commessi esclusivamente a far data dalla nuova introduzione;
- il reato di cui al comma 1-*bis* dell'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, trattandosi di fattispecie di nuova introduzione, è applicabile unicamente a partire dalle dichiarazioni del sostituto d'imposta omesse riferite al 2014, in considerazione della decorrenza dal 22 ottobre 2015, data antecedente alla scadenza del termine di presentazione ai fini penali del 20 dicembre 2015, previsto per la presentazione della medesima dichiarazione (modello 770/2015 relativo al periodo d'imposta 2014).

#### **b. Indicazioni operative.**

Di seguito vengono sinteticamente illustrate le casistiche più complesse nelle quali può sussistere, al superamento della soglia di punibilità ivi prevista, l'ipotesi delittuosa in trattazione:

- ipotesi connotate da profili di fiscalità internazionale: trattasi di quelle fattispecie nelle quali viene fraudolentemente rescisso il collegamento soggettivo e territoriale tra la produzione e la tassazione del reddito.

Una prima tipologia è rappresentata dal trasferimento fittizio della residenza all'estero da parte di persone fisiche, che si realizza quando il contribuente si iscrive nel registro dell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) pur continuando ad avere legami duraturi e stabili con il territorio nazionale, allo scopo di rescindere (solo) formalmente il criterio di collegamento soggettivo con lo Stato ed essere sottoposto a tassazione in territori a più bassa fiscalità.

Ricorrendone i presupposti, può essere ravvisabile la fattispecie penale in esame nei confronti delle persone fisiche in questione.

Altra casistica ricorrente è l'esterovestizione societaria, ossia la localizzazione fittizia o il trasferimento simulato della residenza fiscale in Paesi esteri a più bassa fiscalità da parte di soggetti giuridici, con l'obiettivo di sottrarsi agli adempimenti tributari previsti dalla legislazione nazionale e beneficiare di un regime impositivo più favorevole.

Tralasciando in questa sede la disamina dei criteri di individuazione del collegamento onde attrarre a tassazione in Italia i redditi prodotti da società ed enti dichiaratamente esteri, nell'ipotesi di esterovestizione può essere contestato, in capo al legale rappresentante della società estera ed agli eventuali concorrenti, ricorrendone i presupposti, il reato di omessa dichiarazione dei redditi.

Ai fini del calcolo dell'imposta evasa delle società esterovestite, può rivelarsi di indubbia utilità, almeno in prima battuta, disporre dei relativi bilanci societari, acquisibili tramite canali rogatoriali o di mutua assistenza ovvero, in maniera più rapida, almeno per le entità costituite in alcuni Stati, mediante la consultazione degli applicativi informatici disponibili: in tale ambito, potrà essere consultato, ad esempio, l'European Business

Register (E.B.R.), ossia il gruppo europeo di interesse economico costituito dai gestori dei registri delle imprese degli Stati aderenti (cfr. circolare di questo Comando Generale – V Reparto n. 81562 in data 19.03.2015).

Fattispecie speculare a quella dell'esterovestizione è rappresentata dalla configurabilità nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione materiale o personale occulta di un'impresa non residente. Anche in tal caso, potrà essere contestato, in capo al soggetto individuato quale legale rappresentante della stabile organizzazione ed agli eventuali concorrenti, ricorrendone i presupposti, il reato di omessa dichiarazione.

Per l'approfondimento dei profili operativi, in tema di fiscalità internazionale, si rimanda alle metodologie di controllo contenute nella Parte V, Capitolo 11, paragrafo 4 del presente Manuale operativo;

- mancata dichiarazione di proventi di fonte illecita: trattasi dei proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, se non già sottoposti a sequestro o confisca penale, che, ai sensi dell'art. 14, comma 4, della Legge n. 537/1993 e dell'art. 36, comma 34-bis del D.L. n. 223/2006, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, si considerano ricompresi nelle categorie di reddito di cui all'art. 6 del TUIR.

La tematica della rilevanza penale dell'omessa dichiarazione dei proventi illeciti si incentra sulla sussistenza o meno dell'obbligo dichiarativo in capo all'interessato, che viene astrattamente a confliggere con il principio generale del *nemo tenetur se detegere*.

Se in ambito amministrativo l'obbligo di dichiarare tutti i redditi prodotti, anche di natura illecita, appare non contestabile, alla luce della giurisprudenza di legittimità che si è espressa in tal senso (cfr. Cass., Sez. V, 30 settembre 2011, n. 20032, in base alla quale *“la circostanza che il possesso di redditi possa costituire reato e che l'autodenuncia possa violare il principio del nemo tenetur se detegere, a parte il rilievo che tale principio non è costituzionalizzato, è sicuramente recessiva rispetto all'obbligo di concorrere alle spese pubbliche ex art. 53 [...]. la ormai incontestata e riconosciuta normativamente tassabilità dei proventi illeciti, anche delittuosi, comporta il necessario superamento di ogni remora anche in ordine alla dichiarazione, essendo connaturale al possesso di un reddito tassabile il relativo obbligo di dichiarazione”*), in sede penale sussistono perplessità, soprattutto nelle corti di merito, nel considerare penalmente rilevante la mancata autodichiarazione di proventi illeciti.

La Suprema Corte, in qualche occasione, si è pronunciata sulla configurabilità della fattispecie penale di omessa dichiarazione dei redditi derivanti dall'attività di sfruttamento della prostituzione (cfr. Cass., Sez. III, 29 novembre 2010, n. 42160), sulla considerazione che, *“una volta stabilito il principio ex lege che il provento illecito costituisce reddito tassabile, da esso non possono non derivare tutti gli obblighi di natura fiscale. Con la conseguenza che, in caso di omissione, trovino applicazione le sanzioni penali previste dal D.Lgs. n. 74/2000. Una diversa conclusione comporterebbe una evidente (e non comprensibile) disparità di trattamento con i redditi derivanti da attività lecite”*. Ad analoghe conclusioni sono giunti i giudici di legittimità nel caso di operazioni distrattive integranti la fattispecie di bancarotta (Cass., Sez. III, 24 febbraio 2010, n. 7411).

Pertanto, nel caso di omessa dichiarazione dei proventi illeciti, al verificarsi del superamento della soglia di punibilità, deve essere notiziata la Procura della Repubblica, fornendo tutti gli elementi necessari ad una completa valutazione della fattispecie da parte dell'Autorità Giudiziaria competente.

Per l'approfondimento dei profili operativi connessi ai proventi illeciti, si rimanda alle metodologie di controllo contenute nella Parte V, Capitolo 10 paragrafo 2 del presente Manuale operativo;

- “evasori totali” non rientranti nelle due categorie sopra indicate: trattasi di coloro i quali, ai fini delle imposte dirette ed IVA, al di fuori dei casi già esaminati, omettano, a vario titolo, con riferimento almeno ad un tributo e ad almeno un'annualità, la presentazione della relativa dichiarazione.

Nelle ipotesi più semplici relative ai soggetti noti al Fisco, ad esempio perché già titolari di partita IVA, che, pur avendo regolarmente operato, non abbiano presentato la dichiarazione annuale, la ricostruzione del volume d'affari e dell'ammontare dei ricavi, al netto dei costi, potrebbe partire dai dati del bilancio d'esercizio, se presentato, ovvero dalle operazioni con clienti e fornitori rilevabili dal c.d. “spesometro integrato”, nonché sulla base dei documenti acquisibili presso le controparti commerciali.

I giudici di legittimità hanno precisato che, per determinare l'ammontare dell'imposta evasa e verificare l'eventuale superamento della soglia di rilevanza penale per l'omessa dichiarazione, occorre contrapporre ai ricavi gli elementi negativi di reddito, cioè i costi sostenuti nello svolgimento dell'attività. Il profilo oggettivo del reato va riscontrato, più in dettaglio, considerando la veridicità dei costi indicati dal contribuente, a prescindere dalla loro registrazione contabile; sotto il profilo soggettivo occorre che sia dimostrata “*la sussistenza sia del dolo specifico di evasione, sia della consapevolezza dell'ammontare dell'imposta evasa e del superamento della soglia di rilevanza penale*” (Cass., Sez. III, 3 maggio 2017, n. 20897).

Più complessa è la ricostruzione nel caso di soggetti che abbiano costantemente operato “in nero”: può trattarsi, ad esempio, di soggetti, generalmente non strutturati, che abbiano una clientela costituita da privati e ricorrono al denaro contante per il pagamento di prestazioni di servizio rese.

Ulteriormente articolato è il percorso ispettivo se il soggetto che ometta la presentazione della dichiarazione si inserisce in un meccanismo fraudolento tipico delle cc.dd. “*frodi carosello*” all'IVA, per la cui descrizione si rimanda al precedente paragrafo 3.b..

La difficoltà nella ricostruzione del reddito e del volume d'affari del *missing trader* deriva dal fatto che la contabilità di solito viene occultata o distrutta e, pertanto, si deve procedere sulla base degli elementi raccolti durante le attività di indagine svolte.

Ai fini IVA non sorgono particolari difficoltà, in quanto l'imposta sulle fatture false in acquisto è sempre indetraibile e quella indicata (*rectius*, “*esposta*”) nelle fatture emesse, ancorché a fronte di operazioni inesistenti, è sempre dovuta, talché la verifica dell'eventuale superamento della soglia di punibilità penale è agevole; ai fini delle imposte sui redditi possono sorgere, di contro, talune criticità.

Fa eccezione alla regola della sistematica debenza dell'imposta indicata nelle fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti il caso in cui l'imposta medesima sia assolta con il meccanismo dell'inversione contabile, come accade, ad esempio, allorché un fornitore comunitario ceda beni o servizi a una società “*missing trader*” nazionale nell'ambito di una frode all'IVA intracomunitaria. Quest'ultima società, effettuando, sia pure cartolarmente, un acquisto intracomunitario, provvede a integrare la fattura ricevuta dal soggetto comunitario con l'imposta relativa all'operazione effettuata e ad annotarla sia nel registro delle fatture emesse, sia in quello degli acquisti, con sostanziale neutralità dell'imposta. Per la descrizione degli aspetti di dettaglio in ordine alle violazioni in materia di inversione contabile e alle connesse implicazioni sanzionatorie ai sensi dell'art. 6, commi 9-*bis*.1, 9-*bis*.2 e 9-*bis*.3, del D.Lgs. n. 471/1997, si rinvia alla Parte V, Capitolo 6, Paragrafo 4.e., del presente Manuale operativo.

Con riferimento, invece, alla ricostruzione del reddito, dovendosi avere riguardo all'effettiva operatività aziendale e ricondurre a tassazione il reale profitto conseguente all'attività svolta (anche se illecita), occorre distinguere se il soggetto sia inserito in un meccanismo che preveda l'utilizzo e l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti ovvero oggettivamente inesistenti.

In presenza di uno scambio effettivo di beni o servizi, sia i ricavi sia i costi devono essere considerati per la determinazione del reddito imponibile.

In caso di fatture oggettivamente false, i costi documentati dalle fatture passive sono indeducibili, mentre i componenti positivi direttamente afferenti alle spese o ad altri componenti negativi, relativi ai beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, non concorrono alla formazione del reddito imponibile, ma sono presi a base unicamente per la sanzione amministrativa prevista dall'art. 8, comma 2 del D.L. n. 16/2012.

A fattor comune, tuttavia, va ulteriormente precisato in questa sede che deve sempre essere sottoposto a tassazione il compenso corrisposto al *missing trader* per l'attività posta in essere al fine di consentire a terzi l'evasione. Se dalle indagini non si avesse contezza dell'importo conseguito dall'emittente dei documenti falsi, da tassare quale provento da attività illecita in capo alla persona fisica retrostante, possono essere utilizzati meccanismi di calcolo di tipo presuntivo (ad esempio, commisurando il compenso in proporzione all'imposta evasa dall'utilizzatore), suffragati da ulteriori elementi eventualmente raccolti durante le indagini, avuto riguardo, naturalmente, alla differente valenza indiziaria che assumono le presunzioni in ambito tributario (che tiene conto della tipologia di accertamento) e penale, come descritto nel successivo Capitolo 3, paragrafo 2.e..

Per l'approfondimento di ulteriori profili operativi in ordine al tema dei proventi di natura illecita, si rimanda alle metodologie di controllo contenute nella Parte V, Capitolo 10, paragrafo 2, del presente Manuale operativo.

In via generale, il riscontro, nel corso delle operazioni ispettive svolte nei confronti di un determinato contribuente, dell'avvenuta configurazione del reato di omessa dichiarazione, di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, implica l'obbligo da parte dei verificatori di informare l'Autorità Giudiziaria competente, ove il fatto stesso sia stato rilevato con evidenza, senza necessità di ulteriori accertamenti, ovvero l'onere di procedere secondo l'art. 220 disp. att. c.p.p. nell'ipotesi in cui occorran ulteriori approfondimenti, notiziando la Magistratura al termine degli stessi.

## **7. I delitti di omesso versamento di ritenute e IVA e indebita compensazione.**

### **a. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate.**

#### **(1) Quadro normativo di riferimento.**

L'art. 7 del D.Lgs. n. 158/2015 ha ampliato l'oggetto della tutela penale di cui all'art. 10-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000, la cui rubrica è stata conseguentemente riformulata.

Secondo la precedente impostazione, infatti, costituiva reato soltanto la condotta del sostituto che non versava le ritenute "certificate".

Tra i vari obblighi posti a carico dei sostituti di imposta, vi è quello di rilasciare al sostituto, una volta operate le ritenute, la certificazione unica prevista dall'art. 4, comma 6-*ter*, del D.P.R. n. 322/1998, nella quale viene attestato l'ammontare complessivo delle somme e dei valori corrisposti, delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate nonché dei contributi previdenziali ed assistenziali.

L'attuale formulazione dell'art. 10-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000 sanziona, con la reclusione da sei mesi a due anni, chiunque non versa, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

Ne consegue che, per la configurabilità del reato di omesso versamento delle ritenute, non occorre che le omissioni risultino dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, essendo sufficiente che esse siano dovute in base alla dichiarazione.

Il soggetto attivo, dunque, non soltanto deve aver omesso di versare all'erario le ritenute operate quale sostituto d'imposta sui compensi effettivamente versati ai sostituiti, superando la soglia di punibilità, ora fissata in 150.000 euro, ma deve aver anche materialmente rilasciato ai medesimi sostituiti la relativa certificazione oppure aver presentato la dichiarazione annuale dalla quale emergano le ritenute dovute, indipendentemente dal suddetto rilascio.

Il reato in questione si configura come reato istantaneo, che si consuma con lo scadere del termine per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

Vanno prese in considerazione tutte le ritenute di cui il sostituto abbia omesso il versamento, a prescindere dalla tipologia di sostituiti e dalle categorie di reddito cui esse si riferiscano; sono escluse le ritenute previdenziali ed assistenziali operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni erogate ai lavoratori dipendenti, che integrano, in caso di mancato versamento per importi superiori ad euro 10.000, lo specifico reato di cui all'art. 2, comma 1-*bis*, del D.L. 12 settembre 1963, n. 463, convertito dalla L. n. 11 novembre 1983, n. 638, come modificato dal D.Lgs. 15 gennaio 2016, n. 8.

Come già evidenziato in seno al precedente paragrafo 6.a, data la formulazione delle norme, è astrattamente configurabile il concorso tra il reato di cui all'art. 10-*bis* e quello di cui all'art. 5, comma 1-*bis* (la cui soglia di punibilità, rapportata alle ritenute non versate, è pari a cinquantamila euro), nel caso in cui il sostituto ometta di versare le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti e, nel contempo, ometta di presentare la dichiarazione annuale.

Avuto riguardo ai criteri che disciplinano la successione nel tempo delle leggi penali, rimandando a quanto già indicato nel paragrafo 2.a del presente Capitolo, con l'attuale formulazione, che ha elevato la soglia di punibilità da € 50.000 a € 150.000, viene in rilievo il principio di retroattività della legge più favorevole, per effetto del quale condotte che nella precedente formulazione costituivano reato ora non sono più punibili.

## **(2) Indicazioni operative.**

Nel corso delle operazioni ispettive svolte nei confronti di un determinato contribuente, il riscontro dell'avvenuta configurazione del reato di omesso versamento delle ritenute dovute o certificate implica l'obbligo per i verificatori di informare l'Autorità Giudiziaria competente, fornendo tutti gli elementi necessari alla piena valutazione della fattispecie.

Alcuni giudici di merito hanno riconosciuto la sussistenza della causa di non punibilità per i contribuenti che si fossero trovati impossibilitati ad ottemperare al versamento di ritenute fiscali o di imposte dovute in caso di grave illiquidità finanziaria (*ex tantis*, Tribunale di Milano, 6 novembre 2012, n. 2236).

La Suprema Corte è più volte intervenuta, offrendo taluni criteri interpretativi. In alcuni casi, i giudici di legittimità hanno proposto un indirizzo molto rigoroso, non annettendo rilievo, ai fini della responsabilità del contribuente, alle cause che avessero determinato il mancato adempimento del debito tributario, seppur indipendenti dalla volontà dello stesso contribuente (Cass., Sez. Un., 12 settembre 2013, n. 37424). In altre circostanze, i medesimi giudici hanno ritenuto dovesse essere assolto l'imputato in quanto a lui non imputabile la responsabilità della crisi economica aziendale e, di conseguenza, la sopravvenuta insolvenza finanziaria, così manifesta da impedirgli di reperire le risorse necessarie all'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Con riguardo a quest'ultimo orientamento, la Suprema Corte ha avuto modo di chiarire, in particolare, che *"occorre la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di*

*recuperare, in presenza di una crisi economica, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili” (Cass., Sez. III, 15 aprile 2016, n. 15723; in senso conforme Cass., Sez. III, 14 giugno 2017, n. 29544).*

Cionondimeno, al verificarsi del superamento della soglia di punibilità, anche in situazioni della specie, deve essere sempre notiziata la competente Procura della Repubblica, fornendo, nel contempo, tutti gli elementi necessari ad una completa valutazione del contesto, che investe intuibilmente l'elemento soggettivo del reato.

## **b. Omesso versamento di IVA.**

### **(1) Quadro normativo di riferimento.**

L'art. 8 del D.Lgs. n. 158/2015, sostituendo l'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000, ha elevato la soglia di punibilità del reato di omesso versamento dell'IVA da 50.000 a 250.000 euro per ciascun periodo di imposta.

La previgente formulazione dell'art. 10-ter prevedeva l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 10-bis dello stesso D.Lgs. n. 74/2000 anche a chiunque non avesse versato l'IVA, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

La norma in esame ora esplicita, con una condotta autonoma rispetto a quella di cui al menzionato art. 10-bis, che è punito con la reclusione da sei mesi a due anni (pena non modificata), chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

Il reato in questione si configura come istantaneo e si consuma con lo scadere del termine per il “*versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo*”. La disposizione, secondo quanto chiarito anche dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006, si riferisce al termine del 27 dicembre successivo alla presentazione della dichiarazione annuale dalla quale risulta l'imposta dovuta e non versata oltre soglia.

Affinché possa configurarsi il delitto in trattazione, occorre che la dichiarazione annuale ai fini IVA sia stata validamente presentata; è escluso, pertanto, il concorso del reato di cui all'art. 10-ter con quello di omessa dichiarazione ex art. 5, mentre è ipotizzabile il concorso con i delitti dichiarativi di cui agli artt. 2, 3 e 4.

Il reato sussiste con riferimento all'IVA indicata nella dichiarazione annuale: nell'ipotesi di presentazione di una dichiarazione che esponga un debito d'imposta inferiore a quello effettivo, per la quale, ricorrendone i presupposti, possano configurarsi i reati di cui agli artt. 2, 3 e 4, non viene integrato quello previsto dall'art. 10-ter, qualora l'imposta a debito dichiarata sia stata versata.

Alla stessa stregua, la fattispecie in trattazione presuppone che il debito IVA risulti dalla stessa dichiarazione del contribuente, cosicché non può configurarsi nel caso in cui da tale dichiarazione non risulti alcun debito o, al contrario, emerga un credito (cfr. Cass., Sez. III, 15 ottobre 2012, n. 40361).

Il comportamento del contribuente che, nel quadro VL della dichiarazione annuale, indichi somme a credito fittizie o inesistenti, tali da portare al di sotto del limite penalmente rilevante l'entità dell'“imposta dovuta”, come risultante dalla differenza tra l'IVA a debito e quella detraibile rispettivamente indicate, alla luce dell'attuale formulazione dell'art. 1, lettera b), può integrare i reati di natura dichiarativa previsti agli artt. 3 e 4 del citato decreto (evidentemente ove ne ricorrano tutti gli elementi).

Al riguardo, infatti, la nozione di “*elementi attivi o passivi*”, vale a dire le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del

reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, è stata estesa anche alle "componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta" (ad esempio, i crediti d'imposta e le ritenute). È stata, cioè, eliminata ogni incertezza circa il fatto che la condotta decettiva o infedele possa riguardare tanto le componenti che concorrono alla determinazione del reddito o della base imponibile IVA, quanto quelle che intervengono dopo la determinazione del reddito e della base imponibile IVA potendo comunque determinare una variazione dell'imposta.

Avuto riguardo ai criteri che disciplinano la successione nel tempo delle leggi penali, rimandando a quanto già indicato nel paragrafo 2.a. del presente Capitolo, l'attuale formulazione, che ha elevato la soglia di punibilità da € 50.000 a € 250.000, comporta l'applicazione del principio di retroattività della legge più favorevole, per effetto del quale non è più punibile la condotta che nella precedente formulazione costituiva reato.

Ai fini della responsabilità in capo all'amministratore, la Suprema Corte, nel ribadire che non risponde del reato di omesso versamento di IVA chi, pur avendo presentato la dichiarazione annuale, non è poi tenuto al pagamento dell'imposta nel termine previsto dall'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000, quando, ad esempio, abbia successivamente dimesso la carica formale cui era connessa la presentazione della dichiarazione in questione, ravvisa, in ogni caso, la responsabilità in capo a quest'ultimo laddove si dimostri che egli abbia inequivocabilmente preordinato la condotta rispetto all'omissione del versamento (ad esempio, dismettendo artatamente la carica di amministratore della persona giuridica soggetto IVA), ovvero abbia fornito un contributo causale, materiale o morale, da valutarsi a norma dell'art. 110 cod. pen., in ordine all'omissione della persona obbligata, al momento della scadenza, al versamento dell'imposta dichiarata (Cass., Sez III, 7 febbraio 2017, n. 26930).

## **(2) Indicazioni operative.**

Si rimanda all'analogo punto del precedente sottoparagrafo a.(2).

## **c. Indebita compensazione.**

### **(1) Quadro normativo di riferimento.**

L'articolo 9 del D.Lgs. n. 158/2015 ha integralmente riformulato l'art. 10-*quater* del decreto legislativo n. 74/2000, operando una scissione all'interno della precedente previsione.

Nel primo comma, la fattispecie originaria è confermata nella sostanza ma ridisegnata in maniera autonoma, eliminando il richiamo all'art. 10-*bis* e prevedendo che la sanzione della reclusione da sei mesi a due anni prevista per chi non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997 n. 241, crediti "non spettanti", si configuri solo al superamento di una soglia di punibilità, determinata in cinquantamila euro.

Con il secondo comma, invece, è punita più gravemente, con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, la fattispecie, maggiormente offensiva, di utilizzo in compensazione, sempre ai sensi del richiamato articolo 17, di crediti "inesistenti" per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

L'istituto della compensazione rappresenta una modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria, consistente nell'utilizzo dei crediti vantati nei confronti dell'Erario. Si distinguono due tipologie di compensazione: "verticale" e "orizzontale".

La compensazione verticale, prevista dalle singole leggi d'imposta, consiste nel riporto di un credito ad un periodo successivo al fine di ridurre, mediante detrazione, un debito sorto o che sorgerà nel medesimo periodo. Tale compensazione riguarda i crediti e i debiti relativi al medesimo tipo di imposta e può essere effettuata senza limiti.

La compensazione orizzontale, disciplinata dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97, opera in relazione a crediti e debiti relativi a imposte diverse, contributi, sanzioni e tutti gli altri pagamenti eseguibili con modello F24. In base al decreto del Ministro delle Finanze del 31 marzo 2000, essa è stata estesa anche alle somme, ivi comprese le sanzioni, dovute ai sensi del D.Lgs. n. 218/97.

La distinzione tra le due categorie menzionate è rilevante in relazione al raggiungimento del limite massimo entro il quale è possibile effettuare la compensazione. L'art. 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000 n. 388, come modificato dal D.L. 8 aprile 2013, n. 35, stabilisce che detto limite riferito ai crediti d'imposta e ai contributi compensabili ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97, ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in euro 700.000 per ciascun anno solare. Il diritto di utilizzare il credito sorge, in entrambi i casi, dal giorno successivo al periodo di formazione del credito stesso, indipendentemente dalla presentazione del Modello Unico, che avviene solo in una fase successiva.

La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge. Il limite massimo dei crediti compensabili è determinato dalla somma delle compensazioni orizzontali e dai rimborsi in conto fiscale erogati dal concessionario, mentre sono esclusi i crediti di imposta derivanti da agevolazioni o incentivi fiscali e le compensazioni di tipo verticale.

Con riferimento all'utilizzo in compensazione dei crediti nascenti da agevolazioni concesse alle imprese, da indicare nel quadro RU dei modelli di dichiarazione dei redditi, l'art. 1, comma 53 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) ha previsto che, a decorrere dal 1° gennaio 2008, "anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive", l'importo di tali crediti utilizzabile in compensazione dal contribuente non può superare il limite annuale di 250.000 euro. La stessa norma stabilisce, inoltre, che l'importo non utilizzato in un determinato anno, in quanto eccedente il suddetto limite (eccedenza), "è riportato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza". In proposito, con Risoluzione n. 9/DF del 3 aprile 2008 il Dipartimento delle Finanze ha chiarito gli ambiti di applicabilità delle disposizioni normative che prevedono i diversi limiti di utilizzo annuo dei crediti in compensazione.

Inoltre, il richiamo operato nell'art. 10-*quater* all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97 determina l'applicabilità della sanzione penale ivi prevista per le sole indebite compensazioni effettuate in sede di versamento unificato mediante modello F24 (compensazione orizzontale), non essendo applicabile a quelle operate in sede dichiarativa (compensazione verticale).

Come anticipato nel paragrafo relativo al delitto di cui all'art.10-*ter*, l'estensione alla nozione di "elementi attivi o passivi" delle "componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta", consente di ricondurre le indebite compensazioni verticali (indicazione in dichiarazione di un credito inesistente), ricorrendone tutti gli elementi, nell'ambito dei delitti dichiarativi di cui agli artt. 3 e 4 del D.Lgs. n. 74/2000.

Ai fini della demarcazione tra crediti "non spettanti" e crediti "non esistenti", si ritiene rilevante la definizione di crediti inesistenti fornita dall'art. 13, comma 5, secondo periodo, del D.Lgs. n. 471/97, come modificato dal D.Lgs. n. 158/2015, in base al quale "si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e all'art. 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633".

Nella relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015 vengono ritenuti crediti:

- "inesistenti", quelli: (i) che risultano tali sin dall'origine (perché il credito utilizzato non esiste materialmente o perché, pur esistente, è già stato utilizzato una volta); (ii) che non sono esistenti dal punto di vista soggettivo (cioè dei quali è riconosciuta la spettanza ad un soggetto diverso da quello che li utilizza in indebita compensazione); (iii) sottoposti a condizione sospensiva;
- "non spettanti", quelli utilizzati: (i) oltre il limite normativo; (ii) in compensazione in violazione del divieto di compensazione per ruoli non pagati.

In senso conforme, si registra la posizione della giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. III, 9 settembre 2015, n. 36393).

Il delitto in questione si configura come istantaneo, consumandosi nel momento in cui si procede, nel medesimo periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore a cinquantamila euro.

Esso si perfeziona all'atto dell'invio o della presentazione del modello F24 all'istituto di credito convenzionato cui è stata conferita apposita delega irrevocabile, ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 241/97.

In considerazione del fatto che, frequentemente, si riscontrano casi di delega da parte del contribuente ad un professionista terzo per la compilazione e l'invio del modello F24, si possono rilevare ipotesi di concorso del consulente stesso nel delitto in trattazione laddove risulti che questi abbia eseguito la delega conferitagli nonostante fosse consapevole dell'illiceità della compensazione o che sia stato l'ideatore o suggeritore dell'utilizzo illecito dei meccanismi di cui al modello F24, concorrendo consapevolmente alla realizzazione delle indebite compensazioni (Cass., Sez. III, 16 giugno 2011, n. 24166).

Avuto riguardo ai criteri che disciplinano la successione nel tempo delle leggi penali, rimandando a quanto già indicato nel paragrafo 2.a. del presente Capitolo, nel caso di indebita compensazione mediante l'utilizzo di crediti "inesistenti" per importi superiori ad € 50.000, commessa in vigenza della precedente formulazione, essendo previsto un apprezzabile inasprimento della pena (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni anziché da sei mesi a due anni), opera il divieto di retroattività e la configurazione del reato determina l'attribuzione del trattamento sanzionatorio previgente (più favorevole al reo).

## **(2) Indicazioni operative.**

Si rimanda all'analogo punto del precedente sottoparagrafo a.(2).

## **8. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.**

### **a. Quadro normativo di riferimento.**

L'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000 rientra nel novero degli strumenti a contrasto della "morosità nel pagamento di imposte riscosse mediante iscrizione a ruolo" e, al comma 1, sanziona la condotta materiale del contribuente che alieni simulatamente o compia atti fraudolenti sui propri beni e su beni altrui, al fine di rendere in tutto o in parte inefficace la relativa esecuzione esattoriale a tutela della pretesa erariale.

Il delitto in esame prevede si integrino due presupposti:

- il compimento di atti aventi la finalità di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o dell'IVA, dei relativi interessi e sanzioni amministrative;
- il superamento della soglia di punibilità di euro 50.000, calcolata sull'ammontare delle imposte dovute, oltre agli interessi e alle sanzioni amministrative irrogate dall'ufficio.

A dispetto dell'espressione "chiunque" con la quale la norma indica il soggetto che può rendersi responsabile dell'illecito, il delitto in argomento può essere commesso solo dal contribuente (soggetto attivo) già qualificato come debitore d'imposta ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, nei confronti del quale possa essere avanzata dall'Erario una pretesa fiscale di importo superiore ad euro 50.000.

Il reato si consuma allorché il contribuente, consapevole (l'elemento psicologico è riconducibile al dolo specifico) di aver occultato materia imponibile, ossia di non aver versato le imposte dovute, pone in essere una condotta finalizzata a sottrarre i beni propri o altrui soggetti a una successiva azione coattiva di riscossione.

La norma in argomento sostituisce la previsione dell'art. 97, sesto comma, del D.P.R. 602/73 (c.d. frode esattoriale), come modificato dall'art. 15 della L. 413/91, con apprezzabili elementi di discontinuità.

Rispetto al suo antecedente legislativo, a fronte dell'identità tanto dell'elemento soggettivo, costituito dal fine di evasione ed integrante il dolo specifico, quanto della condotta materiale, rappresentata dall'attività fraudolenta, la fattispecie di cui all'art. 11, da un lato, non esige, quale presupposto del reato, la previa effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche, o la preventiva notificazione all'autore della condotta delittuosa di inviti, richieste, atti di accertamento o iscrizioni a ruolo e, dall'altro, richiede, ai fini della configurazione del delitto, la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione e non anche l'effettiva verifica di tale evento. L'oggetto giuridico del reato non attiene, infatti, al diritto di credito vantato dal Fisco bensì alla garanzia generica data dai beni dell'obbligato, per effetto della quale la configurabilità dello stesso sussiste anche allorché, dopo il compimento di atti fraudolenti, sia dato corso al pagamento dell'imposta e dei relativi accessori (Cass., Sez. III, 18 maggio 2011, n. 36290).

A differenza della norma previgente, dunque, da una parte viene a mancare il presupposto della condotta, dall'altra l'evento materiale previsto si trasforma da "danno" in "pericolo", manifestando il chiaro interesse dello Stato non solo all'effettiva riscossione dei tributi, ma anche alla conservazione delle garanzie patrimoniali che presidiano il credito tributario (Cass., Sez. III, 9 aprile 2008, n. 14720).

Si tratta, pertanto, di un reato di pericolo (concreto), rispetto al quale la condotta penalmente rilevante può essere costituita da qualsiasi atto astrattamente idoneo a pregiudicare la procedura esecutiva e la cui attitudine va verificata caso per caso, in base ad un giudizio di potenzialità lesiva da formularsi *ex-ante*.

Sul punto, la Corte di Cassazione chiarisce che l'esecuzione esattoriale non configura un presupposto della condotta illecita, ma è prevista solo come evenienza futura che la condotta tende (e deve essere idonea) a neutralizzare. Ai fini della concretizzazione del delitto, è, pertanto, sufficiente la semplice idoneità dell'azione a rendere inefficace (anche solo parzialmente) la procedura di riscossione - idoneità da apprezzare, si è detto, con giudizio prognostico - e non anche l'effettiva verifica di tale evento (Cass., Sez. III, 1° aprile 2016, n. 13233).

Invero, il bene giuridico protetto dalla norma va individuato nella garanzia generica patrimoniale offerta al Fisco dai beni dell'obbligato, tenuto conto che il debitore, ex art. 2740 c.c., risponde dell'adempimento delle proprie obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri.

La "tenuta" anche costituzionale (in particolare, sotto il profilo del principio di offensività) della configurabilità in chiave di pericolo dell'illecito è garantita dalla necessità che la condotta volta alla sottrazione del bene si caratterizzi per la natura simulata dell'alienazione del bene o per la natura fraudolenta degli atti compiuti sui propri o sugli altrui beni: in altre parole, solo un atto di disposizione del patrimonio che si caratterizzi per tali modalità, strettamente tipizzate dalla norma, può essere idoneo a vulnerare le legittime aspettative

dell'Erario posto che, diversamente, verrebbe sanzionata ogni possibile condotta di disponibilità dei beni, in contrasto con il diritto di proprietà costituzionalmente garantito.

È di tutta evidenza che non necessariamente le condotte caratterizzate dalle modalità simulatorie o fraudolente sono per ciò solo, *ipso iure*, idonee a “rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva”: il fatto che il legislatore abbia aggiunto espressamente tale requisito come elemento costitutivo del reato, pur in presenza di condotte decettive del tipo ricordato, rende evidente che l'idoneità non è concetto equivalente alla realizzazione di un'alienazione simulata o di un atto fraudolento, non potendo l'accertamento della sussistenza del requisito prescindere da una valutazione dell'intero patrimonio del contribuente da rapportarsi alle pretese dell'Erario, ben suscettibili di essere ugualmente garantite pur in presenza della realizzazione di atti simili.

Il secondo comma dell'art. 11 punisce la falsità nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, ossia quando ivi siano indicati elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi. Come tale, assume carattere sicuramente dichiarativo.

Anche con riferimento a questa fattispecie, la classificazione del reato è di pericolo, dal momento che non viene richiesto il verificarsi di un danno per l'Erario, ma solo che sia messa a repentaglio la fase finale del prelievo impositivo.

Si tratta di un reato proprio, che può essere commesso solo dall'imprenditore debitore, ovvero dall'amministratore di un'impresa in difficoltà, che presenti la proposta di transazione fiscale indicando informazioni mendaci. Unitamente al debitore, può concorrere nel reato in esame anche il professionista che, coadiuvando, in qualità di consulente dell'impresa, il debitore nella redazione e nella predisposizione della documentazione necessaria per la presentazione della proposta di transazione, attesti falsamente la veridicità dei dati societari.

Presupposto del reato è l'avvenuta instaurazione di una procedura di transazione fiscale, la quale prevede che l'imprenditore commerciale (ovvero l'amministratore di una società), in stato di difficoltà finanziaria possa, in sede di piano di ristrutturazione dei debiti, proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo. Dal 1° gennaio 2017, per effetto delle modifiche intervenute all'art. 182-ter della legge fallimentare ad opera della legge 11 dicembre 2016, n. 232, la transazione fiscale è consentita anche con riferimento all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, senza le limitazioni relative alla sola possibilità di dilazione del pagamento.

Il reato in argomento prevede una soglia di punibilità di 50.000 euro, qualificabile come elemento costitutivo del reato, che dovrà essere soddisfatta sia con riferimento agli elementi attivi sia avuto riguardo agli elementi passivi indicati in modo mendace.

Ai fini della configurabilità del fatto criminoso è richiesto il dolo specifico, dovendo il soggetto attivo avere piena coscienza e volontà di realizzare la condotta tipica. Il reato ha natura istantanea, realizzandosi con la presentazione della falsa documentazione.

Il delitto in trattazione è sanzionato, avuto riguardo ad entrambe le fattispecie che lo compongono, con la reclusione da sei mesi a quattro anni. Laddove l'ammontare delle imposte, sanzioni e interessi sottratti al pagamento ovvero gli elementi attivi o quelli passivi indicati nella procedura di transazione fiscale superino la soglia di euro 200.000, si applica la reclusione da un anno a sei anni.

Con riferimento all'ipotesi aggravata, ferma restando la cognizione del Tribunale monocratico, è possibile l'applicazione delle misure cautelari (fino alla custodia in carcere) nonché l'esperibilità delle intercettazioni di conversazioni o comunicazioni.

Ai sensi dell'art.13-bis, comma 1, le pene previste sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Va evidenziato, a fattor comune, che sono sempre suscettibili di sequestro preventivo, in via diretta, nella fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, i beni simulatamente alienati per far venir meno le garanzie di un'efficace riscossione dei tributi da parte dell'Erario, *"in quanto costituiscono lo strumento a mezzo del quale viene commesso il reato, a nulla rilevando la loro qualificazione quale prezzo o profitto di tale reato"* (Cass., Sez. III, 8 settembre 2009, n. 34798). Più in particolare, i giudici di legittimità hanno chiarito che il profitto del reato in argomento deve essere individuato non già nell'importo delle imposte non pagate, *"essendo quest'ultimo, semmai, il profitto delle ben diverse condotte di evasione, eventualmente commesse in precedenza ed integranti illecito penale in presenza dei requisiti di legge, bensì nel valore del bene o dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria ed oggetto delle condotte artificiose considerate dalla norma"* (Cass., Sez. III, 22 gennaio 2015, n. 10241). Di conforme avviso, Cass., Sez. IV, 28 ottobre 2016, n. 45508.

Ciò non esclude che, con riferimento al medesimo delitto, possa essere operato un sequestro anche nella forma per equivalente, in cui *"il profitto confiscabile va individuato nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio sul quale il fisco ha diritto di soddisfarsi e, quindi, nella somma di denaro la cui sottrazione all'Erario viene perseguita, a nulla rilevando se ciò avvenga con esito favorevole o meno, trattandosi di reato di pericolo"* (Cass., Sez. III, 1 febbraio 2016, n. 4097. Analogamente, Cass., Sez. III, 28 settembre 2015, n. 39187).

Al riguardo, la Suprema Corte ha evidenziato, ad esempio, che la costituzione di un conto corrente all'estero sul quale siano confluiti i compensi in nero di un professionista che abbia proposto istanza di rateazione dei debiti fiscali configura, certamente, il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: non rilevano, in tal caso, *"il fatto che il conto non è collegato al debito e, ai fini del sequestro preventivo per equivalente, la sensibile differenza tra debito e somme accreditate, poiché il profitto confiscabile va individuato nella riduzione del patrimonio dell'obbligato e, quindi, nel valore dei beni destinati a fungere da garanzia"* (Cass., Sez. III, 26 aprile 2017, n. 37136).

Si rimanda per gli approfondimenti in tema di aggressione patrimoniale al successivo Capitolo 4, paragrafo 3.c.(1).

#### **(1) Alienazione simulata.**

Si tratta della prima condotta prevista espressamente dalla norma e può presentarsi nelle seguenti forme:

- simulazione assoluta, quando le parti perseguono il solo scopo di fingere di porre in essere un contratto ma non vogliono che l'atto apparentemente posto in essere produca effetti;
- simulazione relativa, quando le parti tendono ad effetti diversi da quelli prodotti dall'atto apparentemente realizzato;
- interposizione fittizia di persona, quando il destinatario reale degli effetti è soggetto diverso da quello che appare nell'atto simulato;
- simulazione parziale, quando riguarda esclusivamente uno o più elementi contrattuali;
- simulazione totale, quando riguardi tutti gli elementi contrattuali.

Sul punto, le pronunce giurisprudenziali sono eterogenee, individuando il compimento di atti simulati, ad esempio, nella donazione di immobili al figlio (Cass., Sez. III, 2 ottobre 2015, n. 39832), nella cessione simulata dell'avviamento commerciale (Cass., Sez. III, 12 settembre 2013, n. 37389), in un'operazione di riorganizzazione aziendale (Cass., Sez. III, 22 novembre 2012, n. 45730) o del patrimonio familiare (Cass., Sez. III, 17 febbraio 2017, n. 7682), nell'alienazione di beni mediante stipula di un apparente contratto di *sale and lease back* (Cass., Sez. III, 9 aprile 2008, n. 14720).

Tratto comune alle ipotesi sopra delineate è l'apparenza che l'atto simulato intende creare: gli effetti prodotti non sono quelli realmente voluti dai contraenti.

Per alienazione simulata deve, quindi, intendersi qualsiasi negozio giuridico di trasferimento fittizio della proprietà, a titolo sia oneroso sia gratuito, ovvero una qualsiasi alienazione caratterizzata da una preordinata divergenza tra la volontà dichiarata e quella effettiva.

## **(2) Altri atti fraudolenti.**

La formula utilizzata dal legislatore per la definizione della seconda condotta prevista dalla norma include ogni atto, giuridico o materiale, che, sebbene formalmente lecito, sia caratterizzato da una componente di artificio o di inganno, finalizzata a rendere inefficace la riscossione coattiva.

In ordine al concetto di atto fraudolento, la giurisprudenza ne circoscrive il significato alla realizzazione di ogni atto di disposizione patrimoniale, non simulato, in cui sia identificabile lo stratagemma artificioso del contribuente (Cass., Sez. III, 16 ottobre 2012, n. 40561). È di tutta evidenza che saranno integrati nella previsione normativa tutti quei comportamenti, formalmente leciti, che presentino profili di artificiosità e inganno.

In ambito giurisprudenziale, le casistiche più ricorrenti sono rappresentate dall'utilizzo (distorto) di strumenti giuridici del tutto leciti quali il trust, il fondo patrimoniale, il patto di famiglia e i G.E.I.E., i quali, essendo diretti alla creazione di patrimoni autonomi e separati rispetto al dante causa, potrebbero prestarsi a possibili finalità fraudolente.

Ai fini dell'integrazione della fattispecie in esame, l'orientamento giurisprudenziale maggioritario impone un'attenta verifica degli elementi probatori raccolti, nell'ottica di valutare l'idoneità degli stessi a recare pregiudizio alla riscossione esattoriale.

A tal fine, sono stati individuati alcuni criteri sintomatici dell'idoneità dell'operazione a porre in pericolo la procedura di riscossione coattiva del debito tributario, quali:

- la mancanza di giustificazione economica sottesa all'operazione posta in essere;
- il mancato incasso del corrispettivo della vendita, come, ad esempio, nel caso di "spoliazione" del patrimonio di società con debiti tributari, attuata mediante cessioni di azienda e conferimento degli immobili, a fronte di nessun corrispettivo o incremento patrimoniale (Cass., 18 maggio 2011, n. 19595);
- la cessione a prezzo vile dell'operazione;
- il momento di realizzazione dell'atto dispositivo fraudolento sul patrimonio, come, ad esempio, la concomitanza con attività ispettive.

## **b. Indicazioni operative.**

### **(1) Alienazione simulata.**

#### **Cessione simulata dell'avviamento commerciale.**

La Suprema Corte (Cass., Sez. III, 12 settembre 2013, n. 37389) ha ravvisato l'alienazione simulata nell'operazione realizzata dal rappresentante legale di un'impresa gravata da ingenti debiti, contratti per lo più nei confronti dell'erario, il quale,

al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto dovuti da tale società, abbia simulato la messa in liquidazione e la cessazione della stessa, proseguendo, contestualmente alla cessazione, la medesima attività d'impresa, con gli stessi dipendenti e negli stessi locali della cessata, per il tramite di un'altra società, della quale era titolare all'85% del capitale, mentre il residuo 15% era intestato alla figlia. Quest'ultima, fino al descritto subentro, presentava un oggetto sociale privo di qualsiasi attinenza con l'attività svolta dalla cessata e non aveva dichiarato in precedenza alcun reddito.

Nella procedura di liquidazione prima e cessazione poi, motivata dalle precarie condizioni economico finanziarie dell'impresa, la valutazione complessiva dell'azienda era stata determinata senza operare alcun riferimento ai beni immateriali quali *know how*, relazioni con i clienti, specifiche capacità tecniche dei dipendenti, nomi, segni distintivi, ecc. ascrivibili al concetto di avviamento, che costituiscono una parte rilevante del valore dell'azienda, fondamento sul quale i giudicanti riconoscevano la simulazione dell'operazione, sottolineando che quest'ultima era inequivocabilmente finalizzata a frustrare ogni possibilità di riscossione coattiva erariale, avendo contestualmente l'indagato continuato a gestire la medesima attività attraverso altra società.

#### **Contratti di sale and lease back.**

L'utilizzo di tale tipo di contratto è stato ritenuto integrante l'ipotesi di alienazione simulata nella cessione di beni immobili da parte di un contribuente, in qualità di presidente prima e liquidatore poi di una società di costruzioni destinataria di avvisi di accertamento per svariate imposte evase, a una società di leasing, mediante stipula di un apparente contratto di *sale and lease back*, con l'obbligo di cederli in locazione finanziaria a una società di persone in cui erano soci i figli del medesimo contribuente (Cass., Sez. III, 9 aprile 2008, n. 14720).

#### **Operazioni di riorganizzazione aziendale.**

I giudici di legittimità (Cass., Sez. III, 22 novembre 2012, n. 45730) hanno confermato la sussistenza del reato in rassegna avuto riguardo ad un'asserita operazione di riorganizzazione aziendale, attraverso la quale una società, divenuta responsabile verso il Fisco per il pagamento dei tributi, era stata svuotata di ogni attività a favore delle altre società riconducibili all'originaria proprietà del gruppo, lasciando residuare in capo alla prima, quale unico rapporto giuridico pendente, il debito fiscale. Il disegno fraudolento si concludeva con la cessione (formale) a soggetti terzi della società debitrice nei confronti dell'Erario, la messa in liquidazione della medesima e la successiva dichiarazione di cessazione.

In senso conforme, la Suprema Corte ha ritenuto configurato il reato in trattazione in relazione ad una serie di operazioni straordinarie, al termine delle quali la società debitrice con il Fisco veniva posta in liquidazione, rappresentando falsamente nel bilancio di liquidazione di non avere debiti (Cass., Sez. III, 27 settembre 2017, n. 44451).

Caratteristica ricorrente ai contesti sopra delineati è il trasferimento di *assets* o complessi patrimoniali a favore di altre persone fisiche o soggetti giuridici, legate da vincoli personali o societari o di altra natura all'entità originaria, lasciando residuare in capo a quest'ultima, quale unico rapporto giuridico pendente, il debito fiscale; segue poi, di norma, la cessione a soggetti terzi della società originaria ai fini della successiva messa in liquidazione e conseguente cessazione.

#### **Operazioni di riorganizzazione del patrimonio familiare.**

I giudici di legittimità (Cass., Sez. III, 17 febbraio 2017, n. 7682) hanno confermato la sussistenza del reato in rassegna avuto riguardo ad un'asserita operazione di riorganizzazione del patrimonio familiare, posta in essere da un imprenditore attraverso la cessione della propria quota societaria alla figlia, a fronte di un prezzo inadeguato

rispetto al patrimonio immobiliare della società. Tale operazione risultava, in realtà, strumentale a sottrarre dalla procedura di riscossione coattiva il proprio patrimonio aggredibile: la Corte vi ha rinvenuto la mancanza di qualsiasi motivazione lecita, tanto in considerazione del riferimento, nel contratto, alla partecipazione societaria quale strumento dell'attività professionale svolta dalla figlia, che all'epoca non svolgeva alcuna attività e non disponeva di alcun reddito, quanto nell'asserita riorganizzazione del patrimonio familiare, indicato quale fondamento del negozio giuridico e priva di effettivo contenuto.

## **(2) Altri atti fraudolenti.**

### **Utilizzo distorto del trust.**

Il trust è un istituto di origine anglosassone, ratificato nell'ordinamento italiano con la legge 16 ottobre 1989 n. 364, in vigore dal 1° gennaio 1992, che si sostanzia in un negozio giuridico mediante il quale un soggetto, *settlor* (disponente), intesta beni o diritti a un altro soggetto, *trustee* (amministratore del trust), il quale mantiene l'obbligo di amministrare tali beni a beneficio del costituente medesimo o di un soggetto terzo, *beneficiary* (beneficiario). Principio qualificante di tale istituto giuridico si rinviene nella netta separazione tra il patrimonio del disponente, quello del beneficiario e del gestore/amministratore.

Quando vi è coincidenza tra *settlor* e *trustee*, si genera il trust cd. "autodichiarato": in tale evenienza, il vincolo di destinazione sui beni viene a costituirsi all'interno del medesimo patrimonio del disponente. L'indirizzo giurisprudenziale è univoco sul punto, nel senso di definire tale trust inesistente (Cass., Sez. VI, 18 marzo 2015, n. 5322 e Cass., Sez. VI, 25 febbraio 2015, n. 3886).

Con riguardo alla struttura, il trust può essere di scopo, in relazione al fine perseguito, o con beneficiario, quando il patrimonio destinato viene gestito nell'interesse di un determinato soggetto.

Con la modifica dell'art. 73 del D.P.R. 917/86, operata dall'art. 1, comma 74, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, è stata riconosciuta al trust autonoma soggettività tributaria, indicandone due principali tipologie:

- con beneficiari individuati (trust trasparenti), i cui redditi sono imputati ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione evidenziata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali;
- senza beneficiari individuati (trust opachi), i cui redditi sono imputati direttamente in capo all'istituto.

La fonte normativa del trust è rinvenibile nella convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, resa esecutiva nello Stato italiano per effetto della citata legge n. 364/1989, il cui art. 2 ne definisce gli elementi essenziali: (i) i beni in trust costituiscono una massa distinta e non sono parte del patrimonio del *trustee*; (ii) i beni stessi sono intestati al *trustee* o ad altro soggetto per conto del *trustee*; (iii) il *trustee* è investito del potere e onerato dell'obbligo, di cui deve rendere conto, di amministrare, gestire o disporre dei beni in conformità alle disposizioni del trust e secondo le norme imposte dalla legge al *trustee*.

Per effetto della predetta ratifica, secondo la prassi (circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 61/E del 27 dicembre 2010) possono essere riconosciuti effetti giuridici in Italia ai trust costituiti secondo la legge di uno Stato che lo preveda nel proprio ordinamento giuridico quale istituto tipico.

Tuttavia, il riconoscimento nazionale dei trust costituiti sulla base della legislazione interna di uno Stato estero, nonché di quelli "atipici" costituiti in Italia, non opera in ogni caso, bensì esclusivamente per quelli riconosciuti come tali ai sensi della citata convenzione. Più precisamente, viene riconosciuta validità giuridica solo agli istituti connotati dagli elementi distintivi sopra elencati.

In sostanza, quindi, i beni facenti parte del patrimonio del trust non possono continuare ad essere a disposizione del disponente, né questi può in alcun caso beneficiare dei relativi redditi.

Non possono essere considerati validamente operanti, pure sotto il profilo fiscale, i trust istituiti e gestiti per realizzare una mera interposizione nel possesso dei beni e dei redditi. È il caso, ad esempio, in cui l'attività del *trustee* risulti eterodiretta dalle istruzioni vincolanti riconducibili al disponente o ai beneficiari.

In altri termini, il *settlor* non può riservare a sé stesso il controllo sui beni del trust in modo da precludere al *trustee* il pieno esercizio dei poteri dispositivi a lui spettanti in base al regolamento del trust o alla legge.

Se, pertanto, il potere di gestire e disporre dei beni permanga, in tutto o in parte, in capo al disponente e ciò emerga anche da elementi di fatto, il trust deve considerarsi inesistente anche dal punto di vista dell'imposizione dei redditi da esso eventualmente prodotti. In tali casi, il trust viene a configurarsi come struttura meramente interposta rispetto al disponente, al quale devono continuare ad essere attribuiti il patrimonio conferito ed i relativi redditi, che saranno tassati secondo i principi generali previsti per ciascuna categoria reddituale.

La giurisprudenza, conformemente a quanto sopra evidenziato, ha ribadito che la caratteristica fondamentale del suddetto istituto giuridico è nel trasferimento di beni, per effetto del quale la posizione segregata diviene indifferente alle vicende attinenti sia al soggetto disponente che al trasferitario.

Questo meccanismo comporta che i creditori:

- del *settlor* non possano soddisfarsi sui beni conferiti in trust perché essi sono nella proprietà del *trustee*;
- del *trustee* non possano al pari soddisfarsi perché i beni sono oggetto di segregazione;
- dei beneficiari possano soddisfarsi soltanto sulle attribuzioni che in pendenza di trust sono loro effettuate. Soltanto allo scioglimento del trust i creditori dei beneficiari potranno soddisfarsi su quanto è loro attribuito.

Ciò premesso, i giudici di legittimità hanno chiarito che *“presupposto coesenziale alla stessa natura dell'istituto è che il detto disponente perda la disponibilità di quanto abbia conferito in trust, al di là di determinati poteri che possano competergli in base alle norme costitutive. Tale condizione è ineludibile al punto che, ove risulti che la perdita del controllo dei beni da parte del disponente sia solo apparente, il trust è nullo (sham trust) e non produce l'effetto segregativo che gli è proprio”* (Cass., Sez. II, 16 aprile 2015, n. 15804).

Al pari, i medesimi giudici di legittimità (Cass., Sez. III, 15 aprile 2015, n. 15449) hanno richiamato la natura di pericolo della fattispecie di cui all'art. 11 affrontando il caso del liquidatore di una società che, anteriormente all'iscrizione ipotecaria sui beni immobili detenuti, costituiva un trust al quale trasferiva l'intero patrimonio attivo e passivo della società, di cui rimaneva amministratore (*trustee*).

La Suprema Corte ha evidenziato, nel tempo, una serie di indici rivelatori dell'illiceità dell'istituto dai quali farne discendere l'inesistenza (Cass., Sez. III, 7 marzo 2016, n. 9229; Cass., Sez. III, 14 gennaio 2015, n. 1341). Ulteriori esemplificazioni sono indicate nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E del 10 ottobre 2009 nonché nello schema rappresentativo di comportamenti anomali riconducibili all'utilizzo distorto del trust fornito dall'Unità di Informazione Finanziaria (UIF) in data 2 dicembre 2013, cui si rinvia.

Possono costituire elementi di patologia, tali da costituire indici sintomatici dell'inesistenza del trust o di "sham trust", ad esempio:

- l'identità tra disponente e *trustee* o tra disponente e beneficiario;
- il rapporto di coniugio/parentela tra *trustee* o guardiano e *settlor*;
- la presenza di lettere di intenti (*letters of wishes*) che comprimano l'autodeterminazione del *trustee*, richiedendo la preventiva condivisione da parte del *settlor* delle scelte di gestione;
- la rendicontazione puntuale delle attività di gestione del patrimonio conferito a favore del disponente;
- la fruizione o l'utilizzo dei beni in trust da parte del disponente o di suoi familiari (ad esempio, beni immobili locati o in comodato d'uso ai medesimi);
- l'esistenza di contratti tra il *trustee* e il disponente;
- in caso di conferimento di partecipazioni societarie nel trust, la gestione di diritto (quale amministratore, co-amministratore, legale rappresentante) o di fatto (anche sulla base di contratti di consulenza), da parte del *settlor*, delle relative società ovvero la rimessione al disponente delle decisioni circa l'eventuale distribuzione di dividendi;
- la comunanza di interessi economici tra società del *trustee* e quella del disponente;
- l'immotivata revocabilità del trust o del *trustee*;
- la costituzione del trust ed il conferimento di beni in costanza o in data prossima all'attività criminosa, con pertinenzialità dei beni conferiti alla medesima attività;
- la natura gratuita dell'atto.

Conseguentemente, l'amministratore di un'impresa gravata da ingenti debiti nei confronti dell'erario che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, abbia conferito i beni della medesima in uno "sham trust", risponde, ricorrendone gli altri presupposti previsti dalla norma, del reato di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000, ferma restando la possibilità di sottoporre a misura ablativa i beni falsamente conferiti, come si dirà in seno al successivo Capitolo 4, paragrafo 3.c.(1).

#### **Utilizzo distorto del Fondo Patrimoniale.**

Il fondo patrimoniale, disciplinato dagli artt. 167 e seguenti del codice civile, è un vincolo posto da uno dei due coniugi, da entrambi ovvero da un soggetto terzo, nell'interesse della famiglia, su un complesso di beni determinati, che diviene separato dal patrimonio dei coniugi, come tale vincolato al soddisfacimento dei bisogni della famiglia. L'art. 170 c.c. stabilisce che l'esecuzione sui beni del fondo e sui frutti di essi non può aver luogo per i debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia.

Sul punto, la Suprema Corte (Cass., Sez. V, 7 luglio 2009, n. 15862), chiamata a pronunciarsi in ordine a una vicenda che traeva origine dalla necessità di valutare se i debiti tributari potessero o meno ritenersi contratti per sopperire ai bisogni della famiglia, ha sostenuto che *"competete al giudice del merito accertare se il debito per il quale l'agente della riscossione intende agire esecutivamente sui beni del contribuente soggetti alla costituzione di fondo patrimoniale ex art. 170 del codice civile sia riconducibile alle necessità della famiglia. Il divieto di esecuzione forzata sui beni ricompresi nella convenzione estende la propria efficacia ai crediti sorti anteriormente alla formazione del fondo, salva l'esperibilità dell'azione revocatoria giusta la disciplina stabilita dall'art. 2901 del codice civile"*.

La Corte ha fissato, ulteriormente, il principio per il quale il criterio identificativo dei crediti il cui soddisfacimento può essere realizzato in via esecutiva sui beni conferiti nel fondo va ricercato nella relazione esistente tra gli scopi per cui i debiti sono stati contratti ed i bisogni della famiglia, con la conseguenza che l'esecuzione sui beni del fondo o sui frutti di questo può avere luogo qualora la fonte e la ragione del rapporto obbligatorio abbiano inerenza diretta ed immediata con i bisogni della famiglia (Cass., Sez. III, 31 maggio 2006, n. 12998).

L'accertamento relativo alla riconducibilità dei debiti alle richiamate esigenze familiari deve quindi essere rimesso al giudice di merito, che può legittimare la possibilità per l'ufficio di prescindere dal divieto di cui al citato art. 170.

I giudici di legittimità hanno chiarito che *“il fondo patrimoniale è un istituto lecito e meritevole di tutela, predisposto e regolato dal legislatore (...); la mera costituzione del fondo patrimoniale non può integrare il reato della sottrazione fraudolenta dei beni al pagamento delle imposte, ex art. 11 decreto legislativo del 10.03.2000 n. 74, ma non si può escludere che un uso distorto di tale figura giuridica (confermata da alcuni indici probatori) possa essere un mezzo usato per configurare il reato della fraudolenta sottrazione dei beni ai danni del fisco”* (Cass., Sez. III, 16 ottobre 2012, n. 40561).

La Corte di Cassazione, partendo da questo presupposto, individua indici la cui presenza possa far presumere l'uso distorto del fondo patrimoniale, tra i quali: (i) l'aver contratto matrimonio qualche giorno prima della costituzione del fondo (il matrimonio è un presupposto del fondo); (ii) l'esistenza di procedure e/o contenziosi fiscali che facevano ritenere probabile un'azione del fisco diretta al recupero del dovuto; (iii) l'inidoneità dei beni inseriti nel fondo a soddisfare i bisogni della famiglia (auto e barca); (iv) il numero eccessivo dei beni inseriti nel fondo (tutti i beni immobili dei due coniugi) rispetto al soddisfacimento dei bisogni della famiglia.

Ai fini della configurazione del delitto di sottrazione fraudolenta, inoltre, la Corte di legittimità ha chiarito che la fattispecie, pur presupponendo una possibile pretesa erariale, non è subordinata all'integrazione di un reato presupposto di natura tributaria (Cass., Sez. III, 15 febbraio 2017, n. 7177).

#### **Utilizzo distorto del Patto di Famiglia.**

Il patto di famiglia, disciplinato dagli artt. dal 768-*bis* al 768-*octies* del codice civile, è un contratto attraverso il quale l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, la propria azienda o le proprie partecipazioni societarie a uno o più discendenti.

Sul punto, si è formato un consistente filone giurisprudenziale (*ex plurimis*, Cass., Sez. III, 7 ottobre 2009, n. 38925), volto a non salvaguardare quei fondi costituiti in data successiva alla notifica di avvisi di accertamento oppure al periodo in cui siano state avviate verifiche fiscali ovvero, comunque, al sorgere dell'obbligazione tributaria.

L'utilizzo distorto dell'istituto ha indotto la Corte di Cassazione ad attestarsi, pertanto, sul principio secondo cui, in materia di reati tributari, la costituzione di un fondo patrimoniale può integrare il reato di cui all'art.11 del D.Lgs. n. 74/2000, dal momento che lo stesso è idoneo a rendere inefficaci le procedure di riscossione coattiva e il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria (Cass., Sez. III, 16 ottobre 2012, n. 40561).

#### **Cessione di quote o trasferimento all'estero della sede legale di un'azienda già sottoposta alle procedure di riscossione**

Come già evidenziato, la condotta tipica del reato in rassegna è integrata da qualsiasi atto o fatto fraudolento, intenzionalmente teso a ridurre la capacità patrimoniale del contribuente in modo da vanificare o, comunque, ostacolare un'eventuale procedura esecutiva.

La Corte di Cassazione ha stabilito che il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte può trovare applicazione a fronte della cessione di quote rappresentative

del capitale di società nazionali, gravate da debiti tributari, verso società fiduciarie estere e del conseguente trasferimento all'estero della sede legale del soggetto debitore, in quanto detti espedienti costituiscono, di fatto, un ostacolo al pignoramento e alla liquidazione delle quote sociali (Cass., Sez. III, 13 giugno 2017, n. 29243).

La stessa Corte ha ritenuto legittimo il sequestro preventivo dell'intero patrimonio aziendale ai sensi dell'art. 321, comma 1, c.p.p., quando una società, già sottoposta a procedure di riscossione, sposta la sede all'estero (Cass., Sez. II, 29 aprile 2016, n. 17723). In particolare, nella vicenda sottoposta alla cognizione dei giudici di legittimità era stata riscontrata una pluralità di illeciti, tra cui la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte tramite l'alienazione simulata dell'intera struttura aziendale e il successivo trasferimento della sede legale, e le evidenze probatorie acquisite a seguito delle investigazioni, anche di carattere tecnico, avevano dimostrato che il trasferimento della proprietà della società debitrice non era effettivo.

### ***Utilizzo distorto del G.E.I.E.***

Il G.E.I.E. (Gruppo Europeo di Interesse Economico) è un istituto giuridico, costituito da operatori economici europei portatori di un interesse, appartenenti a diversi Stati membri, predisposto per favorirne il coordinamento e semplificare gli ostacoli legali e fiscali connessi alla cooperazione transfrontaliera, istituito con Regolamento del Consiglio delle Comunità europee n. 2137/85, a cui è stata data attuazione nell'ordinamento nazionale con D.Lgs. 23 luglio 1991, n. 240.

In sostanza, si tratta di una sorta di consorzio che consente, a società o professionisti appartenenti ad almeno due Stati membri, di unirsi sotto un unico soggetto giuridico, mettendo in comune risorse, attività e competenze per operare nel settore di riferimento. Di norma, è attivato per la partecipazione a grandi appalti pubblici, ma non sono previste limitazioni di forma (società o altri soggetti di diritto pubblico o privato, persone fisiche) o ambito di operatività (attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di servizi).

Le caratteristiche fondamentali del G.E.I.E. sono indicate negli artt. 3 e 4 del citato Regolamento Comunitario. In essi viene definita la finalità dell'istituto, rinvenibile nella funzione di agevolare o di sviluppare l'attività economica dei suoi membri e di migliorare o di aumentare i risultati di questa attività; avuto riguardo allo scopo, viene stabilito un generale divieto di realizzare profitti per se stesso; in riferimento all'oggetto, esso deve collegarsi all'attività economica dei suoi membri e può avere soltanto un carattere ausiliario rispetto a quest'ultima.

Vengono, quindi, posti limiti all'esercizio del potere di direzione o di controllo delle attività proprie dei suoi membri o delle attività di un'altra impresa, segnatamente nei settori relativi al personale, alle finanze e agli investimenti; è preclusa la possibilità di detenzione, diretta o indiretta, a qualsiasi titolo, di alcuna quota o azione sotto qualsiasi forma, in un'impresa membro; il possesso di quote o di azioni in un'altra impresa è consentito unicamente al fine necessario di realizzare lo scopo del gruppo e deve essere realizzato per conto dei suoi membri.

È previsto, inoltre, che possano essere membri di un gruppo unicamente le società e gli enti giuridici di diritto pubblico o privato con sede sociale o legale e l'amministrazione nella Comunità Europea, nonché le persone fisiche che esercitino un'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, una libera professione o prestino altri servizi nella citata Comunità.

In relazione alla struttura societaria, il G.E.I.E. deve essere composto almeno:

- da due società o altri enti giuridici aventi l'amministrazione centrale in Stati membri diversi;

- da due persone fisiche che esercitino un'attività a titolo principale in Stati membri diversi;
- da una società o altro ente giuridico e da una persona fisica, di cui il primo abbia l'amministrazione centrale in uno Stato membro e la seconda eserciti la sua attività a titolo principale in altro Stato membro.

Le caratteristiche proprie del G.E.I.E. lo rendono astrattamente idoneo anche ad un uso distorto, ben potendo essere utilizzato quale schermo fittiziamente interposto per ostacolare l'identificazione della reale proprietà dei beni.

Tale evenienza potrebbe realizzarsi attraverso la costituzione di un G.E.I.E., di diritto estero, tra soggetti giuridici in realtà riconducibili e gestiti dalle stesse persone fisiche italiane (ad esempio, G.E.I.E. costituito da una società di diritto italiano ed un ulteriore soggetto giuridico, solo formalmente estero, i cui beneficiari effettivi siano i medesimi del soggetto nazionale e che abbia in Italia la sede effettiva dell'amministrazione), le quali vi abbiano conferito tutto o parte del proprio patrimonio al solo fine di ottenere l'effetto di segregazione patrimoniale per impedire o ostacolare l'attività di riscossione coattiva, nei loro confronti, ad opera dell'Amministrazione finanziaria.

Allo scopo di individuare eventuali situazioni di utilizzo fraudolento dell'istituto, occorre procedere ad un'attenta investigazione della struttura societaria dei soggetti coinvolti, verificando l'effettiva operatività delle strutture societarie e riscontrando la rispondenza tra l'attività del Gruppo costituito e quella dei suoi membri, non tralasciando di individuare le reali motivazioni poste a base della sua costituzione, da osservare in relazione alle specifiche finalità prescritte dalla norma.

Conseguentemente, il contribuente gravato da debiti nei confronti dell'erario che, allo scopo di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, abbia conferito i propri beni in un G.E.I.E. di diritto estero, costituito solo formalmente ed esclusivamente nell'ottica di ottenere un effetto segregativo dei beni in esso conferiti, potrà rispondere, ricorrendone i presupposti, del reato di cui all'art. 11 del D.Lgs. n.74/2000.

## **9. La distruzione o l'occultamento dei documenti contabili.**

### **a. Quadro normativo di riferimento.**

Attraverso l'articolo 6 del D.Lgs. n. 158/2015 è stato modificato l'art. 10 del decreto legislativo n. 74/2000, prevedendo un innalzamento della pena - da un anno e sei mesi fino a sei anni di reclusione - per chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulti o distrugga in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

La previsione di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000 si colloca a tutela della funzione probatoria della contabilità e degli altri documenti di cui è richiesta la conservazione e trova spazio applicativo allorquando la distruzione o l'occultamento delle scritture e/o dei documenti contabili avvenga, con coscienza e volontà, in modo tale da non consentire la ricostruzione del volume d'affari o dei redditi.

In tema di reati tributari, il bene giuridico oggetto di tutela penale del reato di occultamento di documenti contabili è l'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente, poiché la norma penale incriminatrice sanziona l'obbligo di non sottrarre all'accertamento le scritture ed i documenti obbligatori.

La previsione punitiva, quindi, è modellata come reato di pericolo concreto (non è richiesto che ne sia derivato un danno per l'Erario), nel senso che, qualora la distruzione o l'occultamento delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione sia parziale, deve sussistere un rilevante grado di difficoltà di ricostruzione del reddito; il totale occultamento di dette scritture, invece, comportando l'impossibilità

assoluta di ricostruire il reddito soggetto ad imposta, integra certamente l'elemento materiale del reato in questione (Cass., Sez. III, 18 aprile 2002 n. 924), caratterizzato dall'elemento psicologico del dolo specifico di danno con riferimento all'evasione.

Si tratta di un reato comune in quanto, dal dato letterale della norma, si evince l'intendimento del legislatore di evidenziare come lo stesso non possa essere riferito unicamente al soggetto obbligato alla conservazione, potendo configurarsi anche per consentire l'evasione a terzi.

Trattandosi di un reato di evento e non operando l'esclusione di cui all'art. 6, è astrattamente punibile il tentativo, ad esempio nell'ipotesi in cui il soggetto attivo venga colto nell'atto di compiere atti idonei diretti in modo non equivoco ad occultare ovvero distruggere, anche solo parzialmente, scritture o documenti contabili, necessari per la ricostruzione del reddito o del volume d'affari.

Per quanto attiene all'inasprimento della sanzione, che nella configurazione attuale prevede la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni (reclusione da sei mesi a cinque anni fino al 21 ottobre 2015), sono apprezzabili gli effetti sulle possibilità investigative offerte per il contrasto di fenomeni di evasione della specie, venendo superata la soglia edittale minima per ricorrere all'utilizzo delle intercettazioni di conversazioni e comunicazioni quale mezzo di ricerca della prova.

Presupposto materiale della previsione legislativa in argomento è rappresentato dall'originaria esistenza dei documenti contabili. Per tale ragione, pur in presenza di orientamenti giurisprudenziali non univoci (Cass., Sez. III, 17 marzo 2015, n. 11248; Cass., Sez. III, 20 marzo 2015, n. 11643), l'omessa istituzione rappresenta un mero illecito amministrativo, sanzionato dall'art. 9 del D.Lgs. n. 471/97.

Il delitto di cui all'art. 10, quindi, è da ritenere non ricorra se non venga preliminarmente provato che i documenti contabili obbligatori siano stati in precedenza istituiti per essere, in seguito, occultati o distrutti.

Le scritture contabili e i documenti da conservarsi obbligatoriamente – oggetto materiale della condotta – sono quelli che riguardano accadimenti rilevanti da un punto di vista tributario.

Tra le prime rientrano, pertanto, non solo quelle previste riguardo alle diverse categorie di soggetti, dagli artt. 14 e seguenti del D.P.R. 600/73 e 23 e seguenti del D.P.R. 633/72, ma ogni altra scrittura contabile obbligatoria per legge richiesta in ragione del tipo di attività esercitata dal soggetto attivo.

Quanto ai documenti, invece, occorre far riferimento a tutti quelli per i quali è fissato, ai fini fiscali, un obbligo di conservazione, come, ad esempio, gli originali delle lettere, dei telegrammi, delle fatture e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti nonché i registri, i bollettari, gli schedari, le bollette doganali e gli altri documenti prescritti ai fini IVA.

Laddove il contribuente abbia optato per la tenuta con modalità elettronica delle scritture contabili e dei documenti, nel caso in cui il processo di conservazione digitale non venga svolto conformemente alle disposizioni vigenti in materia, i documenti non sono validamente opponibili all'Amministrazione finanziaria. Al ricorrere dei relativi presupposti, il reato può essere contestato anche in relazione alle scritture contabili conservate mediante modalità digitali.

Il delitto si perfeziona con l'occultamento o la distruzione, anche parziale, della contabilità, purché, si ribadisce, tali da "non consentire" la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.

Al riguardo, la giurisprudenza di legittimità (tra le altre, Cass., Sez. III, 12 ottobre 2009, n. 39711 e Cass., Sez. III, 6 febbraio 2008, n. 5791) ha chiarito che l'impossibilità di tale ricostruzione debba intendersi in termini non assoluti ma "relativi" – dovendo essa essere letta, quindi, più propriamente, quale "difficoltà ricostruttiva" – ben potendo sussistere il reato in argomento laddove l'Amministrazione finanziaria riesca a rideterminare

l'obbligazione tributaria mediante l'utilizzo dei propri poteri istruttori (ad esempio, indagini finanziarie, invio questionari, ecc.).

Sempre ad avviso della Suprema Corte, commette il reato di occultamento delle scritture contabili obbligatorie il commercialista che emette e consegna fatture attive a terzi ma non le conserva e annota sui registri, posto che *“anche la sola condotta di non stampare la documentazione costituisce già un occultamento della stessa agli accertatori”* (Cass., Sez. III, 18 luglio 2017, n. 35173).

La prima modalità di esecuzione del reato (occultamento) si sostanzia nel celare la contabilità, con qualsiasi forma idonea a renderla irreperibile, allo scopo di non consentire l'esame documentale ai soggetti preposti all'azione ispettiva ai fini fiscali.

La seconda modalità (distruzione) ha ad oggetto, invece, l'eliminazione, la soppressione o il disfacimento delle scritture, dei documenti o dei supporti elettronici, così da impedirne la semplice consultazione ovvero l'azione attraverso la quale la documentazione venga resa inservibile mediante abrasioni, cancellature e simili.

Il delitto di distruzione configura un reato a consumazione istantanea, che si perfeziona nel momento in cui la documentazione viene eliminata; la condotta di occultamento integra, di contro, un reato permanente e la cessazione della permanenza avviene per effetto della spontanea interruzione dell'azione criminosa da parte del reo (ad esempio, mediante l'esibizione dei documenti ai verificatori) o della sopravvenuta impossibilità di proseguire l'azione stessa. Ai fini dell'individuazione del momento dal quale decorrono i termini prescrizionali, si ha riferimento:

- per la condotta di distruzione, al momento in cui i documenti vengono distrutti;
- per quella di occultamento, al momento in cui la condotta viene accertata dagli organi verificatori (ad esempio, in sede di richiesta di esaminare la documentazione).

Avuto riguardo ai criteri che disciplinano la successione nel tempo delle leggi penali, rimandando a quanto già indicato nel paragrafo 2.a. del presente Capitolo, con riferimento alle fattispecie configurate prima del 22 ottobre 2015, in considerazione dell'avvenuto inasprimento della pena, opera il divieto di retroattività e il reato si configura attribuendo il trattamento sanzionatorio previgente (più favorevole al reo).

#### **b. Indicazioni operative.**

Oltre a quanto già indicato nel paragrafo che precede, è possibile ritenere che possa configurarsi il delitto di occultamento delle scritture contabili allorquando:

- le scritture e i documenti fiscali del contribuente non vengano rinvenuti nel luogo dichiarato ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/72 e tale omissione si riveli preordinata ad impedire l'analisi documentale da parte dell'Amministrazione finanziaria (il delitto, tuttavia, non è da intendersi integrato ove tutti i documenti risultino, pur trasferiti ad altra sede non dichiarata, tempestivamente disponibili ed aggiornati);
- la contabilità, archiviata elettronicamente, risulti regolarmente istituita ma, al fine di evadere le imposte e ostacolare l'accertamento, sia conservata in luoghi diversi da quelli previsti dall'art. 5 del D.M. 17 giugno 2014 e non esibita ai militari operanti;
- l'accesso alla documentazione contabile ed extra-contabile, la cui tenuta è normativamente prevista, archiviata in un server ubicato in uno Stato estero, venga inibito all'Amministrazione finanziaria da parte del contribuente, anche quando siano esistenti strumenti di cooperazione amministrativa con lo Stato estero presso cui siano allocati i server di archiviazione.

Al fine di acclarare l'avvenuta istituzione della contabilità, presupposto per la configurazione del delitto in esame, i militari operanti devono esperire ogni attività di ricerca, tanto presso la sede e le eventuali unità locali utilizzate dal contribuente, quanto nei confronti di terzi, ad esempio presso l'eventuale depositario delle scritture contabili del quale il contribuente si

sia avvalso in periodi antecedenti a quelli oggetto di ispezione, nonché ricorrendo ai cc.dd. “controlli di coerenza esterni”, al fine di acquisire, da clienti o fornitori, documentazione riferita alle transazioni commerciali intercorse con il contribuente medesimo.

## CAPITOLO 2

### IL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE E IVA. DISPOSIZIONI PROCEDURALI

#### 1. La competenza per territorio dell'Autorità Giudiziaria.

##### a. Introduzione.

La disciplina relativa alla competenza per territorio prevista per i reati tributari è contemplata dall'art. 18 del D.Lgs. n. 74/2000, che non ha subito modifiche per effetto del D.Lgs. n. 158/2015.

Il criterio ordinario rimane quello stabilito dall'art. 8 c.p.p., vale a dire il luogo in cui il reato è stato consumato. Nel caso di reato permanente, la competenza è stabilita nel luogo in cui ha avuto inizio la consumazione e, nel caso di delitto tentato, si ha riguardo al luogo in cui è stato compiuto l'ultimo atto diretto a commettere il delitto.

Sono fatte salve le regole procedurali stabilite dal citato art. 18, commi 2 e 3, relative ai delitti dichiarativi, rispetto ai quali ha rilievo il luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale.

Laddove non sia possibile determinare in tal modo la competenza opera il criterio recessivo, sussidiario e ausiliario, in base al quale il giudizio va rimesso al giudice del luogo di accertamento del reato, ai sensi dell'art. 18, comma 1. Secondo la Corte di Cassazione (Cass., Sez. I, 20 maggio 2016, n. 36538), per luogo di accertamento del reato deve intendersi quello dove siano state condotte le indagini che hanno consentito l'individuazione degli illeciti nella loro materialità e l'acquisizione dei mezzi di prova.

Di seguito si evidenziano, in relazione alle singole fattispecie, alcune precisazioni fornite dalla giurisprudenza di legittimità.

##### b. Delitti dichiarativi (artt. 2, 3, 4 e 5).

Come già anticipato, per i delitti aventi ad oggetto le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, il reato si considera effettuato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale.

La Suprema Corte ha precisato che *"il locus commissi delicti va individuato, per le persone giuridiche, in quello nel quale queste hanno il domicilio fiscale che, di regola, coincide con la sede legale, salvo che non emergano prove univoche tali da smentire la presunzione suddetta con la conseguenza che, qualora sia stata stabilita una sede legale fittizia, il domicilio fiscale coincide con il luogo nel quale si trova la sede effettiva della società ed in tale luogo il reato si considera consumato"* (Cass., Sez. III, 19 maggio 2014, n. 20504).

In ordine a fattispecie realizzate in contesto di "consolidato fiscale", ove le società consolidate e consolidante abbiano diversi domicili fiscali, la Corte Regolatrice ha affermato che competente a giudicare il reato è il giudice del luogo ove è stata presentata la dichiarazione consolidata da parte della controllante (Cass., Sez. I, 25 ottobre 2013 n. 43899).

##### c. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8).

Per il reato in esame, la competenza è del Tribunale del luogo in cui il reato è stato consumato (ad es. il luogo di consegna o spedizione della fattura). Se la competenza per territorio non può essere così determinata, si ha riguardo al luogo di accertamento del reato.

Nel caso di emissione o rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti in luoghi rientranti nell'ambito territoriale di diversi Tribunali, è competente il giudice di uno di

tali luoghi in cui ha sede l'Ufficio del Pubblico ministero che per primo ha provveduto ad iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'art. 355 c.p.p..

La giurisprudenza di legittimità ha precisato che il criterio del luogo di iscrizione nel registro degli indagati del primo procedimento penale opera unicamente nel caso di plurima emissione di fatture nell'ambito del medesimo periodo d'imposta e non anche nel caso di emissione in diversi periodi.

Quest'ultima ipotesi, infatti, è interamente disciplinata dal comma 1 del citato art. 18, in base al quale la competenza, se non può essere determinata a norma dell'art. 8 c.p.p., è attribuita al giudice del luogo di accertamento del reato (Cass., Sez. III, 19 maggio 2014, n. 20505).

La competenza per territorio determinata dalla connessione tra i reati di emissione di false fatture e di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, trattandosi di reati di pari gravità, per l'irrelevanza, ex articolo 4 c.p.p., della configurabilità di eventuali circostanze attenuanti, appartiene, a norma dell'articolo 16 c.p.p., al giudice del luogo dove è stato commesso il primo reato, non potendo trovare applicazione i criteri previsti dall'articolo 18 del D.Lgs. n. 74/2000, posto che a questi ultimi è possibile fare ricorso solo quando è contestato un singolo reato tributario (Cass., Sez. III, 16 settembre 2014, n. 37858). Nella connessione tra reati fiscali e comuni (es. associazione per delinquere finalizzata alla frode fiscale) è competente il giudice del luogo in cui è stato commesso il reato più grave e, a parità, il primo reato (Cass., Sez. III, 26 luglio 2011, n. 29899).

**d. Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10).**

Per il reato in esame, la competenza è del Tribunale del luogo in cui è stato commesso (luogo di "occultamento" o "distruzione"). Occorre considerare, come già evidenziato, che il reato ha natura permanente nel caso di "occultamento" e istantanea nel caso della "distruzione", anche parziale, della contabilità. Se la competenza per territorio non può essere così determinata, si ha riguardo al luogo di accertamento del reato.

**e. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis).**

In ordine a tale fattispecie, la Corte di Cassazione ha precisato che, posto che il reato di omesso versamento di ritenute certificate si consuma nel momento in cui scade il termine utile per il pagamento, coincidente con quello previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente, il luogo di consumazione coincide con quello in cui si compie, alla scadenza di tale termine, l'omissione del versamento imposto dal precetto normativo (Cass., Sez. III, 9 gennaio 2015, n. 535); trattasi del luogo che, di regola, corrisponde, per le società, a quello in cui si trova la sede effettiva dell'impresa, intesa come centro della prevalente attività amministrativa e direttiva di organizzazione, coincidente o meno con la sede legale (Cass., Sez. III, 16 dicembre 2016, n. 23784).

Tuttavia, poiché il versamento può essere effettuato presso qualunque operatore bancario o postale, la competenza deve essere individuata in base al luogo di accertamento del reato, analogamente a quanto avviene per il reato di cui all'art.10-ter di cui *infra*.

**f. Omesso versamento di IVA (art. 10-ter).**

Anche per il reato in esame la competenza va radicata in base al criterio del luogo di accertamento del reato.

Tale assunto è suffragato dalla posizione dei giudici di legittimità, che:

- dapprima, hanno attribuito rilievo, in verità, al criterio della competenza per territorio, sulla base della regola generale dettata dall'art. 8 c.p.p., individuando il luogo di consumazione del reato in quello in cui si è verificato l'omesso versamento del tributo,

da identificare nella sede effettiva della società (Cass., Sez. III, 26 giugno 2014, n. 27701);

- successivamente, hanno stabilito doversi applicare il principio sussidiario del luogo dell'accertamento del reato, non ritenendo possibile individuare con certezza il luogo di sua consumazione, poiché il versamento del tributo “*avrebbe potuto avvenire in via telematica mediante intermediari appositamente incaricati, oppure presso qualsiasi concessionario operante sul territorio nazionale*” (Cass., Sez. I, 23 ottobre 2014, n. 44274).

Con riferimento, in particolare, al luogo di accertamento, la Suprema Corte lo ha radicato nella sede dell'Ufficio in cui gli ufficiali ed agenti di polizia tributaria abbiano proceduto alle indagini in funzione della scoperta del reato nella sua materialità, della raccolta delle relative prove e della effettiva valutazione degli elementi che depongono per la sussistenza della violazione (Cass., Sez. III, 16 ottobre 2014, n. 43320).

#### **g. *Indebita compensazione (art. 10-quater).***

Per il reato in esame, la competenza è, in via prioritaria, del Tribunale del luogo in cui il reato è stato consumato (ove, cioè, è stato presentato il modello F24 in cui sono stati utilizzati in compensazione crediti “non spettanti” o “inesistenti”, superando la soglia di punibilità prevista). Ove non sia possibile individuare con certezza tale luogo, la competenza andrà individuata in base al luogo di accertamento del reato, come declinato nel precedente paragrafo, sulla base dell'indirizzo giurisprudenziale ivi citato.

#### **h. *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).***

In ottemperanza al generale principio di cui all'art. 8 c.p.p., la competenza è del Tribunale del luogo in cui il reato è stato consumato (luogo di compimento dell'atto fraudolento). Se la competenza per territorio non possa essere determinata in base a tale criterio, si ha riguardo al luogo di accertamento del reato.

#### **i. *Reato tentato.***

Per il reato tentato, si ha riguardo al luogo in cui è stato compiuto l'ultimo atto diretto a commettere il delitto (ex articolo 8, comma 4 c.p.p.).

L'articolo 18 del D.Lgs. n. 74/2000 non disciplina il criterio della competenza per materia: pertanto, anche nel settore penal-tributario, trovano applicazione gli articoli 33-*bis* e 33-*ter* del c.p.p., dal combinato disposto dei quali emerge che la competenza appartiene al Tribunale in composizione monocratica.

## **2. Le cause di non punibilità e le circostanze del reato.**

### **a. *Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario.***

L'art. 11 del D.Lgs. n. 158/2015 ha sostituito l'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, introducendo una causa di non punibilità rappresentata dall'integrale pagamento di tutte le somme dovute a titolo di imposta, sanzioni e interessi, nelle ipotesi di reati tributari non connotati da fraudolenza.

Il comma 1 del nuovo art. 13 prevede che i delitti di omesso versamento delle ritenute (art. 10-*bis*), dell'IVA (art. 10-*ter*) e di indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-*quater*, comma 1) non sono punibili in caso di integrale pagamento degli importi dovuti (debiti tributari, sanzioni e interessi) prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

Il pagamento del *quantum debeatur* può avvenire anche mediante le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento nonché mediante il ravvedimento operoso.

Il comma 2 dell'articolo in commento prevede la non punibilità per i reati di dichiarazione infedele (art. 4) e di omessa dichiarazione (art. 5) nel caso in cui il contribuente proceda all'integrale pagamento degli importi dovuti (debiti tributari, sanzioni e interessi), purché

l'interessato non abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Sotto tale aspetto, si ritiene, in aderenza a quanto affermato dall'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione nella relazione n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015, che la formale conoscenza debba riguardare il singolo indagato/imputato, non rilevando l'eventuale conoscenza formale acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o concorrenti nel reato.

Il pagamento può avvenire tramite ravvedimento operoso (nel caso di dichiarazione infedele) o tramite la presentazione della dichiarazione che era stata omessa entro il termine di trasmissione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. La formulazione della norma consente l'operatività della causa di non punibilità a favore di tutti i concorrenti nel reato nel caso di pagamento ad opera di uno solo di questi, ovvero della persona giuridica o dell'ente nell'interesse del quale il soggetto abbia posto in essere la condotta penalmente rilevante.

La Corte di legittimità, nel tempo, ha sostenuto, infatti, che i reati dichiarativi previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 hanno natura istantanea e si consumano con la presentazione della dichiarazione annuale, *“sicché alcuna rilevanza assume, ai fini della integrazione del reato, la successiva dichiarazione integrativa”* (Cass., Sez. III, 1° ottobre 2013, n. 40618).

L'attuale versione del D.Lgs. n. 74/2000 sancisce, quindi, che l'estinzione integrale del debito tributario:

- possa integrare una causa di non punibilità, ove sussistano tutti i presupposti stabiliti dal nuovo art. 13, per le ipotesi delittuose di cui agli artt. 4, 5, 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000;
- costituisca, fuori da tali casi, una circostanza attenuante ad effetto speciale, ai sensi dell'art. 13-*bis* (introdotto dall'art. 12 del D.Lgs. n. 158/2015).

La Suprema Corte, nella vigenza della precedente formulazione dell'art. 13 quale circostanza attenuante, ha ribadito, in diverse occasioni, che è il dettato stesso della norma, laddove si richiede appunto la “estinzione del debito”, a far ritenere che presupposto necessario del trattamento sanzionatorio più favorevole sia l'integrale pagamento di quanto dovuto all'Erario, non essendo dunque sufficiente la mera ammissione al provvedimento di rateazione intervenuta prima della dichiarazione di apertura del dibattimento (Cass., Sez. III, 18 marzo 2015, n. 11352).

Ai fini del riconoscimento del beneficio in argomento, non rilevano gli eventuali impegni sostitutivi dell'esatto adempimento esperiti dal reo, quali, ad esempio, le fideiussioni. In tale ottica, è stata ritenuta insufficiente la dimostrazione documentale dell'ammissione alla procedura di adesione all'accertamento prevista dalle norme tributarie e il fatto di aver iniziato a versare il debito tributario rateizzato, pur assistito da garanzia fideiussoria (Cass., Sez. III, 19 giugno 2014, n. 26464).

Anche a seguito delle modifiche in commento, i militari operanti devono procedere comunque alla trasmissione all'Autorità Giudiziaria della comunicazione di notizia di reato, per le ipotesi delittuose di cui agli artt. 4, 5, 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000, pure qualora sia astrattamente configurabile la causa di non punibilità di cui all'articolo in esame, ponendo in chiara evidenza ogni utile dato o notizia concernente l'eventuale condotta del contribuente rivolta a soddisfare gli interessi erariali.

Infatti, secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale (tra le molte, Cass., Sez. V, 7 ottobre 2015, n. 20043 e Cass., Sez. V, 15 maggio 2015, n. 9974, che richiamano i principi enunciati nella sentenza della Corte Costituzionale 25 luglio 2011, n. 247):

- la polizia giudiziaria ha il compito di procedere alla denuncia di ogni fatto costituente reato quando la situazione risulti integrare una specifica fattispecie astratta prevista dal legislatore da un punto di vista esclusivamente oggettivo;

- i profili soggettivi e le altre circostanze diverse dalla materialità del fatto, idonei a incidere sulla responsabilità penale del soggetto, ivi comprese le cause di estinzione del reato o della pena, sono rimessi alla esclusiva valutazione dell'Autorità Giudiziaria.

Da ultimo, il comma 3 dell'art. 13 prevede che, nel caso in cui il contribuente, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, stia provvedendo all'estinzione del debito tributario mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità del successivo art. 13-*bis*, è data la possibilità di pagare il debito residuo entro tre mesi, termine che può essere prorogato dal giudice una sola volta per ulteriori tre mesi, ferma restando la sospensione della prescrizione.

In questo contesto, si segnala anche la causa di esclusione della punibilità contemplata dall'art. 5-*quinques* del D.L. n. 167/1990 - inserito dall'art. 1, comma 1, della legge 15 dicembre 2014, n. 186 - a valere nel caso in cui il contribuente si sia avvalso della procedura di emersione di cui all'art. 5-*quater* del medesimo decreto (*voluntary disclosure*), con riferimento ai reati di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 10-*bis* e 10-*ter* del D.Lgs. 74/2000, limitatamente alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della collaborazione volontaria.

La non punibilità non copre tutte le fattispecie penali tributarie ma solo quelle dichiarative ed omissive espressamente individuate dalla norma e soltanto con riguardo a coloro che abbiano commesso o concorso a commettere le stesse.

La Suprema Corte ha precisato che la causa di non punibilità di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 si applica anche ai procedimenti pendenti al momento dell'entrata in vigore della disposizione normativa per opera del D.Lgs. n.158/2015, con conseguente inoperatività dell'intervenuta preclusione procedimentale rappresentata dalla celebrazione della fase dibattimentale, in quanto trattasi di *ius superveniens* più favorevole al reo (Cass., Sez. III, 1° agosto 2017, n. 38210).

#### **b. Circostanze attenuanti.**

L'art. 12 del D.Lgs. n. 158/2015 ha inserito l'art. 13-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000, che, al di fuori dei casi di non punibilità indicati dall'art. 13, prevede la diminuzione fino alla metà delle pene, senza applicazione di quelle accessorie, nel caso in cui il debito tributario, unitamente alle sanzioni ed agli interessi, sia stato estinto mediante integrale pagamento degli importi dovuti, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

In merito alle considerazioni relative al significato dell'estinzione del debito, si rimanda al precedente sottoparagrafo.

Il comma 2 dell'art. 13-*bis* conferma la disciplina contenuta nella precedente versione dell'art. 13, comma 2-*bis*, secondo cui l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p., per i delitti di cui al D.Lgs. n. 74/2000, può essere chiesta dalle parti soltanto in caso di pagamento integrale del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, nonché di ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di non punibilità di cui al vigente art. 13, commi 1 e 2.

Il D.Lgs. n. 158/2015 non è intervenuto sull'art. 14 del D.Lgs. n. 74/2000, recante un'ulteriore circostanza attenuante ad effetto speciale, che consente la diminuzione della pena, comunque sino alla metà, nel caso in cui il soggetto imputato per uno dei delitti di cui al citato decreto sia ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata, allorquando i debiti tributari, comprensivi di interessi e sanzioni, siano estinti per prescrizione o decadenza dell'azione di accertamento.

**c. Circostanza aggravante dell'elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione.**

Il tema afferente alla configurabilità del concorso del professionista nei reati tributari è stato trattato in seno al Capitolo 3, paragrafo 4.d., cui si rinvia.

L'art. 13-*bis*, comma 3, del D.Lgs. n. 74/2000 prevede, inoltre, una specifica circostanza aggravante, in base alla quale se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista ovvero da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale, le pene stabilite dal Titolo II del D.Lgs. n. 74/2000 sono aumentate della metà.

La disposizione normativa ha introdotto un'aggravante ad effetto speciale, che mira all'irrogazione di una sanzione rafforzata in presenza di un contribuente qualificato da parte di specifici concorrenti nel reato, che risulti determinante alla commissione dello stesso.

L'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, nella menzionata relazione n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015, rispetto all'individuazione dei "professionisti" che svolgono l'attività di "consulente fiscale", evidenzia che rientrano nella previsione della norma non solo coloro che, ai sensi dell'art. 7, secondo comma, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, siano abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni dall'Agenzia delle Entrate (*in primis*, gli iscritti agli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro), ma anche tutti i professionisti che possano svolgere attività *latu sensu* di consulenza fiscale (ad esempio, avvocati, tributaristi, notai).

La norma fa riferimento anche agli intermediari finanziari o bancari, tenuto conto dei flussi finanziari generati nei sistemi di frode, il cui impiego richiede l'apporto delle conoscenze di soggetti dotati di specifiche competenze.

Il riferimento alla qualificazione del soggetto che svolga la "*attività di consulenza fiscale*" deve essere inteso in un'accezione sostanziale (esercizio dell'attività) piuttosto che formale (titolo abilitativo). Hanno rilievo, quindi, anche i comportamenti posti in essere da soggetti che, privi dei titoli abilitativi (iscrizione ad albi, ecc.), esercitino di fatto (finanche abusivamente) attività di consulenza fiscale.

La norma in trattazione presuppone che il consulente non commetta il reato in qualità di contribuente, ma come compartecipe del reato proprio del cliente, offrendo le proprie competenze ed esperienza nell'elaborazione di veri e propri modelli di evasione.

Il citato art. 13-*bis*, comma 3, era stato inizialmente concepito, nelle fasi di gestazione normativa in sede parlamentare, prevedendo la locuzione "*modelli seriali di evasione fiscale*"; nella sua versione definitiva, vi è stata l'espunzione del lemma "*seriali*", determinato verosimilmente dalla volontà di non circoscrivere eccessivamente il perimetro applicativo dell'aggravante in esame.

Detta elisione terminologica, peraltro, consente di ipotizzare l'aggravante in questione laddove una frode fiscale sia posta in essere dal contribuente che, pur sprovvisto di competenze tecniche, si avvalga di stratagemmi, architetture societarie, ricorso a particolari istituti (es. trust) contraddistinti da significativo grado di complessità e tecnicismo, elaborati dal consulente.

L'attuale formulazione di "*modelli di evasione fiscale*", alla luce del ricorso alla forma plurale del termine "*modelli*", lascia intendere che la norma trovi senz'altro applicazione laddove il peculiare impianto teorico di comportamento evasivo sia destinato ad una indeterminata platea di utilizzatori/clienti (ai quali possa essere anche "commercializzato"). Purtuttavia, si ritiene, sulla base di quanto sopra evidenziato, che non siano necessari specifici accertamenti volti a verificare se il "modello evasivo" sia stato ideato e posto a disposizione di una pluralità di soggetti, essendo sufficiente che il medesimo sia rivolto anche ad un solo utilizzatore, purché lo schema ideato sia caratterizzato da una struttura fraudolenta

connotata da tecnicismo, che esuli dalle competenze del contribuente cui sia stata fornita (a richiesta) o prospettata.

Potrebbe darsi il caso, in via esemplificativa, della proposizione di sistemi, di rilevante insidiosità, che prevedano il ricorso a fatturazioni per operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, alla costituzione di società cc.dd. "cartiere" (secondo lo schema tipico delle "frodi carousel") ovvero a società solo formalmente allocate all'estero, in Paesi a bassa fiscalità o scarsamente collaborativi, con conti e rapporti accesi presso istituti di credito collocati in Paradisi finanziari, ecc..

Il riferimento alla *"elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione"* comporta che, affinché si concretizzi l'aggravante, il consulente predisponga il "modello di evasione" ovvero *"fornisca al cliente un modello di evasione redatto da altri"*, non rilevando *"l'ipotesi in cui il professionista si limiti ad aiutare il cliente a porre in essere un modello di evasione già detenuto da quest'ultimo"* (cfr. relazione al D.Lgs. 158/2015 del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati – XVII Legislatura).

Dalla formulazione della norma non si evince con chiarezza se il legislatore abbia voluto estendere l'aggravante a tutti i compartecipi ovvero ai soli consulenti.

L'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, al riguardo, nella citata relazione n. III/05/2015, ha evidenziato che un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 118 c.p., in base al quale *"le circostanze che aggravano o diminuiscono le pene concernenti i motivi a delinquere, l'intensità del dolo, il grado della colpa e le circostanze inerenti alla persona del colpevole sono valutate soltanto riguardo alla persona cui si riferiscono"* consente di *"avanzare qualche prudente perplessità sulla legittimità della estensione oggettiva della nuova aggravante quando manchi qualsiasi riscontro della consapevolezza, in capo al fruitore della consulenza, non tanto della qualità personale del consulente (...), quanto alla serialità dello schema nel quale rientra la condotta criminosa ideata ed adoperata"*.

### **3. Le pene accessorie.**

L'art. 12 del D.Lgs. n. 74/2000 stabilisce le pene accessorie che conseguono alla condanna per taluno dei delitti previsti dal citato provvedimento.

Al comma 1 sono elencate quelle applicabili in caso di condanna per uno qualsiasi dei delitti in questione:

- interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;
- incapacità di contrattare con la Pubblica Amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni;
- interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni;
- interdizione perpetua dall'ufficio di componente di Commissione tributaria;
- pubblicazione della sentenza a norma dell'art. 36 del codice penale.

Al comma 2 viene previsto che l'interdizione dai pubblici uffici consegua solo alla condanna per i delitti più gravi (artt. 2, 3 e 8 del D.Lgs 74/2000).

Il comma 2-bis prevede, per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10, la non applicabilità dell'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'art. 163 del c.p., nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari;
- l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro.

Al fine di incentivare il pagamento dell'obbligazione tributaria, il legislatore ha previsto l'inapplicabilità delle pene accessorie nel caso in cui:

- i debiti tributari, compresi interessi e sanzioni, siano stati estinti mediante integrale pagamento antecedentemente alla dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (art. 13-*bis*);
- ricorra la speciale circostanza attenuante della riparazione dell'offesa se i debiti tributari risultino estinti per prescrizione o decadenza (art. 14).

Per l'irrogazione delle pene accessorie previste dall'art. 12, in base al principio di specialità, non trova applicazione l'art. 37 del c.p. ed il giudice deve tenere conto dei criteri di cui all'art. 133 c.p.. Parimenti non trovano applicazione le pene accessorie comuni, disciplinate dagli art. 28 al 38 del c.p..

Nello specifico, la Suprema Corte ha precisato che per l'irrogazione della pena accessoria, la cui durata sia compresa tra un minimo ed un massimo, il giudice debba decidere, in relazione alla gravità del reato, nell'ambito dell'intervallo temporale previsto, indipendentemente dal fatto che la pena detentiva in concreto irrogata abbia durata inferiore alla soglia temporale minima prevista dalla sanzione accessoria da comminare ai sensi dell'art. 12 (Cass., Sez. III, 2 febbraio 2017, n. 4916).

#### **4. La prescrizione.**

La prescrizione è una causa di estinzione del reato; in via generale, è una modalità di estinzione di un diritto per mancato esercizio da parte del titolare entro il tempo determinato dalla legge.

Nel diritto penale la prescrizione trova fondamento nell'attenuazione dell'interesse dello Stato a punire quei reati il cui "ricordo sociale" si sia affievolito per il decorso del tempo, stabilito in misura variabile in base alle singole fattispecie ed al relativo disvalore. L'operatività dell'effetto estintivo della prescrizione è limitata dalla commissione di un delitto punito con la pena dell'ergastolo e dall'esistenza di una sentenza di condanna irrevocabile intervenuta prima della decorrenza del termine di prescrizione. Pertanto, tranne nel caso in cui si verifichi una causa interruttiva, la sentenza definitiva deve intervenire entro il termine di prescrizione, altrimenti il reato non sarà più perseguibile.

Per i delitti tributari necessita fare riferimento, prioritariamente, alle norme generali contemplate negli articoli 157 e seguenti del codice penale, integrate dalle disposizioni contenute nell'art. 17, comma 1-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000, introdotte con la legge n. 148/2011, con riferimento ad alcune fattispecie.

In via generale, ai sensi dell'art. 157, comma 1, c.p., il reato si estingue quando sia decorso il tempo corrispondente al massimo della pena edittale stabilita dalla legge e comunque un tempo non inferiore a sei anni, se si tratta di delitto, e a quattro anni, se si tratta di contravvenzione, ancorché puniti con la sola pena pecuniaria.

Il momento dal quale inizia a decorrere la prescrizione coincide, ai sensi dell'art. 158 c.p., con il giorno di consumazione del reato.

In base all'art. 160 c.p., che prevede specifiche ipotesi interruttive, la prescrizione interrotta comincia nuovamente a decorrere dal giorno dell'interruzione. Relativamente ai reati tributari, l'art. 17, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000, aggiunge, ai comuni atti interruttivi, "*il verbale di constatazione o l'atto di accertamento delle relative violazioni*". In nessun caso, poi, i termini di prescrizione possono eccedere quelli stabiliti dall'art. 161, comma 2, del c.p., ovvero l'aumento di un quarto del tempo necessario a prescrivere (fatta eccezione per i casi di recidiva o di delinquenza abituale e/o professionale ed alcuni reati specificatamente previsti).

Inizialmente il D.Lgs. n. 74/2000 non aveva introdotto specifiche regole sui termini prescrizionali, trovando così applicazione la disciplina generale prevista dal codice penale. Ne

conseguiva che i reati ivi contemplati si prescrivevano nel termine di sei anni che, a seguito di eventuale interruzione, diventavano sette e mezzo.

Dal 17 settembre 2011, con l'introduzione del comma 1-*bis* dell'articolo 17, i termini di prescrizione per alcuni delitti tributari sono stati elevati di un terzo, sicché il termine precedente, aumentato di un terzo, è diventato di otto anni ovvero di dieci in caso di interruzione.

Conseguentemente, per gli illeciti penali tributari commessi dopo il 17 settembre 2011 esiste un regime prescrizione differenziato: per i reati di omesso versamento delle ritenute, dell'Iva, l'indebita compensazione e la sottrazione fraudolenta si applica il termine di sei anni, ovvero sette e mezzo in caso di interruzione; per tutti gli altri reati (dichiarazioni fraudolente, infedeli, omessa presentazione, occultamento o distruzione di scritture contabili, emissione di fatture false), trova applicazione il più lungo termine di otto anni, che diventa di dieci in presenza di cause interrutive.

Con la Legge 23 giugno 2017, n. 103, entrata in vigore il 3 agosto 2017, sono state apportate modifiche agli articoli da 158 a 161 del c.p., introducendo all'art. 159 c.p. ulteriori ipotesi di sospensione del corso della prescrizione. In particolare:

- nel caso di richiesta di rogatoria all'estero, il termine massimo di sospensione è pari a sei mesi dal provvedimento che dispone la rogatoria;
- il corso della prescrizione è sospeso dal termine per il deposito della motivazione della sentenza di condanna in primo grado e/o in secondo grado, anche se emessa in sede di rinvio, fino alla pronuncia del dispositivo che definisce la sentenza del grado successivo e comunque per un tempo non superiore a un anno e sei mesi.

Ne deriva che, in caso di condanna nei vari gradi di giudizio, i termini prescrizionali per i reati tributari, commessi dopo il 3 agosto 2017, passeranno dagli attuali dieci anni a tredici anni, ovvero da sette anni e sei mesi a dieci anni e sei mesi. In ipotesi di sentenza assolutoria l'incremento del termine non si verifica.

Di grande rilevanza, in materia di prescrizione, è l'intervento della Corte di Giustizia UE, Sezione Grande, con sentenza emessa l'8 settembre 2015 (causa C - 105/14, Taricco), che ha sottolineato l'incompatibilità con il diritto dell'Unione dei termini prescrizionali previsti dal combinato disposto dell'art. 160 c.p., ultimo comma, come modificato dalla legge 5 dicembre 2005, n. 251, e dell'art. 161 c.p., il quale prevede che l'atto interruttivo, verificatosi nell'ambito di procedimenti penali riguardanti frodi gravi in materia di imposta sul valore aggiunto, comporti il prolungamento del termine di prescrizione di solo un quarto della sua durata iniziale. Secondo la Corte, tale normativa è idonea a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE, nell'ipotesi in cui impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea.

La Corte del Lussemburgo ha richiamato il giudice nazionale a dare piena efficacia all'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE, disapplicando, all'occorrenza, le disposizioni nazionali che abbiano effetto di impedire allo Stato membro interessato di rispettare gli obblighi impostigli dall'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE.

La conseguenza che ne fa derivare la Corte di Giustizia, nel caso di verifica dell'ineffettività sanzionatoria o della disparità di trattamento rispetto alle frodi lesive degli interessi finanziari nazionali, quindi, è l'obbligo da parte del giudice nazionale di disapplicare direttamente le disposizioni in materia di interruzione della prescrizione, senza la mediazione di una modifica legislativa o di un sindacato di costituzionalità, in virtù dell'onere da parte degli Stati membri di contrastare le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione imposti dal diritto primario. Nello specifico, l'art. 325, par. 1 e 2, TFUE pone *"a carico degli Stati membri un obbligo di risultato preciso e non accompagnato da alcuna condizione quanto all'applicazione della regola in esse enunciata"*.

In forza del principio del primato del diritto dell'Unione, dunque, la Corte di Giustizia ha affermato l'effetto diretto dell'art. 325 TFUE, che rende *ipso iure* inapplicabile qualsiasi disposizione della legislazione nazionale esistente in contrasto con detta enunciazione.

La Corte di legittimità nazionale, visto l'impatto della sentenza "Taricco" sul sistema penale, ha presentato orientamenti non univoci.

In una prima occasione, la Corte di Cassazione ha escluso ogni incompatibilità fra le conclusioni presenti nella sentenza "Taricco" ed i principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale italiano, negando che la disciplina della prescrizione soggiaccia alle garanzie del *nullum crimen sine lege*. Secondo i giudici di legittimità, la prescrizione deve considerarsi, dal punto di vista del diritto convenzionale, come un istituto di carattere eminentemente processuale, che attiene alle condizioni di esercizio dell'azione penale, dovendosi quindi ritenere incongruo, ai fini di delimitare l'ambito temporale di applicazione della relativa disciplina, ogni richiamo al principio dell'irretroattività della legge penale (Cass., Sez. III, 20 gennaio 2016, n. 2210, secondo la quale vi è l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare le predette disposizioni di diritto interno, in quanto possono pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dal diritto dell'Unione).

Diversamente, i medesimi giudici di legittimità hanno ritenuto la scelta della Corte di Giustizia in chiaro contrasto con il principio di legalità in materia penale, venendosi ad applicare a fatti passati una innovazione in *peius* del trattamento riservato all'imputato (Cass., Sez. IV, 25 febbraio 2016, n. 7914, secondo cui i principi affermati dalla sentenza "Taricco" non troverebbero applicazione con riferimento ai fatti già prescritti).

La medesima Corte (Cass., Sez. III, 8 luglio 2016, n. 28346) ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 della legge 2 agosto 2008 n.130, nella parte in cui autorizza alla ratifica e rende esecutivo l'art. 325, paragrafi 1 e 2, del TFUE, come interpretato dalla Corte di Giustizia nella citata sentenza "Taricco", per contrasto di tale norma con gli artt. 3 e 11 Cost., art. 25 Cost., comma 2, art. 27 Cost., comma 3, art. 101 Cost., comma 2.

Analogamente, già la Corte di Appello di Milano, Sez. II, con ordinanza del 18 settembre 2015, aveva sollevato questione di legittimità costituzionale del medesimo art. 2 della legge 130/2008, chiedendo alla Consulta di valutare l'opponibilità di un "controlimite" alle limitazioni di sovranità, sancite dall'art. 11 Cost., da individuare nel principio di legalità di cui all'art. 25, comma 2, della Costituzione.

Il giudice delle leggi, con ordinanza n. 24 depositata il 26 gennaio 2017, ha sospeso il giudizio, disponendo di rinviare in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia la richiesta di chiarire se l'art. 325, paragrafi 1 e 2, del TFUE *"debba essere interpretato nel senso di imporre al giudice penale di non applicare una normativa nazionale sulla prescrizione che osta in un numero considerevole di casi alla repressione di gravi frodi in danno degli interessi finanziari dell'Unione, ovvero che prevede termini di prescrizione più brevi per frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione di quelli previsti per le frodi lesive degli interessi finanziari dello Stato:*

- *anche quando tale omessa applicazione sia priva di una base legale sufficientemente determinata;*
- *anche quando nell'ordinamento dello Stato membro la prescrizione è parte del diritto penale sostanziale e soggetta al principio di legalità;*
- *anche quando tale omessa applicazione sia in contrasto con i principi supremi dell'ordine costituzionale dello Stato membro o con i diritti inalienabili della persona riconosciuti dalla Costituzione dello Stato membro."*

Ciò nel presupposto che il regime legale della prescrizione, essendo afferente, nell'ordinamento italiano, ad un istituto di diritto sostanziale e non processuale, è soggetto, come anticipato, al principio di legalità in materia penale di cui all'art. 25, comma 2, Cost..

Ai fini dell'individuazione del requisito della "gravità" della frode, la Suprema Corte ha, altresì, individuato, quale parametro oggettivo per la determinazione della gravità della frode, il *"complesso dei criteri per la determinazione della gravità del reato contenuti nel primo comma dell'art. 133 cod. pen., che fa riferimento non solo alla gravità del danno o del pericolo cagionato alla persona offesa (n. 2), ma anche alla natura, alla specie, ai mezzi, all'oggetto, al tempo, al luogo e, più in generale, alle modalità dell'azione (n. 1), nonché all'elemento soggettivo (n. 3)"*. In relazione al *"numero considerevole di casi di frode grave"*, lesivi degli interessi finanziari dell'Unione europea, i giudici di legittimità hanno affermato che il giudice dovrà valutare *"in concreto, con riferimento alle fattispecie oggetto del singolo giudizio, potendosi ritenere sufficiente anche una singola frode solo qualora questa sia di rilevantissima gravità"* (Cass., Sez. III, 14 marzo 2017, n.12160. Analogamente Cass., Sez. III, 24 ottobre 2016, n. 44584).

In senso conforme, i giudici di legittimità, nel ribadire il ricorso al parametro oggettivo di cui al primo comma dell'art. 133 c.p. per la determinazione della gravità della frode, hanno evidenziato la necessità di una verifica in fatto da parte del giudice, con riferimento alla fattispecie oggetto del singolo giudizio, *"sicché, nell'applicare tale requisito nel caso concreto, il giudice deve considerare il numero e la gravità dei diversi episodi di frode per i quali si procede, nonché il contesto complessivo e le ragioni di connessione fra gli stessi"* (Cass., Sez. III, 5 ottobre 2017, n. 45751).

Nell'attesa che la Corte di Giustizia chiarisca la portata applicativa del più volte citato art. 325 del TFUE, si richiamano i Reparti operanti, nell'ambito di indagini relative a frodi Iva di rilevanti dimensioni, a tenere presente l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia nella causa C-105/14 Taricco, in considerazione della possibilità che il giudice nazionale possa disapplicare le norme nazionali sull'interruzione della prescrizione, con i rilevanti effetti che possono derivarne in sede di esercizio dell'azione penale e di applicazione dell'istituto del sequestro preventivo ai sensi dell'art. 321, comma 2, c.p.p., finalizzato alla confisca prevista dall'art. 12-bis del D.Lgs. n. 74/2000.

Del resto, l'applicazione dell'istituto della prescrizione, quale causa di estinzione del reato, va rimessa all'esclusiva competenza dell'Autorità Giudiziaria, come sancito dai giudici di legittimità nella citata pronuncia n. 20043 datata 7 ottobre 2015.



## **CAPITOLO 3**

### **L'ATTIVITÀ INVESTIGATIVA**

#### **1. Introduzione.**

Come già indicato nella Parte I, Capitolo 1, paragrafo 5 del presente Manuale operativo, la normativa di riferimento e le direttive dell'Autorità di Governo affidano alla Guardia di Finanza – quale forza di polizia, con competenza generale nelle materie economiche e finanziarie – un ruolo primario nell'azione di prevenzione, ricerca e denuncia degli illeciti di natura tributaria e, in particolare, di repressione di quelli connotati da comportamenti fraudolenti, ossia realizzati mediante operazioni e architetture ingannevoli e artificiose.

L'ampia gamma di funzioni connesse ai compiti di polizia economico-finanziaria e il consequenziale sistema di poteri e facoltà di natura amministrativa, che coesistono con il tradizionale ruolo di polizia tributaria e con le attribuzioni tipiche della polizia giudiziaria, consentono agli appartenenti al Corpo di contrastare in maniera trasversale ogni fenomeno illecito di rilievo erariale, colpendone qualsiasi manifestazione, dall'evasione fiscale al riciclaggio e all'autoriciclaggio dei relativi proventi, dall'indebito ottenimento di fondi pubblici all'esportazione illegale di capitali all'estero, dalla costituzione di "fondi neri" per il pagamento di tangenti a qualsiasi altra manifestazione di illegalità economico-finanziaria.

Nello scenario delineato si colloca la significativa tematica dei rapporti tra funzioni di polizia tributaria e polizia giudiziaria e, quindi, delle interrelazioni sussistenti tra il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario, da un lato, e le indagini preliminari ed il processo penale, dall'altro, per la cui analisi si rinvia alla Parte III, Capitolo 5, del presente Manuale operativo.

In questo contesto, soprattutto, si rileva l'importanza strategica di investigazioni condotte sia ai fini dell'acquisizione di elementi probatori di irregolarità nell'applicazione della normativa fiscale e, quindi, della formulazione di proposte di recupero a tassazione e di applicazione di sanzioni amministrative, sia nella prospettiva di individuare fonti di prova di responsabilità penali, di norma con riferimento ai reati tributari, ma anche con riguardo ad altre fattispecie criminose a sfondo economico-finanziario.

Tali attività investigative, infatti, laddove esercitate con i poteri di polizia giudiziaria, risultano ben più incisive rispetto a quelle condotte con le sole potestà ispettive contemplate in altri comparti, consentendo di rintracciare in maniera più efficace elementi comprovanti ipotesi evasive o fraudolente, di delinearne chiaramente le relative responsabilità penali, portando, altresì, al recupero di masse imponibili indebitamente sottratte a tassazione e all'aggressione dei patrimoni illeciti così accumulati.

Attesa la notevole duttilità che connota l'attività investigativa in questione, nel prosieguo saranno vagliati, sotto il profilo operativo – oltre agli approcci e ai doverosi adempimenti da osservare per la corretta trasmigrazione nel procedimento penale dei dati e delle notizie acquisite nell'ambito di attività ispettive, e, specificamente, di istruttorie fiscali – anche gli strumenti investigativi più proficui per la ricerca e l'assicurazione delle fonti probatorie utili al perseguimento di fattispecie delittuose tributarie nonché di altri reati a sfondo economico-finanziario con cui le frodi fiscali possono avere attinenza.

Resta ovviamente inteso, quale avvertenza di carattere generale, che le indicazioni di seguito riportate devono essere applicate tenendo in primaria considerazione le direttive impartite dall'Autorità Giudiziaria.

#### **2. La comunicazione di notizia di reato.**

##### **a. Profili generali.**

Nell'ipotesi in cui, nel contesto delle attività ispettive, non soltanto di natura fiscale, siano acquisite risultanze tali da configurare, quanto meno nei principali elementi costitutivi di

carattere materiale, una violazione tributaria penalmente rilevante – e, dunque, non già semplici indizi di reato – gli operanti, alla luce delle qualifiche di polizia giudiziaria dagli stessi rivestite, devono provvedere senza ritardo ad informare il Pubblico Ministero competente, a norma dell'art. 347 c.p.p.; analogo obbligo è previsto dall'art. 331 c.p.p. per i pubblici ufficiali che, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o servizio, abbiano notizia di un reato perseguibile d'ufficio. Si segnala, a margine, che diverso criterio temporale di inoltro della notizia di reato è fissato, per la polizia giudiziaria, solo per i reati di competenza dei giudice di pace (che non afferiscono, evidentemente, alle fattispecie proprie del diritto penal-tributario), a mente dell'art. 11 del D.Lgs. 28 agosto 2000, n. 274.

Ai sensi del comma 2-*bis* del citato art. 347 c.p.p., laddove siano stati compiuti atti per i quali sia prevista la presenza del difensore della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini, la comunicazione della notizia di reato è trasmessa al più tardi entro 48 ore dal compimento dell'atto, fatto salvo quanto stabilito da disposizioni normative specifiche che prevedano termini particolari.

L'omesso o il ritardato inoltro all'Autorità Giudiziaria della comunicazione di notizia sono condotte penalmente sanzionate alla luce dell'art. 361, comma 2, c.p.. In merito, appare opportuno evidenziare che la giurisprudenza di legittimità è sempre stata particolarmente severa nel valutare siffatte condotte, configurando un quadro generale dal quale si rileva, senza possibilità di equivoci, che la polizia giudiziaria non ha, al riguardo, alcun margine di discrezionalità. Ne consegue che, laddove acquisisca conoscenza di una specifica situazione la quale risulti, dal punto di vista esclusivamente oggettivo, di possibile rilevanza penale, essa è obbligata ad informare tempestivamente l'Autorità Giudiziaria. Non le è riconosciuta, cioè, la possibilità di valutare il profilo soggettivo (se ricorra o meno il dolo specifico) ovvero altre circostanze, diverse dalla materialità del fatto, idonee a incidere sulla responsabilità penale, essendo tali aspetti rimessi all'esclusivo apprezzamento della magistratura.

Specificamente in tema di reati tributari, la pronuncia n. 20043 del 7 ottobre 2015 della Corte di Cassazione, richiamando i principi espressi dalla sentenza n. 247 del 2011 della Corte Costituzionale, ha inteso ribadire che l'obbligo informativo al Pubblico Ministero da parte dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza sussiste anche laddove ricorrano cause di non punibilità e/o di estinzione del reato ovvero impeditive della prosecuzione delle indagini penali, il cui riscontro è riservato *ex lege* alla sola Autorità Giudiziaria.

Conseguentemente, laddove gli operanti acquisiscano, nel corso dell'attività ispettiva, elementi sufficienti a ritenere configurata una condotta materiale prevista da una qualsiasi fattispecie incriminatrice tributaria (e non solo), gli stessi dovranno procedere alla relativa comunicazione all'Autorità Giudiziaria nella tempistica prescritta, astenendosi dal compiere ulteriori atti d'indagine riguardanti detta specifica condotta, tranne nei casi in cui ricorra la necessità di provvedere nei termini indicati dall'art. 348 c.p.p. e secondo le modalità ivi indicate.

È opportuno evidenziare che tale obbligo non può ritenersi sussistere soltanto al termine delle operazioni ispettive, potendo ricorrere in qualsiasi fase in cui si pervenga alla conoscenza del comportamento integrante il reato. In questa eventualità, le attività istruttorie potranno comunque essere proseguite, in via amministrativa, per aspetti e irregolarità diverse da quelle oggetto di informativa all'Autorità Giudiziaria.

#### **b. La determinazione delle soglie di punibilità.**

Quanto sopra esposto può comportare, in concreto, talune difficoltà, considerato che il D.Lgs. n. 74/2000, allo scopo di limitare l'intervento penale ai casi di evasione connotati da un maggior disvalore giuridico, subordina la concreta punibilità per taluni delitti, sia in materia di dichiarazione (artt. 3, 4 e 5) che di pagamento di imposte (artt. 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* e 11), al superamento di specifiche soglie di punibilità.

Di particolare rilievo operativo è la soglia quantitativa riferita all'imposta evasa contemplata per le fattispecie delittuose di matrice dichiarativa.

Il concetto di "imposta evasa" è definito dall'art. 1, lettera f), del decreto ed è stato già oggetto di vaglio nel precedente Capitolo 1.

Con riferimento all'attività ispettiva, si pone la questione di stabilire se alla determinazione della soglia riferita all'imposta evasa debbano procedere gli operanti, oppure se tale aspetto sia riservato all'Ufficio finanziario competente per l'accertamento.

Il problema si pone in quanto:

- la quantificazione dell'"imposta dovuta" ai fini penali, cui è connessa quella dell'"imposta evasa" – locuzioni utilizzate dal D.Lgs. n. 74/2000 – presuppone in ogni caso il ricorso a istituti, nozioni e regole procedurali appartenenti all'area amministrativa, non potendo che discendere dall'applicazione delle aliquote previste dalla normativa tributaria alle diverse tipologie di basi imponibili, da ricostruire necessariamente attraverso il ricorso alle regole contenute nelle singole leggi d'imposta. Anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la legittimità delle detrazioni, la qualificazione e la riconducibilità dell'operazione al campo di applicazione del tributo armonizzato nonché la determinazione del volume d'affari rappresentano questioni da valutare alla luce delle specifiche disposizioni di settore;
- possono, in concreto, sussistere oggettive difficoltà nella ricostruzione dell'imposta dovuta e, quindi, di quella evasa, al di fuori di una conoscenza generale della complessiva posizione fiscale del soggetto, acquisibile solo nel quadro della procedura di accertamento. Ciò vale non tanto per l'imposta del valore aggiunto, quanto soprattutto per le imposte sui redditi e, specialmente, per l'imposta sul reddito delle persone fisiche – attesa la progressività del tributo – nonché per l'imposta sul reddito delle società dovuta dai grandi complessi imprenditoriali, non di rado caratterizzati da una situazione fiscale particolarmente articolata e da dimensioni nazionali o sovranazionali.

Tuttavia, pur tenuto conto di quanto dianzi esposto, occorre considerare che:

- condizionare l'avvio del procedimento penale alla quantificazione dell'imposta evasa da parte dell'Ufficio finanziario titolare della funzione di accertamento significherebbe di fatto reintrodurre la "pregiudiziale tributaria", la cui soppressione, già operata con la L. n. 516/1982, è stata confermata dal D.Lgs. n. 74/2000;
- le richiamate soglie di punibilità – secondo la tesi esegetica prevalente, anche giurisprudenziale, peraltro evincibile dalla relazione di accompagnamento al riferito D.Lgs. n. 74/2000 – devono intendersi quali elementi costitutivi del reato e non come condizioni di punibilità (in caso inverso, sarebbe teoricamente prospettabile una "paralisi" del procedimento penale, in attesa del perfezionamento delle condizioni stesse, attraverso la definizione dell'accertamento ad opera dell'Ufficio competente);
- secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale in tal senso;
- fra procedimento penale e quello di accertamento esiste, come sarà meglio chiarito nella Parte III, Capitolo 5 del presente Manuale operativo, una completa autonomia, che non si concilia con l'ipotesi di demandare la determinazione di un elemento costitutivo del reato, qual è il superamento della soglia di punibilità, all'Organo amministrativo competente per l'accertamento.

Da quanto precede consegue che il Pubblico Ministero, per decidere se esercitare o meno l'azione penale, nonché il giudice dell'udienza preliminare e quello del dibattimento, rispettivamente ai fini delle decisioni concernenti il rinvio a giudizio e la condanna, devono

necessariamente determinare l'imposta evasa in via del tutto autonoma, ricorrendo – così come in tutti i rami del diritto penale dell'economia – a nozioni e regole proprie del diritto comune e, specificamente, di quello tributario.

Specularmente, laddove, nel contesto delle attività ispettive, ci si imbatte in una fattispecie concreta che, ad una prima analisi, appaia di rilievo penale, al fine di stabilire se effettivamente sussista l'obbligo di inoltro della comunicazione di notizia di reato ai sensi del menzionato art. 347 c.p.p. – cui è correlato l'eventuale avvio delle indagini preliminari, in via necessariamente autonoma dall'azione di accertamento tributario – gli operanti non possono esimersi dal constatare se concretamente ricorrano tutti quegli elementi che, dal punto di vista oggettivo, possano confermare la rilevanza penale del profilo fattuale, ivi compreso il superamento delle soglie di punibilità.

Pertanto, a conferma delle indicazioni già impartite:

- spetta agli operanti l'autonoma valutazione della configurabilità degli illeciti penali ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, anche previa quantificazione dell'imposta evasa relativamente ad entrambi i tributi;
- detta quantificazione:
  - . è strettamente funzionale agli adempimenti di polizia giudiziaria e riveste carattere preliminare e di ausilio ai fini delle successive determinazioni di competenza dell'Autorità Giudiziaria, che potrà avvalersi anche di periti e consulenti tecnici;
  - . è aperta ad integrazioni da parte degli stessi Reparti operanti e/o degli Uffici finanziari, nel caso in cui emergano nuovi elementi comprovanti ulteriori fatti evasivi, ovvero sussista la possibilità di applicare più corrette o complete modalità di ricostruzione dei tributi effettivamente dovuti;
  - . va sempre dettagliatamente illustrata nell'informativa di reato relativa ai delitti di matrice dichiarativa di cui agli artt. 3, 4 e 5 del D.Lgs. n. 74/2000, con l'indicazione del percorso ricostruttivo seguito e delle componenti attive e passive considerate nel calcolo.

Ebbene, ferme restando le intese assunte a livello locale fra il Corpo, le Procure della Repubblica e gli Uffici finanziari, volte a regolarizzare il flusso di comunicazioni fra i predetti Organi, si ritiene opportuno che il Reparto del Corpo operante proceda alla preliminare quantificazione dell'imposta evasa e dia comunicazione, quando possibile, all'Ufficio finanziario competente degli estremi della informativa di reato trasmessa all'Autorità Giudiziaria. L'Ufficio titolare dell'azione di accertamento potrà integrare detta comunicazione, ricorrendone i presupposti, mediante la partecipazione di ulteriori elementi di carattere tecnico che possano risultare di rilievo per la configurabilità in concreto della responsabilità penale. E' auspicabile, in tal caso, il massimo raccordo tra le Amministrazioni competenti a livello territoriale, da promuovere costantemente.

In base all'orientamento oramai pacifico dei giudici di legittimità, a seguito dell'accertamento con adesione in materia di violazioni tributarie, il reato fiscale potrebbe rivelarsi insussistente allorquando, attraverso tale istituto deflattivo, l'originaria pretesa tributaria sia ridimensionata e l'imposta evasa scenda al di sotto della soglia di punibilità prevista dall'illecito penale tributario (Cass., Sez. IV, 18 febbraio 2014, n. 7615). Secondo l'interpretazione della Suprema Corte, in tali casi, il giudice penale, ancorché non vincolato dal dato quantitativo risultante dall'accordo negoziale, per discostarsi dalla pretesa in quest'ultimo definita e riferirsi, anche ai fini del superamento delle soglie di punibilità, a quella originaria, dovrà disporre di *“concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta”*; in altri termini, il diverso convincimento del giudice penale deve essere specificatamente e congruamente motivato con elementi fattuali che rendano più verosimile l'avviso di accertamento inizialmente emesso (Cass., Sez. II, 9 maggio 2014, n. 19138).

Tali indicazioni, peraltro, appaiono coerenti con i contenuti della circolare ministeriale n. 154/E del 4 agosto 2000, in cui viene chiarito che, “per una più proficua collaborazione fra l’Amministrazione finanziaria e quella della giustizia, nonché per una più efficace repressione dei reati e, infine, per la realizzazione di criteri di efficienza ed economicità nella gestione dell’attività amministrativa, si raccomandano gli uffici destinatari dei processi verbali redatti in sede di verifica, con allegata segnalazione di avvenuta denuncia all’Autorità Giudiziaria, di dedicare all’esame di detti atti priorità assoluta ai fini dell’ulteriore attività di controllo. Inoltre, deve essere inviata alla competente Procura della Repubblica un’integrazione dell’originaria denuncia, allorché emergano, nel contesto dell’attività di accertamento di spettanza degli Uffici finanziari, ulteriori elementi utili all’indagine. Ciò vale, in particolare, per quelle fattispecie che comportano la quantificazione dell’imposta evasa; pertanto, gli avvisi di rettifica o di accertamento appena emessi devono essere inviati all’Autorità Giudiziaria”.

Appare utile accennare anche alla problematica concernente la determinazione delle soglie di punibilità per i delitti dichiarativi nel caso in cui la base imponibile sia ricostruita con accertamento di tipo induttivo. In tale eventualità, si pone il problema di stabilire se – per la verifica in concreto del superamento della soglia di punibilità connessa all’imposta evasa – si debba tenere conto soltanto dei componenti positivi di reddito rideterminati dall’Amministrazione finanziaria ovvero anche dei correlati costi che il soggetto abbia comunque sostenuto, pur in assenza di evidenze contabili, nello svolgimento della sua attività. Al riguardo, si rinvia alla Parte V, Capitolo 1 del presente Manuale operativo, che tratta dei metodi ricostruttivi indiretti, ove viene compiutamente esaminata la questione.

Nella prospettiva penalistica qui oggetto di interesse, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza, per “imposta evasa” deve intendersi l’intera imposta dovuta, da determinarsi, tenuto conto delle risultanze probatorie acquisite, sulla base dell’analisi e della contrapposizione tra ricavi e costi fiscalmente rilevanti, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l’ordinamento tributario. Ne consegue che, per la determinazione dell’imposta sottratta a tassazione, anche ai fini della configurabilità dei reati tributari di matrice dichiarativa, deve comunque aversi riguardo agli elementi negativi di reddito, a condizione che siano legittimamente deducibili, con una valutazione rimessa, in ultima istanza al giudice penale, avuto comunque riguardo alle regole che presiedono all’accertamento dei tributi.

Tuttavia, tenuto conto:

- degli specifici obblighi che incombono agli operanti circa l’immediata informazione dell’Autorità Giudiziaria relativamente a tutte le condotte che, dal punto di vista materiale, risultano integrare gli estremi di un reato, secondo quanto già illustrato;
- di quanto in precedenza accennato a proposito dell’autonomia fra procedimento penale e procedimento di accertamento, nonché della stessa indipendenza che caratterizza l’attività dell’Autorità Giudiziaria nello svolgimento degli adempimenti strumentali all’esercizio dell’eventuale azione penale,

si ritiene che, nelle situazioni in cui il superamento della soglia di punibilità riferita all’imposta evasa sia determinato con riferimento ai soli componenti positivi non dichiarati, sia comunque necessario inoltrare la comunicazione di notizia di reato, rimettendo al magistrato competente le valutazioni circa la concreta configurabilità della responsabilità penale, anche sulla base degli ulteriori accertamenti che ben potranno essere svolti ai fini del corretto calcolo dell’imposta evasa.

**c. *Violazioni dipendenti da operazioni abusive, da valutazioni o da interpretazione delle norme tributarie.***

Come evidenziato nella Parte I, Capitolo 1, paragrafo 2 del presente Manuale operativo, l’art. 10-bis della L. n. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) ha unificato le

disposizioni antielusive e il principio generale del divieto dell'abuso del diritto, rendendo i concetti di elusione fiscale e abuso del diritto sostanzialmente equipollenti e indifferentemente utilizzabili.

Per quanto qui di precipuo interesse, il comma 13 della citata disposizione sancisce che *“le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie”*.

Le contestazioni fondate sull'abuso del diritto, riferibili, ex art. 10-*bis*, comma 1, primo periodo, ad operazioni prive di sostanza economica che realizzano vantaggi fiscali indebiti, non integrano, dunque, ipotesi di violazioni penali tributarie.

Nell'attuale quadro normativo, in particolare, in materia di violazioni penal-tributarie, l'istituto dell'abuso del diritto:

- configura una causa di esclusione della punibilità, estromettendo oramai dalla sfera penale le condotte ad esso riconducibili;
- ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni antielusive specifiche e a quelle concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione mendace, cosicché esso non viene mai in rilievo laddove i fatti in contestazione integrino le fattispecie penali connotate da tali elementi costitutivi;
- rende, in definitiva, i rapporti tra il campo di applicazione dello stesso e l'intervento penale di mutua esclusione.

Dal punto di vista operativo, diventa quindi fondamentale individuare, nel contesto delle attività ispettive, l'esatta portata della qualifica di “abusività” delle condotte sulla scorta dei criteri indicati dall'art. 10-*bis*. Ciò in quanto, laddove un dato comportamento, apparentemente riconducibile nel novero delle operazioni abusive, possa invece essere connotato da profili simulatori, mendaci o, in generale, fraudolenti, lo stesso deve essere oggetto di informazione alla competente Autorità Giudiziaria.

In merito, come indicato nel paragrafo 2.d. del capitolo 1 della presente Parte, considerato comunque il non agevole inquadramento delle fattispecie nell'ambito dei contesti fraudolenti o abusivi, dovuto a una linea di demarcazione non sempre evidente, ogni considerazione in ordine alla rilevanza penale andrà rimessa alla valutazione dell'Autorità Giudiziaria competente, valutando l'adozione di modalità diverse da quelle previste dall'art. 347 c.p.p. in tema di comunicazione di notizia di reato, predisponendo, ad esempio, apposita annotazione di polizia giudiziaria ai sensi dell'art. 357 c.p.p., in cui sia compendiata una compiuta descrizione dei fatti accertati e di ogni profilo rilevante ai fini della loro esatta qualificazione giuridica.

Restano ferme le eventuali diverse indicazioni fornite a livello locale dalle competenti Procure della Repubblica, con le quali i Reparti devono assumere contatti diretti al fine di condividere le modalità di comunicazione più confacenti alle fattispecie rilevate.

A *fortiori*, è necessario assolvere all'obbligo comunicativo in discorso laddove in sede ispettiva si riscontrino ipotesi “limite” o “ibride”, ossia ove non risulti del tutto pacifica, in prima battuta, la linea di demarcazione tra elusività e fraudolenza.

Analoghe considerazioni possono essere svolte con riferimento alle violazioni tributarie dipendenti da profili estimativi.

A seguito della riferita revisione del sistema sanzionatorio penale-tributario ad opera del D.Lgs. n. 158/2015, la fattispecie delittuosa di dichiarazione infedele è infatti esclusa in caso ricorrano violazioni attinenti alle norme che si occupano della classificazione fiscale delle vicende gestionali realmente poste in essere, della loro inerenza e competenza, nonché della valutazione delle stesse sulla base di criteri previamente indicati nel bilancio, ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali.

Rimandando al precedente Capitolo 1, paragrafo 5, per l'analisi sostanziale del contenuto dei nuovi commi 1-*bis* e 1-*ter* dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, in questa sede si precisa,

quanto al profilo procedurale, che l'obbligo di inoltro della *notitia criminis* sussiste nella circostanza in cui i criteri di valutazione concretamente applicati non siano stati indicati in alcuno dei richiamati documenti, sempre che le relative rettifiche eccedano la percentuale del 10 per cento e risultino superate le prescritte soglie di punibilità.

Nondimeno si ritiene che, laddove in sede istruttoria vengano sindacate talune operazioni dal punto di vista estimativo, le quali, tuttavia, appaiano contestualmente essere connotate anche da profili simulatori, mendaci o, in generale, fraudolenti, tali operazioni possono, comunque, integrare le più gravi fattispecie dichiarative di cui agli artt. 2 o 3 del D.Lgs. n. 74/2000.

Con riferimento, infine, alle violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie, l'art. 15 dello stesso decreto esclude la punibilità penale delle "violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione". Atteso che anche la norma in commento configura una causa di non punibilità, la valutazione inerente ai casi della specie dovrà essere rimessa al magistrato competente, secondo le indicazioni dianzi fornite e in conclusione al precedente Capitolo 1, paragrafo 2.c. della presente Parte.

#### **d. La rilevanza penale degli atti amministrativi.**

##### **(1) Rapporto tra comunicazione di notizia di reato e processo verbale di constatazione.**

Occorre approfondire i termini in cui l'atto conclusivo dell'attività ispettiva fiscale, qual è il processo verbale di constatazione, possa assumere rilievo nell'ambito del procedimento penale instaurato in relazione a fatti dallo stesso documentati.

Al riguardo, la L. 7 gennaio 1929, n. 4, soppressa in numerosi articoli per effetto di diversi e successivi provvedimenti normativi, reca ancora l'art. 24, secondo cui "le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale"; detta disposizione, riferendosi genericamente alle "violazioni", non distingue fra quelle amministrative e penali, per cui si ritiene comunemente che la stessa si riferisca sia alle une che alle altre.

La prima tematica che si profila sul punto riguarda il coordinamento tra la menzionata norma e gli artt. 331 e 347 c.p.p., che impongono ai pubblici ufficiali ed alla polizia giudiziaria l'obbligo di rapportare all'Autorità Giudiziaria i fatti costituenti reato, rispettivamente, con la denuncia e con la comunicazione della notizia di reato; in particolare, va chiarito se il processo verbale di constatazione possa sostituire questi ultimi atti, specificamente contemplati dal codice di procedura penale, con riferimento ai reati tributari.

Non pare che una risposta affermativa possa essere formulata sulla base dell'art. 221 delle disposizioni di coordinamento del codice di rito penale, a norma del quale "continuano ad osservarsi le disposizioni di leggi o decreti che prevedono modalità diverse da quelle indicate negli artt. 331 e 347 del codice per l'inoltro della denuncia all'Autorità Giudiziaria ovvero consentono di presentare la denuncia stessa ad altra autorità che a quella abbia l'obbligo di riferire". Da un lato, infatti, il citato art. 221 riguarda solo le "modalità di inoltro" della denuncia alla magistratura e non quelle che attengono alla fase di documentazione dei fatti costituenti reato; dall'altro, l'art. 24 della L. n. 4/1929 parla testualmente di "constatazione" delle violazioni, termine che mal si concilia con la funzione assolta dalla comunicazione della notizia di reato: lo scopo di questa è quello di compendiare al Pubblico Ministero gli elementi essenziali del fatto e gli altri elementi raccolti, indicando le fonti di prova e le attività fino a quel momento compiute, mentre l'espressione "constatazione" appare sintomatica di una attività più approfondita, estesa ben oltre gli elementi ritenuti "essenziali".

A ciò deve aggiungersi che la previsione di cui all'art. 24 è stata introdotta e ha per lungo tempo operato nell'ambito del sistema, definito dall'art. 21, ultimo comma, della

stessa L. n. 4/1929, della cosiddetta “pregiudiziale tributaria”, in base a cui, per i reati contemplati dalle leggi sui tributi, l’azione penale avrebbe potuto essere esercitata solo dopo che l’accertamento dell’imposta e della relativa sovrimposta fosse divenuto definitivo a norma di legge. In tale sistema, cioè, la deroga alle regole generali in tema di rapporto immediato alla magistratura circa i fatti costituenti reato poteva avere una sua giustificazione. Di contro, venuta meno la pregiudiziale, appare naturale che quelle stesse regole generali assumano efficacia cogente anche per i reati tributari, essendo la denuncia e la comunicazione della *notitia criminis* gli unici strumenti previsti dal vigente ordinamento processuale penale per porre il Pubblico Ministero nelle condizioni di assumere la direzione delle indagini.

Tali considerazioni, pertanto, sembrano deporre per una precisa autonomia funzionale della denuncia e della comunicazione di notizia di reato rispetto al processo verbale di constatazione. Del resto, mentre quest’ultimo viene consegnato in copia al contribuente e trasmesso all’Ufficio competente per l’azione di accertamento, l’informativa penale ha come unico destinatario il Pubblico Ministero, costituendo, inoltre, presupposto per il perfezionarsi dell’obbligo del segreto di cui all’art. 329 c.p.p..

Resta fermo che il processo verbale di constatazione, una volta conclusa l’attività ispettiva, nell’ipotesi in cui fosse stata già formalizzata una comunicazione di notizia di reato, dovrà essere trasmesso al Pubblico Ministero, eventualmente anche per stralcio in relazione ai soli fatti di rilievo penale.

## **(2) Utilizzabilità del processo verbale di constatazione nel procedimento penale.**

Con riferimento all’utilizzabilità del menzionato processo verbale di constatazione in sede penale, occorre premettere che l’attuale sistema processuale penale è connotato da un’impostazione di tipo “accusatorio”, in cui, da un lato, l’effettiva e piena direzione delle indagini fa capo all’Autorità Giudiziaria e, dall’altro, risultano fortemente limitate le prove “precostituite”, in ragione della regola della formazione della prova stessa in dibattimento, caratterizzato dalla “oralità”. In questo contesto, la netta separazione della fase delle indagini preliminari, il cui unico scopo consiste nell’assunzione delle decisioni connesse al concreto esercizio dell’azione penale, rispetto a quella dibattimentale, viene realizzata mediante la formazione di due fascicoli distinti, deputati a raccogliere separatamente gli atti dell’una e dell’altra, i quali sono soggetti ad un diverso regime di acquisizione e utilizzazione.

A norma dell’art. 373, comma 5, c.p.p., l’atto contenente la notizia di reato e la documentazione relativa alle indagini sono conservati in apposito fascicolo presso l’ufficio del Pubblico Ministero, unitamente agli atti trasmessi dalla polizia giudiziaria; ai sensi dell’art. 431 c.p.p., invece, nel fascicolo del dibattimento vanno raccolti gli atti relativi alla procedibilità dell’azione penale e all’esercizio dell’azione civile, i verbali degli atti non ripetibili compiuti dalla polizia giudiziaria e/o dal pubblico ministero, i documenti acquisiti all’estero mediante rogatoria internazionale, i verbali degli atti assunti nell’incidente probatorio e gli altri documenti indicati nell’art. 236 c.p.p..

La giurisprudenza, tuttavia, ha cercato di recuperare l’utilizzabilità del processo verbale di constatazione nel fascicolo dibattimentale, verosimilmente a motivo della complessità della materia tributaria, che lo rende strumento difficilmente rinunciabile in favore delle sole prove orali formatesi in aula.

A questo fine, in primo luogo, va verificata se e in quali termini il processo verbale di constatazione possa essere qualificato “atto irripetibile”, nozione che richiama quegli atti con cui la polizia giudiziaria prende diretta cognizione di fatti, situazioni o comportamenti suscettibili di essere modificati o rimossi, in tempi più o meno brevi, con la conseguenza che, ove non tempestivamente documentati, gli stessi potrebbero soltanto essere riferiti o descritti.

Inizialmente la giurisprudenza di legittimità si era attestata su posizioni favorevoli, assumendo poi un orientamento più prudenziale, operando talune distinzioni. A fare chiarezza, è intervenuta la sentenza a Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 41281 del 18 dicembre 2006, nel cui contesto:

- si premette che la natura di irripetibilità di un atto della polizia giudiziaria deve essere valutata non in relazione alla denominazione dell'atto stesso ma al suo contenuto; da questo punto di vista, sono non ripetibili solo gli atti o i contenuti degli atti che descrivono o riportano situazioni:
  - . non più riproducibili in dibattimento, se non con la perdita dell'informazione probatoria o della sua genuinità, quali i risultati acquisiti nell'immediatezza dello svolgimento di attività di polizia o investigative (ad esempio, le intercettazioni telefoniche);
  - . modificabili nel tempo e, come tali, impossibili da riprodurre in seguito (come nel caso della descrizione di luoghi, cose, ecc., suscettibili di essere appunto modificate);
- si afferma l'impossibilità di considerare atto non ripetibile il processo verbale di constatazione redatto a seguito di attività di polizia tributaria, *“salvo che per quelle parti che documentino situazioni modificabili (per esempio, la consistenza del magazzino, le risultanze di documentazione contabile che non viene sequestrata o altre situazioni soggette a variazione per opera del tempo o delle persone)”*.

In secondo luogo, si sono registrati tentativi di far rientrare il processo verbale di constatazione nel dibattimento mediante l'art. 234 c.p.p., che permette l'acquisizione di scritti o di altri documenti che rappresentano fatti, persone o cose, con qualsiasi mezzo.

Al riguardo, secondo consolidata giurisprudenza di legittimità, il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza rientra nella categoria dei documenti extraprocessuali ricognitivi di natura amministrativa, acquisibili e utilizzabili come prova ai sensi della citata disposizione di rito.

I giudici di legittimità hanno osservato, altresì, che il processo verbale di constatazione non può assurgere ad atto processuale, poiché non è previsto come tale dal codice di rito o dalle norme di attuazione e non interviene nel corso delle indagini preliminari; neppure può essere qualificato quale “particolare modalità di inoltro della notizia di reato” ex art. 221 disp. att. c.p.p., poiché i connotati di quest'ultima sono diversi. È stato precisato che, nel momento in cui emergono indizi di reato e non meri sospetti, occorre procedere secondo le modalità prescritte dall'art. 220 disp. att. c.p.p., con la conseguenza che la parte del processo verbale di constatazione compilato prima dell'insorgere degli indizi ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è tale quella redatta successivamente nel caso non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito (cfr., fra le altre, Cass., Sez. III, 22 settembre 2016, n. 39379).

Ad ogni buon conto, considerato il tendenziale favore della giurisprudenza, sia pure con diverse declinazioni, per la utilizzabilità in sede penale dei contenuti del processo verbale di constatazione – come già detto *sub* (1) – deve essere sempre valutata con favore l'opportunità dell'inoltro del documento all'Autorità Giudiziaria, fermo restando l'imprescindibile invio della comunicazione di notizia di reato. Quanto detto vale a maggior ragione nei casi in cui non siano stati, relativamente alle risultanze ispettive riguardanti ipotesi di reato, preventivamente redatti e trasmessi i particolari atti di polizia giudiziaria di cui si darà menzione nella Parte III, Capitolo 5, paragrafo 3 del presente Manuale operativo.

#### **e. Valenza penale delle presunzioni fiscali.**

Come sarà ampiamente illustrato nella Parte V del presente Manuale operativo, nell'attività di accertamento dei tributi ed in quella, a questa propedeutica, della constatazione, è consentito ricostruire la base imponibile, in presenza di determinati presupposti, anche attraverso il ricorso a presunzioni, qualificate o meno a seconda di detti presupposti. Specifiche previsioni normative, infatti, prefigurano presunzioni di carattere legale, il cui significato, cioè, è predeterminato dalla legge stessa, fatta salva la prova contraria concessa al contribuente.

Una questione significativa è stabilire se e in che termini le presunzioni contemplate in campo fiscale possano essere utilizzate in sede penale.

Secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale, le presunzioni tributarie, benché non possano assurgere a valore di prova dei reati tributari, rilevano comunque sul piano indiziario e sono, di per sé, idonee a integrare la notizia di reato.

Al riguardo, infatti, anche nel rito penale è consentito ricorrere a presunzioni, le quali, per la loro natura di dati di fatto con valore indiziario, possono essere ammesse nei limiti indicati dall'art. 192, comma 2, c.p.p., a mente del quale "l'esistenza di un fatto non può essere desunta da indizi a meno che questi siano gravi, precisi e concordanti".

Tale disposizione, tuttavia, non permette di sostenere che nel processo penale tributario possano trovare incondizionatamente ingresso le presunzioni utilizzate in sede fiscale, sol perché in questo contesto ritenute essere connotate da gravità, precisione e concordanza. D'altra parte, specularmente, non è detto che le presunzioni fiscalmente valutate come non gravi, né precise e concordanti debbano essere escluse dal processo penale tributario, solo a motivo della particolare qualificazione che alle stesse è stata data in sede amministrativa.

Il giudice penale, infatti, è tenuto a valutare la rilevanza delle prove addotte, anche di carattere indiziario, in maniera del tutto autonoma, percorrendo il procedimento logico e argomentativo necessario per stabilire se uno o più elementi abbiano o meno la capacità di dimostrare la sussistenza di un fatto costituente reato e la sua effettiva riferibilità al presunto responsabile. In questa opera valutativa, che deve avvenire in maniera indipendente e senza alcun condizionamento rispetto alle conclusioni cui è pervenuta l'azione amministrativa di controllo e/o di accertamento, il giudice ha il solo obbligo di dare conto nella motivazione dei risultati acquisiti e dei criteri adottati, come stabilito dal citato art. 192, comma 1, c.p.p. e meglio specificato nell'art. 546 c.p.p..

Conseguentemente, nel processo penale-tributario può trovare ingresso, su un piano astrattamente teorico, ogni genere di presunzione fiscale, tanto grave, precisa e concordante, quanto semplicissima, così come le presunzioni cui la legge fiscale connette uno specifico significato predeterminato. La condizione richiesta è che tale ingresso avvenga solo in base al libero convincimento del giudice e nel rispetto degli obblighi di motivazione della sentenza finale. In tale provvedimento, con ogni evidenza, dovrà essere dato conto delle ragioni per cui taluni elementi indiziari vengano ritenuti gravi, precisi e concordanti, dal momento che solo questi sono ammessi nel processo penale.

In estrema sintesi, secondo il consolidato orientamento dei giudici di legittimità, le presunzioni (anche legali) previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato fiscale, assumendo esclusivamente il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale, unitamente ad altri elementi di riscontro, i quali diano certezza in relazione all'esistenza della condotta criminosa.

Il giudice può legittimamente fare ricorso agli accertamenti della Guardia di Finanza o dell'ufficio finanziario anche ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, pur dovendo il proprio esame estendersi ad ogni altro eventuale indizio acquisito, posto che l'autonomia del procedimento penale non esclude che il giudice possa avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria. La condizione

richiesta è che detti elementi siano assunti non con l'efficacia di certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori. In altri termini, atteso che dette presunzioni – che spesso riposano sull'*id quod plerumque accidit*, cioè su parametri di ragionevolezza – hanno valore di indizio, per assurgere, invece, a dignità di prova devono trovare oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova o in altre presunzioni, purché gravi, precise e concordanti.

Tale principio è stato affermato dalla Suprema Corte (Cass., Sez. III, 18 aprile 2016, n. 15899) anche in tema di indagini finanziarie. Nella determinazione dell'imposta evasa ai fini della configurabilità dei delitti dichiarativi, si prescrive, infatti, che il giudice penale può fare ricorso alle risultanze delle indagini bancarie espletate nella fase dell'accertamento tributario. Il presupposto rimane quello che l'Autorità Giudiziaria proceda ad autonoma verifica di tali dati indiziari, unitamente ad elementi di riscontro eventualmente acquisiti "*aliunde*", privilegiando il dato fattuale reale rispetto a quello di natura meramente presuntiva che caratterizza l'ordinamento fiscale.

Da quanto precede consegue che, ogniqualevolta i verificatori siano pervenuti, anche mediante il ricorso a presunzioni, semplici o semplicissime, alla individuazione di una condotta materiale che risulti integrare una fattispecie di reato, gli stessi sono obbligati, come più ampiamente *infra*, ad inviare al magistrato la prescritta comunicazione di notizia di reato, ferme restando le autonome valutazioni dell'Autorità Giudiziaria circa la concreta valenza delle presunzioni utilizzate nelle attività ispettive ai fini della configurazione della responsabilità penale. Tali ultime indicazioni valgono anche laddove, nell'istruttoria fiscale, le presunzioni siano state utilizzate per determinare l'imposta evasa, ai fini dell'individuazione del superamento o meno delle soglie di punibilità nei delitti in tema di dichiarazioni.

Ciò non esime, tuttavia, i militari operanti, d'intesa con l'Autorità Giudiziaria, a ricercare e produrre in ogni caso ulteriori elementi ai fini della più compiuta sostenibilità delle ipotesi accusatorie in sede penale.

Un accenno merita, infine, il tema della valenza delle presunzioni tributarie nella fase delle indagini preliminari e, specificamente, ai fini dell'applicazione delle misure ablativo patrimoniali, che saranno meglio vagliate nel successivo Capitolo 4.

Per via di sintesi, nel procedimento sub-cautelare, le risultanze ispettive, ancorché basate sull'utilizzo delle sole presunzioni legali tributarie, appaiono sufficienti a configurare il *fumus commissi delicti* idoneo a giustificare – in assenza di elementi di segno contrario – l'adozione di provvedimento di natura cautelare (reale o personale), posto che questo non richiede un compendio dotato della assoluta gravità indiziaria, nelle more delle risultanze del procedimento penale di merito (cfr., fra le altre, Cass., Sez. III, 20 giugno 2016, n. 25451 e Cass., Sez. III, 25 febbraio 2016, n. 7553).

#### **f. Comunicazione di notizia di reato e termini di decadenza dell'azione di accertamento.**

La rilevanza penale di talune violazioni nel settore delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto riverberava specifici effetti sui termini decadenziali dell'azione accertativa riferita a detti tributi.

Ci si riferisce, nello specifico, al cosiddetto istituto del "raddoppio" dei termini previsto ai fini dell'accertamento di dette imposte, disciplinato, rispettivamente, dagli artt. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, nei testi in vigore antecedentemente alle modifiche apportate:

- dapprima, dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128;
- subito dopo, dalla L. 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2016), che ha definitivamente abrogato il regime in questione.

La disciplina in rassegna prevedeva che, in caso di violazione che comportasse obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, i

termini ordinari di accertamento fossero raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui era stata commessa la violazione.

Il fine dichiarato dell'istituto era quello di rafforzare i presidi a contrasto delle pratiche fiscali più insidiose, attraverso l'ampliamento dei termini ordinari e perentori accordati all'Amministrazione finanziaria per la notificazione degli avvisi di accertamento/rettifica, in modo da consentire alla stessa di recepire ed utilizzare gli eventuali ed ulteriori elementi istruttori emersi nel corso di indagini penal-tributarie:

- che tradizionalmente sono soggette a termini di prescrizione più ampi rispetto a quelli decadenziali fissati per l'azione amministrativa;
- il cui sviluppo è di norma incardinato sull'esercizio di poteri più penetranti e, pertanto, più efficaci in contesti fraudolenti connotati da maggiore complessità.

Sottoposta la disciplina in questione al vaglio di costituzionalità, con sentenza n. 247 del 25 luglio 2011, il giudice delle leggi aveva affermato i seguenti principi:

- *“il raddoppio dei termini consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale”;*
- *“l'obbligo di denuncia (...) sorge anche ove sussistano cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali ed il cui accertamento resti riservato all'Autorità giudiziaria penale”;*
- il raddoppio dei termini non presuppone un accertamento giudiziale definitivo circa la sussistenza del reato;
- l'obbligo di denuncia *“sussiste quando il pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di estinzione e di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'Autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita”;*
- il pubblico ufficiale *“non può liberamente valutare se e quando presentare la denuncia ma deve presentarla prontamente, pena la commissione del reato previsto e punito dall'art. 361 c.p. per il caso di omissione o ritardo nella denuncia”;*
- il giudice tributario deve vagliare autonomamente (o su richiesta del contribuente) *“la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta “prognosi postuma”) circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento”.*

La Corte Costituzionale, pertanto, pur ritenendo legittima la disciplina in analisi – delineandola tecnicamente non come una mera proroga di termini, ma quale fattispecie autonoma – ha sostenuto il suo perfezionamento anche senza l'invio della comunicazione di notizia di reato, essendo sufficiente l'obbligo astratto di denuncia, prescindendo, altresì, dall'imposta accertata e dagli esiti delle indagini preliminari o del processo penale. Era nondimeno affidato al giudice tributario il compito di riscontrare la correttezza dei presupposti fattuali sottesi all'applicazione della stessa disciplina.

Nel contesto della revisione dei termini di accertamento compiuta dalla citata L. n. 208/2015, stante l'abrogazione di detto istituto – per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2016 e per i successivi – operata dal comma 131 dell'art. 1 dell'articolo normativo, il raddoppio dei termini di accertamento è attualmente disciplinato soltanto sul piano transitorio dal successivo comma 132.

Nello specifico, il secondo e il terzo periodo del comma in questione prescrivono che, “Per i periodi d'imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata

presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per alcuno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo".

Secondo l'attuale assetto normativo, dunque, per i soli periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016, l'Amministrazione finanziaria, laddove sussistano violazioni tributarie penalmente rilevanti e in presenza di talune condizioni (*infra* indicate), può ancora avvalersi di detto istituto, disponendo, pertanto, di un termine più ampio di quello ordinario ai fini della notifica dei relativi avvisi di accertamento e/o di rettifica.

Anche a seguito dei menzionati interventi normativi, la formulazione letterale amplia i termini accertativi "*relativamente*" ai periodi di imposta "*in cui è stata commessa la violazione*". Da un'interpretazione sistematica della norma, è evidente che la *ratio legis* depone nel senso di dover apprezzare, più correttamente, il periodo di imposta cui la violazione penale si riferisce.

Nella pratica operativa ne deriva che, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, gli accertamenti relativi all'ultima annualità per la quale è applicabile detto istituto – ossia l'anno d'imposta 2015 – dovranno essere notificati, a pena di decadenza:

- entro il 31 dicembre 2024, in caso di dichiarazione presentata;
- entro il 31 dicembre 2026, in caso di dichiarazione omessa o nulla.

Nello specifico, la disciplina sul raddoppio dei termini di accertamento trova ancora applicazione, limitatamente a suddette annualità, soltanto laddove la denuncia penale sia stata effettivamente presentata o trasmessa all'Autorità Giudiziaria entro la scadenza ordinaria dei termini di accertamento. Quindi, ritornando all'esemplificazione sopra riportata, la denuncia alla magistratura deve essere necessariamente inoltrata per l'anno d'imposta 2015:

- entro il 31 dicembre 2020, in caso di dichiarazione presentata;
- entro il 31 dicembre 2021, in caso di dichiarazione omessa o nulla.

Non rilevano, inoltre, gli eventi successivi alla comunicazione della notizia di reato, in quanto i risultati del procedimento penale non possono modificare l'operatività dell'istituto in discussione (cfr., fra le altre, Cass., Sez. V, 15 maggio 2015, n. 9974 e Cass., Sez. V, 7 ottobre 2015 n. 20043). Resta fermo l'autonomo vaglio del giudice tributario circa la sussistenza dei presupposti della *notitia criminis*.

Secondo l'indirizzo interpretativo fornito dai giudici di legittimità (cfr., fra le altre, Cass., Sez. V, 30 giugno 2016, n. 13483), la soglia di rilevanza penale di taluni reati tributari va valutata con riferimento al momento in cui è stata commessa la violazione, restando irrilevante la circostanza per cui in seguito, annullata in parte la pretesa tributaria, la stessa soglia sia venuta meno. Come affermato dalla dianzi citata sentenza n. 247 del 2011 della Corte Costituzionale, è comunque fatta salva la valutazione "ora per allora" del giudice tributario, al fine di scongiurare un uso pretestuoso o strumentale della disposizione in rassegna da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Al riguardo, si segnala che il giudice amministrativo di seconde cure (Consiglio di Stato, 10 agosto 2011, n. 4769) ha ritenuto accessibile da parte del contribuente la denuncia inoltrata all'Autorità Giudiziaria ai fini del raddoppio dei termini di accertamento.

Ne consegue, con ogni evidenza, che è onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare la predetta tempestività, l'effettività della denuncia e, in caso di contenzioso, la sussistenza del *fumus* di reato legittimante la sua formalizzazione, laddove intenda invocare legittimamente il raddoppio dei termini.

A tal fine, ferme restando le intese raggiunte a livello locale per regolarizzare il flusso di comunicazioni fra il Corpo, l'Autorità Giudiziaria e gli Uffici finanziari, potrebbe risultare opportuno che gli operanti inoltrino all'Ufficio finanziario competente, eventualmente allegandola al processo verbale di constatazione, la sola lettera di trasmissione della comunicazione di notizia di reato, indirizzata alla Procura della Repubblica, se del caso omissa quanto ad eventuali profili non di interesse.

La scelta legislativa di:

- collegare l'istituto del raddoppio all'effettivo inoltro della denuncia penale entro gli ordinari termini decadenziali, limitatamente ai periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016;
- abrogare il prefato regime per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2016 e per quelli successivi,

accentua l'importanza di talune questioni afferenti al rapporto tra procedimento penale e quello amministrativo tributario.

Va da sé, infatti, che, in presenza di violazioni tributarie penalmente rilevanti, la riferita compressione dei termini decadenziali di accertamento generi un disallineamento temporale rispetto ai più ampi termini di prescrizione penali. Saranno così perseguibili penalmente fatti integranti reati fiscali per i quali non si potrà più procedere alla connessa contestazione amministrativa.

Merita, pertanto, un accenno la circostanza per cui detta situazione va coordinata con taluni istituti contemplati dal D.Lgs. n. 74/2000: ci si riferisce alla confisca (e possibilità di revoca del sequestro e di inibizione della relativa confisca) *ex art. 12-bis*, alle circostanze del reato *ex art. 13-bis*, nonché alla causa di non punibilità *ex art. 13* da ultimo revisionata, istituti con i quali è stata valorizzata l'interazione tra le istanze punitive e il pagamento del debito fiscale, rimarcando la centralità dei rapporti tra il sistema penale di repressione degli illeciti fiscali e quello strettamente tributario.

Con specifico riguardo, invece, all'estensione del raddoppio del termine per l'accertamento nei confronti dei soci di società (o comunque di terzi soggetti), in presenza di una denuncia penale per reati fiscali a carico del solo legale rappresentante della società, non si ritiene applicabile detto istituto in via automatica, astratta o derivata nei confronti dei soci (o di tali altri soggetti). Ciò in quanto, a seguito della menzionata revisione normativa, appare doversi effettivamente trasmettere specifica informativa di reato, anche sulla scorta di elementi probatori comprovanti il coinvolgimento dei medesimi soci (o terzi soggetti) nei fatti evasivi penalmente rilevanti ascritti al rappresentante legale della società (Cass., Sez. V, 30 dicembre 2015, n. 26068).

Di converso, pur in assenza di un orientamento giurisprudenziale formatosi al riguardo, pare doversi ritenere che una denuncia penale a carico del legale rappresentante di una società, per fatti commessi nell'esercizio di detta funzione, possa comportare il raddoppio dei termini di accertamento non solo nei riguardi dell'entità giuridica, ma anche della posizione della stessa persona fisica cui il reato venga ascritto, quantomeno per gli aspetti direttamente connessi a detta condotta criminosa. Potrebbe essere il caso, a titolo esemplificativo, di una denuncia a carico del legale rappresentante di una società per l'ipotesi di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, in relazione all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti da parte dell'impresa. L'eventuale illecita retrocessione nelle mani del medesimo, da parte dell'emittente, di tutto (o parte) il corrispettivo documentato dalle fatture costituirà provento illecito per il percettore (persona fisica), al quale potrà applicarsi,

ricorrendone i presupposti, il raddoppio dei termini per l'accertamento, al pari di quanto previsto per la società.

Anche nell'attuale formulazione della disciplina non si rinviene un'esplicita preclusione alla possibilità dell'Amministrazione finanziaria di procedere oltre i termini ordinari di accertamento per quel periodo d'imposta cui la violazione penale si riferisce, avuto riguardo ad aspetti diversi dalla violazione stessa e, quindi, anche per irregolarità fiscali non emerse o non considerate nell'ambito del procedimento penale.

Si ritiene, cioè – attesa anche la sussistenza di talune pronunce di merito già intervenute al riguardo e considerato che la Corte Costituzionale nella sentenza citata ha osservato incidentalmente che la disciplina “*agisce sul piano procedimentale*” – che la proroga riguardi l'intera posizione fiscale del contribuente relativamente a quel periodo d'imposta, limitatamente, tuttavia, ai settori impositivi penalmente considerati dalla norma (imposte sui redditi ed IVA).

Con riguardo all'imposta regionale sulle attività produttive, con nota n. 173532 del 7 dicembre 2010, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che gli artt. 24 e 25 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che regolano i poteri delle Regioni e la disciplina temporanea dell'IRAP, hanno rinviato *tout court* alle procedure di accertamento previste per le imposte sui redditi, compreso l'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 qui in discussione. Ne deriverebbe, pertanto, che l'istituto del raddoppio, evidentemente nei termini residui sopra delineati, si rende applicabile anche ai fini dell'accertamento dell'IRAP.

Al riguardo, tuttavia, la Suprema Corte (Cass., Sez. V, 11 marzo 2016, n. 4775 e Cass. Sez. VI, 25 agosto 2017, n. 20435) si è pronunciata in ordine all'inapplicabilità all'Irap della disciplina del raddoppio dei termini di decadenza per la notifica degli accertamenti, tenuto conto che con riferimento all'imposta sulle attività produttive non sono previste sanzioni penali.

È appena il caso di rimarcare, infine, che la proroga opera solo per i reati in materia di imposte sui redditi ed IVA, non già con riferimento alle fattispecie tributarie diverse da quelle contemplate dal citato decreto (ad esempio, quelle di contrabbando o in materia di accise) e ad altri reati che pure, per la condotta o per l'oggetto materiale, possano presentare implicazioni di carattere fiscale.

Alla luce di quanto dianzi esposto – facendo limitato riferimento alle annualità d'imposta precedenti a quella in corso al 31 dicembre 2016 – ogniqualvolta gli operanti inoltrino all'Autorità Giudiziaria un'informativa per uno dei reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000, gli stessi potranno sviluppare la successiva attività ispettiva tenendo presente il raddoppio dei termini di decadenza relativamente all'annualità cui si riferisce il reato tributario in questione. Va da sé che, allo scopo di differire la formulazione di proposte di recupero a tassazione oltre la tempistica ordinaria, occorre che negli atti relativi all'attività ispettiva sia data chiara esplicitazione dell'ampliamento temporale della stessa e delle relative ragioni, il che impone un attento e preliminare riscontro, da sottoporre al vaglio dell'Autorità Giudiziaria, circa l'eventuale sussistenza di esigenze di segretezza delle indagini che possano ostare a detta esplicitazione, tanto nei confronti dell'indagato, quanto di terzi.

Non va sottaciuto in questa sede che, ai sensi dell'art. 10 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214, la configurazione di uno dei reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 comporta ancora la perdita del beneficio, disciplinato a talune condizioni dallo stesso D.L. n. 201/2011, della riduzione di un anno dei termini decadenziali a favore dei contribuenti cui si applicano gli studi di settore o che svolgono attività artistica o professionale, ovvero attività di impresa in forma individuale o con le forme associative di cui all'art. 5 del TUIR.

Per completezza, si evidenzia che – a prescindere dalla rilevanza penale delle violazioni – resta comunque ferma l'applicabilità del raddoppio dei termini accertativi eventualmente prevista da altre disposizioni normative. È il caso, ad esempio, dell'art. 12, comma 2-*bis*,

del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2009, n. 102, e successive modificazioni, che sancisce il raddoppio dei termini ordinari per gli accertamenti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA basati sulla presunzione di evasione per le attività detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al D.M. 4 maggio 1999 e al D.M. 21 novembre 2001, in violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale.

#### **g. Contenuto della comunicazione di notizia di reato.**

La prassi diffusa fra molte Procure della Repubblica di diramare agli Organi di polizia operanti nelle rispettive circoscrizioni modelli per la compilazione e l'inoltro delle notizie di reato suggerisce l'opportunità di non predisporre analoghi modelli aventi valenza generale, essenzialmente allo scopo di evitare che, in concreto, si presentino difficoltà di compilazione connesse alle inevitabili differenze d'impostazione.

È comunque il caso di sottolineare che nella comunicazione di notizia di reato devono essere riportati gli elementi essenziali del fatto costituente illecito penale, ogni altra circostanza utile alle indagini, l'indicazione delle fonti di prova, le attività compiute, il giorno e l'ora in cui la notizia di reato è stata acquisita, le generalità, il domicilio e quanto altro valga all'identificazione dell'indagato e di eventuali altre persone in grado di riferire sui fatti, il grado e le generalità degli appartenenti alla polizia giudiziaria che hanno operato e l'indicazione, fra questi, di coloro i quali sono in grado di riferire sui fatti.

Secondo quanto prescritto dall'art. 347, comma 1, c.p.p., alla comunicazione di notizia di reato deve essere allegata la documentazione attestante le attività compiute, ivi compresi gli atti indicati nella Parte III, Capitolo 5, paragrafo 3, del presente Manuale operativo laddove sia stato necessario procedere ai sensi dell'art. 220 disp. att. c.p.p., nonché, ove possibile, il processo verbale di constatazione. Resta ferma la necessità di allegare ogni altro genere di risultanza documentale utile ai fini della ricostruzione del fatto, non escluse le dichiarazioni fiscali presentate dal contribuente, ove disponibili.

### **3. Gli strumenti investigativi utilizzabili.**

#### **a. Profili generali.**

Nel contesto dell'azione di contrasto alle diverse forme di evasione fiscale, avuto particolare riguardo a quelle realizzate mediante tecniche decettive, riveste cruciale importanza l'approccio investigativo e i connessi strumenti adottati ai fini della ricerca e l'assicurazione di idonei riscontri probatori. L'obiettivo ultimo è la circostanziata ricostruzione del profilo fattuale del reato tributario, l'esatta quantificazione dell'imponibile sottratto a tassazione e dell'imposta evasa, l'individuazione degli autori della fattispecie criminale o di eventuali altre persone in grado di riferire ai fini della ricostruzione dei fatti.

Al riguardo, ferme restando le direttive del Pubblico Ministero titolare delle indagini, deve valutarsi la necessità/opportunità di fare ricorso, in relazione alla tipologia di reato tributario perseguito, ad uno o più degli strumenti investigativi di seguito descritti, da considerarsi tra loro potenzialmente concorrenti.

Riguardo all'utilizzabilità ai fini amministrativi delle risultanze probatorie acquisite con i seguenti mezzi d'indagine, si rinvia, a fattor comune, alla Parte IV, Capitolo 1, del presente Manuale operativo.

#### **b. Perquisizioni e sequestri probatori.**

Per l'assicurazione delle fonti di prova necessarie all'accertamento dei fatti e, nello specifico, ai fini della ricerca e della conservazione delle cose e delle tracce pertinenti a qualsiasi delle ipotesi di reato di natura tributaria, è possibile fare ricorso alle perquisizioni personali, locali, domiciliari ed informatiche, secondo le modalità declinate dagli artt. 247 e seguenti del c.p.p., nonché al sequestro probatorio di cui agli artt. 252 e seguenti del codice di rito.

Attesa la peculiarità dei delitti di matrice fiscale, durante le attività di perquisizione particolare attenzione deve essere prestata alla documentazione contabile ed extracontabile, ai supporti informatici ed alla corrispondenza elettronica.

Si rammenta che, in virtù del comma 1-*bis* del citato art. 247 c.p.p., è possibile procedere alla perquisizione anche di sistemi informatici o telematici, ancorché protetti da misure di sicurezza, al fine di acquisire dati, informazioni, *software* o tracce comunque pertinenti al reato ivi contenuti.

Il successivo art. 254-*bis* c.p.p. disciplina il sequestro delegato dall'Autorità Giudiziaria, presso i fornitori di servizi informatici, telematici o di telecomunicazioni, dei dati da questi detenuti, compresi quelli di traffico o di ubicazione.

In entrambi i contesti sopra citati, si dispone l'adozione di misure tecniche idonee ad assicurare la conservazione dei dati originali e ad impedirne l'alterazione.

Pertanto, laddove si debba procedere alle suddette attività di polizia giudiziaria e la competente Magistratura non abbia previamente nominato un consulente tecnico ex art. 359 c.p.p., si rimarca la necessità di fare ricorso al personale del Corpo in possesso della qualifica di "*Computer forensics e data analysis*", secondo le indicazioni e le procedure fornite dalla circolare di questo Comando Generale – III Reparto n. 300906 del 13 ottobre 2011, come meglio si dirà in seno alla Parte III – Capitolo 2 – paragrafo 2, *sub b*.(5) del presente Manuale operativo. Nell'eventualità ciò non sia possibile, potrà essere valutata la possibilità di nominare un ausiliario di polizia giudiziaria ex art. 348, comma 4, c.p.p..

Si rappresenta, infine, che l'articolo 11 del D.Lgs. 15 febbraio 2016, n. 35, di attuazione della decisione quadro 2003/577/GAI del Consiglio del 22 luglio 2003, prevede la facoltà per l'Autorità Giudiziaria italiana di richiedere, nel corso di un procedimento penale, all'omologa Autorità di un altro Stato membro dell'Unione europea il riconoscimento e l'esecuzione di un provvedimento di sequestro in ordine a oggetti, documenti o dati che si trovino nel territorio di tale altro Stato e siano utilizzabili ai fini probatori.

Per una disamina approfondita dello strumento, peraltro oggetto della circolare di questo Comando Generale – III Reparto n. 207315 datata 4 luglio 2016, si rinvia al successivo Capitolo 4, paragrafo 5.

### **c. Intercettazioni.**

Altro efficace mezzo di ricerca della prova esperibile nell'ambito di indagini di polizia giudiziaria svolte nel contesto di procedimenti riguardanti reati tributari sono le intercettazioni previste e disciplinate dagli artt. 266 c.p.p. e seguenti.

Detto strumento può consistere in acquisizioni di conversazioni o telecomunicazioni telefoniche (condotte attraverso il telefono o mediante altre forme) e di colloqui tra presenti (cosiddette "intercettazioni ambientali"). Ai sensi dell'art. 266-*bis* c.p.p., inoltre, sono consentite le intercettazioni del flusso di comunicazioni relative a sistemi informatici o telematici.

Attesa la sua penetrante portata, l'attività di intercettazione è consentita solo per alcune categorie di reati, identificati con l'entità della pena o per il bene giuridico tutelato. Nello specifico, l'art. 266 del codice di rito stabilisce, in via generale, che l'intercettazione è ammessa nei procedimenti relativi a delitti non colposi per i quali è prevista la pena (edittale) dell'ergastolo o della reclusione superiore nel massimo a cinque anni.

Ulteriori restrizioni derivano, poi, dalla circostanza per cui debbono preesistere gravi indizi di reato e che l'intercettazione deve porsi come assolutamente indispensabile per il proseguimento delle indagini.

Le pene edittali previste per alcuni delitti tributari disciplinati dal D.Lgs. n. 74/2000 fanno sì che il predetto strumento investigativo possa essere adoperato anche a contrasto delle

forme di evasione più gravi e fraudolente, punite in misura superiore alla richiamata soglia edittale.

In pratica, possono essere legittimamente disposte le intercettazioni per i reati di:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2);
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3);
- emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8);
- occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10);
- indebite compensazioni mediante utilizzo di crediti inesistenti (art. 10-*quater*, comma 2);
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte nell'ipotesi aggravata (art. 11, comma 1, secondo periodo);
- falso nella transazione fiscale nell'ipotesi aggravata (art. 11, comma 2, secondo periodo).

Di converso, sono escluse per le altre ipotesi delittuose, quali:

- infedele e omessa dichiarazione (artt. 4 e 5);
- omesso versamento di ritenute dovute o certificate e di IVA (artt. 10-*bis* e 10-*ter*);
- indebite compensazioni mediante utilizzo di crediti non spettanti (art. 10-*quater*, comma 1);
- sottrazione fraudolenta nell'ipotesi base (art. 11, comma 1, primo periodo);
- falso nella transazione fiscale nell'ipotesi base (art. 11, comma 2, primo periodo).

Tuttavia, anche per queste ultime fattispecie di reato è consentito far ricorso a siffatto mezzo tecnico d'indagine allorché, esemplificando:

- detti illeciti costituiscano reato presupposto delle fattispecie di riciclaggio;
- sia ipotizzabile l'associazione per delinquere ex art. 416 c.p.,

ipotesi delittuose, queste, i cui limiti di pena ne consentono l'uso.

In linea generale, ai sensi del comma 1 dell'art. 270 c.p.p., i risultati delle intercettazioni non possono essere impiegati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono state disposte.

Con tale disposizione il legislatore ha inteso circoscrivere la portata delle intercettazioni al procedimento penale per cui sono state specificamente autorizzate, limitando la possibilità di transito dei risultati ottenuti in procedimenti (penali) diversi, che non avrebbero consentito l'utilizzo di detto mezzo di indagine.

La Corte di Cassazione in veste penale, con le sentenze n. 3253 del 23 gennaio 2014 e n. 46244 del 27 novembre 2012, nell'analizzare la nozione di "identico procedimento", che esclude l'operatività del citato divieto di utilizzazione, ha considerato tale, sposando un approccio sostanzialistico, un procedimento quando tra il contenuto dell'originaria notizia di reato, alla base dell'autorizzazione, e quello dei reati per cui si procede vi sia una stretta connessione sotto il profilo oggettivo, probatorio o finalistico.

In pratica, secondo i giudici di legittimità, il concetto di "diverso procedimento" va collegato al dato della alterità o non uguaglianza, sicché esso deve dirsi diverso laddove risulti instaurato a seguito di una notizia di reato relativa ad un altro fatto storico rispetto a quello oggetto di indagine. Ne consegue l'utilizzabilità dei risultati di intercettazioni in un procedimento diverso, ma connesso a quello in cui le stesse sono state disposte.

In tema di reati tributari, la Suprema Corte ha chiarito che le intercettazioni telefoniche disposte in un procedimento per associazione per delinquere finalizzata alla realizzazione

di illeciti penal-tributari possono essere utilizzate per il delitto di dichiarazione infedele commesso dai medesimi indagati, poiché si tratta di indagini che, ancorché non strettamente connesse, sono “*intimamente collegate sotto il profilo della connessione teleologica*” (Cass., Sez. III, 19 maggio 2014, n. 20504).

#### **d. Accertamenti bancari e fiduciari.**

In tema di delitti tributari, le cui indagini sono finalizzate essenzialmente alla ricostruzione dei redditi effettivamente prodotti dall'indagato e/o alla quantificazione delle imposte sottratte alla pretesa erariale, rivestono un ruolo di determinante efficacia gli accertamenti bancari.

Mediante tale strumento d'indagine, infatti, è possibile tracciare i flussi finanziari ed acquisire informazioni sulla titolarità e sull'ammontare dei rapporti finanziari nella disponibilità dell'indagato o di terzi.

In tale contesto, fondamentale risulta, in prima battuta, la consultazione dell'Archivio dei rapporti con operatori finanziari istituito dall'art. 37, comma 4, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella L. n. 248 del 4 agosto 2006, che ha modificato l'art. 7, commi 6 e 11, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, in ordine al quale si rimanda alla Parte IV, Capitolo 5, paragrafo 5 del presente Manuale operativo.

In forza del citato art. 37, comma 4, lettera b), del D.L. n. 223/2006, le informazioni contenute nell'Archivio possono essere impiegate in sede di accertamenti finalizzati alla ricerca ed all'acquisizione della prova e delle fonti di prova nel corso di un procedimento penale, sia ai fini dell'esperimento delle indagini preliminari sia nelle fasi processuali successive.

Con riguardo ai soggetti abilitati ad avanzare richiesta d'accesso all'Anagrafe dei rapporti, l'art. 4, comma 2, lettera a), del regolamento istitutivo della stessa, approvato con D.M. 4 agosto 2000, n. 269, contempla, tra gli altri, anche l'Autorità Giudiziaria e gli ufficiali di polizia giudiziaria delegati dal Pubblico Ministero.

In merito alle disposizioni di dettaglio che regolano l'accesso a detta banca dati da parte dei Reparti del Corpo per finalità di natura extra tributaria, a seguito di specifici accordi con il Ministero della Giustizia e l'Agenzia delle Entrate, è stata rilasciata in uso un'applicazione informatica denominata “Consultazione Anagrafe Rapporti”, la quale consente, appunto, la consultazione telematica della piattaforma in questione. Ai fini di polizia giudiziaria, l'accesso all'applicativo deve essere autorizzato dal Comandante del Reparto operante a seguito del rilascio di apposita delega da parte della magistratura.

A seguito della consultazione della piattaforma, che consente di individuare gli intermediari presso i quali sono (stati) intrattenuti i riferiti rapporti finanziari e fiduciari, dovrà essere richiesto agli stessi, previa emissione di apposito decreto dell'Autorità Giudiziaria, l'invio della documentazione di dettaglio riguardante i singoli rapporti riconducibili al soggetto sottoposto ad accertamenti.

Il Pubblico Ministero, nel disporre le indagini finanziarie nei confronti dell'indagato o di terzi, potrà anche emettere decreto di acquisizione della relativa documentazione ivi autorizzando – senza la necessità, cioè, di provvedervi, a monte, con separato provvedimento – la previa consultazione dell'Archivio dei rapporti.

La selezione delle informazioni da chiedere agli operatori finanziari, attesa l'eventuale considerevole mole di dati dagli stessi detenuti, impone scelte ragionate già in sede di richiesta, al fine di non appesantire l'attività d'indagine. A tal riguardo, potrà anche essere valutata l'opportunità di circoscrivere e filtrare adeguatamente l'ambito delle informazioni richieste, posticipando eventuali ampliamenti ricognitivi laddove successive esigenze investigative lo richiedano. Cionondimeno, è opportuno operare un'adeguata ricognizione dei soggetti correlati all'indagato, i quali sono sovente utilizzati – al pari dei prestanome –

quali intestatari fittizi di detti rapporti, valutando l'estensione nei loro confronti dello strumento d'indagine in argomento.

Al fine di rintracciare le cose da sottoporre a sequestro o per accertare altre circostanze utili alle indagini, l'Autorità Giudiziaria può anche esaminare, attraverso un apposito decreto di esibizione emesso ai sensi dell'art. 248, comma 2, c.p.p., atti, documenti e corrispondenza presso banche, procedendo, in caso di rifiuto, a perquisizione ed eventualmente a sequestro ex art. 255 c.p.p..

Sebbene i citati articoli si riferiscano testualmente solo alle banche, le modalità dagli stessi previste possono essere adottate anche presso altri operatori finanziari nell'ambito di indagini nei confronti di soggetti indiziati di appartenenza ad associazioni di tipo mafioso, ai sensi dell'art. 1, comma 6, della L. 19 marzo 1990, n. 55. Al di fuori di questa particolare tipologia di indagini, la documentazione presso imprese, società ed enti di ogni tipo può comunque essere acquisita dall'Autorità Giudiziaria per effetto dell'art. 248 c.p.p., comma 1, che prevede la generale possibilità di richiedere la consegna di una cosa determinata prima di procedere a perquisizione.

Sempre in tema, ai sensi del successivo art. 256, commi 1 e 2, c.p.p., è possibile acquisire presso le società fiduciarie, anche in originale se così è ordinato dall'Autorità Giudiziaria, gli atti e i documenti contenuti nel fascicolo afferente al mandato fiduciario, anche in deroga allo specifico segreto.

#### **e. Altri strumenti.**

Nella precedente lettera b. si è accennata alla possibilità di procedere al sequestro probatorio in ambito europeo.

Si consideri che, oltre a tale strumento, al fine dell'accertamento di reati tributari è possibile acquisire elementi probatori localizzati oltre i confini nazionali ricorrendo anche alla collaborazione internazionale in materia giudiziaria.

Il fondamento giuridico di tale ultimo strumento risiede nelle specifiche convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia, nella Convenzione europea di assistenza giudiziaria in materia penale, firmata a Strasburgo sotto l'egida del Consiglio d'Europa il 20 aprile 1959, ratificata con L. 23 febbraio 1961, n. 215 ed entrata in vigore il 12 giugno 1962, nonché, sul piano interno, nelle disposizioni del codice di rito in tema di rapporti giurisdizionali con Autorità di altri Paesi, di cui agli artt. 696 c.p.p. e seguenti.

In tale contesto, obiettiva rilevanza va riconosciuta alle commissioni rogatorie internazionali, che costituiscono la principale forma di assistenza per via ufficiale nel settore penale. L'attività di cooperazione e, nello specifico, la rogatoria all'estero di cui all'art. 727 c.p.p. deve essere posta in essere con le rituali modalità previste da tale strumento, pena l'inutilizzabilità, ex art. 729 c.p.p., dei documenti o dei mezzi di prova acquisiti. Il Ministero della Giustizia ha fornito chiarimenti riguardo ai canali di trasmissione delle richieste di assistenza giudiziaria internazionale (cfr. circolare 10 agosto 2015, n. 115769).

Con riferimento ai reati in materia fiscale, non sembra sussistere una preclusione al ricorso alla mutua assistenza giudiziaria transnazionale, fatte salve, ovviamente, specifiche previsioni contrarie contemplate nei singoli accordi pattizi, che vanno, pertanto, vagliati distintamente.

#### **4. Autore del reato, concorso di persone e configurabilità dell'associazione per delinquere nei delitti fiscali.**

##### **a. Autore del reato. Il problema dell'amministratore di fatto.**

Nell'azione di contrasto all'evasione e alla frode fiscale, riveste primario rilievo l'individuazione dei responsabili dei crimini tributari.

Dall'analisi della struttura delle singole fattispecie contemplate dal D.Lgs. n. 74/2000, si rileva che, ad eccezione dei reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti e di

distruzione delle scritture contabili, tutte le altre ipotesi delittuose sono considerate reati propri, nonostante la loro generica formulazione.

È indubbio, infatti, che tali reati possano essere commessi solo dai soggetti che rivestono la qualità che li pone in diretta correlazione con determinati adempimenti di carattere fiscale.

Sia per i delitti dichiarativi, sia per quelli in materia di riscossione, la responsabilità penale non può che essere ascritta al titolare della qualifica formale, ossia al contribuente/persona fisica, oppure, per gli enti, alle persone fisiche munite dei relativi poteri di rappresentanza in base agli statuti o alla legge, tenuti ad osservare quegli adempimenti che costituiscono il presupposto delle condotte tipiche.

Dall'esame testuale dell'art. 1 del citato decreto, si desume, in sintesi, che:

- il soggetto attivo del reato tributario, ossia colui al quale è formalmente imputabile il comportamento illecito, viene punito anche se la sua volontà è diretta a procurare benefici fiscali a terzi;
- è rilevante il rapporto organico tra amministratori ed enti dagli stessi rappresentati.

Il postulato normativo di posizione qualificata ("*intraeus*") per la configurazione dell'illecito penale tributario non esclude, tuttavia, il concorso nella sua consumazione anche di soggetti estranei ("*extraneus*"), cioè privi di dette qualità personali.

Fermo restando che la tematica del concorso di persone nel reato tributario sarà affrontata nel successivo sottoparagrafo, va detto che, in virtù del principio di effettività che caratterizza il diritto penale dell'economia, in base al quale occorre guardare alla realtà sostanziale, la giurisprudenza di legittimità ha evidenziato la necessità di prendere in considerazione, ai fini della ricerca della responsabilità per i reati propri, le funzioni concretamente svolte, individuando chi eserciti in via continuativa e in modo significativo i poteri riconducibili alle qualifiche o funzioni dell'amministratore di diritto.

In materia penal-tributaria, la Suprema Corte ha sancito che, in caso di omessa presentazione della dichiarazione, quantunque il soggetto attivo del reato omissivo in questione possa essere unicamente colui il quale è tenuto a presentare il modello dichiarativo ai fini delle imposte sui redditi o dell'IVA, per le persone giuridiche individuabile nel rappresentante legale, è comunque necessario dare attuazione al menzionato principio di effettività del diritto penale, valorizzando la figura dell'amministratore di fatto, in concreto gestore dell'entità giuridica (Cass., Sez. III, 10 giugno 2011, n. 23425, richiamata da Cass., Sez. III, 24 settembre 2015, n. 38780).

Viene dunque confermata, anche nel diritto penale tributario, la parificazione degli amministratori di fatto a quelli di diritto formalmente investiti della carica.

I giudici di legittimità, con riferimento ai reati omissivi propri, commessi in nome e per conto degli enti collettivi, hanno sempre individuato nell'amministratore di fatto l'autore principale della condotta e, quindi, il soggetto attivo del reato ("*intraeus*"), relegando il prestanome ("*extraneus*") al rango di concorrente, per non avere egli impedito l'evento.

Secondo tale orientamento, l'amministratore di diritto, in virtù della sua posizione di garanzia in seno all'impresa (ex art. 2392 c.c.), risponde quantomeno a titolo di dolo eventuale, avendo omesso di vigilare e, dunque, avendo accettato il rischio che l'amministratore di fatto commettesse l'illecito penale.

Il menzionato principio dell'equiparazione dell'amministratore di fatto a quello di diritto è stato recepito dal legislatore in occasione della riforma del diritto societario. È infatti previsto che, per i reati societari, al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge sia equiparato chi eserciti in materia continuativa i poteri previsti dalla legge (art. 2639 c.c.).

Nei citati pronunciamenti della Corte di Cassazione, si evidenzia l'orientamento per cui tale disposizione normativa, ancorché riferita esplicitamente ai reati societari previsti dal codice

civile, contiene la codificazione di un principio generale applicabile ad altri settori penali dell'ordinamento nonché, per la sua natura interpretativa, anche a fatti pregressi.

In tale contesto, i giudici ritengono, altresì, che tale principio incida non solo sulla configurabilità del concorso dell'amministratore di fatto nei reati commissivi, ma anche in quelli omissivi propri, nel senso che autore principale del reato è proprio l'amministratore di fatto, salva la partecipazione di estranei all'amministrazione secondo le regole del concorso di persone nel reato.

#### **b. Concorso di persone: configurabilità ed esclusione.**

Ai sensi dell'art. 110 c.p., "quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti".

L'istituto del concorso può sostanziarsi in qualunque forma di partecipazione all'altrui condotta criminosa, attraverso cui venga fornito – in tutte o anche solo in alcune delle fasi ideative, organizzative o esecutive – un contributo apprezzabile alla commissione del reato.

Si anticipa, rispetto a quanto oggetto di approfondimento nel successivo Capitolo 4, paragrafo 3, che, in linea di principio, ciascun concorrente può ritenersi destinatario di provvedimenti ablativi, potendosi soprassedere da ogni accertamento circa l'effettivo arricchimento personale derivante dalla commissione del reato. Secondo gli indirizzi dei giudici di legittimità, infatti, "*in virtù del principio solidaristico, che informa la disciplina del concorso di persone nel reato, ciascun concorrente può essere chiamato a rispondere dell'intera entità del profitto accertato sul presupposto della corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito (...), salvo l'eventuale riparto tra i medesimi - irrilevante ai fini penalistici - del relativo onere*" (Cass., Sez. III, 14 aprile 2011, n. 15167).

Per poter acquisire lo *status* di concorrente nel reato è richiesto, a fattor comune per tutti i partecipanti, il requisito della punibilità. Ne consegue che il fatto penalmente rilevante viene attribuito a tutti i concorrenti e, allo stesso tempo, a ognuno di essi, così come avviene per l'irrogazione della pena. La differenza di ruolo o di apporto non è comunque irrilevante, posto che il profilo di ciascuno di essi sarà valutato dal giudice in sede di determinazione della pena.

Nella lettura giurisprudenziale, la struttura della fattispecie di concorso di persone postula la sussistenza congiunta dei seguenti requisiti:

- pluralità di concorrenti;
- realizzazione di un fatto reato;
- apporto di un contributo materiale o morale (psicologico) apprezzabile da parte di ciascun concorrente, idoneo per la realizzazione, con giudizio di prognosi postuma, anche di una soltanto delle fasi dell'attività criminosa;
- connessione causale tra gli atti del concorso e l'evento;
- sussistenza dell'elemento soggettivo, ossia la coscienza e la volontà di realizzare l'evento di cooperare nell'illecito.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 31 del 22 novembre 2000 (richiamata dalla pronuncia della seconda Sezione penale n. 18745 del 29 aprile 2013), nel vagliare la portata dell'art. 110, ha chiarito che il concorso di persone, sul piano soggettivo, non richiede un previo accordo, ritenendo sufficiente soltanto la coscienza unilaterale del contributo fornito all'altrui condotta. Tale consapevolezza "*può manifestarsi indifferentemente o come previo concerto o come intesa istantanea ovvero come semplice adesione all'opera di un altro che rimane ignaro*". La mancanza del previo concerto non condiziona, dunque, la configurabilità del concorso di persone nel reato, essendo idonea l'intesa, anche spontanea, intervenuta nel corso dell'esecuzione del fatto criminoso.

Muovendo dal carattere unitario del reato concorsuale, sotto il profilo oggettivo, è necessario sussista un nesso causale tra gli atti dei singoli concorrenti e l'evento; sul piano soggettivo, invece, è richiesta la consapevolezza di ciascuno in ordine al collegamento finalistico esistente tra i contributi apportati dai singoli.

Nel diritto penale tributario, i riferiti principi vanno inevitabilmente applicati esaminando nel concreto la peculiare struttura dei reati fiscali. I delitti di natura dichiarativa, ad esempio, come qualsiasi altro reato proprio, possono essere commessi, oltre che dalle categorie soggettive specifiche, da soggetti estranei, laddove ricorrano le condizioni per l'applicazione dei principi generali in questione, che consentono di estendere la responsabilità penale a soggetti diversi da quelli indicati dalla disciplina del reato proprio.

In merito, la Corte di Cassazione, con sentenza del 30 ottobre 2015 n. 43809, ha analizzato i profili del concorso di persone nel delitto di omessa dichiarazione. Trattandosi di reato omissivo proprio, istantaneo e unisussistente, posto in essere da persona qualificata (*"intraneus"*), a parere dei giudici di legittimità, le condotte che precedono il momento di commissione del reato sono estranee alla fattispecie tipica e non hanno alcuna rilevanza, neppure ai fini di un eventuale tentativo (ex art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000).

Il concorso nel reato in questione è ipotizzabile solo in forma morale, allorché chi vi è obbligato abbia omesso di presentare la dichiarazione perché istigato o rafforzato nelle sue intenzioni, ovvero abbia agito in attuazione di un accordo intercorso con altri soggetti.

Oggetto dell'istigazione o dell'accordo deve essere la violazione dell'obbligo, in modo che l'omissione, una volta perfezionata dall'autore materiale, possa essere soggettivamente attribuibile all'azione di ciascuno dei correi che l'abbia prevista e voluta come conseguenza della propria azione istigatrice o di rafforzamento dell'altrui proposito o dell'accordo preso.

Il concorso deve avere ad oggetto, pertanto, la specifica omissione, non le condotte che l'hanno preceduta, che rilevano solo in quanto da esse possa desumersi, oltre ogni ragionevole dubbio, la prova dell'accordo criminoso. Conseguentemente, non è possibile affermare il concorso nel reato omissivo proprio per aver posto in essere condotte antecedenti alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione fiscale che non avrebbero penale rilevanza nemmeno se poste in essere dall'autore principale del reato.

Sempre in tema di reato dichiarativo omissivo, come anticipato, la giurisprudenza si è occupata anche dell'eventuale concorso del professionista cui il contribuente abbia delegato l'incarico di presentare le dichiarazioni fiscali: sul punto, si rimanda alla successiva lettera d.

Considerazioni analoghe sono state formulate dagli stessi giudici di legittimità, con riguardo al delitto di dichiarazione fraudolenta, nella sentenza n. 21025 depositata il 21 maggio 2015. Secondo la Cassazione, la mera realizzazione di atti preparatori e prodromici rispetto alla presentazione della dichiarazione (quali la predisposizione delle scritture contabili e l'annotazione nelle stesse di false fatture), anche se funzionali alla commissione del reato proprio, non può essere equiparata alla condotta tipica. Anzi, proprio l'impostazione generale della normativa penale tributaria, come sopra richiamata, impone di escludere che tali condotte, di per sé considerate, possano avere rilevanza penale. Rispetto a tale delitto (di mera condotta, di natura istantanea e di danno), è configurabile, nondimeno, il concorso in capo a chi, pur essendo estraneo e non ricoprendo cariche nella società a cui si riferisce la dichiarazione, abbia in qualsiasi modo istigato o determinato il soggetto, tenuto alla presentazione della stessa, a realizzare l'azione tipica.

Sulla stessa linea interpretativa si è espressa la Suprema Corte laddove ha riconosciuto la responsabilità penale, a titolo di concorso, dell'ex amministratore dimessosi tre giorni prima della presentazione della dichiarazione annuale da parte della relativa società. Nel caso di specie si valorizzava la circostanza per cui il pregresso rappresentante legale fosse pienamente partecipe del disegno criminoso, avendo recepito in contabilità le fatture per operazioni inesistenti, che poi erano state appostate nel bilancio dallo stesso approvato. In

sostanza, si affermava il principio secondo cui, *“nonostante il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture [...] si consumi nel momento di presentazione della dichiarazione, tanto che tale delitto non è comunque punibile a titolo di tentativo, sicché esso può considerarsi perfezionato solo con la presentazione della dichiarazione e non già nel momento in cui i documenti vengano registrati in contabilità, è, comunque, in astratto, possibile concepire in capo a un extraneus (quale era, infatti, l'indagato, non più amministratore della cooperativa al momento della presentazione della dichiarazione) il concorso nel reato proprio di cui al D.Lgs. n. 74/2000, art. 2, in caso di determinazione od istigazione alla presentazione della dichiarazione, non apparendo ostarvi, in via di principio, la natura di reato istantaneo”* (Cass., Sez. III, 24 marzo 2017, n. 14497).

Il complice, secondo l'orientamento della giurisprudenza, risponde anche per il fatto più grave rispetto a quello concordato, materialmente commesso da altro concorrente, se ha previsto e accettato il rischio di commissione del delitto ulteriore. D'altra parte, si configura il concorso anomalo, ex art. 116 c.p., laddove l'agente, pur non avendo in concreto previsto il fatto più grave, avrebbe potuto rappresentarselo come sviluppo logicamente prevedibile dell'azione convenuta, facendo uso della dovuta diligenza in relazione a tutte le circostanze del caso concreto.

Il concorso di persone si differenzia, secondo l'orientamento degli stessi giudici di legittimità, dalla connivenza non punibile, la quale, oltre a prescindere dall'indicato contributo, si *“atteggia come contegno passivo limitato ad un'adesione psichica o ad una mera presenza sul luogo non trascendente il foro interiore”*.

La distinzione tra connivenza non punibile e concorso di persone nel reato va individuata nel fatto che, mentre la prima postula che l'agente mantenga, come accennato, un comportamento meramente passivo senza che venga arrecato alcun contributo alla commissione del delitto, nel concorso l'agente partecipa in qualsiasi modo alla realizzazione dell'illecito. Tale contributo può riscontrarsi pure attraverso forme che agevolino la condotta illecita, anche solo assicurando all'altro concorrente stimolo o rafforzamento all'azione o un maggior senso di sicurezza nella propria condotta. Non integra invece concorso morale il non aver impedito la consumazione del reato.

Come sarà meglio approfondito nel successivo sottoparagrafo, bisogna, altresì, distinguere il concorso di persone dal reato di matrice associativa.

L'elemento distintivo tra i due istituti è stato individuato dalla Suprema Corte *“nel carattere dell'accordo criminoso che nel concorso di persone nel reato continuato si concretizza in via meramente occasionale ed accidentale, essendo diretto alla commissione di uno o più reati – anche nell'ambito di un medesimo disegno criminoso – con la realizzazione dei quali si esaurisce l'accordo e cessa ogni motivo di allarme sociale, mentre nel reato associativo risulta diretto all'attuazione di un più vasto programma criminoso, per la commissione di una serie indeterminata di delitti, con la permanenza di un vincolo associativo tra i partecipanti, anche indipendentemente e al di fuori dell'effettiva commissione dei singoli reati programmati”* (Cass., Sez. II, 13 gennaio 2014, n. 933).

Nel concorso di persone nel reato continuato l'accordo, quindi:

- è finalizzato alla consumazione di uno o più reati determinati e si esaurisce con essi;
- si manifesta in maniera accidentale ed occasionale e, al limite, è ispirato al medesimo disegno criminoso.

Con il delitto di associazione per delinquere, invece, l'accordo resta autonomo rispetto alle particolari intese che danno luogo alla consumazione dei singoli reati. In altri termini, esso prescinde dalla commissione dei singoli reati ed il *pactum sceleris* è connotato da una struttura più o meno complessa e dalla predisposizione di mezzi necessari all'attuazione del programma comune a tutti gli associati. Il vincolo associativo permane tra gli autori, ciascuno dei quali ha consapevolezza di essere associato all'attuazione del citato programma.

In materia di reati tributari, l'istituto del concorso di persone trova una peculiare disciplina derogatoria nel dedicato art. 9 del D.Lgs. n. 74/2000, la cui analisi è stata già svolta nel precedente Capitolo 1.

**c. Sodalizi criminali finalizzati alla frode fiscale.**

**(1) Associazione per delinquere ai sensi dell'art. 416 c.p..**

Nel precedente sottoparagrafo si è fatto cenno alla differenza tra concorso di persone nei reati tributari, ex art. 110 c.p., ed associazione per delinquere finalizzata alla loro commissione, ex art. 416 c.p..

Le fattispecie più subdole e insidiose di frodi fiscali hanno ad oggetto una pluralità di condotte illecite e, soprattutto, si perfezionano mediante il contributo prestato, a vario titolo, da più soggetti. Caso emblematico è quello delle cc.dd. "frodi carosello".

In contesti della specie non sempre è agevole definire il contributo di ciascuno al programma criminale e stabilire se l'apporto fornito sia di tipo concorsuale ovvero associativo.

L'associazione per delinquere si sostanzia nell'accettazione, da parte di almeno tre persone, di una disponibilità e di un impegno permanenti a svolgere determinati compiti, al fine di realizzare un programma di fatti delittuosi. È sufficiente che tale adesione dia vita ad un organismo plurisoggettivo in grado di esprimere una volontà autonoma rispetto a quella dei singoli e di svolgere una condotta collettiva, sintesi delle condotte individuali. Non è necessaria, di contro, una complessa e specifica organizzazione di mezzi, perfetta in tutte le sue strutturazioni e nei ruoli di ciascun associato.

L'associazione si caratterizza, in sintesi, per la sussistenza di tre fondamentali elementi:

- un vincolo associativo tendenzialmente permanente, o comunque stabile, destinato a durare anche oltre la realizzazione dei reati preventivati ed a prescindere dalla realizzazione stessa;
- l'indeterminatezza del programma criminoso, non circoscritto ad uno o più delitti, ma consapevolmente esteso, in forza dell'*affectio societatis scelerum*, ad una pluralità indefinita di condotte illecite;
- l'esistenza di una struttura organizzativa, sia pur minima, ma comunque idonea a realizzare gli obiettivi criminosi fissati.

Per la configurabilità dell'associazione nemmeno occorre che le mansioni di ciascun partecipante siano definite sin dal momento della sua costituzione, essendo sufficiente che ciascun associato apporti un contributo apprezzabile alla perpetrazione di tutti o alcuni reati fine, nella consapevolezza dello scopo del sodalizio.

Sul piano probatorio, occorre valutare in modo puntuale e individualizzato la consapevolezza di ogni membro del sodalizio, sia del reato associativo che dei reati tributari. A tal fine, nell'ambito delle attività investigative saranno attentamente vagliati e valorizzati gli elementi desunti dalla documentazione contabile ed extracontabile acquisita, dalle dichiarazioni rese e dalle intercettazioni eventualmente effettuate.

È configurabile un concorso di persone da parte di soggetti diversi dagli associati: è il caso del concorrente "esterno" che, sebbene estraneo alla vita e alle dinamiche dell'associazione, fornisca comunque un proprio personale contributo, ad esempio per consentire al sodalizio di superare le difficoltà esistenti per il regolare svolgimento della vita associativa, ovvero per rafforzarne o consolidarne la struttura organizzativa.

La configurabilità dell'associazione per delinquere finalizzata alla frode fiscale, in luogo del mero concorso nel reato da parte dei soggetti attivi delle illecite condotte, consente il ricorso:

- a intercettazioni telefoniche, ambientali o telematiche, come già indicato nel precedente paragrafo 3.c, anche per quei reati fiscali che prevedano la sanzione della reclusione inferiore, nel massimo, a cinque anni;
- integrati gli ulteriori specifici presupposti, a misure cautelari personali, compresa la custodia in carcere, anche per quei reati fiscali che prevedano la sanzione della reclusione inferiore, nel massimo, a quattro anni.

La contestazione di un vincolo associativo genera, inoltre, rilevanti implicazioni in punto di sequestrabilità/confiscabilità del prezzo o del profitto dei reati tributari in capo all'ente.

Come sarà meglio evidenziato nel successivo paragrafo 7, la normativa in tema di responsabilità amministrativa degli enti, ex D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, non contempla le fattispecie penal-tributarie nel catalogo dei relativi reati presupposto.

Di contro, la L. 15 luglio 2009, n. 94, ha inserito l'associazione per delinquere tra i reati di cui alla Sezione III del citato decreto legislativo, così consentendo l'applicazione della relativa disciplina.

Ne deriva che, ove tale fattispecie sia commessa da persone che rivestano funzioni (apicali) di rappresentanza, amministrazione o direzione, anche di fatto, dell'ente o da soggetti loro "subordinati", nell'interesse o a vantaggio dell'ente stesso, e ricorrano le ulteriori condizioni previste dallo stesso articolato normativo (artt. 6 e 7), potrà essere chiamato a risponderne anche il soggetto giuridico, con le possibili e importanti conseguenze sanzionatorie e ablativo specificate nel citato paragrafo 7.

## **(2) Associazione per delinquere transnazionale ai sensi della Legge 16 marzo 2006, n. 146.**

La L. 16 marzo 2006, n. 146, di ratifica ed esecuzione della Convenzione di Palermo sui reati transnazionali e dei Protocolli delle Nazioni Unite contro il crimine organizzato transnazionale adottati dall'Assemblea generale il 15 novembre 2000 ed il 31 maggio 2001, definisce, all'articolo 3, la nozione di reato transnazionale.

Questo ricorre quando un delitto, nel quale risulti coinvolto un gruppo criminale organizzato, sia punito con la pena della reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni e sia commesso, alternativamente:

- in più di uno Stato;
- in uno Stato, ma una parte sostanziale della sua preparazione, pianificazione, direzione o controllo avvenga in un altro Stato;
- in uno Stato, ma in esso sia implicato un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato;
- in uno Stato ma abbia effetti sostanziali in un altro Stato.

A mente del successivo art. 4, inoltre, i delitti – sempre con pena edittale non inferiore, nel massimo, a quattro anni di reclusione – per la commissione dei quali abbia dato il suo contributo un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato, soggiacciono ad una pena aumentata da un terzo alla metà.

I citati artt. 3 e 4 sono stati oggetto di un ampio esame da parte della Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 18374, depositata in data 23 aprile 2013. L'Alto Consesso ha affermato "*che, per conformazione morfologica e strutturale, la transnazionalità non è elemento costitutivo di un'autonoma fattispecie delittuosa (...). Si tratta, invece, di una peculiare modalità di espressione, o predicato, riferibile a*

*qualsivoglia delitto (...), a condizione che lo stesso, sia per ragioni oggettive sia per la sua riferibilità alla sfera di azione di un gruppo organizzato operante in più di uno Stato, assuma una proiezione transfrontaliera”.*

L'art. 3, come detto definitorio del “reato transnazionale”, ancorché privo di specifico contenuto precettivo e sanzionatorio, è foriero di rilevanti effetti sul piano della disciplina sostanziale e processuale. Si intende fare riferimento, tra gli altri, alla:

- previsione della responsabilità amministrativa degli enti sancita dall'art. 10 della stessa L. n. 146/2006 (art. 10);
- confisca obbligatoria, anche per equivalente, prevista nel medesimo articolato (art. 11).

Il successivo art. 4, invece, introduce una speciale forma di aggravante dei reati comuni, modellata su uno soltanto dei citati elementi alternativi rilevanti ai fini della definizione di transnazionalità (*i.e.* il contributo prestato da un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato). Non è il reato transnazionale in sé soggetto ad aggravamento di pena, ma è il reato comune aggravato a costituire sempre, e necessariamente, reato transnazionale.

In merito a detta ipotesi aggravante, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 2208 del 17 gennaio 2017, ha ricordato che non è affatto necessario che il reato venga commesso anche all'estero, ben potendo restare circoscritto in ambito nazionale. Non occorre neppure che il gruppo delinquenziale operi in Paesi diversi o che del sodalizio criminoso facciano parte soggetti operanti in Paesi diversi. Quel che occorre, ai fini dell'operatività dell'aggravante, è unicamente che alla commissione del reato oggetto di inasprimento abbia dato il suo contributo un gruppo dedito ad attività criminali a livello internazionale.

Secondo la citata pronuncia delle Sezioni Unite, un “gruppo organizzato” è, certamente, un *quid pluris* rispetto al mero concorso di persone, ma è, allo stesso tempo, un *minus* rispetto alla associazione per delinquere. Per la sua configurazione, infatti, è richiesta soltanto una certa stabilità dei rapporti, un minimo di organizzazione senza formale definizione dei ruoli, la non occasionalità od estemporaneità della stessa, la costituzione in vista anche di un solo reato e per il conseguimento di un vantaggio finanziario o di altro vantaggio materiale.

La configurazione del reato transnazionale (art. 3) e del reato aggravato dalla transnazionalità (art. 4), come fattispecie aperte, induce a ritenere che esse possano trovare applicazione in materia penale tributaria. La struttura di taluni reati tributari contempla, infatti, una sanzione penale superiore a quella prevista sia per l'integrazione del reato transnazionale, sia per l'applicazione dell'aggravante (4 anni in entrambi i casi).

Con la citata sentenza n. 18374 del 2013, risolvendo un contrasto giurisprudenziale originatosi in seno alla stessa Corte, le Sezioni Unite si sono espresse circa l'applicabilità dell'aggravante della transnazionalità all'associazione per delinquere. La circostanza aggravante ad effetto speciale della “transnazionalità” prevista dall'art. 4 della L. n. 146/2006 risulta applicabile, in sintesi, al reato associativo, sempre che il gruppo criminale organizzato transnazionale non coincida con l'associazione stessa.

In particolare, i giudici di legittimità hanno avuto modo di evidenziare che *“la formulazione normativa dell'aggravante, nella parte in cui evoca il contributo causale, lascia chiaramente intendere che presupposto indefettibile della sua applicazione è la mancanza di immedesimazione, richiedendo, piuttosto, che associazione per delinquere e gruppo criminale organizzato si pongano come entità o realtà organizzative affatto diverse. La locuzione “dare contributo” postula, infatti, «alterità» o diversità tra i soggetti interessati, ossia tra il soggetto agente (il gruppo organizzato) e realtà plurisoggettiva (trattandosi, appunto, di aggregazione delinquenziale) beneficiaria dell'apporto”.* In altre

parole, le locuzioni “associazione per delinquere” e “gruppo criminale organizzato” non esprimono, in chiave giuridica, entità omogenee e sovrapponibili, talché, laddove le due condotte associative coincidano sul piano strutturale e funzionale, dando luogo ad un’unica associazione transnazionale, la speciale aggravante di cui all’art. 4 della legge in esame non risulta applicabile; viceversa, nel caso in cui gli associati o parte di essi realizzino il fatto reato a prescindere da qualsiasi contributo esterno, sarà possibile che a tale condotta se ne affianchi un’altra, consistente nel contributo di un autonomo gruppo criminale, al fine di estendere le potenzialità del sodalizio in campo internazionale.

Ciò assume importanza, tra l’altro, in relazione alla possibile estensione della disciplina della responsabilità amministrativa degli enti, prevista dal D.Lgs. n. 231/2001, all’associazione per delinquere, ex art. 416 c.p., che abbia i caratteri della transnazionalità, stante il contenuto dell’art. 10 della L. n. 146/2006. Sul punto si rinvia al successivo paragrafo 7., *sub b.(2)*.

La questione, lungamente dibattuta, si è molto ridimensionata ai fini pratici, quanto al comparto penal-tributario, all’esito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 158/2015. Se, infatti, in precedenza, il reato di cui all’art. 5 del D.Lgs. 74/2000 prevedeva una pena edittale, nel massimo, pari a “tre anni” e non sono risultati infrequenti sodalizi (*rectius*, gruppi criminali organizzati) costituiti da soggetti, operanti in Italia ed all’estero, allo scopo di creare plurime società esterovestite, con conseguente sottrazione di ingente materia imponibile in Italia, appare più arduo immaginare associazioni a delinquere e gruppi criminali organizzati transnazionali usi a commettere unicamente i delitti contemplati dagli artt. 4,10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* dello stesso D.Lgs. 74/2000 (gli unici, ad oggi, con pena edittale inferiore, nel massimo, a quattro anni).

#### **d. Concorso del professionista nei reati tributari.**

Oltre agli aspetti già trattati in seno al precedente Capitolo 2, paragrafo 2.c, riguardo alla speciale circostanza aggravante disciplinata dal comma 3 dell’art. 13-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000, applicabile al professionista e all’intermediario finanziario concorrente nei reati tributari commessi nell’esercizio di attività di consulenza fiscale, attraverso l’elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale, in questa sede saranno analizzati gli eventuali riflessi sanzionatori ricadenti in capo al professionista che fornisca un contributo determinante nella commissione degli illeciti fiscali penalmente rilevanti.

Con riferimento al peculiare ruolo ricoperto dal commercialista rispetto all’obbligazione tributaria propria del contribuente/cliente, la giurisprudenza si è occupata più volte, nel contesto penale tributario, dei rapporti sussistenti tra il primo ed il proprio assistito. Nondimeno, può emergere il concorso di altre figure professionali, quali, a titolo esemplificativo, notai, ragionieri, avvocati tributaristi, consulenti fiscali in generale.

Questi ultimi possono, al pari di altri soggetti diversi dal contribuente, concorrere nel reato proprio tributario in qualità di *extranei*, ai sensi del più volte citato art. 110 c.p., i cui profili essenziali sono stati vagliati nel precedente sottoparagrafo b. Va ricordato come la giurisprudenza ritenga applicabile al (professionista) concorrente nel reato la confisca di valore in base ad un “*principio solidaristico proprio del concorso di persone nel reato*”, prescindendo dal beneficio economico effettivamente conseguito da tale soggetto.

Il professionista potrà essere chiamato a rispondere, ad esempio, quale *intraneus*, laddove, oltre ad aver predisposto e trasmesso la dichiarazione tributaria, l’abbia sottoscritta come rappresentante negoziale del soggetto passivo. Ciò vale anche in mancanza di qualsiasi coinvolgimento del cliente, ferma restando la possibilità di un suo concorso eventuale nel reato commesso dal professionista.

A carico di quest’ultimo possono essere altresì ravvisabili ulteriori reati a sfondo economico-finanziario connessi a quelli fiscali. Si pensi, ad esempio, al riciclaggio del profitto di una frode fiscale attuata dal proprio assistito (ipotizzando la mancanza del

concorso del professionista nel reato presupposto), ovvero all'appropriazione indebita aggravata in relazione al mancato versamento di somme affidate dai clienti o in caso rifiuto di restituzione dei libri sociali e delle scritture contabili, omettendo contestualmente di presentare la dichiarazione fiscale (Cass., Sez. II, 5 ottobre 2015, n. 39881).

In tema di delitti dichiarativi, secondo l'orientamento oramai consolidato dei giudici di legittimità (Cass., Sez. IV, 5 maggio 2016, n. 18845, e Cass., Sez. III, 18 settembre 2013, n. 38335), l'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare le dichiarazioni fiscali penalmente rilevanti non solleva il contribuente dall'assolvimento degli obblighi tributari, non potendosi assegnare *tout court* alla delega valenza esimente rispetto al delitto omissivo. Trattandosi di reato omissivo proprio, infatti, la norma tributaria considera come personale e indelegabile il relativo dovere. I giudici di legittimità hanno rilevato, tuttavia, come, in tali circostanze, la prova del dolo specifico di evasione non derivi dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo, né da una *culpa in vigilando* sull'operato del professionista, che trasformerebbe l'elemento psicologico connesso all'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo, ma dalla ricorrenza di elementi fattuali dimostrativi del fatto che il soggetto obbligato abbia consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per importi superiori alla soglia di rilevanza penale.

Risulta certamente configurabile il concorso del professionista laddove, verificatisi i presupposti sopra descritti, egli, seppur a ciò delegato, non abbia adempiuto all'obbligo di presentazione della dichiarazione; vieppiù, se la mancata presentazione della dichiarazione stessa sia stata determinata dall'inganno del consulente, potrebbe ravvisarsi a suo carico un'ipotesi di punibilità quale "autore mediato" ai sensi dell'art. 48 c.p., con esclusione della sanzione in capo al contribuente.

Rispetto al delitto di dichiarazione mendace è configurabile il concorso in capo al consulente tributario che, pur essendo estraneo e non ricoprendo cariche nella società a cui si riferisce la dichiarazione, andando oltre i propri doveri deontologici, abbia in qualsiasi modo istigato o determinato il soggetto tenuto alla presentazione della stessa a realizzare l'azione tipica (Cass., Sez. III, 16 giugno 2015, n. 24967). Allo stesso modo risponde, quale concorrente nel reato di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, sussistendone gli elementi oggettivo e soggettivo, il consulente fiscale che, ancorché consapevole del fatto che una fattura abbia tali caratteristiche, rediga ugualmente la dichiarazione dei redditi (Cass., Sez. III, 11 maggio 2015, n. 19335).

Per quanto attiene, invece, ai reati tributari diversi da quelli di natura dichiarativa, la Suprema Corte ha ribadito che risponde di concorso nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti il professionista che suggerisca ai propri clienti di utilizzare tali documenti per abbattere il carico fiscale (Cass., Sez. III, 28 aprile 2016, n. 17418).

Al pari, un notaio che intervenga nella stipulazione di atti simulati o fraudolenti finalizzati alla sottrazione di beni alla riscossione di imposte potrà essere considerato corresponsabile laddove sia stato consapevole del carattere simulato o fraudolento degli atti stessi, della potenziale sussistenza di un debito tributario a carico del disponente ed abbia avuto, nel contempo, l'intenzione di contribuire con la propria condotta alla realizzazione dell'evento criminoso e, quindi, far proprio il fine illecito dell'autore (in tal senso, cfr. Consiglio nazionale del notariato - studio n. 149-2012/C del 15 marzo 2012).

Con riguardo al profilo soggettivo, la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che, per la configurabilità del concorso nei reati a dolo specifico (come per la maggior parte dei reati tributari), sia sufficiente che la finalità specifica venga perseguita da almeno uno dei concorrenti (Cass., Sez. III, 11 maggio 2015, n. 19335). Pertanto, laddove sia dimostrato che il contribuente/cliente abbia agito per evadere le imposte, risulterà influente la finalità che abbia animato il consulente nella sua condotta agevolativa, rilevando esclusivamente che questi sia stato cosciente del proprio comportamento e del fatto di interagire con la condotta illecita del proprio assistito.

## **5. Rapporti tra reati fiscali e altri reati a sfondo economico-finanziario.**

### **a. Profili generali.**

Le condotte criminali riconducibili all'esercizio di attività imprenditoriali, intese in senso lato, sovente integrano più fattispecie proprie del diritto penale dell'economia, trovando una risposta normativa caratterizzata dalla trasversalità.

L'esperienza operativa dimostra, in particolare, la stretta connessione sussistente tra le frodi fiscali ed altri crimini economico-finanziari, come la corruzione, le frodi in danno del bilancio europeo e nazionale, la contraffazione di prodotti tutelati, l'abusivismo finanziario e il riciclaggio, i reati di borsa e quelli tipici di criminalità organizzata.

In tale contesto, quindi, si colloca la questione attinente alle relazioni fra gli illeciti tributari disciplinati dal D.Lgs. n. 74/2000 e, segnatamente, taluni reati:

- societari, tra cui le ipotesi delittuose di false comunicazioni sociali disciplinate dagli artt. 2621 e 2622 c.c.;
- fallimentari, tra cui la fattispecie delittuosa di bancarotta fraudolenta prevista e punita dall'art. 216 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267;
- comuni contro il patrimonio, tra cui i delitti di truffa aggravata ai danni dello Stato e appropriazione indebita, contemplati, rispettivamente, dagli artt. 640, comma 2, n. 1), e 646 del c.p., e quelli di riciclaggio e autoriciclaggio di cui agli artt. 648-bis e 648-ter 1 c.p.,

nonché il reato di false esibizioni documentali e comunicazioni al fisco di cui all'art. 11, comma 1, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214.

Le diverse forme di interazione tra i predetti illeciti di matrice penale sono regolate dai principi generali in tema di concorso di reati, che può essere reale, da cui consegue la sussistenza di entrambe le fattispecie, oppure apparente, il che comporta l'applicabilità di una sola norma incriminatrice.

Naturalmente, sono possibili profili di correlazione tra fattispecie penal-tributarie anche con altre tipologie di reato, quali quelli contro la Pubblica Amministrazione. Non di rado, ad esempio, la provvista finanziaria utilizzata a fini corruttivi viene costituita mediante l'utilizzo di fatture relative ad operazioni inesistenti; di riflesso, la movimentazione finanziaria sottesa alle illecite dazioni al pubblico ufficiale o all'incaricato di pubblico servizio può essere giustificata dall'emissione di documenti fiscali parimenti mendaci, come nell'ipotesi di una simulata prestazione di consulenza. A questo ultimo riguardo, si segnala che è stato ritenuto sussistere il concorso di reati tra l'ipotesi di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 e le fattispecie di corruzione di cui agli artt. 319 e 321 c.p. (Cass., Sez. VI, 9 dicembre 2016, n. 52321).

Nell'ottica di fornire ai militari operanti un orientamento di massima nello svolgimento delle attività, sarà proposta una sintetica disamina delle connessioni potenzialmente intercorrenti tra taluni delitti tributari ed i reati a sfondo economico-finanziario sopra richiamati, alla luce dei recenti orientamenti giurisprudenziali.

Un separato paragrafo sarà dedicato, infine, all'indagine delle interrelazioni che possono instaurarsi con i fenomeni di riciclaggio e autoriciclaggio, avuto anche riguardo alle potenzialità che esse riservano in punto di aggressione ai patrimoni frutto di evasione, oggetto di più specifico approfondimento al successivo capitolo.

### **b. False comunicazioni sociali.**

La disciplina penale del cosiddetto "falso in bilancio" è stata profondamente rivista ad opera della L. 27 maggio 2015, n. 69, che ha riformulato i reati di cui agli artt. 2622 e 2621 del codice civile, ossia i delitti di false comunicazioni sociali, rispettivamente, di società quotate

e non quotate; sono state introdotte, altresì, una fattispecie attenuata (art. 2621-*bis* c.p.) ed una causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità (art. 2621-*ter* c.p.).

L'art. 12 della stessa L. n. 69/2015 ha apportato, inoltre, talune modifiche all'art. 25-*ter*, comma 1, del D.Lgs. n. 231/2001, recanti disposizioni sulla responsabilità amministrativa degli enti in relazione ai reati societari presupposto (per approfondimenti, si rimanda al successivo paragrafo 7).

Condotta comune alle citate figure di reato, poste a presidio della veridicità dell'informazione societaria, è, in sintesi, l'esposizione consapevole nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni dirette ai soci o al pubblico previste dalla legge, di fatti materiali (se del caso "rilevanti") non rispondenti al vero, ovvero l'omissione di fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge, relativamente alla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene. Tale condotta deve articolarsi in maniera concretamente idonea ad indurre in errore i destinatari sulla predetta situazione, comprese le falsità o le omissioni riguardanti beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi.

È importante ricordare, con riguardo alla condizione di procedibilità, che le violazioni penal-societarie in analisi sono perseguibili d'ufficio, ad eccezione dell'ipotesi di lieve entità contemplata dall'art. 2621-*bis*, 2° comma, c.c., che postula la querela della società, dei soci, dei creditori o degli altri destinatari della comunicazione sociale per procedere nei confronti di società con dimensioni tali da non essere considerate fallibili, ex art. 1, 2° comma, del R.D. 16 marzo 1942, n. 267.

Rispetto alla formulazione testuale previgente, altro aspetto degno di nota è l'estromissione delle soglie percentuali di punibilità con l'introduzione del requisito della "rilevanza" dell'alterazione di bilancio, quale criterio riferito al dato quantitativo.

La persistenza del rilievo penale del "falso valutativo" è stata oggetto, invece, di un acceso dibattito giurisprudenziale.

A dirimere la questione sono intervenute le Sezioni Unite Penali della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 22474 depositata il 27 maggio 2016. Il Supremo Consesso, dopo aver affermato che il falso estimativo pur dopo le modifiche apportate dalla L. n. 69/2015 è ancora suscettibile di interesse penale, ha enunciato il seguente principio di diritto: *"Sussiste il delitto di false comunicazioni sociali, con riguardo alla esposizione o alla omissione di fatti oggetto di valutazione, se, in presenza di criteri di valutazione normativamente fissati o di criteri tecnici generalmente accettati, l'agente da tali criteri si discosti consapevolmente e senza darne adeguata informazione giustificativa, in modo concretamente idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni"*.

Secondo gli stessi giudici la capacità decettiva può derivare, oltretutto dall'esposizione in bilancio di un fatto inesistente o dalla completa omissione di un bene tangibile facente parte del patrimonio societario, anche dalla falsa valutazione di quest'ultimo. L'alterazione del dato, infatti, non deve necessariamente riguardare il solo piano quantitativo, ben potendo anche il c.d. "falso qualitativo" avere una attitudine ingannatoria e un'efficacia fuorviante nei confronti dei destinatari del bilancio.

Pertanto, rientra ancora nel perimetro della rilevanza penale la condotta espositiva o omissiva afferente al mendacio estimativo solo laddove, tuttavia, la valorizzazione degli aspetti fattuali indicata nelle comunicazioni sociali è consapevolmente irragionevole e disattende in maniera ingannevole i parametri normativamente previsti e/o dettati dalla prassi contabile.

Il concorso tra reati di matrice tributaria e quelli di falso societario è riscontrabile relativamente a talune categorie di contribuenti e, specificamente, in capo agli imprenditori che esercitano la propria attività economica rivestendo la forma di società di capitali. Per questa platea di soggetti, infatti, la determinazione del reddito complessivo ai fini fiscali prende le mosse dal risultato d'esercizio dell'impresa scaturente dal bilancio.

Si tratta del cosiddetto “principio di derivazione” sancito dall’art. 83 del TUIR, ai sensi del quale il reddito complessivo delle società – considerato reddito d’impresa – è determinato apportando all’utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all’esercizio chiuso nel periodo d’imposta, le variazioni fiscali in aumento o in diminuzione conseguenti all’applicazione di criteri stabiliti da specifiche disposizioni.

Appare evidente la stretta connessione che lega il bilancio d’esercizio agli adempimenti dichiarativi delle società, atteso che detta tecnica derivativa determina, ai fini fiscali, una tendenziale dipendenza dal risultato civilistico, essendo quest’ultimo assunto come elemento base per determinare il reddito imponibile di tali soggetti economici. In special modo, in virtù del “principio di derivazione rafforzata”, tale connessione vale non solo per quelli che adottano i principi contabili internazionali (c.d. “*IAS Adopter*”), ma anche per i soggetti diversi dalle micro-imprese di cui all’art. 2435-ter c.c. che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, in seguito alle modifiche apportate al citato art. 83 del TUIR ad opera dell’art. 13-bis del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, inserito dalla legge di conversione 27 febbraio 2017, n. 19.

Va da sé che il compimento di illeciti tributari potrà accompagnarsi talvolta alla manipolazione a monte dei dati di bilancio, ponendo legittimi quesiti circa la (*in*)sussistenza del concorso (materiale eterogeneo) tra i delitti tributari di natura dichiarativa (fraudolenta o mendace) e le ipotesi penali di false comunicazioni sociali.

La disamina comparativa degli elementi costitutivi delle diverse tipologie di fattispecie penali in rassegna fa emergere diversità di soluzioni. Considerato il differente interesse giuridico protetto dalle norme incriminatrici, è possibile riscontrare, nella prassi operativa, al contempo:

- casi di concorso (materiale) tra uno dei delitti dichiarativi previsti e puniti dagli artt. 2, 3 e 4 del D.Lgs. n. 74/2000 e le figure di false comunicazioni sociali;
- situazioni in cui è configurabile, viceversa, un’unica ipotesi delittuosa (tributaria o societaria).

Può risultare utile, a tal riguardo, formulare alcune esemplificazioni.

L’occultamento di ricavi ovvero l’ostensione “gonfiata” di costi operati da contribuenti aventi forma societaria possono generare, contestualmente, un bilancio d’esercizio e una denuncia dei redditi parimenti mendaci. In tali ipotesi, peraltro, non si pone la questione circa la rilevanza delle valutazioni estimative nel falso societario, in quanto grandezze quali i ricavi conseguiti o l’ammontare dei costi sostenuti misurano oggettivamente precisi fatti materiali. Di conseguenza, l’omessa indicazione a bilancio dei ricavi effettivamente conseguiti e, quindi, collegati a uno specifico fatto materiale si traduce, immediatamente, in una mendace rappresentazione della realtà fattuale sottesa al dato quantitativo. Del pari, l’inserimento tra i costi di un onere in realtà non esistente comporta inevitabilmente l’indicazione di un fatto materiale non rispondente al vero.

In questo caso ricorre, astrattamente, il caso tipico di concorso materiale tra i reati di false comunicazioni sociali e di dichiarazione fraudolenta ex art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, che si configura laddove gli elementi negativi inesistenti rilevati in bilancio e indicati nella conseguente dichiarazione fiscale derivino dall’utilizzo di fatture o altri documenti falsi.

Il concorso implica, tuttavia, il riscontro della sussistenza di tutti gli altri elementi costitutivi delle fattispecie penali esaminate, tra cui i diversi elementi soggettivi e i differenti momenti di consumazione che siffatti illeciti recano: il deposito del progetto di bilancio per i più diffusi episodi di mendacio societario e la presentazione della dichiarazione fiscale per i principali reati tributari.

L’elemento soggettivo proprio della frode fiscale (“*al fine di evadere le imposte*” e “*al fine di consentire a terzi l’evasione*”) è distinto da quello del falso in bilancio (“*al fine di conseguire per sé o altri un ingiusto profitto*”). Pertanto, laddove le false comunicazioni sociali siano

state poste in essere per un'esclusiva finalità fiscale, si configurerà, in virtù del criterio di specialità, ex art. 15 c.p., la sola frode fiscale; di contro, ove non sussista il fine di consentire a terzi l'evasione, ma si riscontri il solo elemento psicologico postulato dal reato societario, sarà configurata unicamente la fattispecie del mendacio societario. Potrebbe darsi il caso, in verità piuttosto residuale, dell'emissione di fatture per operazioni inesistenti da parte di una società nei confronti di un cessionario/committente non obbligato alla presentazione della dichiarazione (ad es. un privato).

Diversamente, sarà senz'altro ipotizzabile un concorso formale eterogeneo di reati, ai sensi dell'art. 81 c.p..

Prescindendo dalle valutazioni in ordine ai profili soggettivi del reato, va da sé che, in talune circostanze, le condotte illecite perpetrate dal contribuente-società potranno integrare una sola ipotesi di reato tra quelle oggetto di disamina. È il caso, ad esempio, dell'alterazione dell'imponibile fiscale operata a valle del risultato civilistico, in sede di effettuazione delle variazioni in aumento e/o in diminuzione del reddito, che configurerà, naturalmente, la sola fattispecie penale tributaria; di contro, l'incremento manipolativo dei ricavi in sede di redazione del bilancio d'esercizio, determinato da ragioni extra-tributarie, potrà integrare il solo delitto societario.

A quest'ultimo riguardo, in via esemplificativa, laddove l'imprenditore, in situazioni di crisi ovvero a rischio insolvenza, ometta o falsifichi informazioni in bilancio al fine di restituire un'immagine artefatta in senso profittevole della sua società e tale condotta ne determini il successivo dissesto o comunque il suo aggravamento, il reato di falso in bilancio potrà concorrere con quello di bancarotta fraudolenta impropria ex art. 223, 2° comma, n. 1, e n. 2, della legge fallimentare.

Ancora, sulla stessa falsariga, laddove le fatture per operazioni inesistenti siano state emesse allo scopo, al contempo, di consentire a terzi l'evasione, di proporre una situazione economico-finanziaria più florida di quanto lo sia in realtà e, infine, di ottenere concessioni di credito presso una banca o un intermediario, potrebbe configurarsi, laddove ne sussistono le altre condizioni, oltre alle fattispecie tributarie e societarie, anche il c.d. "*mendacio bancario*" previsto e punito dall'art. 137, comma 1-*bis*, del D.Lgs. n. 385/1993.

È intuibile, dunque, che nel contesto istruttorio è sempre necessario vagliare, con la massima cura e sulla scorta del contingente quadro probatorio, gli effetti scaturenti dall'interazione delle richiamate fattispecie incriminatrici societarie e tributarie, che sono e restano strutturalmente e giuridicamente del tutto distinte.

Merita di essere menzionato, infine, quello che è stato un aspetto critico nelle relazioni tra i reati in esame, ancorché oramai normativamente superato, riguardante la nozione di "*altre comunicazioni sociali*" ricomprese tra i documenti informativi societari penalmente rilevanti.

L'ambito applicativo di tale locuzione è circoscritto alle sole comunicazioni "*dirette ai soci o al pubblico*", evincendosene il carattere necessariamente pluridirezionale dell'informazione societaria tutelata.

Ne consegue, dunque, l'irrelevanza, sotto il profilo delle norme penali societarie, di qualsivoglia comunicazione indirizzata dalla società all'Amministrazione finanziaria, a condizione, ovviamente, che il Fisco sia l'unico destinatario dell'informativa stessa. È il caso delle dichiarazioni fiscali e, più in generale, di qualsiasi scambio di notizie intercorrente tra la società-contribuente e l'Amministrazione finanziaria (ad esempio, risposte a questionari o istanze di interpello).

### **c. Truffa ai danni dello Stato.**

La natura del rapporto intercorrente tra il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, previsto e punito dall'art. 640, comma 2, n. 1), c.p., e i reati tributari di emissione di fatture per operazioni inesistenti e di utilizzazione in dichiarazione di detti documenti falsi è stata oggetto, nel tempo, di un acceso dibattito giurisprudenziale.

A dirimere la questione sono intervenute le Sezioni Unite Penali della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 1235 del 19 gennaio 2011. Secondo la tesi del Supremo Consesso, dette ipotesi di frode fiscale sono speciali rispetto al delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, con conseguente esclusione del concorso tra le fattispecie.

I giudici di legittimità, cioè, hanno ritenuto sussistere tra la frode fiscale e la truffa aggravata ai danni dello Stato un mero “*concorso apparente*” di norme, risolvibile in virtù dell’applicazione del principio di specialità a favore del “*solo più speciale reato fiscale*”.

Dal raffronto tra le ipotesi astratte, infatti, emerge come la frode fiscale sia connotata da uno specifico artificio, costituito dalle fatture o da altri documenti per operazioni inesistenti, che costituisce elemento specificativo di un reato di pericolo e di mera condotta, rispetto al quale non presentano rilevanza gli elementi del profitto e del danno, se non ai fini del trattamento sanzionatorio.

Purtuttavia, laddove l’attività frodatrice risulti diretta non solo a fini di evasione fiscale, ma anche a finalità aggiuntive, quale l’indebito ottenimento di pubbliche erogazioni, non sussiste alcun problema di rapporto di specialità tra norme, perché la stessa condotta viene utilizzata per scopi ulteriori e viola diverse disposizioni di legge, non esaurendosi nell’ambito del quadro sanzionatorio disegnato dalle disposizioni penali tributarie, con la conseguenza della concorrente punibilità delle diverse finalità compresenti nell’azione criminosa.

Siffatta posizione è stata ribadita dalla stessa Corte di Cassazione, con la sentenza n. 12872 del 30 marzo 2016, secondo cui qualsiasi condotta di frode fiscale deve trovare sanzione solo all’interno del sistema penale tributario. È configurabile l’ulteriore fattispecie di truffa aggravata ai danni di enti pubblici laddove l’emissione di fatture afferenti a operazioni inesistenti, oltre che consentire a terzi l’evasione del tributo (o a permettere indebiti rimborsi), sia destinata a finalità ulteriori, quali, ad esempio, consentire ad un operatore di ottenere indebitamente contributi pubblici, anche comunitari.

In tale circostanza è evidente, infatti, che non potrà sussistere alcun problema di rapporto di specialità fra norme, venendo in discorso una condotta finalisticamente “*plurima*” e tale da ledere o esporre a pericolo beni giuridici fra loro differenti.

#### **d. Appropriazione indebita.**

Una delle più ricorrenti casistiche di concorso con le fattispecie penali tributarie è il reato di appropriazione indebita di cui all’art. 646 c.p. Ci si riferisce, a titolo esemplificativo, all’ipotesi tipica dell’amministratore di una società di capitali che, utilizzando fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, riceva in retrocessione dall’emittente quota parte del corrispettivo pagato dalla società a fronte delle fatture stesse e poi impieghi tale provvista per finalità personali (ad esempio, le depositi sul proprio conto corrente).

Posto che le eventuali conseguenze di una siffatta condotta in tema di riciclaggio saranno analizzate nel successivo paragrafo 6, per quanto qui di interesse può dirsi che, nello scenario delineato, la sanzione penale ascrivibile all’amministratore in questione sarà duplice: quella prevista dalla fattispecie di dichiarazione fraudolenta, ex art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, e quella sancita dal reato di appropriazione indebita aggravata, ex art. 61, n. 11, c.p., ai danni della persona giuridica rappresentata, procedibile d’ufficio ai sensi del comma 3 dello stesso art. 646 c.p.. Laddove il danno cagionato alla società rappresentata sia di rilevante gravità, sarà, altresì, configurabile l’aggravante di cui allo stesso art. 61 c.p., n. 7.

Deve puntualizzarsi, tuttavia, che la semplice disponibilità del provento derivante dalla condotta tributaria fraudolenta da parte dell’amministratore non integra, *in re ipsa*, anche l’ipotesi appropriativa, dovendosi configurare tutti gli elementi costitutivi del reato di cui all’art. 646 c.p.. Questo si ricollega, infatti, sotto il profilo oggettivo, ad un atto di disposizione *uti dominus* e, soggettivamente, all’intenzione di convertire il possesso in proprietà, come di seguito rispettivamente meglio argomentato.

Quanto al primo profilo, più precisamente, rileverà la sola appropriazione con immanenti esiti ablativi (appropriazione-espropriazione), corrispondente ad una condotta che violi il titolo del possesso-disponibilità dell'ente giuridico, come nell'esempio svolto in premessa.

Avuto riguardo alla dimensione soggettiva del reato, inoltre, è stato rilevato che *“il dolo specifico consistente nella finalità di procurarsi un ingiusto profitto attraverso condotte dispositive uti dominus del patrimonio sociale è incompatibile con il perseguimento (in via diretta o indiretta, o anche solo putativa) di un interesse societario da parte dell'agente”* (Cass., Sez. II, 19 febbraio 2014, n. 7795).

Con un'impostazione oramai risalente ad episodi datati di illeciti finanziamenti ai partiti politici, la giurisprudenza di legittimità ha puntualizzato che *“la creazione di riserve occulte e l'utilizzazione extrabilancio di fondi sociali non sono di per sé sufficienti ad integrare il delitto di appropriazione indebita; deve infatti escludersi che possa essere qualificata come distrattiva, e tantomeno come appropriativa, un'erogazione di denaro che, pur compiuta in violazione delle norme organizzative della società, risponda a un interesse riconducibile anche indirettamente all'oggetto sociale”* (Cass., Sez. V, 21 gennaio 1998, n. 1245).

In definitiva, non può qualificarsi come distrattiva, e tantomeno appropriativa, un'erogazione di denaro, previamente sottratto alle casse sociali, che risponda ad un interesse riconducibile, anche indirettamente, all'oggetto sociale, pur se risultino violati i modelli organizzativi dell'entità giuridica.

Esemplificando, è il caso in cui l'amministratore distolga delle somme per corrompere un pubblico funzionario da cui dipenda l'assegnazione di una commessa allo stesso ente.

Ritornando, viceversa, alle ipotesi in cui la fattispecie di appropriazione indebita risulti effettivamente configurabile in capo all'amministratore delle società di capitali, pare opportuna qualche ulteriore precisazione.

In primo luogo, va evidenziato che, ove si verificano i presupposti (ad esempio, per intervenuta dichiarazione di fallimento della società i cui fondi siano stati distratti) per l'ascrivibilità, in capo all'amministratore, della più grave fattispecie di bancarotta fraudolenta, quest'ultima risulterà assorbente rispetto a una possibile contestazione per appropriazione indebita.

A fattor comune rispetto alle segnalate fattispecie appropriative, pare utile specificare che la giurisprudenza di legittimità segna la consumazione del reato nel momento in cui l'agente compia un atto di dominio sul denaro o sul bene, con la volontà espressa o implicita di tenere questi come propri (Cass., Sez. II, 29 aprile 2014, n. 17901). Non rileva a questo fine, pertanto, la mera annotazione in contabilità del falso documento giustificativo.

Deve segnalarsi, infine, che il ragionamento si rivela più complicato per le società di persone, prive di personalità giuridica ancorché riconosciute soggetti di diritto distinti dai soci. In ragione della c.d. *“autonomia patrimoniale imperfetta”* che le contraddistingue, fintanto che gli eventuali utili non vengano distribuiti, non appare agevole configurare una condotta di appropriazione da parte dei soci in relazione a un patrimonio sociale che si assume *“indistinto”*.

Quanto alla tempistica di tale distribuzione ed ai conseguenti effetti in termini di configurabilità del reato di appropriazione, la Corte di Cassazione ha osservato che *“nelle società di persone il diritto del singolo socio a percepire gli utili è subordinato, ai sensi dell'art. 2262 c.c., alla approvazione del rendiconto, situazione contabile che equivale, quanto ai criteri fondamentali di valutazione, a quella di un bilancio [...]. Ne consegue che una volta iscritti gli utili al bilancio ed una volta questo approvato, proprio in base a tale deliberazione le somme di denaro in cassa, e da distribuire tra i soci, di diritto o di fatto non rileva, devono considerarsi appartenenti a ciascun socio nella misura della loro partecipazione alla società. L'azione del socio che preleva, appropriandosene, le somme spettanti ad altro socio in base al rapporto, di diritto o di fatto, societario integra pienamente*

*il disvalore giuridico-sociale della condotta costituiva del reato di cui all'art. 646 c.p.*" (Cass., Sez. II, 5 febbraio 2015, n. 5362).

Una diversa prospettiva richiede, infine, la disamina del potenziale concorso tra il reato comune in trattazione e quello tributario di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, ex art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000.

Gli elementi oggettivi di quest'ultima fattispecie potrebbero riferirsi, per taluni versi, a una peculiare forma di appropriazione di denaro altrui, ossia le imposte, avvenuta in danno dell'Erario.

Al riguardo, si ritiene non integrato il requisito di "altruità" postulato dalla norma incriminatrice in rassegna, in quanto i beni sottratti alla procedura di riscossione coattiva appartengono, a tutti gli effetti, al contribuente moroso, talché è da ritenersi escluso il possesso *nomine alieno* necessario per la configurabilità del reato di appropriazione indebita. In altri termini, il contribuente/debitore, pur risultando obbligato nei confronti del Fisco, mantiene la proprietà dei beni fino al perfezionamento della procedura di riscossione coattiva; di conseguenza, non sussiste la possibilità di concorso tra le due ipotesi di reato in ragione della diversità di ambito applicativo e del rapporto di eterogeneità tra le fattispecie esaminate.

#### **e. Ipotesi di bancarotta.**

Nella fase di declino e del successivo stato di crisi delle imprese, può riscontrarsi che l'imprenditore ponga in essere consapevolmente apposite condotte distrattive volte al dissipamento del patrimonio aziendale.

In tali situazioni, possono configurarsi ipotesi di concorso tra alcuni reati tributari e particolari fattispecie di bancarotta.

Laddove dette condotte rechino nocimento alla procedura tributaria di riscossione coattiva e, nel contempo, pregiudizio agli interessi dei creditori nella procedura fallimentare, potranno concorrere la fattispecie di reato prevista e punita dall'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000 e quella di bancarotta fraudolenta patrimoniale contemplata dall'art. 216, comma 1, n. 1, del R.D. n. 267/1942.

Come evidenziato in seno al precedente Capitolo 1, paragrafo 8, il reato in argomento è stato modificato ad opera del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con L. 30 luglio 2010, n. 122, con cui è stata soppressa la clausola di riserva "*salvo che il fatto costituisca più grave reato*", in virtù della quale il delitto di sottrazione fraudolenta, in caso di concorso, poteva considerarsi assorbito da quello fallimentare.

La natura del rapporto intercorrente tra siffatti delitti è stata oggetto di un intenso dibattito giurisprudenziale con riguardo, specificamente, alla possibile configurazione di un concorso formale tra le due norme incriminatrici, in virtù del supposto rapporto di specialità reciproca, ovvero di un concorso apparente di norme penali, con la conseguente applicazione del principio di specialità di cui all'art. 15 del codice penale.

Il contrasto giurisprudenziale è stato cristallizzato in opposti orientamenti patrocinati entrambi dalla Sezione V della Suprema Corte di Cassazione, rispettivamente nelle sentenze n. 1843 del 17 gennaio 2012 e n. 42156 del 16 novembre 2011, in virtù dei quali:

- da un lato, si è detto "*configurabile il concorso tra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e quello di bancarotta fraudolenta per distrazione. (Fattispecie relativa al delitto previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, nella formulazione antecedente alle modifiche introdotte dalla legge n. 122 del 2010)*";
- dall'altro, è stato statuito che la "*fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (...) integra una condotta che può ben inserirsi in una complessiva strategia distrattiva, intesa consapevolmente a danneggiare colui che sui beni sottratti ha titolo per soddisfarsi; ne deriva che ove tale condotta sia finalizzata al fallimento, ovvero posta*

*in essere in vista di esso, o da questo seguita, la distrazione operata in danno del fisco non assume connotazione autonoma ma è riconducibile al paradigma punitivo dell'art. 216 L. Fall., le cui condotte di distrazione, occultamento, distruzione, dissipazione sono comprensive delle condotte di simulazione o integranti atti fraudolenti di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, di guisa che, in tal caso, si applica il principio di specialità di cui all'art. 15 c.p., in virtù del quale resta integrato il solo reato di bancarotta fraudolenta - trattandosi di più grave reato - e si esclude la configurabilità del concorso tra i due delitti in relazione allo stesso fatto".*

In tema sono nuovamente intervenuti, più di recente, gli stessi giudici di legittimità, con la sentenza n. 3539 del 27 gennaio 2016, che ha sedimentato l'orientamento a favore della configurabilità del concorso formale tra bancarotta fraudolenta per distrazione e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, in ragione della reciproca specialità delle norme incriminatrici in questione.

In sintesi, secondo il Collegio, ricorre un'ipotesi di c.d. "specialità bilaterale" e difettano gli elementi identificativi della "stessa materia" segnalati dalle Sezioni Unite per fattispecie differenti (cit. Cass., SS.UU., 19 gennaio 2011, n. 1235), intesi quali presupposti di operatività del rapporto di specialità ex art. 15 c.p.. Quanto osservato, in ragione del fatto che:

- in relazione al bene giuridico tutelato, la norma fiscale sanziona condotte che pregiudicano l'interesse erariale al buon esito della riscossione coattiva, quella fallimentare tutela l'interesse del ceto creditorio di massa al soddisfacimento dei propri diritti;
- diversa è la natura giuridica delle due fattispecie astratte, di pericolo quella fiscale, di danno quella fallimentare;
- il reato tributario presuppone il dolo specifico, mentre la bancarotta richiede il dolo generico;
- la differente estensione della soggettività attiva, più ristretta nel delitto di bancarotta fraudolenta (l'imprenditore dichiarato fallito, ovvero gli organi amministrativi delle imprese societarie ed enti assimilati), più ampia in quello fiscale, in astratto riferibile ad ogni contribuente, ancorché non imprenditore.

Il precetto penal-tributario assume, quindi, carattere "*specialissimo*" e tale connotazione ne preclude l'assorbimento in quello fallimentare, "*«meno speciale» sia sul piano oggettivo sia sul piano soggettivo*".

In tal senso, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità (ex multis, Cass., Sez. II, 15 maggio 2015, n. 25363), la clausola di riserva "*salvo che il fatto costituisca più grave reato*" presuppone, affinché possa operare l'esclusione del concorso reale, che la maggiore o minore gravità sia riferita a reati posti a tutela dello stesso bene giuridico, circostanza che non ricorre nel caso di specie.

Sul piano operativo, si osserva come l'affermarsi di un orientamento a favore dell'ammissibilità del concorso formale tra le due fattispecie esaminate comporta una decisa apertura verso la praticabilità delle misure cautelari reali, con particolare riferimento al sequestro e alla confisca per equivalente a fronte di operazioni distrattive degli attivi fallimentari, strumenti riservati alle principali fattispecie penali tributarie, ma estranei ai processi per reati fallimentari.

Con riguardo all'adozione di misure ablative per equivalente in caso di distrazione fallimentare, la Suprema Corte ha stabilito la confiscabilità dei beni, anche di investimento, acquistati con i proventi derivanti dalla fattispecie di bancarotta fraudolenta poiché costituenti il profitto del reato di riciclaggio, nel presupposto per cui la trasformazione del denaro, quale profitto del reato, in beni di altra natura, fungibili o infungibili, non è di

ostacolo prima al sequestro preventivo e poi alla confisca, che può riguardare anche gli impieghi delle somme distratte (Cass., Sez. II, 9 febbraio 2017, n. 6262).

Ulteriore profilo di concorso si rinviene con riferimento all'ipotesi di bancarotta fraudolenta documentale, di cui all'art. 216, comma 1, n. 2 del R.D. n. 267 del 1942, e di reato di occultamento o distruzione di documenti contabili previsto e punito dall'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000.

Sul tema, si rileva un orientamento giurisprudenziale oramai consolidato favorevole alla configurazione del concorso tra le due fattispecie criminali.

La giurisprudenza di legittimità, in particolare, rinviene differenze strutturali ed oggettive tra le due ipotesi delittuose. La fattispecie penale tributaria, infatti, presuppone che dalla condotta derivi l'impossibilità di ricostruire l'ammontare dei redditi o il volume degli affari. Diversamente, l'azione fraudolenta sottesa al reato fallimentare si sostanzia in un evento da cui discende la lesione degli interessi creditori, riferito all'intero corredo documentale, risultando irrilevante l'obbligo normativo della relativa tenuta, ben potendosi concretizzare la lesione anche mediante la sottrazione di scritture meramente facoltative. Nell'ipotesi fallimentare, inoltre, l'intenzione del soggetto agente si concretizza nella specifica volontà di procurare a sé o ad altri ingiusto profitto o, alternativamente, di recare pregiudizio ai creditori, finalità non presente nella fattispecie fiscale (Cass., Sez. III, 20 aprile 2017, n. 18927).

Secondo il Collegio, le due norme vengono a trovarsi, di conseguenza, in un rapporto di specialità reciproca, determinato dalla specificità del soggetto erariale e dell'oggetto materiale del reato quanto alla violazione penal-tributaria, mentre la condizione di un imprenditore dichiarato fallito e le aspettative dei suoi creditori nel riparto dell'attivo sono elementi caratterizzanti l'ipotesi di bancarotta documentale.

Per tale ragione, tra il reato di sottrazione, distruzione o falsificazione di documenti previsto dalla legge fallimentare e l'analoga violazione in materia tributaria non opera la clausola di soccombenza prevista all'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000, ossia *"salvo che il fatto costituisca più grave reato"*.

#### **f. Le false esibizioni documentali e false comunicazioni al fisco.**

L'art. 11, comma 1, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214, ha introdotto una nuova fattispecie di reato afferente alla materia tributaria, avulsa, tuttavia, dal D.Lgs. n. 74/2000.

Dall'analisi della disposizione si rileva la sanzionabilità di due differenti e autonome condotte, consistenti:

- l'una, nell'esibizione o trasmissione di atti o documenti falsi in tutto o in parte;
- l'altra, nel rilascio di dati e notizie non rispondenti al vero.

Entrambe tali fattispecie sono suscettibili di perfezionarsi soltanto a seguito di richieste avanzate:

- dall'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di Finanza, nel corso delle attività di accertamento, così come chiarito nella relazione di accompagnamento al disegno di legge di conversione del prefato decreto d'urgenza;
- adoperando i poteri istruttori espressamente richiamati nell'art. 11 in questione, ivi compresi i casi in cui tali attribuzioni sono richiamate da altre norme tributarie.

È da escludersi, pertanto, la configurazione del reato laddove siffatte richieste siano formulate dai militari del Corpo in contesti extrafiscali, attraverso, ad esempio, l'esercizio delle facoltà e dei poteri di polizia economico-finanziaria contemplati dall'art. 2 del D.Lgs. n. 68 del 2001, ancorché il relativo comma 4 richiami espressamente i menzionati poteri di cui

al D.P.R. n. 600/1973 e al D.P.R. n. 633/1972. Analoga considerazione vale nel caso in cui siffatti poteri istruttori siano evocati da altre norme extratributarie.

Sotto il profilo oggettivo, l'ambito di applicazione del reato appare particolarmente ampio. E' nota, infatti, la latitudine dei poteri individuati dalle richiamate disposizioni: conseguentemente, plurime e variegata sono le tipologie di "richieste" possibili, quali, fra le altre, inviti all'esibizione di atti e documenti, invio di questionari, domande poste al contribuente o a terzi in sede ispettiva, ovvero anche in sede di contraddittorio nel corso di indagini finanziarie.

Con riguardo alla prima condotta, il termine "falsi" è riconducibile sia alle ipotesi di falsità ideologica – che implica la sanzionabilità della produzione di atti e documenti genuini, ma il cui contenuto non corrisponda al vero – sia a quelle di falsità materiale, con conseguente punibilità della consegna di documenti contraffatti o alterati; in tal senso, del resto, è orientata anche la citata relazione di accompagnamento al disegno di legge di conversione.

Con riferimento alla seconda condotta, il reato si perfeziona solo laddove, a seguito delle riferite richieste, si configurano le fattispecie delittuose di cui al D.Lgs. n. 74/2000.

Per entrambe le condotte sopra descritte, la sanzione è determinata attraverso il rinvio all'art. 76 del D.P.R. n. 445 del 31 dicembre 2000, di approvazione del Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa. Tale norma punisce la falsità nelle autocertificazioni e a sua volta rimanda al codice penale e "alle leggi speciali in materia" per l'applicazione della pena a "chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal presente testo unico".

Tale ultimo rinvio alle norme penali codicistiche è generalmente interpretato, senza pretesa di esaustività, come effettuato agli art. 482, "Falsità materiale commessa dal privato", 483, "Falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico" e 489, "Uso di atto falso".

In merito alla problematica sollevata dalla dottrina circa una supposta limitazione del diritto di non autoincriminazione, contrastante con il principio del *nemo tenetur se detegere*, i primi orientamenti giurisprudenziali propendono per ritenere che la condotta di esibizione o trasmissione all'Amministrazione Finanziaria di fatture o documenti per operazioni inesistenti utilizzati dal contribuente per commettere il reato di dichiarazione fraudolenta non integri il delitto in rassegna, in quanto il fatto è scriminato, a norma dell'art. 51 c.p., dall'esercizio del diritto di non autoaccusarsi ed è assorbito dal più grave reato di frode fiscale (Tribunale di Torino, sent., 28 gennaio 2015, n. 139). Sul punto, tuttavia, sarà necessario attendere, ai fini interpretativi, più consolidate pronunce giurisprudenziali.

## **6. Il riciclaggio e l'autoriciclaggio dei proventi dell'evasione fiscale.**

### **a. Introduzione.**

Uno spazio autonomo merita l'indagine delle connessioni che possono instaurarsi con i fenomeni di riciclaggio, viepiù alla luce dell'introduzione nell'ordinamento nazionale dell'art. 648-ter1 c.p., "Autoriciclaggio", "geneticamente" collegato alla materia tributaria in quanto introdotto contestualmente al varo della procedura di *voluntary disclosure* (L. 15 dicembre 2014, n. 186) ed indicato nel Documento di Economia e Finanza 2015 quale strumento di modernizzazione dell'Amministrazione fiscale e incentivo all'adempimento spontaneo del contribuente.

A titolo di inquadramento generale, può osservarsi come, di norma, l'evasione fiscale riguardi i profitti derivanti dall'esecuzione di un'attività lecita, mentre il riciclaggio, specularmente, il rientro nell'economia legale dei profitti generati da un'attività illecita.

Al contempo, laddove la commissione di un reato tributario porti a qualificare la ricchezza prodotta da un'attività lecita quale profitto illecito, questo stesso può astrattamente divenire oggetto di successivo riciclaggio (ovvero, in quanto provvista extracontabile, servire al compimento di altri reati).

Da ultimo, uno stesso reato tributario può essere funzionale alla re-immissione nel circuito legale di proventi illeciti, come nel caso di una transazione simulata mediante l'emissione di una falsa fattura.

Sussistono taluni profili problematici concernenti i rapporti che possono instaurarsi tra le fattispecie tributarie e i fenomeni di riciclaggio, anche in considerazione della peculiare struttura dei delitti fiscali.

Occorre, pertanto, soffermarsi sulle questioni che abbiano una possibile ricaduta sull'attività operativa, prendendo spunto dagli orientamenti emersi in giurisprudenza in tema di rapporti tra evasione fiscale penalmente rilevante e condotte di riciclaggio.

## **b. Riciclaggio.**

In via preliminare, appare opportuno segnalare che il reato riciclaggio è ascrivibile soltanto a soggetti diversi dall'autore del delitto presupposto, ovvero dai suoi concorrenti.

### **(1) Compatibilità giuridica con le fattispecie tributarie.**

Nella prospettiva delineata in premessa, la prima questione che storicamente si è posta è relativa alla possibilità di includere le fattispecie tributarie nel novero dei reati presupposto dei delitti di riciclaggio.

La difficoltà era riconnessa all'identificazione dell'indebito risparmio d'imposta quale oggetto materiale dei delitti di cui agli artt. 648 bis e ter. Nel merito, si ritenevano inidonei a generare condotte di riciclaggio i c.d. "reati dichiarativi", nel presupposto che l'evasione si risolve, di norma, in un minore esborso nei confronti dell'Erario, piuttosto che in un flusso di ricchezza tangibile entrante nella disponibilità del contribuente. In particolare, si sosteneva che tale utilità, restando confusa nel complesso delle risorse finanziarie di chi ne avesse tratto vantaggio, si sottraeva a qualsiasi possibilità di specificazione in senso civilistico e, quindi, di individuazione come oggetto materiale definito di un successivo riciclaggio o reimpiego (Cass., Sez. III, 7 dicembre 1992, n. 2206 e Cass., Sez. II, 18 ottobre 2007, n. 38600).

Esemplificando, secondo tale impostazione, nel caso di vendita di merce in nero con conseguente infedele dichiarazione, il relativo flusso di ricchezza potrebbe comunque ascriversi allo svolgimento dell'attività commerciale, determinando l'omessa fatturazione unicamente il mancato prelievo fiscale. Stesso discorso varrebbe per una frode fiscale perpetrata mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, il cui effetto finale è comunque l'indebito risparmio.

Diversa, invero, sarebbe la posizione dell'emittente delle fatture false, posto che la provvigione corrispostagli ben potrebbe costituire un flusso suscettibile di essere riciclato, sebbene è chiaro che esso non identifica il risparmio di imposta conseguito dall'utilizzatore, come dappresso meglio spiegato. Analogamente, risulterebbe funzionale a condotte di sostituzione o trasferimento un rimborso IVA indebitamente percepito.

A fronte delle delineate perplessità sollevate in ambito domestico specie con riferimento ai reati cc.dd. "dichiarativi", la compatibilità giuridica dei reati tributari con le condotte di riciclaggio è da tempo sostenuta a livello internazionale.

Ci si riferisce alla convenzione di Strasburgo dell'8 novembre 1990, che individua all'art. 1, lettera a), la nozione di provento in "*ogni vantaggio economico derivato da reato*" e definisce, alla successiva lettera e), il reato presupposto come "*qualsiasi reato in conseguenza del quale si formano dei proventi che possono diventare oggetto di uno dei reati*" di riciclaggio.

Pure le Raccomandazioni del GAFI, aggiornate nel 2012, esortano gli Stati a includere tra i reati fonte del riciclaggio quelli fiscali, specificamente ricompresi nel glossario annesso alla nota interpretativa della raccomandazione n. 3.

Sulla stessa lunghezza si pone la Direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 20 maggio 2015 (c.d. IV direttiva antiriciclaggio), la quale individua espressamente i reati tributari come possibile fonte di proventi illeciti da riciclare (si veda, al riguardo, il considerando 11, nonché la definizione di “attività criminosa” recata dall’art. 3, lettera f), nella quale ricadono, “per gli Stati membri il cui ordinamento giuridico prevede una soglia minima per i reati (fiscali), tutti i reati punibili con una pena privativa della libertà o con una misura di sicurezza privativa della libertà di durata minima superiore a sei mesi”).

Nell’ordinamento italiano l’allineamento alle anche recenti indicazioni provenienti dalla comunità internazionale era sostanzialmente già avvenuto per via giurisprudenziale.

Dapprima attestati sulla richiamata posizione di incompatibilità, gli stessi giudici di legittimità hanno progressivamente accreditato un’accezione più ampia dell’oggetto materiale del reato, in specie valorizzando il sintagma “*altre utilità*” contenuto nella lettera della fattispecie domestica di riciclaggio, nei termini che seguono.

Un primo significativo arresto in questo senso risale al 2005, allorché la Suprema Corte si è pronunciata in senso favorevole sulla configurabilità del delitto di riciclaggio avente come reato presupposto la frode fiscale commessa prima dell’adesione al condono fiscale del 2002 (Cass., Sez. II, 21 giugno 2005, n. 23396).

Nel 2009 la Cassazione ha affrontato incidentalmente l’argomento, ribadendo che “*il delitto di riciclaggio può presupporre come reato principale non solo delitti funzionalmente orientati alla creazione di capitali illeciti quali la corruzione, la concussione, i reati societari, i reati fallimentari, ma anche delitti che, secondo la visione più rigorosa e tradizionalmente ricevuta del fenomeno, vi erano estranei, come ad esempio i delitti fiscali e qualsiasi altro*” (Cass., Sez. I, 13 gennaio 2009, n. 1025).

Nel 2012 i giudici di legittimità hanno più chiaramente puntualizzato che “*la locuzione «altre utilità» è talmente ampia che ad esse devono essere attratte tutte quelle utilità che abbiano, per l’agente che abbia commesso il reato presupposto, un valore economicamente apprezzabile. Così interpretata la locuzione ‘altre utilità’, è chiaro che in esse devono farsi rientrare non solo quegli elementi che incrementano il patrimonio dell’agente ma anche tutto ciò che costituisca il frutto di quelle attività fraudolente a seguito delle quali si impedisce che il patrimonio s’impoverisca*” (Cass., Sez. II, 15 febbraio 2012, n. 6061).

Tale posizione risulta coerente con la giurisprudenza pronunciata, pur sotto una diversa prospettiva, a seguito dell’introduzione dell’istituto della confisca per equivalente per i reati tributari (cfr. art. 1, comma 143, L. 24 dicembre 2007, n. 244). In particolare, le Sezioni Unite hanno ribadito che “*il profitto confiscabile può essere costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguente alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni dovuti a seguito dell’accertamento del debito tributario*” (Cass., SS.UU., 23 aprile 2013, n. 18374).

In definitiva, può assumersi che il profitto del reato di riciclaggio è sovrapponibile a quello dell’illecito fiscale penalmente rilevante. Quest’ultimo – è bene chiarirlo in via preliminare – “*non va identificato con l’imponibile sottratto a tassazione, bensì nel quantum dell’imposta evasa*” (Cass., Sez. II, 4 marzo 2015, n. 9392).

Del resto, così consolidato è oramai l’indirizzo in punto di compatibilità, che lo stesso Legislatore, nella citata L. 186/2014, esclude esplicitamente la punibilità dei delitti di riciclaggio/reimpiego in relazione ai reati tributari “scudati” a seguito del perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria.

**(2) La “provenienza” dei proventi dal delitto presupposto e il concetto di “altre utilità”.**

Nella disamina dei rapporti intercorrenti tra fattispecie tributarie e di riciclaggio, questione del tutto contigua a quella già risolta della compatibilità, è riferibile all'esegesi del concetto di “provenienza” dell'utilità conseguita con l'indebito risparmio fiscale e impiegata in condotte di riciclaggio.

Ai fini di integrare quest'ultimo reato, cioè, il nodo da sciogliere è se e in che misura si debba ricondurre la ricchezza oggetto materiale delle tipiche condotte di sostituzione, trasferimento o mascheramento, a quella “risparmiata” mediante un illecito fiscale, una volta acquisito che l'evasione, di norma, non genera un flusso identificabile in entrata né, tantomeno, in uscita dal patrimonio del contribuente.

Semplicisticamente, vi è da stabilire se, a fronte di un indebito risparmio di 100, debba individuarsi, al fine di integrare il riciclaggio, un corrispondente flusso in uscita di pari importo, il quale possa appunto dirsi “proveniente” dal reato presupposto.

Laddove si acceda all'interpretazione più restrittiva, infatti, la compatibilità giuridica ammessa dalla giurisprudenza tra fattispecie tributarie e di riciclaggio, di cui sopra si è detto, potrebbe comunque scontare il limite derivante dalla difficoltà di provare quali proventi reimmessi nel circuito legale siano frutto di un reato tributario.

Tali difficoltà invero prescindono dalla tracciabilità della ricchezza derivante da un illecito fiscale, in ragione della scontata fungibilità del denaro. Riprendendo da altra prospettiva l'esempio già svolto delle vendite in nero realizzate da un'attività commerciale, ove sul conto corrente in esame affluiscano ricavi derivati da vendite in nero per 100 e da operazioni regolarmente fatturate per 200, ci si chiede se il successivo flusso in uscita di 80 possa o meno costituire oggetto di una condotta di riciclaggio da parte di un terzo, in quanto non direttamente riconducibile con certezza né agli uni né agli altri ricavi.

Al riguardo, può essere osservato che le fattispecie di riciclaggio non contemplano il requisito della “*identificabilità*” dei flussi di ricchezza, risultando sufficiente che “*sia raggiunta la prova logica della provenienza illecita delle utilità oggetto delle operazioni compiute*” (Cass., Sez. V, 26 settembre 2008, n. 36940). In effetti, “*essendo diretto il riciclaggio ad eliminare la traccia delle operazioni illecite di provenienza, soltanto l'esame degli elementi indiziari offerti dall'accusa avrebbe potuto consentire di ricostruire la traccia della provenienza, anche mediata, del denaro da attività delittuosa*” (cit. Cass., Sez. I, 13 gennaio 2009, n. 1025).

Del resto, trattandosi di reato a forma libera, potenzialmente a consumazione prolungata ed attuabile anche con modalità frammentarie e progressive (Cass., Sez. II, 18 dicembre 2014, n. 52645 e Cass., Sez. II, 7 settembre 2009, n. 34511), finisce per integrare un autonomo atto di riciclaggio qualsiasi prelievo o trasferimento di fondi successivo a precedenti versamenti (Cass., Sez. II, 22 ottobre 2014, n. 43881), come anche il mero trasferimento di denaro di provenienza delittuosa da un conto corrente bancario ad un altro diversamente intestato presso un secondo istituto di credito (Cass., Sez. II, 11 gennaio 2011, n. 546).

L'esatta individuazione della provenienza (e la connessa precisa tracciatura dei flussi finanziari), in sostanza, sembra non assumere valenza decisiva, “*atteso che, stante la natura fungibile del bene, per il solo fatto dell'avvenuto deposito, il denaro viene automaticamente sostituito, essendo l'istituto di credito obbligato a restituire al depositante il mero tantundem*” (Cass., Sez. II, 14 dicembre 2009, n. 47375). Al fine di integrare il reato di riciclaggio, del resto, “*non è necessario che sia efficacemente impedita la tracciabilità del percorso dei beni, essendo sufficiente che essa sia anche solo ostacolata*” (Cass., Sez. II, 23 gennaio 2013, n. 3397 e Cass., Sez. II, 7 agosto 2012, n. 1422).

Inquadrata in tal modo la grammatica del requisito della *“provenienza da delitto”*, deve evidenziarsi che la Corte di Cassazione ha interpretato in maniera non stringente anche il concetto di *“altre utilità”*, proprio in ragione dello scarso indice di tassatività della locuzione. L’effetto che ne consegue è la criminalizzazione di una condotta avente ad oggetto non solo il prodotto, il profitto ed il provento del reato presupposto, ma anche qualsiasi altro beneficio economico, a prescindere dal suo contenuto e dalla sua entità.

In tema di fatture per operazioni inesistenti – la cui fattispecie penale sarà meglio sviluppata più avanti – è stato precisato, ad esempio, che *“la locuzione «provento del reato» ha un carattere onnicomprensivo, essendo riferibile al prodotto, al profitto e al prezzo del reato stesso”*. Atteso, inoltre, che *“la fattura ha un proprio intrinseco valore inteso come utilità economica in quanto costituisce, al contempo, prodotto e provento del reato”*, nello specifico caso il delitto di riciclaggio è stato ravvisato non nella condotta di sostituzione di *“altro denaro (con) quello proveniente da reati fiscali e, in particolare, dal delitto p. e p. D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 2, bensì nel sostituire, con denaro, documenti fiscali (fatture) provenienti dal delitto p. e p. D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 8”* (Cass., Sez. II, 10 luglio 2013, n. 29452).

L’orientamento che la giurisprudenza di legittimità sembra aver assunto, in definitiva, appare particolarmente funzionale al contrasto di un fenomeno delinquenziale che ad oggi penalizza fortemente il sistema economico legale.

Ciononostante, non può dirsi ancora definito un indirizzo inequivoco che, in ultima analisi, pacificamente abiliti a perseguire una sorta di riciclaggio *“per equivalente”*, prescindendo del tutto, cioè, dalla ricostruzione dei flussi in entrata (che, nel caso dei reati tributari, si è detto sovente non ricorrere) e dei connessi impieghi.

Conseguentemente, i militari che esaminino, nel corso di attività investigative, condotte potenzialmente perseguibili a titolo di riciclaggio, avranno comunque cura di ricostruire con quanto maggiore rigore possibile il circuito dei flussi finanziari o delle utilità ritenute specificamente rilevanti, delineare le modalità della sostituzione, trasferimento o mascheramento della ricchezza, partecipando in ultimo le evidenze raccolte alla competente magistratura, al fine di riceverne indicazioni per l’eventuale instaurazione di un procedimento penale.

A dimostrazione del carattere problematico della connessione tra fattispecie tributarie e di riciclaggio, è possibile osservare come, in punto di verifica del reato presupposto, la Corte di Cassazione non ne ritiene necessario l’*“accertamento giudiziale”*, *“essendo sufficiente che (il delitto presupposto) risulti, alla stregua degli elementi di fatto acquisiti ed interpretati secondo logica, almeno astrattamente configurabile, e che il fatto costitutivo di tale delitto non sia stato giudizialmente escluso, nella sua materialità, in modo definitivo e che il giudice procedente per il riciclaggio ne abbia incidentalmente ritenuto la sussistenza”* (da ultimo, Cass., Sez. II, 13 marzo 2015, n. 10746).

Cionondimeno, i giudici di legittimità – con riferimento al rientro in Italia di ingenti capitali accumulati in anni risalenti dal prossimo congiunto dell’imputato, che si assumevano essere provento di delitti di evasione – hanno rilevato l’impossibilità di escludere che detti capitali fossero stati esportati all’estero in un periodo storico in cui la relativa condotta poteva dar adito anche solo ad illeciti amministrativi ovvero ad ipotesi contravvenzionali, sicché non poteva dirsi certa l’esistenza di *“un reato (rectius: un delitto) presupposto”* in assenza di una pregressa *“indagine giudiziaria od accertamento fiscale nei confronti del padre del soggetto agente”* (Cass., Sez. II, 7 aprile 2016, n. 13901).

Di tal guisa, i militari operanti dovranno sempre svolgere i necessari accertamenti volti a ricostruire, con la maggiore puntualità possibile, le condotte che abbiano originato gli illeciti flussi finanziari oggetto di successivo riciclaggio.

**(3) Disallineamento temporale tra la configurazione delle fattispecie tributarie e quelle di riciclaggio: reati cc.dd. dichiarativi.**

A dimostrazione della complessità dei rapporti che vengono a instaurarsi tra fattispecie tributarie e di riciclaggio, si rileva un ulteriore profilo critico, comunque connesso ai precedenti: esso va individuato nel tendenziale disallineamento tra il momento in cui avviene il flusso finanziario o di ricchezza potenzialmente oggetto materiale delle condotte di riciclaggio e quello di perfezionamento dei reati tributari.

In particolare, il comportamento fraudolento contemplato dalle ipotesi di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 74/2000 è idealmente scindibile in due momenti distinti, di cui l'uno, consistente nell'annotazione di fatture per operazioni inesistenti ovvero nell'attuazione di artifici contabili, precede l'altro, afferente alla presentazione della dichiarazione annuale ove sono recepiti i conseguenti effetti ai fini dell'imposta.

Stesso discorso vale per l'ipotesi di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, con l'intuitiva differenza che, in questo caso, il momento successivo è quello della configurabilità del reato di omessa presentazione della dichiarazione.

I flussi finanziari potenzialmente oggetto di riciclaggio si generano, di massima, nella prima fase delle condotte descritte, ancorché il relativo delitto si perfezioni soltanto al momento della (omessa) presentazione delle dichiarazioni annuali, posticipato anche di molto per effetto delle disposizioni di cui al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

Al fine di integrare la condotta tipica del riciclaggio, tuttavia, è necessario che il trasferimento, la sostituzione o qualsivoglia altro mascheramento della ricchezza proveniente dal delitto tributario avvengano solo dopo che quest'ultimo sia effettivamente venuto a compimento. È del tutto pacifico, infatti, che non possa configurare riciclaggio *"un'azione di sostituzione o trasferimento di denaro prima che lo stesso assuma le caratteristiche di provenienza da delitto e la cui soglia di consumazione venga anticipata al momento in cui, per effetto della omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, tale condizione venga a verificarsi"* (Cass., Sez. II, 21 agosto 2012, n. 32936). L'errore sarebbe quello di perseguire una sorta di *"riciclaggio anticipato"* (Cass., Sez. II, 13 gennaio 2015, n. 981).

Il richiamato disallineamento, in definitiva, implica problematiche di identificazione e ricostruzione degli esatti trasferimenti che interessano la provvista illecita nell'arco temporale che intercorre tra la sua formazione e il perfezionamento dei reati tributari.

Mutuando le conclusioni del richiamato indirizzo giurisprudenziale, si dovrebbe ritenere che anche il risparmio di imposta derivante dall'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti possa costituire oggetto materiale di reato di riciclaggio (da parte di un terzo) solo dopo che sia stata presentata la dichiarazione dei redditi integrante la fattispecie di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000.

Ne conseguirebbe la necessità di ricostruire il flusso finanziario in uscita dalle casse sociali soltanto dopo la consumazione del reato dichiarativo, poiché la re-immissione nel circuito legale del risparmio indebito esauritasi prima della presentazione della dichiarazione non dovrebbe rilevare ai fini della fattispecie di cui all'art. 648-bis c.p..

Sempre con riferimento alla dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di falsa documentazione di spesa, la somma eventualmente retrocessa, di norma in contanti, dall'emittente (al netto dell'illecito compenso che quest'ultimo dovesse trattenere) al legale rappresentante della società utilizzatrice e che quest'ultimo faccia confluire sui conti di un terzo consapevole dell'origine delittuosa della provvista, costituirà oggetto di riciclaggio, avente quale reato presupposto la fattispecie di appropriazione indebita attribuibile proprio al legale rappresentante dell'ente (come più ampiamente *infra*).

Considerazioni di tenore analogo a quelle svolte per le ipotesi di dichiarazione fraudolenta devono farsi, pur con gli evidenti elementi di differenziazione, per ciò che

attiene alla fattispecie di infedele dichiarazione, ove la condotta evasiva sia attuata mediante l'occultamento di operazioni attive rilevanti ai fini della determinazione del reddito.

Con valenza comune per le ipotesi di dichiarazione fraudolenta, infedele o omessa, inoltre, deve focalizzarsi il rapporto sussistente tra le soglie di punibilità, riconosciute oramai pacificamente quali elemento costitutivo delle fattispecie tributarie, e l'elemento psicologico dell'autore delle condotte di riciclaggio. In particolare, si pone la questione se quest'ultimo debba avere la consapevolezza del superamento di dette soglie da parte del soggetto attivo del reato presupposto.

La giurisprudenza è concorde nel ritenere che il dolo del delitto di riciclaggio è generico e comprende *“sia la volontà di compiere le attività volte ad ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa di beni od altre utilità, sia la consapevolezza di tale origine, senza alcun necessario riferimento a scopi di profitto o di lucro”* (Cass., Sez. II, 11 gennaio 2011, n. 546).

Conseguentemente, tale fattispecie è punibile anche a titolo di dolo eventuale, ricorrente *“allorquando l'agente si rappresenti la concreta possibilità, accettandone il rischio, della provenienza delittuosa del bene ricevuto ed impiegato”*, ossia, nel caso di specie, del superamento delle citate soglie (Cass., Sez. II, 29 gennaio 2015, n. 4244).

A nulla rileva tale consapevolezza del rischio in difetto del reato presupposto. È stato chiarito, infatti, che *“integra gli estremi del reato putativo, non punibile ai sensi dell'art. 49, comma 1, c.p., la condotta di chi abbia agito ritenendo, od accettando il rischio, di riciclare somme di denaro provenienti da delitto non colposo, quando quest'ultimo risulti in realtà insussistente”* (Cass., Sez. II, 19 febbraio 2014, n. 7795).

Ritornando alla questione del disallineamento tra flussi finanziari e configurazione del relativo reato tributario, in una prospettiva strettamente operativa, nemmeno deve escludersi che le citate movimentazioni di denaro rilevino, prima ancora che in relazione alla presentazione delle dichiarazioni fiscali, ai fini dell'integrazione di altre fattispecie penali, connesse a questi ultimi.

È il caso tipico della costituzione di fondi neri, i quali sovente risultano strumentali al perpetrarsi di fenomeni di corruzione, fornendo una plastica raffigurazione di quale possa essere l'intreccio tra illeciti fiscali, riciclaggio e altre forme di inquinamento del sistema economico-legale.

In particolare, avuto riguardo alle persone giuridiche, si è posto il problema di verificare se la condotta distrattiva perpetrata dagli amministratori rispetto a provviste frutto di evasione possa configurare il reato di appropriazione indebita ex art. 646 c.p.. Al riguardo, si richiama quanto osservato nel precedente paragrafo 5., *sub d*, circa il fatto che la fattispecie penale comune risulterà integrata soltanto laddove la distrazione dell'amministratore sia condotta con immanenti esiti ablativi (appropriazione-espropriazione) nonché con propositi strettamente personalistici e nemmeno indirettamente riconducibili all'interesse dell'ente rappresentato.

Laddove sussistano i delineati presupposti, ricorrendo nuovamente all'esemplificazione sopra svolta, un'eventuale condotta di riciclaggio riguardante l'indebita appropriazione, da parte dell'amministratore di una società di capitali, delle somme retrocesse dall'emittente di fatture false rileverà con tempistica anticipata rispetto alla presentazione della dichiarazione fiscale dell'ente stesso e sarà perseguibile, con ogni evidenza, avuto riguardo all'intera somma distratta.

#### **(4) Reati non dichiarativi e la configurabilità dell'associazione per delinquere.**

Situazione differente da quella a valere per i reati c.d. dichiarativi si prospetta, come anticipato, per ciò che attiene alla fattispecie di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000, posto che la stessa si perfeziona nel momento stesso di rilascio del documento fittizio.

Nella pratica si osserva come, a fronte della sua ricezione e con modalità spesso quasi contestuali, si rilevano flussi finanziari, più o meno travisati, connessi tanto alla illecita remunerazione riconosciuta all'emittente, quanto ai capitali occultamente retrocessi all'utilizzatore (quest'ultimo profilo è stato affrontato nel paragrafo precedente).

In definitiva, di norma non ricorre un problema di disallineamento temporale e, pertanto, condotte eventualmente idonee integrano da subito il reato di riciclaggio. È evidente che, in questo caso, la prospettiva che deve essere valorizzata dagli operanti è quella dell'emittente, mettendo a fuoco il prezzo corrispostogli per la compilazione del falso documento. Eventuali operazioni di trasferimento e nascondimento condotte da terzi su tale somma potranno essere immediatamente perseguibili a titolo di riciclaggio, senza escludere, come si vedrà nel successivo paragrafo c, l'ipotesi di autoriciclaggio potenzialmente ascrivibile allo stesso emittente.

Quanto detto assume maggior valore laddove si consideri che il fenomeno delle fatture per operazioni inesistenti rappresenta una modalità tipica di realizzazione delle frodi all'IVA sugli scambi comunitari, delle quali sono noti i deleteri effetti in punto erariale e di pregiudizio alla libera concorrenza degli operatori.

Tali frodi risultano, spesso, a tal punto articolate, da lasciare intravedere strutture e personaggi differenti, operanti a più livelli, ma tutti funzionali al perseguimento del medesimo scopo illecito. In definitiva, i sodalizi della specie possano rispondere ai requisiti di configurabilità delle associazioni a delinquere ex art. 416 c.p..

A questo punto è utile verificare quali siano i rapporti che conseguentemente vengono a instaurarsi con le condotte di riciclaggio, nell'ottica di valutare se la (relativa) autonomia posseduta dal reato di cui all'art. 416 c.p. rispetto ai delitti per i quali l'associazione è costituita possa incidentalmente ridimensionare le criticità connesse al momento consumativo – piuttosto che del reato di emissione – delle fattispecie c.d. "dichiarative".

In pratica, se l'associazione per delinquere – invece che i soli reati scopo per i quali è costituita – venisse riconosciuta di per sé produttiva di profitti illeciti, la tempistica di aggressione dei relativi flussi sarebbe anticipata rispetto alla presentazione della relativa dichiarazione fiscale (analogamente a quanto osservato per la fattispecie di appropriazione indebita).

Nel contesto, appariva consolidato un orientamento negativo secondo cui, nei casi della specie, il profitto *"è costituito dal complesso dei vantaggi direttamente (e unicamente) conseguenti dall'insieme dei reati fine, dai quali è del tutto autonomo"* (Cass., Sez. III, 17 febbraio 2011, n. 5869).

Tale indirizzo risultava allineato all'analisi delle Sezioni Unite della Cassazione, per le quali la sola associazione mafiosa poteva costituire reato presupposto del riciclaggio, posto che tra gli scopi dell'organizzazione ricorre anche quello di trarre vantaggi o profitti da attività illecite attraverso il metodo mafioso (Cass., SS.UU., 13 giugno 2014, n. 25191).

In merito, tuttavia, va segnalato un orientamento di legittimità emerso da ultimo, secondo cui *"ogni volta che l'associazione per delinquere presenta una organizzazione stabile ed al contributo dei sodali corrisponda il riconoscimento di utili, la associazione può essere in sé considerata idonea a generare profitto illecito; questo trova la sua fonte remota nei reati fine, ma si manifesta in concreto nelle utilità percepite dai partecipi in relazione al contributo prestato"* (Cass., Sez. II, 16 febbraio 2015, n. 6507).

Ai fini dell'applicazione delle connesse misure ablative, si segnala da ultimo, quanto al profitto oggetto di riciclaggio, che, nel caso di specie, lo stesso è stato individuato negli *"utili ulteriori e non coincidenti con quelli riferibili ai reati fiscali"* che l'imputato aveva *"tratto dalla sua attività di partecipe al sodalizio"*.

Del resto, tale ultima linea interpretativa risulta conforme alle conclusioni cui è approdata la giurisprudenza anche in tema di responsabilità amministrativa degli enti da reato, laddove questa consegua a un'associazione per delinquere ex art. 416 c.p. volta alla commissione di reati tributari. In tale ambito, infatti, è stato chiarito che il reato associativo ben può generare un profitto autonomo rispetto a quello dei reati fine, profitto che sarà costituito *“dal complesso dei vantaggi direttamente conseguenti dall'insieme di questi ultimi [...] posto che l'istituzione della societās sceleris è funzionale alla ripartizione degli utili derivanti dalla realizzazione del programma criminoso”* (Cass., Sez. III, 25 giugno 2015, n. 26721).

### **c. Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita.**

Fattispecie sussidiaria rispetto a quella di riciclaggio è il reato di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita in attività economiche o finanziarie, previsto dal successivo art. 648-ter c.p..

In giurisprudenza, è stato osservato che la prevista clausola di soccombenza rispetto al riciclaggio finisce con ridurne la portata applicativa.

La fattispecie delittuosa di reimpiego non viene a integrarsi, infatti, nei casi di concorso nel reato presupposto e nelle ipotesi di (ricettazione o) riciclaggio. Ne consegue che non solo il concorrente nel reato presupposto (ed il ricettatore), ma anche il riciclatore andrebbe sempre esente da pena per il successivo impiego di denaro di provenienza illecita in attività economiche o finanziarie.

Risulta non sempre agevole, pertanto, individuare uno spazio di autonomia per il reato di cui all'art. 648-ter rispetto a quello primario di riciclaggio (e di ricettazione), atteso che il reimpiego di capitali di illecita provenienza postula, nella maggior parte dei casi, una contestuale realizzazione di un fatto di riciclaggio (o un'antecedente ricettazione). In tali casi, il reimpiego si attegga come *post factum* penalmente non rilevante.

Cionondimeno, occorre richiamare brevemente, in questa sede, le interrelazioni tra la fattispecie in questione ed i reati tributari.

È il caso in cui, ad esempio, il denaro derivante da una frode fiscale venga direttamente impiegato in attività economiche o finanziarie.

In siffatto contesto, i giudici di legittimità, soffermandosi sul profilo temporale delle singole azioni criminose poste in essere dagli imputati, hanno chiarito i termini di autonomia del delitto in discussione. In particolare, è stato osservato che, laddove vi sia un unico processo volitivo finalizzato, attraverso il reimpiego, a realizzare anche l'obiettivo di ostacolare la tracciabilità dei capitali di provenienza illecita, dovrà dirsi consumata la fattispecie di cui all'art. 648-ter, la quale assorbirà il riciclaggio. Al contrario, laddove siano individuabili segmenti temporali distinti e condotte diverse sorrette da autonomi processi volitivi, diretti, l'uno, al riciclaggio del denaro (o alla ricettazione del bene di provenienza delittuosa) e, l'altro, al reimpiego dei capitali, dovrà dirsi integrata soltanto la fattispecie di riciclaggio (o di ricettazione), con esclusione di quella del reimpiego, a motivo dell'operatività della menzionata clausola di riserva (Cass., Sez. II, 4 febbraio 2010, n. 4800).

Va da sé, dunque, che le condotte di sostituzione di denaro proveniente da illeciti penal-tributari con altro denaro e quella successiva di impiego in attività economiche o finanziarie configureranno il solo reato di riciclaggio. Viceversa, laddove tali condotte siano realizzate in un contesto univoco, sin dall'inizio orientato al diretto impiego della provvista in dette attività, l'autore delle stesse sarà perseguibile a titolo di reimpiego ex art. 648-ter c.p..

In ultimo, si rileva che, laddove i capitali illeciti vengano direttamente impiegati, piuttosto che in attività legali, in contesti ugualmente illeciti, lo specifico reimpiego non sarà perseguibile a norma dell'art. 648-ter c.p., ma con le disposizioni penali che sanzionano la peculiare condotta (si pensi al reato di usura ex art. 644 c.p., all'ipotesi di attività finanziaria

abusiva ex art. 140-*bis* del T.U.L.B., all'acquisto di sostanze stupefacenti finalizzato alla loro cessione, ex art. 73 del D.P.R. n. 309/1990, ecc.).

I citati reati, di contro, ricorrendone i presupposti, ben potranno concorrere con il delitto di riciclaggio.

#### **d. Autoriciclaggio.**

##### **(1) Inquadramento generale.**

Nei paragrafi precedenti sono state affrontate alcune tra le più significative questioni che caratterizzano il particolare rapporto che si instaura tra i reati tributari e quelli di riciclaggio. Le riflessioni svolte e i riferiti orientamenti giurisprudenziali possono estendersi, di massima, al reato di autoriciclaggio, mutuato dalle previgenti fattispecie di riciclaggio e reimpiego (tra l'altro, ugualmente inserito, dal D.Lgs. 29 ottobre 2016, n. 202, quale reato presupposto ai fini dell'applicazione della confisca "*per sproporzione*" di cui all'art. 12-*sexies*, D.L. 8 giugno 1992, n. 306).

La Legge 15 dicembre 2014, n. 186, ha introdotto nel codice penale l'art. 648-*ter*.1, concernente il reato di autoriciclaggio, che punisce "chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa".

Preliminarmente, appare utile segnalare gli orientamenti emersi in seno alla giurisprudenza di legittimità relativamente alla fattispecie di cui all'art. 12-*quinquies* della L. n. 356/1992, che punisce l'intestazione fittizia di beni o denaro al fine di eludere le disposizioni di legge in materia di misure di prevenzione patrimoniali o di agevolare la commissione di uno dei delitti di ricettazione o riciclaggio.

È interessante osservare, infatti, in rapporto al reato di cui all'art. 648-*ter*.1, come la giurisprudenza di legittimità abbia evidenziato che, prima ancora della sua introduzione, talune condotte di autoriciclaggio fossero invero penalmente già rilevanti a titolo di trasferimento fraudolento di valori (Cass., 27 gennaio 2017, n. 3935, con rinvio a SS.UU. 13 giugno 2014, 25191, in cui l'Alto consesso ha evidenziato che "*i fatti di «auto» riciclaggio e reimpiego sono punibili, sussistendone i relativi presupposti, ai sensi dell'art. 12-quinquies*").

In tale fattispecie, infatti, diversamente da quanto rilevato per le ipotesi delittuose di cui agli artt. 648, 648-*bis* e 648-*ter*, non ricorre alcuna clausola di esclusione della responsabilità per l'autore dei reati che hanno determinato la produzione di proventi illeciti, ben potendo questi essere perseguiti anche per fatti di autoricettazione, autoriciclaggio ed autoreimpiego (cfr., tra le altre, Cass., Sez. I, 24 luglio 2007, n. 30165).

Di conseguenza, l'autore del delitto presupposto che attribuisca fittiziamente ad altri la titolarità o la disponibilità dei beni di cui rimanga effettivamente "*dominus*", al fine di agevolare una successiva circolazione nel tessuto finanziario, economico e produttivo, sarà punibile "*anche*" ai sensi dell'art. 12-*quinquies* del DL 306/1992 (Cass., Sez. II, 21 marzo 2013, n. 12999).

Ulteriore questione che si pone è quella relativa al rapporto che viene ad instaurarsi tra la fattispecie di autoriciclaggio e quella di riciclaggio.

Più in particolare, il terzo che trasferisca o sostituisca il provento riveniente dal reato presupposto potrebbe tentare di accreditarsi, in chiave difensiva, piuttosto che come autore della condotta di riciclaggio, quale concorrente nell'autoriciclaggio ex art. 117 c.p., sanzionato con una pena più mite.

Al riguardo, nelle more della formazione di un indirizzo giurisprudenziale, si è dell'avviso che – posto che il riciclaggio, come la ricettazione (art. 648 c.p.) e il favoreggiamento reale (art. 379 c.p.), ha come presupposto il mancato concorso nel reato a monte – potrà configurarsi per il terzo il concorso nel reato di autoriciclaggio (fattispecie in cui non ricorre tale clausola di esclusione) soltanto laddove questi abbia fornito, al pari, un contributo causale nello stesso reato presupposto; diversamente, nel caso in cui nessuna influenza abbia avuto l'*extraneus* nella realizzazione del reato principale, risulterà egli responsabile, ricorrendone i presupposti normativi, solo a mente dell'art. 648-*bis* c.p..

Posto quanto sopra, appare utile rammentare che, nell'ordinamento nazionale, è lungamente resistito il c.d. "privilegio di autoriciclaggio", nella considerazione che l'occultamento o l'utilizzazione del denaro, dei beni e delle altre utilità di provenienza illecita fosse un *post factum* non punibile, in quanto normale prosecuzione del reato presupposto.

Occorre riconoscere che, da un lato, la stessa Corte di Strasburgo consentiva agli Stati aderenti la facoltà di non estendere il riciclaggio ai soggetti che avessero commesso il reato principale, dall'altro, che non tutti gli ordinamenti giuridici evoluti prevedono il delitto di autoriciclaggio.

Accanto al richiamo del principio del *post factum*, era stata inoltre sollecitata una "lettura sostanziale" di quello del *ne bis in idem*, tale per cui l'autore del reato non poteva essere punito per la condotta tenuta poi con riferimento ai relativi proventi, in quanto conseguenza inevitabile del delitto commesso.

Le delineate resistenze sono state vinte anche in considerazione della netta posizione assunta sia dal GAFI che dalle istituzioni comunitarie. In particolare, con la Direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 20 maggio 2015 (c.d. IV direttiva antiriciclaggio) è stato richiesto che detto illecito fosse introdotto nell'ordinamento giuridico per assicurare maggiore trasparenza dei flussi finanziari, presupposto essenziale per approntare un'adeguata tutela al sistema economico.

Le raccomandazioni, tuttavia, non erano finalizzate ad attrarre nel perimetro del riciclaggio tutti i delitti fiscali, ma soltanto quelli di maggiore gravità, circostanza che non sminuisce la sensibile interconnessione esistente tra evasione e riciclaggio.

## **(2) Diversità della condotta rispetto alla fattispecie tributaria presupposta.**

Tralasciando le sollecitazioni esterne all'ordinamento italiano, deve rilevarsi che le cennate obiezioni alla previsione di punibilità dell'autoriciclaggio si sono progressivamente indebolite in ragione dell'evoluzione normativa del riciclaggio.

Quest'ultimo, dapprima riferito a pochi e gravissimi reati presupposto (estorsione e sequestro di persona, produzione e traffico di stupefacenti, etc.), dei quali appariva una sorta di aggravio sanzionatorio, è stato poi esteso alla generalità delle fattispecie delittuose, contestualmente emancipandosene ai fini di tutela di un autonomo e riconosciuto bene giuridico, qual è integrità del sistema economico-finanziario legale.

Il riciclaggio, cioè, si è detto essere del tutto svincolato dal reato presupposto, non costituendone più appendice, bensì assurgendo a rango di condotta criminale autonoma, distintamente individuabile e gravemente lesiva di ulteriore e diverso bene giuridico.

Tale passaggio, in definitiva, ha costituito la premessa per il varo dell'autoriciclaggio, il quale sembra avere proprio la funzione di precludere *anche* all'autore della fattispecie presupposta la spendita del relativo profitto nel circuito dell'economia legale, in pregiudizio di quei concorrenti che non possono disporne.

Agevola tale lettura non solo la richiesta di impiego economico-lucrativo dei proventi illeciti, ma anche la speculare previsione dell'esimente di cui più diffusamente *infra*.

La netta distinzione dei beni giuridici tutelati, quindi, appare abilitare la sanzionabilità delle condotte lesive di ciascuno di essi, le quali, ancorché correlate e perpetrate dallo stesso soggetto, devono assumersi come distinte.

Nell'ottica strettamente applicativa ne consegue una prima fondamentale indicazione da osservare (non solo) nel rapporto con i reati tributari. In ultima analisi questi ultimi consentono di conseguire un profitto illecito in pregiudizio dell'Erario, mentre l'autoriciclaggio permette di ostacolarne l'identificazione della provenienza, esprimendo un disvalore aggiuntivo nella possibilità che quel profitto risulti utilizzabile nell'economia legale.

Stante autonomia e consecutività dei comportamenti deleteri, in via esemplificativa, deve escludersi che la mera contabilizzazione di fatture per operazioni inesistenti costituisca, al contempo e automaticamente, modalità idonea a integrare sia il reato tributario presupposto che quello di autoriciclaggio, seppure prima sia stato rilevato che il documento contraffatto ben si presti a pratiche della specie da parte di terzi.

In altri termini, è impropria l'equazione tra ostacolo all'accertamento fiscale e ostacolo alla ricostruzione della provenienza. Al riguardo, può dirsi che la dimostrazione dell'inesistenza o dell'inoperatività del fornitore può ritenersi sufficiente a contestare il reato fiscale; per quello di autoriciclaggio, invece, deve aversi riguardo alla modalità di retrocessione della provvista e al suo successivo impiego, valutando nel particolare contesto la concreta idoneità a confonderne la provenienza.

In definitiva, l'accortezza che si deve prestare ai fini investigativi è quella di escludere, come già raccomandato in relazione alle fattispecie di riciclaggio, sovrapposibilità e automatismi di sorta, ponendo particolare attenzione alla ricostruzione e all'analisi dei flussi finanziari nonché alla verifica della sussistenza di tutti gli elementi integranti le condotte costitutive del reato.

**(3) “Concreta” idoneità della condotta ad ostacolare l'identificazione della provenienza dei proventi illeciti.**

Proprio in ragione di scongiurare un'automatica duplicazione di sanzioni in capo a chi commetta una fattispecie delittuosa, la norma garantisce un maggiore grado di determinatezza delle condotte tipiche.

In particolare, se ne prevedono un numero chiuso (impiego, sostituzione, trasferimento in attività economiche), risultando espunta la locuzione “*altre operazioni*”, che nella lettura giurisprudenziale del reato di riciclaggio ha consentito di attribuire rilevanza a un variegato ventaglio di comportamenti, compresi quelli di minima capacità decettiva.

Alla stessa stregua, l'avverbio “*concretamente*”, configurandosi l'autoriciclaggio come un reato di “pericolo concreto”, sta a indicare la necessità di una rigorosa valutazione della condotta.

Tale qualificazione “modale”, quindi, prescrive la rilevanza dei soli comportamenti che, seppur non artificiosi, si rivelino obiettivamente idonei a ostacolare l'identificazione della provenienza del denaro, dei beni o delle utilità, la loro riconducibilità al reato presupposto.

La più selettiva lettera della norma finisce per segnare quel differenziale tra condotte che recano un disvalore aggiuntivo e quelle che, viceversa, rappresentano l'impiego *tout court* della ricchezza tratta dal reato presupposto, che, in quanto tale, non deve essere perseguito.

Esemplificando, potrebbe apparire semplice escludere la configurabilità dell'autoriciclaggio quando l'illecito risparmio fiscale confluisca (ovvero, in quanto non corrisposto all'Erario, rimanga) sui conti dello stesso contribuente, trattandosi di una condotta *ictu oculi* sprovvista della richiesta idoneità dissimulatoria.

Cionondimeno v'è da chiedersi se risulti agevole identificare detto risparmio laddove sia reintrodotta nel circuito finanziario di un operatore economico di dimensioni significative, quando i relativi flussi (o comunque l'entità) siano trascurabili in relazione al contesto aziendale, ma apprezzabili in senso assoluto.

La risposta può assumersi come positiva, se si considerano, da un lato, gli orientamenti giurisprudenziali già richiamati in tema di provenienza per le condotte di riciclaggio (ritenuto configurarsi anche solo per il semplice deposito della somma di denaro sul conto corrente – vds. cit. Cass., Sez. II, 14 dicembre 2009, n. 47375) e, dall'altro, le prime pronunce intervenute sulla novella fattispecie, le quali evidenziano che la finalità perseguita dal legislatore è dichiaratamente quella di scongiurare *“la re-immissione nel circuito economico-finanziario del denaro o dei beni di provenienza illecita”* (Cass., Sez. II, 28 luglio 2016, n. 33074).

Pacifica appare, invece, la mancata integrazione del reato quando l'illecito risparmio conseguito da un omesso versamento IVA sia utilizzato da una società in crisi di liquidità per pagare gli stipendi dei suoi dipendenti.

Meno immediata, al riguardo, è la valutazione nel caso in cui tali stipendi siano corrisposti, anche solo parzialmente, in nero.

Del resto, quella evocata è un'ipotesi di scuola, atteso che difficilmente il pagamento “in nero” verrà effettuato, almeno in seno alle realtà di modeste dimensioni imprenditoriali, con denaro tracciato dai conti della società: è del tutto verosimile, infatti, che, in tal caso, ricorra la disponibilità di contante frutto di evasione o di liquidità non riconducibile alla società stessa. Viceversa, laddove le dimensioni aziendali dovessero consentire il superamento delle soglie delle fattispecie tributarie dichiarative, pare ipotizzabile l'autoriciclaggio delle imposte evase.

In linea di massima, lo stesso potrebbe dirsi nel caso in cui i corrispettivi per vendite in nero siano accreditati sul conto corrente personale dell'amministratore della società e da questi retrocessi all'ente amministrato sotto forma di finanziamento fruttifero, oppure – in maniera più lampante – quando le somme evase vengano reimmesse nel circuito imprenditoriale mediante un prestanome, ovvero siano dirottate su un altro veicolo societario con funzione di *“schermo”* o su di un *trust*, vieppiù se collocati all'estero. Con ogni evidenza, il ricorrere della fattispecie di autoriciclaggio non esclude ipotesi di terzi concorrenti nello stesso reato, ovvero terzi autori di condotte di riciclaggio, sui cui rapporti, in questa sede, si soprassedie.

La difficoltà di provare l'autoriciclaggio, in definitiva, è analoga a quella del reato di riciclaggio già vigente, il cui atteggiarsi si è detto non essere sempre pacifico. Deve considerarsi, in aggiunta, che le condotte di autoriciclaggio dovranno presentare una maggiore potenzialità di ostacolo all'identificazione della provenienza della ricchezza.

L'approccio investigativo da parte dei militari operanti che appare opportuno raccomandare è, anche in questo caso, quello di dialettica e costante confronto con la magistratura competente.

#### **(4) L'esimente della “mera utilizzazione o godimento personale”.**

Come detto, l'autoriciclaggio è volto a precludere anche all'autore del reato presupposto il reimpiego in attività economiche-lucrative dei proventi delittuosi, in quanto, a prescindere dalla provenienza da una previa condotta dello stesso autore, risultano comunque idonei a conferirgli un illecito vantaggio competitivo sul mercato legale dei suoi concorrenti.

Coerente con questa impostazione è la causa di non punibilità di cui al quarto comma dell'art. 348-ter1, riconnessa ai concetti di *“mera utilizzazione”* e *“godimento personale”*.

Al riguardo, v'è da osservare innanzitutto che, ad una prima lettura, il comma si presta ad un'interpretazione equivoca. Il sintagma "Fuori dai casi di cui ai commi precedenti", infatti, appare doversi leggere necessariamente *a contrariis*, posto che è proprio con riferimento alla condotta sopra enunciata che valgono le esimenti in rassegna.

Nel merito della loro disamina, sebbene sia chiara la *ratio legis*, tuttavia, non risulta di agevole lettura il discrimine tra attività economica e quello che, in una parola, potrebbe definirsi "autoconsumo". Questo, infatti, potrebbe comunque implicare in molti casi un risvolto economico e di profitto.

In termini pratici, si dia il caso che con la provvista illecita venga acquistata un'abitazione. Potrebbe dirsi che, se direttamente utilizzata dall'autore del reato, la stessa rappresenti un esempio tipico di suo proprio godimento esclusivo.

Di contro, tuttavia, nemmeno può escludersi che la stessa abitazione costituisca, al contempo, un investimento, posto che la componente speculativa potrebbe riconoscersi *in re ipsa* in un'operazione immobiliare. Al riguardo, minori difficoltà interpretative sembrano sorgere nel caso in cui il soggetto autore del reato presupposto acquisti, con i relativi proventi, una seconda casa e la dia in locazione.

Parimenti, sembrerebbe potersi attrarre alla fattispecie in argomento la condotta del soggetto che impieghi l'illecito profitto per l'acquisto di gioielli di valore o di quadri di autore, posto che anche tali beni sono dotati di una potenzialità speculativa o c.d. "di rifugio". Stesso discorso potrà sicuramente riproporsi per i titoli e le obbligazioni del mercato azionario.

Più complessa potrebbe apparire la riconducibilità al paradigma normativo della condotta dell'imprenditore che utilizzi la provvista illecita per cene e viaggi, i quali comunque sottendano a una finalità promozionale della propria azienda.

In definitiva, appare difficile perimetrare l'esimente, discriminando spese effettuate in vista di un esclusivo godimento proprio da quelle che possano assumere una qualche valenza lucrativa.

Tra le prime - in attesa dell'ausilio interpretativo della giurisprudenza - dovrebbero ricorrere con certezza quelle di carattere strettamente personale, come le spese mediche, l'effettuazione di una vacanza o l'acquisto di un'autovettura o di abbigliamento griffato.

In ogni caso, considerati i profili di incertezza dianzi descritti, si raccomanda di rimettere i casi dubbi alle valutazioni dell'Autorità Giudiziaria.

#### **(5) Elemento psicologico ed efficacia temporale.**

Rispetto all'accertamento dell'elemento psicologico del reato, l'autoriciclaggio appare agevolmente configurabile. In ragione dell'identità dell'autore del reato presupposto e di quello in questione, infatti, non occorre fornire argomentazioni in ordine alla sua consapevolezza circa l'origine illecita dei proventi.

Da ultimo, deve segnalarsi che l'autoriciclaggio, in quanto fattispecie autonoma e distinta dal reato presupposto, può conseguire a condotte consumate ben prima della sua entrata in vigore.

Al riguardo, la Corte di Cassazione ha rilevato che *"impropriamente viene invocato il principio di irretroattività della legge penale di cui all'art. 2 cod. pen. in relazione ad un reato, quale quello di autoriciclaggio, nel quale soltanto il reato presupposto si assume commesso in epoca antecedente l'entrata in vigore della L. 15 dicembre 2015, n. 186, ma quando comunque lo stesso reato era già previsto come tale dalla legge, mentre l'elemento materiale del reato (di autoriciclaggio) risulta posto in essere ben successivamente all'introduzione della predetta normativa"*.

Quanto osservato dai giudici di legittimità consente astrattamente di configurare il delitto in questione anche rispetto a illeciti tributari di molto risalenti nel tempo.

Del resto, anche l'art. 648-ter 1 c.p. rinvia all'ultimo comma dell'art. 648 c.p., secondo cui le disposizioni in materia di ricettazione operano *“anche quando l'autore del delitto da cui il denaro o le cose provengono non è imputabile o non è punibile ovvero quando manchi una condizione di procedibilità riferita a tale delitto”*.

Inoltre, l'art. 170 c.p. prevede che, quando un reato è “presupposto di altro reato, la causa che lo estingue non si estende ad altro reato”.

Ne consegue che la responsabilità dell'autore del reato di (auto)riciclaggio permane anche quando il reato presupposto – nella specie quello tributario – sia prescritto ovvero il suo autore non sia punibile per una delle cause innanzi ricordate.

È di tutta evidenza che il momento dell'estinzione debba essere successivo a quello in cui venga commesso l'(auto)riciclaggio, tenuto conto che la stessa formulazione del citato art. 170 c.p. sembra presupporre la originaria coesistenza di due reati.

## **7. La responsabilità amministrativa degli enti.**

### **a. Profili generali.**

Il D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, ha introdotto nell'ordinamento domestico la disciplina della responsabilità delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, in aggiunta a quella penale della persona fisica che commette materialmente il fatto illecito a “vantaggio”, o anche soltanto “nell'interesse”, dei riferiti enti.

Viene regolamentata, in particolare, la responsabilità di carattere amministrativo che grava sui citati enti collettivi in occasione del compimento di specifici reati da parte di propri dirigenti o amministratori (denominati “apicali”) od anche di persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di questi ultimi.

Si tratta, specificamente, di un sistema di responsabilità autonomo in cui le relative sanzioni, ancorché di sostanziale natura amministrativa, sono applicate dal giudice penale competente per i reati presupposto. Inoltre, i principi generali sostanziali e procedurali applicabili sono distinti da quelli contemplati sia dal codice penale sia dalla L. n. 689/1981.

Per un'analisi approfondita del quadro normativo di riferimento e per le indicazioni operative attinenti all'esecuzione delle attività investigative finalizzate alla segnalazione all'Autorità Giudiziaria della responsabilità degli enti in funzione dei relativi reati presupposto, si rinvia al Volume III della circolare di questo Comando Generale – III Reparto n. 83607 del 19 marzo 2012, ove sono riportate indicazioni operative circa le procedure da seguire ogni qualvolta, nel corso delle attività di polizia giudiziaria, sussista la necessità di procedere a verificare la sussistenza della responsabilità amministrativa di un ente.

Con riguardo all'ambito soggettivo di applicazione della normativa, sono escluse da siffatta responsabilità lo Stato, gli enti pubblici territoriali, gli altri enti pubblici non economici e gli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale.

Si segnala che la giurisprudenza di merito ha ritenuto che anche le società estere operanti in Italia, ancorché in assenza di una sede nel territorio nazionale, sono sottoposte alla disciplina in analisi (tra le altre, Tribunale Milano, 4 febbraio 2013, n. 13976).

Inoltre, per ciò che attiene alla responsabilità amministrativa nei gruppi di impresa, i giudici di legittimità hanno chiarito che tutte le società facenti parte di un gruppo societario, compresa la *holding*, possono rispondere del reato commesso da *manager* o dipendenti di una controllata, laddove nella consumazione del reato presupposto abbia fornito un concorso una persona fisica agente per conto della controllante, o di altra società del gruppo, perseguendo anche l'interesse di quest'ultime. I giudici di legittimità hanno evidenziato, tuttavia, che non può essere presupposto, in sé, un generale “interesse di gruppo”; non è sufficiente, in altri termini, operare un generico riferimento al gruppo per

legittimare la responsabilità da reato della controllante o delle controllate, dovendosi riscontrare, in concreto, l'effettiva utilità derivante dalla commissione del reato presupposto da parte della società interessata (Cass., Sez. II, 9 dicembre 2016, n. 52316).

La responsabilità in questione è ascrivibile in capo all'entità giuridica solo laddove, come anticipato, si configurino i reati (presupposto) indicati in un elenco tassonomico, oggetto di frequente integrazione legislativa, con declinazioni differenti, sul piano probatorio, a seconda che gli illeciti penali siano stati commessi (o tentati) da soggetti in posizione apicale o sottoposti all'altrui direzione o vigilanza.

Nel primo caso sussiste, ai sensi dell'art. 6 del testo normativo, una presunzione relativa di colpevolezza dell'ente, il quale non risponde amministrativamente se dimostra che:

- l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;
- il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo;
- le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione;
- non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di vigilanza.

Laddove, invece, la condotta penale sia stata posta in essere da un soggetto sottoposto all'altrui direzione o vigilanza, la persona giuridica sarà responsabile solo allorquando sia provato da parte dell'organo investigativo procedente che la commissione dell'illecito penale è stata resa possibile dall'inosservanza degli obblighi di direzione o vigilanza (art. 7). Quest'ultima è sempre da considerarsi esclusa se l'ente, prima della commissione del reato, abbia adottato ed efficacemente attuato un modello di organizzazione, gestione e controllo che, mappando i potenziali rischi, abbia consentito di introdurre misure idonee a prevenire reati della specie di quello verificatosi.

Le caratteristiche e i contenuti di siffatti modelli organizzativi, nonché i criteri per stabilire se la loro attuazione sia stata o meno efficace, sono contemplati dallo stesso provvedimento normativo, che disciplina altresì le funzioni e i compiti dell'organismo di vigilanza.

Il profilo sanzionatorio è curato dall'art. 9, comma 1, che sancisce, in caso di condanna dell'ente per illeciti amministrativi dipendenti da reato, l'applicazione, oltre che delle sanzioni pecuniarie e interdittive, in particolare della confisca.

Con riguardo a tale ultima misura, il successivo art. 19 contempla, al comma 1, l'obbligatorietà della confisca diretta del prezzo o del profitto del reato nei confronti dell'ente. Al comma 2 viene disciplinata, in subordine, la confisca per equivalente sui beni sociali fino a concorrenza del prezzo o del profitto dell'illecito penale.

Laddove ne sussistono i presupposti, analoghi provvedimenti sono disposti in via preventiva anche nella fase cautelare, in forza dell'art. 53, comma 1.

Dette disposizioni consentono, in pratica, come si dirà più diffusamente in seno al successivo Capitolo 4, di aggredire con sequestro/confisca di valore i beni presenti nel patrimonio dell'ente collettivo coinvolto ed avvantaggiato da un'individuata categoria di fattispecie penali.

Ulteriormente, va segnalato che:

- la responsabilità della società sussiste anche quando l'autore del reato presupposto non sia stato identificato o non sia imputabile, ovvero laddove l'illecito si sia estinto per una causa diversa dall'amnistia;

- la contestazione dell'illecito amministrativo dipendente da reato, nelle forme di cui all'art. 59 del decreto, interrompe la prescrizione quinquennale della responsabilità dell'ente fino al passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio.

I suddetti profili assumono particolare rilevanza sul piano operativo, dal momento che i militari operanti dovranno tener conto che, nelle ipotesi sopra indicate, anche laddove il reato-presupposto ovvero il suo autore non siano perseguibili, e quindi il processo penale non abbia luogo, le indagini finalizzate all'accertamento della responsabilità amministrativa degli enti potranno (*rectius*: dovranno) essere comunque proseguite.

Nel novero dei reati presupposto per l'applicabilità della responsabilità degli enti non figurano, allo stato, i delitti tributari.

Considerati i notevoli effetti derivanti dell'applicazione della normativa in trattazione, nel prosieguo saranno vagliate, quali fattispecie delittuose enumerate tra i reati presupposto della disciplina in rassegna, le ipotesi di (*auto*)riciclaggio, di associazione per delinquere, anche a carattere transnazionale, e di false comunicazioni sociali, che possono concorrere con gli illeciti penal-tributari ovvero avere questi ultimi quali reati fine o presupposto.

## **b. Delitti presupposti.**

### **(1) Reati di riciclaggio e autoriciclaggio.**

Come già evidenziato, tra i reati presupposto della responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche sono contemplati anche quelli di riciclaggio e autoriciclaggio.

Tali fattispecie sono previste dall'art. 25-*octies* del D.Lgs. n. 231/2001 e sono state inserite rispettivamente ad opera dell'art. 63, comma 3, del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, e dell'art. 3, comma 5, lettera a), della L. 15 dicembre 2014, n. 186.

Ne consegue che, ricorrendo le descritte condizioni, laddove le condotte di riciclaggio e autoriciclaggio siano poste in essere nell'interesse o a vantaggio della persona giuridica da parte di figure apicali, anche di fatto, oppure da persone sottoposte all'altrui direzione o vigilanza, potrà essere chiamata a risponderne anche la stessa entità giuridica, alla quale potranno essere applicate le sanzioni pecuniarie, interdittive e cautelari prescritte dalla normativa di riferimento.

La sussistenza di una condotta finalizzata al riciclaggio di denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo riverbera significative conseguenze sanzionatorie in capo all'ente nei cui confronti o nel cui interesse sia stata commessa tale illecita condotta, tra cui la sequestrabilità/confiscabilità dei beni sociali anche per equivalente.

Anche in questo contesto, si pone la questione attinente alla rilevanza della responsabilità amministrativa da reato dell'ente conseguente al delitto di riciclaggio che abbia quali reati presupposto quelli di frode fiscale, ancorché ivi non annoverati.

Secondo i giudici di legittimità, laddove l'amministratore di una società commetta un illecito tributario penalmente rilevante, la confisca per equivalente di tale profitto non può interessare il patrimonio della persona giuridica, anche se è in tale patrimonio che è di fatto maturato il profitto dell'illecito tributario; quando, tuttavia, di tale profitto l'amministratore si impossessi ed unitamente ad altri soggetti compia sullo stesso atti di riciclaggio, tale provento potrà, ai sensi dell'art. 648-*bis* c.p., essere oggetto di confisca e non andrà in alcun modo restituito alla persona giuridica, che non può essere considerata persona estranea né rispetto al reato tributario presupposto né rispetto all'attività di riciclaggio (Cass., Sez. I, 16 dicembre 2014, n. 52179).

Ulteriore ipotesi, a titolo esemplificativo, si potrebbe configurare laddove i dirigenti o funzionari di un istituto bancario, di una compagnia assicurativa o, in generale, di un intermediario finanziario, anche al fine consentire all'impresa cui appartengono di percepire commissioni più proficue dalla propria clientela, elaborino e promuovano

prodotti finanziari volti a sostituire o trasferire disponibilità frutto dell'evasione fiscale degli stessi clienti o comunque ad ostacolarne l'identificazione (essendo pienamente consapevoli, naturalmente, della provenienza illecita delle relative provviste). In tal caso, si potrà procedere in capo all'ente al sequestro funzionale alla confisca di valore del provento del reato di riciclaggio.

## **(2) Associazione per delinquere, anche a carattere transnazionale.**

Altra fattispecie penale compresa nel catalogo dei reati che danno luogo alla responsabilità amministrativa degli enti ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001 è l'associazione per delinquere, anche a carattere transnazionale, che, come evidenziato nel precedente paragrafo 4.c., potrebbe avere i delitti tributari tra i reati fine.

Con decorrenza dal 12 aprile 2006, data di entrata in vigore della sopracitata L. n. 146/2006, l'art. 10, comma 10, dello stesso provvedimento legislativo ha esteso l'applicazione delle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 231/2001, tra gli altri, al delitto di cui all'art. 416 c.p.p., connotato dalla transnazionalità.

Successivamente, con l'entrata in vigore dell'art. 25-ter, comma 2, del citato D.Lgs. n. 231/2001, introdotto ad opera dell'art. 2, comma 29, della L. 15 luglio 2009, n. 94, è stato catalogato tra i reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti anche il reato di associazione per delinquere.

Da ciò consegue che, ricorrendone le condizioni, un'entità giuridica potrà essere chiamata a rispondere delle sanzioni prescritte dalla disciplina in rassegna – anche in punto di aggressione cautelare dei beni sociali, come più diffusamente si dirà in seno al successivo Capitolo 4, paragrafo 3.h – laddove i vertici aziendali (o persone loro sottoposte) pongano in essere, nell'interesse o a vantaggio della persona giuridica, un'associazione per delinquere, anche transazionale, finalizzata alla commissione di delitti tributari.

## **(3) False comunicazioni sociali.**

L'art. 25-ter del D.Lgs. n. 231/2001, introdotto ad opera dell'art. 3, comma 2, del D.Lgs. 11 aprile 2002, n. 61, contempla tra i reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti anche gli illeciti societari.

La formulazione del citato art. 25-ter ha subito nel tempo diverse modifiche e integrazioni. Con la riforma del falso in bilancio attuata dalla L. 27 maggio 2015, n. 69, detto articolo è stato in parte revisionato per essere allineato al testo dei delitti societari.

Come accennato in seno al precedente paragrafo 5.b., i reati tributari possono concorrere con i delitti di false comunicazioni sociali previsti dagli artt. 2621, 2621-bis e 2622 del codice civile. Ne deriva che, laddove il *management* di una società o persone a questo "sottoposte" pongano in essere condotte illecite finalizzate, nel contempo, all'evasione fiscale e alla formazione di un bilancio mendacio e tali reati siano realizzati nell'interesse o a vantaggio della persona giuridica, nei confronti di quest'ultima potranno essere applicate le sanzioni descritte (tra l'altro, pecuniarie, interdittive, cautelari), tuttavia in relazione alle sole prescrizioni dettate in materia di reati societari.

Va da sé che il profitto sequestrabile/confiscabile sarà quello proveniente dal reato societario e non tributario.

## CAPITOLO 4

### L'AGGRESSIONE PATRIMONIALE ALL'EVASIONE E ALLE FRODI FISCALI

#### 1. Introduzione.

Una risposta particolarmente efficace e dissuasiva a fronte di condotte penalmente rilevanti finalizzate, a vario titolo, all'acquisizione di proventi illeciti – anche mediante le fattispecie volte indebitamente a sottrarsi all'obbligazione tributaria – è rappresentata dall'aggressione dei patrimoni dei responsabili.

Inizialmente i proventi derivanti dai delitti fiscali potevano essere attinti da confisca solo in base all'art. 240 c.p., che prevede, al secondo comma, n. 1), la confisca "obbligatoria" delle "cose che costituiscono il prezzo del reato" e, al primo, la confisca "facoltativa", tra l'altro, di quelle che ne rappresentano "il prodotto o il profitto".

Tale misura presuppone l'esistenza di un bene materiale e di un nesso di pertinenzialità tra il medesimo bene e il reato che lo abbia generato. La giurisprudenza - che pure, valorizzando la natura fungibile del denaro, aveva sottolineato come la misura ablativa potesse colpire un importo corrispondente al valore nominale delle somme illegalmente percepite, presenti nel conto corrente ove queste fossero state depositate - aveva, tuttavia, evidenziato difficoltà nel ricondurre alla nozione di profitto un risparmio di spesa in luogo di un vantaggio economico di segno positivo.

Con lo scopo di superare tali limitazioni, l'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008) ha previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2008, l'obbligatorietà della confisca del profitto dei reati fiscali, estendendo alla quasi totalità delle fattispecie ricomprese nella normativa penal-tributaria, ad eccezione dell'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000, la misura reale nella forma per equivalente.

In particolare, è stato reso applicabile pure ai delitti tributari l'art. 322-ter c.p., il quale prevede, al primo comma, ultima parte, che, quando non sia possibile la confisca dei beni che costituiscano il profitto o il prezzo del reato, sia ordinata "la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto".

Da ultimo, l'art. 12-bis del D.Lgs. n. 74/2000, introdotto dall'art. 10 del D.Lgs. n. 158/2015, ha ricondotto nell'alveo della normativa penal-tributaria, con scopo di razionalizzazione sistematica, la disposizione contenuta nel citato art. 1, comma 143, della legge n. 244/2007, conseguentemente abrogata.

L'attuale norma, sostanzialmente riproducendo il contenuto della precedente, si pone in continuità con quest'ultima, talché non è ipotizzabile il venir meno delle misure ablatorie disposte sulla base della precedente disciplina (Cass., Sez. III, 8 giugno 2016, n. 23737).

Il primo comma dell'art. 12-bis estende, tuttavia, la confisca, diretta e per valore, dei beni che costituiscano o siano di ammontare equivalente al relativo prezzo o al profitto a tutti i delitti previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, senza alcuna limitazione: risulta oggi applicabile, dunque, la misura reale per equivalente anche al reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili, ancorché risulti difficile ipotizzare, anche sulla scorta del prevalente orientamento giurisprudenziale (Cass., Sez. III, 13 gennaio 2011, n. 662), un profitto del reato di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000. Non si ravvisano difficoltà interpretative, di contro, nel sottoporre a sequestro finalizzato alla confisca, anche per equivalente, il prezzo del delitto in questione, individuabile nella controprestazione che il reo abbia ottenuto per la commissione del reato.

Il secondo comma sancisce l'inoperatività della misura ablatoria per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario, ferma restando, comunque, l'obbligatorietà della confisca nel caso di mancato versamento.

Nell'esaminare, nel suo complesso, l'articolo in argomento – non avendo esso, ad eccezione di quanto sopra evidenziato, carattere innovativo – possono soccorrere, per le questioni di

carattere interpretativo e procedurale, i numerosi contributi giurisprudenziali nel tempo intervenuti.

## 2. Sequestro preventivo e confisca.

### a. Il sequestro nella fase cautelare.

L'aggressione dei beni può avvenire anche nella fase cautelare, nell'ambito delle indagini preliminari, a mente dell'art. 321, comma 1, c.p.p., il quale prevede che "quando vi è il pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati, a richiesta del pubblico ministero, il giudice competente a pronunciarsi nel merito ne dispone il sequestro con decreto motivato"; il giudice per le indagini preliminari, prima dell'esercizio dell'azione penale, "può altresì disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca" (comma 2).

In ordine alla tipologia e consistenza del compendio indiziario sulla cui base il giudice è chiamato a valutare la sussistenza dei presupposti legittimanti la misura cautelare, anche nella forma per equivalente, si sono registrati vari indirizzi giurisprudenziali.

Un primo orientamento ha ritenuto che, a tali fini, fosse sufficiente che il giudice accertasse "l'astratta configurabilità dell'ipotesi criminosa", senza che occorresse la sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza richiesti per le misure di carattere personale (cfr. Cass., Sez. VI, 24 settembre 2008, n. 36710); secondo altro indirizzo, più rigoroso, sarebbe necessario rilevare, piuttosto, la presenza di un "fumus commissi delicti allargato", sostanzialmente coincidente con l'accertamento di gravi indizi di responsabilità (Cass., Sez. VI, 10 settembre 2012, n. 34505).

La linea interpretativa prevalente, che si colloca tendenzialmente in via mediana rispetto alle precedenti, assume, piuttosto, che il pubblico ministero debba offrire al giudice per le indagini preliminari un quadro indiziario dotato di indubbia consistenza – costituito da concreti elementi tali da riferire il reato ipotizzato alla persona – dovendo essere plausibile ipotizzare un giudizio prognostico negativo per l'indagato, ancorché non sia necessario che gli elementi probatori acquisiti siano supportati da specifica ed inequivoca gravità indiziaria (Cass., Sez. III, 30 ottobre 2015, n. 43830). Ciò in quanto il giudice cautelare, rispetto a quello di merito, "non ha poteri di istruzione e valutazione probatoria, che sono incompatibili con la natura cautelare del giudizio, ma tuttavia conserva in pieno il potere di valutare in punto di diritto se sulla base delle prospettazioni hic et inde dedotte ricorra il reato contestato" (Cass., Sez. III, 23 novembre 2015, n. 46162).

E' utile segnalare, sul punto, che, nella fase cautelare, le presunzioni legali tributarie – che non costituiscono, di per sé, come si è detto in seno al precedente capitolo 3, paragrafo 2.e., fonte autonoma di prova della commissione del reato, assumendo valore, nella fase di merito, di elementi liberamente valutabili dal giudice – possono comunque essere idonee a legittimare un sequestro finalizzato alla confisca, anche per equivalente (Cass., Sez. III, 27 gennaio 2016, n. 3547). Analogamente, con riguardo pure alle presunzioni semplici, la Suprema Corte ha ritenuto che può essere disposto il sequestro preventivo nei confronti di un socio indagato per omessa dichiarazione delle somme derivanti dall'occulta distribuzione di dividendi di una società a responsabilità limitata, presunta sulla base della ristrettezza della base azionaria (Cass., Sez. III, 14 settembre 2016, n. 38142).

In tale contesto, inoltre, i giudici di legittimità, in seduta plenaria, hanno ritenuto che la polizia giudiziaria, in caso di esecuzione, d'iniziativa, di un sequestro preventivo d'urgenza, non avesse l'obbligo di avvisare l'indagato, presente al momento dell'atto, della facoltà di farsi assistere da un legale (ex art. 114 disp. att. c.p.p.), poiché il controllo esercitato in tempi brevi dal giudice – la tempistica di trasmissione del verbale di sequestro preventivo da parte della polizia giudiziaria e quella della successiva richiesta di convalida sono disciplinate dall'art. 321, comma 3-bis, c.p.p. – sarebbe comunque idoneo ad assicurare il

rispetto delle garanzie personali, al pari di quanto avviene per il fermo personale (Cass., SS.UU., 13 aprile 2016, n. 15453).

**b. La confisca “diretta” del prezzo e profitto del reato.**

La confisca in forma diretta è obbligatoriamente disposta con riguardo alle cose che rappresentano il prezzo o il profitto del reato, sempre che le medesime “*non appartengano a persona estranea*” ad esso; può avere ad oggetto soltanto i beni per i quali sussista un nesso di contiguità con il delitto per cui si procede, cioè una relazione immediata, attuale e strumentale tra il bene da ablare e il fatto delittuoso.

Perseguendo finalità special-preventive connesse alla pericolosità concreta, attuale ed oggettiva del bene da confiscare in rapporto al reo, la confisca ha natura di misura di sicurezza patrimoniale ed è regolata, in termini generali, dall’articolo 240 c.p., talché è da ritenere, sulla scorta di un orientamento giurisprudenziale univocamente orientato, sottratta al principio di stretta legalità nonché ai criteri della riserva di legge e di irretroattività della legge penale statuiti dagli articoli 23 e 25, comma 2, della Costituzione nonché dall’articolo 2 del codice penale.

Essa ha riguardo, per i reati tributari, al prezzo o al profitto, sempre soggetti a confisca obbligatoria.

Il prezzo del reato è rappresentato dal compenso o dal corrispettivo ricevuto o promesso per indurre, determinare o istigare qualcuno a commettere un reato: si sostanzia, in ambito penal-tributario, ad esempio, nel *quantum* percepito dall’emittente di fatture per operazioni inesistenti oppure da colui il quale occulti o distrugga le scritture contabili per consentire a terzi l’evasione.

Il profitto, invece, è costituito “*dal lucro, e cioè dal vantaggio economico che si ricava per effetto della commissione del reato*” (Cass., SS.UU., 17 ottobre 1996, n. 9149): in campo tributario, va spesso individuato, piuttosto che nella produzione di novella ricchezza da sottoporre a tassazione, come nel caso di un fittizio credito di imposta che generi un indebito rimborso, in un mancato decremento patrimoniale, connesso ad un risparmio d’imposta.

Dopo un primo (contrario) orientamento giurisprudenziale, si è sviluppato un indirizzo maggioritario, suffragato dall’autorevole sigillo delle Sezioni Unite (Cass., SS. UU., 23 aprile 2013, n. 18734), secondo cui il profitto confiscabile (anche nella forma per equivalente) è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito dalla consumazione del reato e può, dunque, consistere in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni.

Conseguentemente, è sempre possibile il sequestro, ai fini della successiva confisca, in via diretta, del denaro nella disponibilità del reo per effetto della mancata *deminutio patrimonii* conseguente all’evasione (*rectius*, mancato versamento) dell’imposta dovuta.

I giudici di legittimità, peraltro, con la sentenza “Gubert”, in sede plenaria (Cass., SS. UU., 5 marzo 2014, n. 10561), hanno ulteriormente esteso il principio di causalità del reato rispetto al profitto, assumendo che in quest’ultimo andassero ricompresi “*non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell’illecito, ma anche ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell’attività criminosa*”. Ciò ha ampliato il perimetro del profitto, con ricadute apprezzabili in punto di confiscabilità diretta dei beni che il reo abbia acquisito con le disponibilità finanziarie derivanti dalla commissione del reato.

Da tale approccio ermeneutico – riproposto nella relazione dell’Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione n. III/05/2015 in data 28 ottobre 2015 – derivano ricadute applicative di assoluto interesse per i militari operanti, così enucleabili:

- il denaro nella disponibilità, anche per interposta persona, dell’indagato (o della società, nel caso in cui questi abbia agito in qualità di suo legale rappresentante) è sempre sequestrabile in forma diretta, per ammontare pari all’imposta evasa. L’Alto Consesso,

con la menzionata sentenza “Gubert”, ha segnalato, infatti, che, nella grammatica dell’art. 322-ter c.p.p., “*il denaro, come cosa essenzialmente fungibile e, anzi, quale parametro di valutazione unificante rispetto a cose di diverso valore rispettivo, non può qualificarsi come cosa di valore corrispondente ed esorbita pertanto dal sistema della confisca per equivalente*”; tale orientamento è stato successivamente, più volte, confermato (Cass., SS.UU., 21 luglio 2015, n. 31617), nonostante qualche pronuncia di segno contrario.

Ciò ha portato a ritenere che quella avente ad oggetto il denaro possa essere considerata una sorta di *tertium genus* di confisca, di genesi puramente giurisprudenziale. Secondo la menzionata relazione dell’Ufficio Massimario della Corte di Cassazione, detta confisca avrebbe caratteristiche comuni a quella diretta ed a quella per equivalente, “*nel senso che manterrebbe la natura giuridica di misura di sicurezza patrimoniale, con gli importanti corollari di essere soggetta all’art. 200 c.p. e non al principio di legalità penale in tutte le sue manifestazioni, ma, al tempo stesso, non richiederebbe la prova del nesso di derivazione del bene dall’illecito*”;

- i beni acquisiti con il denaro pari al profitto del reato, qualsivoglia natura essi abbiano, sono, al pari, suscettibili di sequestro preventivo, in via diretta. Il presupposto della confiscabilità di tali beni, cc.dd. “*surrogati*”, risiede nel fatto che il profitto diretto del reato (denaro) debba essere stato “immediatamente” investito, cioè impiegato nel loro acquisto: il requisito temporale – che in qualche modo delimita opportunamente la dilatazione del concetto di pertinenzialità – è fondamentale al fine di garantire la “*riconoscibilità*” probatoria dei beni stessi (Cass, SS. UU., 6 ottobre 2009, n. 38691);
- solo laddove non sia possibile operare un sequestro in via diretta, anche con riguardo al *tantundem*, ovvero ai beni “*surrogati*”, si potrà dar corso a un provvedimento ablativo nella forma per equivalente, sino a concorrenza dell’imposta evasa. Tale impossibilità, che può consistere anche in situazioni contingenti e transitorie, sussiste per espressa previsione dell’articolo 12-bis del D.Lgs. n. 74/2000, già contemplata dall’articolo 322-ter c.p., cui l’abrogato articolo 1, comma 143, della legge n. 244/1997 faceva rinvio.

L’individuazione della esatta tipologia di provvedimento ablatorio eseguibile riveste rilievo almeno sotto tre diversi profili:

- *in primis*, il sequestro per equivalente può solo “*sequire*” quello in via diretta e non è alternativo a quest’ultimo;
- *in secundis*, nel caso di reato commesso dal legale rappresentante di una persona giuridica, i beni dell’ente possono essere aggrediti, normalmente, soltanto ove si proceda ad una confisca diretta. Il tema, molto significativo, sarà meglio sviluppato nel successivo paragrafo 3.c.(2);
- infine, la confisca diretta non viene meno, al ricorrere di alcune condizioni, nell’ipotesi di estinzione del reato per intervenuta prescrizione.

### **3. Sequestro preventivo e confisca per equivalente.**

#### **a. Principi generali.**

Ove non sia possibile eseguire il sequestro finalizzato alla confisca in forma diretta, è possibile, come si è anticipato, per i delitti tributari, procedere per equivalente, apprendendo beni, sino a concorrenza del profitto e del prezzo del reato, che non abbiano alcun collegamento con l’attività delittuosa e di cui il reo abbia la disponibilità, anche in funzione di situazioni giuridiche diverse e subordinate rispetto al diritto di proprietà, purché idonee a garantire il pieno godimento del bene.

La confisca di valore – la cui natura è da ritenere obbligatoria – non presuppone, dunque, la dimostrazione di alcun vincolo di causalità o di derivazione del bene dal reato, di alcun rapporto con la pericolosità individuale dell’indagato né di alcun collegamento tra il bene stesso ed il reato.

Sua condizione di operatività è individuabile nel mancato rinvenimento del profitto o del prezzo del reato tributario nella sfera economica, giuridica e patrimoniale della persona colpita.

La giurisprudenza di legittimità, al riguardo, ha assunto posizioni sostanzialmente univoche, sottolineando, ad esempio, la legittimità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente dei beni degli amministratori soltanto laddove non fosse stato possibile il sequestro di denaro, di altri beni fungibili e, a monte, di beni direttamente riconducibili al profitto del reato tributario (Cass., Sez. III, 9 marzo 2017 n. 21958 e Cass., Sez. III, 6 ottobre 2016, n. 42087). In alcuni casi, l'orientamento dei giudici è stato, sul punto, molto rigoroso, ritenendo andassero annullati provvedimenti cautelari, in procedimenti per reati fiscali, qualora si fosse operato un sequestro per equivalente sui beni dell'amministratore di una società in assenza della prova dell'impossibilità di effettuare il sequestro in forma specifica nei confronti dei beni della persona giuridica (Cass., Sez. III, 19 maggio 2016, n. 20763); in altri casi, e più frequentemente, la Suprema Corte ha chiarito che il pubblico ministero è legittimato, sulla base del compendio indiziario emergente dagli atti processuali, a chiedere al giudice il sequestro preventivo per equivalente, in luogo di quello in forma diretta, all'esito di una valutazione allo stato degli atti in ordine alle risultanze relative al patrimonio dell'ente che abbia tratto vantaggio dalla commissione del reato, non essendo necessario il compimento di ulteriori accertamenti preliminari per rinvenire il prezzo o il profitto diretto del reato (Cass., Sez. III, 9 marzo 2017 n. 21958 e Cass., Sez. III, 13 gennaio 2017 n. 6059) e spettando, anzi, al soggetto destinatario del provvedimento cautelare l'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti per disporre il provvedimento ablativo in forma diretta (Cass., Sez. III, 7 settembre 2016, n. 37174).

Tale misura ablatoria, esulando da qualsiasi funzione di prevenzione, assume, secondo il prevalente indirizzo giurisprudenziale, una connotazione sostanzialmente afflittiva ed è riconducibile, quanto alla natura giuridica, al *genus* delle sanzioni penali, con applicazione del principio di stretta legalità in tutte le sue espressioni di garanzia, quali il divieto di interpretazione analogica.

Alla luce, dunque, dell'esigenza di assicurare tutte le guarentigie sostanziali e processuali alla confisca di valore, si è ritenuto che la norma che ne ha previsto l'estensione ai reati tributari (art. 1, comma 143, legge n. 244/2007) fosse irretroattiva, non potendo farsi rinvio alla regola di cui all'art. 200 c.p., valida per le misure di sicurezza.

I giudici hanno evidenziato, in ogni caso, come ben possano essere sottoposti a confisca per equivalente – per fatti penalmente rilevanti successivi all'introduzione del citato art. 1, comma 143 – beni acquistati in epoca antecedente alla data di entrata in vigore della norma testé citata (Cass., Sez. III, ord., 29 agosto 2012, n. 33354). Ad analoga conclusione pare doversi pervenire, utilizzando il medesimo paradigma interpretativo, con riguardo all'avvenuta estensione, a decorrere dal 22 ottobre 2015, della confisca di valore all'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000.

La Suprema Corte ha ulteriormente chiarito che il valore dei beni da sottoporre a provvedimento cautelare, nella forma per equivalente, *“deve sempre essere adeguato e proporzionato al prezzo o al profitto del reato e il giudice, nel compiere tale verifica, deve fare riferimento alle valutazioni di mercato degli stessi, avendo riguardo al momento in cui il sequestro viene disposto”* (Cass., Sez. III, 28 settembre 2016, n. 40358). Proprio per non violare il principio di proporzionalità tra la misura cautelare e l'entità del fatto, si pone la necessità, per la polizia giudiziaria, di determinare, ai fini della richiesta del pubblico ministero al giudice, l'imposta evasa con la maggiore puntualità possibile, tenuto sempre conto delle caratteristiche proprie del compendio indiziario cui è stata fatta menzione nel precedente paragrafo 2.a..

E' da escludere che possa essere sottoposto a sequestro, nella forma per equivalente, un profitto meramente atteso, quale può essere un credito, posto che, in aderenza ai principi della materialità e dell'attualità, non rappresenta profitto un qualsiasi vantaggio futuro,

immateriale o non ancora materializzato in termini strettamente economico patrimoniali (Cass., Sez. III, 1° febbraio 2016, n. 4097); parimenti, è stato ritenuto illegittimo il sequestro per equivalente dei conti correnti sui quali erano confluite disponibilità oggetto di “scudo fiscale” ovvero delle somme depositate su conti correnti “di garanzia”, intestati, cioè, al contribuente ma posti a garanzia di una banca per l’apertura di credito, trattandosi, in tal caso, di “pegno irregolare” (Cass., Sez. III, 11 maggio 2016, n. 19500).

Di contro, non sono state ravvisate controindicazioni a che il provvedimento cautelare avesse ad oggetto il diritto di proprietà di titoli già pignorati in favore di terzi.

Ove non si versi in ipotesi di fittizia intestazione, il sequestro preventivo funzionale alla confisca potrà interessare beni nei limiti della quota di proprietà del reo, a meno che non sussistano comprovate esigenze di conservazione dei beni stessi; al pari, in presenza di beni appartenenti al reo ed al proprio consorte, ove i coniugi siano in regime di comunione, è da ritenere legittima l’apprensione degli stessi nella misura del 50% del loro valore, a nulla rilevando, ad esempio in caso di preziosi, l’uso effettivo, di per sé neutro ai fini della confiscabilità, rientrando questi ultimi, in quota parte, nella sfera degli interessi economici del reo (Cass., Sez. III, 13 febbraio 2017, n. 6595).

#### **b. La proposta.**

Nella fase istruttoria, è sempre auspicabile che i militari operanti richiedano al pubblico ministero procedente, ricorrendone i presupposti, di valutare la possibilità di avanzare al giudice per le indagini preliminari proposta di adozione di misure cautelari di carattere reale.

E’ necessario, in ragione di quanto già evidenziato, che sia offerto un adeguato quadro indiziario da cui emerga la piena riferibilità del reato ipotizzato all’indagato. E’, al pari, indispensabile, soprattutto ai fini della richiesta di sequestro nella forma per equivalente, predeterminare con sufficiente accuratezza l’ammontare del valore del compendio assoggettabile alla cautela, indicando i criteri a tal fine adottati.

Non è richiesto, invece, che siano individuati, già nella fase della proposta, i beni da apprendere. La giurisprudenza, infatti, ha più volte sottolineato come tale individuazione possa essere rimessa al pubblico ministero o alla polizia giudiziaria da questi delegata nella fase esecutiva, talché l’elencazione specifica dei beni da aggredire non costituisca mai requisito di legittimità del provvedimento (Cass., Sez. III, 16 settembre 2016, n. 38512).

Del resto, non sempre è possibile, all’atto della richiesta della misura reale, sapere quali beni saranno presenti nel patrimonio dell’indagato all’atto dell’esecuzione, specie considerando l’intervallo che notoriamente intercorre tra i due momenti temporali; inoltre, non va sottaciuto che l’ablazione, nella forma per equivalente, può avere ad oggetto, fino a concorrenza del profitto del reato, anche i beni che potranno subentrare nella disponibilità dell’indagato successivamente all’adozione del provvedimento di sequestro (Cass., Sez. III, 13 giugno 2016, n. 24430).

Tuttavia, al fine di conferire effettività alla proposta, il Reparto operante deve aver sempre cura di verificare, a monte, la presenza di beni in concreto aggredibili a carico dell’indagato e degli eventuali correi, partecipando all’Autorità giudiziaria l’esito delle verifiche svolte, almeno con riguardo alle risultanze acquisibili dalla consultazione delle plurime banche dati in uso al Corpo.

Ancor più, nelle ipotesi in cui dalle indagini preliminari fossero emerse prove o sufficienti indizi tali da far ritenere verosimili ipotesi di fittizia intestazione di beni, i militari operanti devono darne compiuta evidenza al pubblico ministero, al fine di consentirgli, in caso di favorevole orientamento, di rimettere al giudice la valutazione circa la sequestrabilità, come meglio si dirà nel successivo sottoparagrafo c., anche dei beni formalmente intestati a terzi.

Laddove il provvedimento di sequestro contenga, sulla base della proposta, l'indicazione analitica dei beni da apprendere ai fini della confisca di valore, la polizia giudiziaria deve attenersi, nella fase esecutiva, alle relative statuizioni del giudice.

### **c. I requisiti soggettivi per la confisca dei beni.**

I beni da apprendere, come noto, non devono appartenere “*a persona estranea al reato*”; per consentire la confisca per equivalente, è sufficiente, inoltre, che gli stessi siano nella disponibilità del reo.

La nozione di “disponibilità” non richiede la verifica della titolarità di un diritto reale o obbligatorio da parte dell'indagato/imputato e non può essere limitata alla mera relazione naturalistica o di fatto con il bene; piuttosto, essa è riferibile, secondo l'interpretazione della Suprema Corte, al pari della definizione civilistica di possesso, a tutte quelle situazioni nelle quali i beni ricadano nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il potere dispositivo su di essi venga esercitato per il tramite di terzi (Cass., Sez. III, 10 novembre 2016, n. 47300).

Conseguentemente, l'Autorità Giudiziaria potrà ordinare l'apprensione di beni mobili, immobili o partecipazioni societarie che siano stati, attraverso sistemi più o meno complessi, falsamente intestati a terzi, ove venga fornita la prova che il reo possa disporre *uti dominus*.

Una prima questione di interesse operativo riguarda, dunque, le caratteristiche in cui tale prova si declina e, più in generale, il tema delle modalità applicative del sequestro nelle ipotesi di interposizione fittizia. Un secondo argomento di rilievo per i militari operanti concerne la sequestrabilità dei beni sociali nel caso di reati tributari commessi dai legali rappresentanti dell'ente. Ulteriore profilo meritevole di approfondimento attiene all'applicabilità delle misure reali nei reati plurisoggettivi.

Di seguito, in sintesi, verranno trattate tali tematiche, soffermandosi sugli aspetti suscettibili di rivestire maggiore interesse ai fini pratici.

#### **(1) Le fittizie interposizioni.**

I beni nella disponibilità di fatto del reo formalmente intestati a terzi sono, come si è anticipato, sottoponibili a sequestro nella forma per equivalente.

I militari operanti devono, dunque, in sede di richiesta al pubblico ministero, fornire ogni utile elemento da cui possa emergere che l'indagato si atteggi *uti dominus* nei confronti dei beni di cui non sia, formalmente, il proprietario.

La prova della fittizia intestazione, investendo questioni sul fatto, non potrà che aver riguardo al contesto oggetto di esame investigativo e potrà fondarsi anche su elementi indiziari, secondo le regole che permeano la formazione della prova in campo penale.

A titolo esemplificativo, la dimostrazione del rapporto che intercorre tra interposto ed interponente potrà risultare agevole nel caso in cui quote di una società, precedentemente intestate al reo, siano state da questi cedute, a prezzo molto basso o in comodato, a propri stretti familiari, ed il soggetto cedente abbia continuato ad esercitare, di fatto, pur in assenza di cariche formali, la gestione della società (Cass., Sez. III, 8 luglio 2013, n. 28913).

Ciò che rileva, ai fini della sequestrabilità, è sia l'interposizione fittizia che reale. Vi è interposizione fittizia in presenza di una relazione fattuale dell'indagato con il bene, connotata dall'esercizio di poteri di fatto corrispondenti al diritto di proprietà; viceversa, l'interposizione reale o fiduciaria si configura quando l'interponente trasferisce o intesta, ad ogni effetto di legge, taluni beni all'interposto, con accordo fiduciario sottostante per cui detti beni sono detenuti, gestiti o amministrati nell'interesse del *dominus* e secondo le sue direttive, ovvero in tutte le situazioni in cui l'interposto non sia effettivo titolare *erga omnes*, ma legato da un rapporto fiduciario con l'interponente.

In tale ottica, secondo l'orientamento della Suprema Corte, è da ritenere sussista la piena disponibilità dei beni da parte del reo quando i beni stessi vengano ceduti ad un terzo con patto fiduciario di retrovendita (Cass., Sez. II, 14 marzo 2007, n. 10838).

Nell'esame delle ipotesi delle fittizie intestazioni, viene in rilievo il possibile ricorso, da parte dell'indagato, ad istituti di segregazione patrimoniale, i quali possono, talora, celare finalità fraudolente. In ordine alle eventuali patologie di tali istituti, si rinvia al precedente Capitolo 1, paragrafo 8.b.(2).

Nel caso dei fondi patrimoniali, la giurisprudenza è concorde nel ritenere che i beni in essi conferiti possano essere sequestrabili anche per debiti tributari derivanti dall'attività professionale o d'impresa di uno dei due coniugi, in relazione al fatto che i beni stessi rimangono sempre nella disponibilità dei proprietari, a nulla rilevando eventuali vincoli di destinazione di carattere civilistico.

Differente è il caso dei trust. I beni facenti parte del patrimonio del trust non possono essere considerati, fisiologicamente, di proprietà o nella disponibilità dei disponenti; tuttavia, talora possono ricorrere, come si è già detto, fattispecie di fittizia interposizione, in ragione delle quali non si realizza alcun effetto segregativo, continuando il *settlor* a disporre dei beni *uti dominus*. In questi casi, la giurisprudenza ammette la possibilità di esecuzione di provvedimenti reali sui beni oggetto di conferimento.

Più in particolare, possono essere sequestrati, in forma diretta, i beni conferiti in trust che costituiscano provento diretto di reati compiuti antecedentemente dai disponenti, i quali, al fine di sottrarli ad una possibile aggressione, li abbiano simulatamente ceduti ad un *trustee* (Cass., Sez. V, 7 novembre 2014, n. 46137). Non è, peraltro, da escludere l'eventuale coesistenza del sequestro diretto con il sequestro conservativo di beni in trust ovvero il succedersi nel tempo dei due vincoli reali, sempre che sussistano entrambi i presupposti di applicazione.

I beni conferiti possono, al pari, essere appresi per equivalente, con la finalità di aggredire i beni del disponente.

In ogni caso, i militari operanti devono sempre fornire la prova che la titolarità degli *assets* abbia continuato a far capo ai *settlor* e che il negozio del trust sia stato solo un espediente formale per tentare di schermare, mediante un soggetto interposto (il trust, con eterodirezione del *trustee*), il patrimonio dei medesimi disponenti (tra le altre, Cass., Sez. II, 16 aprile 2015, n. 15804). Si rende necessaria, a tali fini, un'accurata verifica della fattispecie concreta, prendendo in esame, a titolo esemplificativo, la sussistenza di eventuali "*letters of wishes*" il cui contenuto sia idoneo a comprimere, di fatto, l'autonomia del *trustee*, la perdurante gestione o utilizzo dei beni conferiti da parte del disponente, la tempistica di costituzione del trust, la presenza di "*vincoli di solidarietà familiare che potrebbero essere indice della natura essenzialmente simulatoria del negozio*" (Cass., Sez. III, 7 marzo 2016, n. 9229).

Inoltre, a fattor comune per ogni ipotesi di fittizia intestazione, può essere utile segnalare ai militari operanti l'esigenza di verificare l'eventuale sussistenza di autonome fattispecie penali, quali, a titolo esemplificativo, quelle di cui all'articolo 11 del D.Lgs. n. 74/2000 e all'articolo 12 *quinquies*, comma 1, del D.L. n. 306/1992, convertito, con modificazioni, in legge 7 agosto 1992, n. 356.

## **(2) I beni sociali.**

Si è a lungo dibattuto in ordine alla sequestrabilità dei beni sociali per reati tributari. Secondo un primo indirizzo giurisprudenziale, il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente di tali beni era da ritenere possibile solo in presenza di una fattispecie rientrante nel catalogo dei reati che generano una responsabilità dell'ente *ex lege* n. 231/2001 e, di conseguenza, esso veniva escluso nel caso di reati fiscali.

Unica eccezione, secondo il medesimo approccio interpretativo, era rappresentata dalle società costituite o utilizzate con la sola funzione di creare diaframmi interposti tra la res e l'autore del reato fiscale: in tali ipotesi, la Suprema Corte era – ed è tuttora – dell'avviso che i beni sociali potessero essere aggrediti, proprio in relazione alla diretta disponibilità di questi ultimi da parte del reo (fra le altre, Cass., Sez. III, 25 gennaio 2016, n. 3099).

Si era affermato, in verità, anche un ulteriore orientamento, da considerarsi minoritario, volto a consentire comunque l'apprensione dei beni sociali, soprattutto verificata l'impossibilità di cautelare il profitto del reato in via diretta.

Alla luce del contrasto giurisprudenziale, è stata rimessa la questione alle Sezioni Unite, pronunciate con l'importante sentenza n. 10561 del 5 marzo 2014. Il Collegio, in seduta plenaria - pur sollecitando un intervento legislativo volto ad inserire i reati tributari nel novero di quelli per i quali sia ravvisabile la responsabilità amministrativa degli enti - ha statuito che, nei confronti di una persona giuridica, la confisca diretta del profitto di reato è possibile anche per le violazioni fiscali commesse dal suo legale rappresentante o da altro organo della società nell'interesse della stessa, quando il profitto o i beni direttamente riconducibili a tale profitto siano rimasti nella disponibilità della persona giuridica. Peraltro – hanno chiarito i giudici di legittimità – *“in tema di reati tributari ... la trasformazione che il denaro, profitto del reato, abbia subito in beni di altra natura, fungibili o infungibili, non è di ostacolo al sequestro preventivo, il quale ben può avere ad oggetto il bene di investimento così acquisito ... qualora il profitto sia costituito da denaro, l'adozione del sequestro preventivo non è subordinata alla verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato, non sussistendo alcun nesso pertinenziale tra il reato e il bene da confiscare”*.

Alla pronuncia in esame è da annettere grande rilievo, non solo per l'autorevolezza dell'organo da cui promana ma anche per le preziose e nitide linee guida che offre in ordine al tema della sequestrabilità dei beni sociali.

I giudici di legittimità evidenziano, in sintesi, che non è consentito procedere al sequestro nella forma per equivalente ove possa essere preventivamente operato, anche sulla base di un accertamento sommario, il sequestro dei beni, rimasti nella disponibilità della persona giuridica, che costituiscano il profitto del reato, che siano direttamente riconducibili a tale profitto o che siano oggetto di investimento del profitto acquisito. Inoltre, qualora detto profitto – che ha ad oggetto non solo il mancato pagamento del tributo, ma anche i relativi interessi e sanzioni (Cass., Sez. IV, 3 febbraio 2016, n. 4567) – sia costituito da denaro, l'adozione del sequestro preventivo diretto nei confronti della società non è subordinata alla verifica del nesso di pertinenzialità, a condizione che, al momento in cui le disponibilità finanziarie pervengano sui conti della società, questa ne possa disporre.

Per i restanti beni sociali, il sequestro è da considerare precluso, a meno che, come anticipato e come precisato a più riprese dai giudici di legittimità, la società costituisca un mero apparato fittizio, talché ogni bene ad essa intestato possa essere immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore del reato. Potrebbe essere il caso di soggetti giuridici, spesso di diritto estero, formalmente intestatari di autovetture di lusso, yacht o altre imbarcazioni, aeromobili, quadri di pregio, che risultino di fatto riferibili, *in toto*, in termini di proprietà (ed eventuale utilizzo), alle persone fisiche in ultima istanza ad essi retrostanti.

### **(3) I beni dei concorrenti nel reato.**

Nelle fattispecie penal-tributarie non di rado emerge la responsabilità di vari soggetti, talché – ferma restando la necessità della puntuale verifica dell'ascrivibilità a carico di

ciascuno di essi delle singole fattispecie delittuose – occorre stabilire gli effetti di eventuali provvedimenti ablativi sui singoli compartecipi del disegno criminoso.

In primo luogo, va precisato che ciascun concorrente può ritenersi destinatario del provvedimento ablativo soprassedendo da ogni accertamento circa l'effettivo arricchimento personale derivante dalla commissione del reato in ragione della componente sostanzialmente sanzionatoria propria della confisca per equivalente.

Quanto all'applicabilità del principio solidaristico, l'orientamento della giurisprudenza di legittimità è concorde nell'assumere che ciascun concorrente possa essere chiamato a rispondere dell'intera entità del profitto accertato (Cass., Sez. III, 30 gennaio 2017 n. 4195), anche nel caso in cui esso sia andato a vantaggio di una persona giuridica ovvero laddove le somme illecite siano state incamerate, in tutto o in parte, da altri concorrenti.

In tale ottica, è stato ritenuto correttamente operato il sequestro sui beni del professionista che, con contributo causale, aveva ideato il sistema evasivo per conto della società cliente (Cass., Sez. III, 8 febbraio 2013, n. 6309).

Il provvedimento ablativo non può, in ogni caso, eccedere l'ammontare complessivo del valore del prezzo o del profitto del reato, determinando ingiustificate duplicazioni.

Il principio solidaristico non trova applicazione, naturalmente, nel caso di reati autonomi commessi da uno stesso soggetto quale legale rappresentante di più società, con la finalità di aggredire, in maniera indifferenziata, beni di tutti gli enti a vario titolo interessati.

Al pari, non è richiamabile il principio solidaristico, valido nei soli casi di illecito plurisoggettivo, nell'ipotesi di emissione di fatture per operazioni inesistenti, talché *“il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente non può mai essere disposto sui beni dell'emittente per il valore corrispondente al profitto conseguito dall'utilizzatore delle fatture medesime”* (fra le altre Cass., Sez. II, 18 ottobre 2016, n. 43952). Ciò in quanto, per il reato di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000, deve farsi riferimento non tanto al profitto quanto al prezzo del reato, venendo in considerazione, per l'emittente, il compenso pattuito o riscosso per eseguire il delitto.

Da ultimo, si evidenzia che va certamente riconosciuto in capo a qualsiasi concorrente nel reato l'interesse a proporre istanza di riesame avverso il provvedimento di sequestro, ancorché lo stesso sia stato eseguito esclusivamente sui beni di altro compartecipe (Cass., Sez. VI, 21 settembre 2015, n. 38302).

#### **d. Modalità operative del sequestro.**

Delineati i profili giuridici di maggiore interesse relativi ai provvedimenti ablatori disposti dall'Autorità giudiziaria in seno a procedimenti per reati penal-tributari, si ritiene utile fornire una possibile traccia operativa ai fini della concreta esecuzione di misure cautelari di carattere reale, anche nella forma per equivalente, a carico di una società e del suo legale rappresentante.

In particolare, i militari operanti – fatte salve, naturalmente, differenti indicazioni o prescrizioni da parte dell'Autorità Giudiziaria delegante – devono provvedere, quale regola generale, a sottoporre a sequestro, sino a concorrenza dell'ammontare indicato nel provvedimento giudiziario:

- nella forma “diretta”, le disponibilità liquide (denaro, titoli, valori) della persona giuridica. Al riguardo, si rende necessario, prima dell'esecuzione del provvedimento, richiedere alla competente Procura della Repubblica l'autorizzazione alla consultazione dell'Archivio dei rapporti, di cui è menzione nella Parte IV, Capitolo 5, paragrafo 5, del presente Manuale Operativo, allo scopo di individuare gli operatori finanziari da interessare. La Suprema Corte, in tema di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, ha precisato che *“il sequestro, per essere qualificato come finalizzato alla*

*confisca diretta del denaro costituente il profitto del reato omissivo, non può mai essere disposto, né essere eseguito, per importi comunque superiori ai saldi attivi giacenti sui conti bancari e/o postali di cui il contribuente disponeva alla scadenza del termine per il pagamento”* (Cass., Sez. III, 7 luglio 2016, n. 28223), avendo riguardo, naturalmente, non alla loro identità fisica ma al loro valore numerario: in altri termini, possono essere oggetto di sequestro “diretto”, in tal caso, solo le somme giacenti sui conti correnti societari sia al momento della scadenza del termine per il pagamento dell’imposta che a quello, successivo, dell’esecuzione del sequestro, non potendosi mai considerare diretto il provvedimento ablativo per la parte eccedente il saldo al momento della scadenza;

- sempre in forma diretta, beni che risultassero essere stati acquistati dalla società con le disponibilità finanziarie riconducibili al profitto dei reati contestati, laddove ricorrano le condizioni di “riconoscibilità” proprie dei beni surrogati (*tantundem*) evidenziate nel precedente paragrafo 2.b. (Cass., Sez. III, 22 febbraio 2016, n. 6798). Non possono essere sequestrati, di contro, ulteriori beni sociali, a meno che il provvedimento di sequestro preventivo (in forma diretta) lo preveda espressamente (è il caso in cui la società sia esclusivamente servente il disegno criminoso del reo e ne costituisca lo strumento);
- a seguire, nella forma per equivalente, beni nella disponibilità del legale rappresentante della società. Ai fini della confisca di valore, vi è sostanziale discrezionalità nell’individuazione degli *assets* da sottoporre a vincolo, con l’unico limite, applicabile analogicamente al settore penale, di dover comunque preferire il denaro, ex articolo 517, comma 2, c.p.c., o altri valori facilmente liquidabili. I conti ed i rapporti delle persone fisiche possono essere individuati, anche in tal caso, mediante preliminare interrogazione all’Anagrafe dei rapporti, con le modalità già citate.

Possono essere appresi, altresì, beni di eventuali concorrenti nel reato, in virtù dell’applicazione del principio solidaristico.

Laddove siano stati già forniti all’Autorità Giudiziaria elementi di prova circa fattispecie di fittizia interposizione ed essi siano stati positivamente valutati dal giudice, con espressa menzione nel provvedimento di sequestro, potranno essere sequestrati tutti i beni di cui i vari indagati, pur non avendone la formale proprietà, abbiano la disponibilità di fatto, anche per interposta persona. Rientrano in tale casistica anche i beni intestati a società con mera funzione di schermo, cui si è fatto cenno *sub c.(2)*.

Nell’ipotesi in cui l’indagato non abbia agito, nella commissione del reato tributario, quale legale rappresentante di un soggetto giuridico ma risponda, ad esempio, per l’infedele dichiarazione dal medesimo presentata quale professionista, prima di dar corso al sequestro nella forma per equivalente è opportuno verificare la possibilità di apprendere in forma diretta il profitto del delitto e gli eventuali beni surrogati, analogamente a quanto indicato nel precedente alinea.

A fattor comune, si evidenzia, inoltre, che:

- ai fini della sottoposizione a sequestro delle disponibilità finanziarie detenute presso istituti di credito ed altri operatori finanziari, si rende necessario, preliminarmente, come anticipato, procedere a consultare, previa autorizzazione dell’Autorità giudiziaria, l’Archivio dei rapporti. Considerato, tuttavia, che quest’ultimo viene alimentato dalle comunicazioni che gli operatori finanziari effettuano mensilmente, non potrà essere rilevabile, dalla sua consultazione, un eventuale intermediario presso il quale siano stati accessi rapporti in data successiva all’ultima (temporalmente) implementazione dei dati dell’Archivio. Ciò potrebbe rendere necessario, con intuibili aggravii di tempi e risorse, un interpellato generalizzato di tutti gli operatori finanziari, a prescindere dagli esiti restituiti dall’interrogazione dell’Archivio stesso. Sul punto, si è, dunque, dell’avviso che il Reparto chiamato ad eseguire un provvedimento cautelare reale avente ad oggetto le disponibilità finanziarie di un indagato - in assenza di elementi dai quali ritrarre con certezza gli operatori finanziari presso i quali l’indagato medesimo intrattenga rapporti -

avvi una preliminare interlocuzione con l’Autorità giudiziaria, perché questa possa valutare, alternativamente, che siano:

- . interessati i soli operatori finanziari censiti nell’Archivio dei rapporti;
- . interpellati tutti gli operatori finanziari nazionali, (auspicabilmente) mediante richiesta da inoltrare loro tramite posta elettronica certificata;
- i militari operanti, in ogni caso, devono aver cura - individuati gli intermediari finanziari con i quali l’indagato e gli eventuali correi intrattengano rapporti – di assumere, nelle forme previste, contatti contestuali con gli stessi, richiedendo, cautelativamente, il blocco temporaneo di tutti i conti, in attesa di conoscerne i saldi. Lo stesso giorno devono, comunque, essere ultimate le operazioni di sequestro, redigendo apposito verbale, con riguardo a tutte le disponibilità presenti sui vari rapporti sino a concorrenza del profitto dei reati, non potendo essere vincolate somme per importi eccedenti a tale profitto (fra le altre Cass., Sez. IV, 3 febbraio 2016, n. 4567). Nel caso in cui le giacenze presenti sui conti siano complessivamente di ammontare superiore rispetto a quello sequestrabile, va fornita immediata e formale comunicazione agli istituti di credito (già contattati all’inizio delle attività) dei conti correnti e rapporti finanziari cautelativamente “bloccati” ma che non dovranno essere interessati dal vincolo cautelare. Occorre, naturalmente, fornire evidenza puntuale delle disponibilità da sequestrare su ciascun conto e rapporto;
- potrà essere valutata, d’intesa con l’Autorità giudiziaria, la possibilità di lasciare libera da vincolo, sui conti e rapporti interessati dal sequestro, una giacenza davvero minima per evitarne la chiusura;
- le disponibilità finanziarie sequestrate vanno fatte confluire nel Fondo Unico Giustizia, secondo quanto indicato, in sintesi, nel successivo sottoparagrafo g..

Con la Circolare n. 152009 in data 18 novembre 2008, il Dipartimento degli Affari di Giustizia del Ministero della Giustizia ha reso noto che le somme di denaro e gli altri valori finanziari – sequestrati nell’ambito di procedimenti penali o per l’applicazione di misure di prevenzione ovvero per l’irrogazione di sanzioni amministrative per responsabilità delle società a causa dei reati commessi nel loro interesse o a loro vantaggio – devono essere versate dall’Organo di polizia operante, avvalendosi di uno degli uffici postali abilitati, su un libretto di deposito giudiziario intestato con specifici accorgimenti (cfr., al riguardo, la circolare n. 140727 in data 17 aprile 2009 di questo Comando Generale - III Reparto);

- gli operatori finanziari presso i quali i conti e rapporti sequestrati siano accessi hanno la legittimazione ad impugnare il provvedimento cautelare (cfr., Cass., Sez. III, 22 ottobre 2015, n. 42464);
- si rende sempre opportuna, altresì, la consultazione preliminare della c.d. “Anagrafe dei conti di gioco”. Occorre verificare, infatti, se il soggetto interessato dal provvedimento di sequestro sia o meno titolare di un “conto di gioco”, potendo egli aver stipulato apposito contratto con un concessionario abilitato all’effettuazione del c.d. “gioco a distanza” (a mente dell’art. 24, commi da 11 a 26, della L. 7 luglio 2009, n. 88). Il conto di gioco è un “conto virtuale”, il cui saldo risulta depositato presso un conto corrente bancario intestato al concessionario e i cui estremi sono acquisibili tramite uno specifico applicativo, sviluppato da SO.GE.I. S.p.A., che memorizza le operazioni effettuate sul conto (ricariche, vincite, rimborsi, saldo, ecc.) ed è accessibile a taluni militari abilitati (non occorre, quindi, la previa autorizzazione del Comandante Regionale, posto che non si tratta di dati finanziari). In altri termini, l’interrogazione della “Anagrafe dei conti di gioco” consente di avere cognizione di eventuali ulteriori disponibilità finanziarie da parte dei soggetti, eventualmente sottoponibili a sequestro secondo le procedure indicate nella circolare di questo Comando Generale – III Reparto n. 30422 in data 3 febbraio 2014.

Laddove si renda necessario sottoporre a misura cautelare beni diversi dal denaro, si potrà procedere – tenuto anche conto dell'eventuale nomina, da parte dell'Autorità giudiziaria, di un custode – con modalità differenti a seconda che il sequestro abbia ad oggetto:

- unità immobiliari. In tal caso, si pone il problema delle modalità di stima di tali beni, anche per evitare che siano sottoposti a vincolo *assets* di valore eccedente rispetto al profitto del reato. La giurisprudenza, al riguardo, ha ritenuto corretta la valutazione desunta dal valore di mercato elaborato dalla (soppressa) Agenzia del territorio (Cass., Sez. III, 4 aprile 2014, n. 15417). Si è, dunque, dell'avviso – sempre fatte salve diverse indicazioni dell'Autorità giudiziaria – che possa essere fatto ricorso, in assenza di perizia, ai valori dell'Osservatorio Immobiliare (OMI), elaborati dall'Agenzia delle Entrate. Tali valori oscillano, come noto, avendo riguardo alle caratteristiche delle singole unità abitative e alla relativa ubicazione, tra un minimo ed un massimo: si potrà, in generale, utilizzare il valore “medio”.

Il provvedimento va notificato presso la conservatoria dei registri immobiliari, trascrivendo il vincolo del sequestro sull'unità immobiliare, così conferendo pubblicità legale all'atto. La Suprema Corte ha costantemente chiarito che i provvedimenti ablativi non possono mai danneggiare i diritti acquisiti in buona fede dai terzi (Cass., Sez. III, 15 luglio 2015, n. 30484);

In ogni caso, i medesimi giudici hanno dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 322-*ter* c.p. in relazione all'art. 42 Cost., nella parte in cui consente la confisca per equivalente per quota di un immobile indiviso di cui il condannato sia comproprietario, in quanto il provvedimento ablativo non intacca il diritto di proprietà del terzo che continua ad insistere sul bene, unitamente a quello (sopravvenuto) dello Stato (Cass., Sez. I, 15 dicembre 2016, n. 23716);

- quote di partecipazione in società, di qualsiasi ragione sociale (Cass., Sez. III, 14 settembre 2015, n. 36929). Il sequestro preventivo delle quote può essere disposto in forma diretta, ove, ad esempio, la società stessa sia esclusivamente strumentale alla commissione dei reati; diversamente, potrà essere di valore, con finalità sanzionatoria. In quest'ultimo caso, deve farsi riferimento, in assenza di perizia di stima, a seconda dei casi, al valore nominale o alla frazione di patrimonio netto. In concreto, i militari devono aver cura di apporre una specifica annotazione sul libro dei soci (ove istituito, anche in forma facoltativa) e di far trascrivere il provvedimento giudiziario di sequestro, ai sensi dell'articolo 104 disp. att. c.p.p., nel registro delle imprese (nella sezione riservata ai “*soci, titolari dei diritti su quote ed azioni*”), ai fini dell'opponibilità nei confronti dei terzi. Il sequestro delle partecipazioni sociali non interessa anche il patrimonio della società, a meno che il provvedimento cautelare – come, in genere, avviene nel caso di società che abbia funzioni di mero schermo interposto ovvero nella c.d. “confisca per sproporzione” – non si estenda all'azienda nel suo complesso. La giurisprudenza ha chiarito che possono essere sequestrabili anche le quote di società già assoggettate a procedura concorsuale (Cass., Sez. III, ord., 18 marzo 2013, n. 12639);
- beni mobili registrati, quali autovetture, motoveicoli, natanti. Il provvedimento va trascritto, per conferirne efficacia legale, nei pubblici registri. In caso di beni mobili usati, il relativo valore potrà essere desunto, più che dal residuo valore ammortizzabile, dalle stime pubblicate sulle più note riviste specializzate del settore;
- beni mobili non registrati, quali gioielli, preziosi, quadri di pregio (eventualmente rinvenuti). In tali ipotesi, in assenza di valutazioni attendibili (ad esempio, connesse ai valori di acquisto, in presenza di certificati di proprietà da cui essi siano evincibili), potrà rendersi opportuna una perizia di stima.

Si segnala, infine, sussistendone i presupposti, la possibilità di:

- proporre alle competenti Autorità giudiziarie l'opportunità di avviare attività rogatorie volte al sequestro di beni eventualmente allocati presso Stati esteri;

- avviare le attività volte al blocco dei beni in ambito europeo, secondo le modalità indicate nel successivo paragrafo 5..

**e. Effetti dell'estinzione del reato sulle misure ablatorie.**

L'estinzione del reato genera effetti diversi sulle misure ablativo già disposte sul patrimonio del reo a seconda che il sequestro sia stato nella forma diretta o di valore.

Nel caso in cui sia stato disposto un provvedimento cautelare finalizzato alla confisca per equivalente, in ragione del carattere affittivo e sanzionatorio di tale istituto, l'estinzione del reato, in qualsiasi sua forma (per intervenuta prescrizione, morte del reo, amnistia, ecc.), travolgerà sempre il vincolo reale già apposto, talché i beni sottoposti a sequestro andranno restituiti al reo (Cass., Sez. VI, 29 aprile 2013, n. 18799).

Viceversa, la giurisprudenza di legittimità, nel riprendere i principi fissati dal Corte Costituzionale con sentenza 26 marzo 2015, n. 49, ha sostenuto, con un orientamento maggioritario, che, nell'ipotesi di estinzione del reato per intervenuta prescrizione, possa essere comunque disposta la confisca diretta del prezzo o del profitto del reato a condizione che vi sia stata una precedente pronuncia di condanna e che l'accertamento relativo alla sussistenza del reato, alla responsabilità penale dell'imputato e alla qualificazione del bene da confiscare come prezzo o profitto sia rimasto inalterato nel merito nei successivi gradi di giudizio (Cass., SS. UU., 21 luglio 2015, n. 31617). Ciò tenuto conto della natura propria della confisca diretta come misura di sicurezza, cui non va garantita l'applicazione del principio di legalità, richiamato dall'articolo 7 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo.

Tale indirizzo esegetico, dunque, apre, al ricorrere dei citati presupposti, alla confiscabilità dei beni oggetto di sequestro in via diretta nel caso di reati tributari (disponibilità liquide e beni surrogati) pure in presenza di una sentenza che, non assolvendo nel merito l'imputato, dichiara l'intervenuta prescrizione del fatto reato al medesimo ascritto.

**f. L'impegno del contribuente a versare l'imposta.**

L'art. 12-bis del D.Lgs. n. 74/2000 prevede che "la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro"; tuttavia, "nel caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta". Proprio il riferimento al versamento a favore dell'erario consente di assumere che la norma riguardi esclusivamente le ipotesi di apprensione del profitto e non anche del prezzo dei reati tributari.

La *ratio* del provvedimento – che, comportando effetti pro reo, è da intendersi applicabile anche ai fatti commessi prima della sua entrata in vigore, con riguardo alla confisca sia diretta che per equivalente – va individuata nell'intendimento di evitare duplicazioni sanzionatorie.

La giurisprudenza di legittimità, in costanza della previgente normativa, aveva più volte sottolineato che il presupposto della confisca veniva meno allorché il contribuente avesse provveduto a versare l'imposta evasa, essendo così eliminato l'ingiustificato arricchimento derivante dalla commissione del reato, talché il mantenimento del provvedimento cautelare poteva essere giustificato soltanto sino al momento in cui non fosse stato recuperato il *quantum debeatur* all'Amministrazione finanziaria e, comunque, sino a concorrenza della quota parte di profitto non ancora oggetto di restituzione.

La giurisprudenza aveva, altresì, chiarito, nell'ottica di assicurare tutela effettiva alle garanzie erariali, che il sequestro, nella forma per equivalente, conseguente all'omesso versamento IVA, era da considerare legittimo anche in presenza di sospensione della cartella di pagamento, in quanto l'atto di sospensione "è un provvedimento precario, una statuizione cautelare, tipicamente anticipatoria e di carattere provvisorio, adottata sulla base di una cognizione sommaria degli atti di causa" (Cass., Sez. III, 28 febbraio 2013, n. 9578).

L'art. 12-bis del D.Lgs. n. 74/2000, prevedendo che la confisca non opera per la parte che il contribuente "si impegna a versare", pone il perimetro di non operatività del provvedimento ablatorio in un ambito parzialmente difforme da quello tracciato dal precedente percorso interpretativo elaborato in sede giurisprudenziale.

Lo spirito della norma tende, infatti, a incentivare l'adempimento della pretesa erariale rispetto agli effetti ablatori, favorendo il contribuente, indagato/imputato, nel sanare la propria obbligazione tributaria, così da consentirgli di accedere più agevolmente agli istituti premiali previsti dal D.Lgs. n. 74/2000.

E' da escludere che tale impegno possa concretizzarsi in una dichiarazione di volontà unilaterale; "l'impegno" a versare dovrà trovare espressione, infatti, nelle forme previste dalle speciali procedure contemplate dalla legislazione tributaria di settore (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, transazione fiscale, attivazione rateizzazione, automatica o a domanda), ivi definendo puntualmente le relative modalità e tempistiche adempitive (cfr. Cass., Sez. III, 14 dicembre 2016, n. 52857). Tale impegno, che occorre si traduca in un documento formale, dovrà essere sottoposto al giudice penale che, nell'ottica dell'autonomia dei giudizi (amministrativo e penale), lo valuterà autonomamente.

Tuttavia, è da evidenziare come la sottoscrizione da parte dell'indagato/imputato, ad esempio, di un atto di accertamento in adesione possa, in sé, non offrire certezze di soddisfacimento della pretesa erariale, soprattutto laddove vi sia un calendario di rateizzazione non assistito da garanzie. La Suprema Corte, in costanza del previgente ordito normativo, si era già espressa circa la possibilità per un terzo garante/fideiussore o per il debitore ceduto di adempiere l'obbligazione, fornendo soluzioni non sempre univoche (fra le altre, Cass., Sez. III, 31 agosto 2012, n. 33587 e Cass., Sez. III, 12 febbraio 2014, n. 6635).

I primi arresti giurisprudenziali successivi all'introduzione della novella legislativa in commento lasciano intravedere, comunque, un percorso più garantito per le ragioni statuali.

I giudici di legittimità hanno evidenziato, infatti, che *"deve ritenersi che la locuzione «non opera» non significa affatto che la confisca, a fronte dell'accordo rateale intervenuto, non possa essere adottata ma che la stessa non divenga, più semplicemente, efficace con riguardo alla parte «coperta» da tale impegno, salvo essere «disposta», come recita il comma 2 dell'articolo 12-bis, allorquando l'impegno non venga rispettato e il versamento promesso non si verifichi"*, posto che *"tale ultima previsione finale pare, anzi, dimostrare che la funzione del sequestro, pur a fronte di impegno a versare in toto la somma dovuta, sarebbe proprio quella di garantire l'efficacia della confisca una volta constatato l'eventuale inadempimento di quanto in precedenza promesso"* (Cass., Sez. III, 11 febbraio 2016, n. 5728).

In altri termini, anche secondo il parere dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione espresso nella relazione n. III/5/2015, il fatto che il legislatore, nella prima parte del citato comma 2, abbia utilizzato il termine "non opera" induce a supporre che la confisca, in effetti, debba comunque essere disposta nonostante l'impegno a restituire e che essa produca, eventualmente, effetti (operi), cioè sia eseguibile, solo nel caso di mancato adempimento dell'impegno contratto dall'imputato/contribuente (Cass., Sez. III, 6 ottobre 2016, n. 42087; *contra*, nel senso della sufficienza dell'assunzione da parte del reo al versamento del debito al fine di impedire la confisca, Sez. III, 7 luglio 2016, n. 28225).

La questione assume, come intuibile, rilevanti effetti pratici, di interesse anche per i militari operanti. In base al momento in cui l'indagato/imputato assuma l'eventuale impegno a versare, potrebbero verificarsi, in concreto, le seguenti ipotesi:

- il reo non abbia contratto alcun impegno a versare o lo abbia assunto ma non abbia rispettato, successivamente, l'obbligazione. In tal caso, la confisca andrà disposta ed eseguita. Se l'adempimento sarà stato solo parziale, la confisca sarà disposta e potrà avere ad oggetto soltanto beni di valore pari al profitto non oggetto di restituzione;

- il reo abbia adempiuto all'impegno assunto ovvero, pure in assenza della formalizzazione di un impegno sottoposto all'Autorità Giudiziaria, abbia integralmente corrisposto il dovuto. La confisca, in tali ipotesi, non potrà aver luogo;
- il sequestro sia stato disposto ed eseguito nella fase delle indagini preliminari e, successivamente, l'interessato abbia formalmente assunto l'impegno a versare, chiedendo, contestualmente, la restituzione, totale o parziale, dei beni in sequestro per adempiere all'obbligazione tributaria. L'Autorità Giudiziaria potrà valutare di disporre, ai sensi dell'articolo 85 disp. att. c.p.p., il dissequestro, anche parziale, eventualmente prevedendo opportune prescrizioni a titolo di garanzia del soddisfacimento del credito erariale;
- la confisca sia stata definitivamente disposta, ma non sia stata ancora eseguita e il condannato, a fronte di un impegno a versare già formalizzato, abbia adempiuto al pagamento integrale del dovuto, dandone immediata comunicazione al giudice per l'esecuzione. Anche in tal caso, è possibile che la confisca non operi e che i beni sottoposti a vincolo possano essere restituiti al reo. In ogni caso, il versamento non potrà mai essere successivo, per evitare i definitivi effetti ablatori, rispetto all'avvenuta esecuzione della confisca.

La norma in esame implica, evidentemente, l'opportunità di un costante raccordo informativo tra Amministrazione finanziaria e Autorità Giudiziaria, chiamata a valutare, ai fini in esame, l'eventuale sottoscrizione di un programma obbligatorio di versamento dell'imposta dovuta da parte del contribuente, se del caso corredato di puntuali indicazioni anche in ordine alle scadenze di pagamento.

Al pari, la medesima Autorità Giudiziaria dovrà essere tempestivamente portata a conoscenza, da parte dell'Ufficio finanziario e del Reparto delegato all'esecuzione della misura cautelare, dell'intervenuto adempimento, ovvero dell'inadempimento, dell'obbligo restitutorio assunto dal contribuente, affinché si assumano le necessarie determinazioni in relazione all'esecuzione della predetta misura.

***g. La custodia giudiziale e la destinazione dei beni alle finalità istituzionali.***

L'articolo 18-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000, inserito dall'art. 13 del D.Lgs. n. 158/2015, prevede che i beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti tributari, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possano essere affidati dall'Autorità giudiziaria in custodia giudiziale agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.

Tale disposizione, in parziale deroga all'art. 259 c.p.p., mira a consentire l'assegnazione alla Guardia di Finanza, quale forza di polizia economico finanziaria, e alle Agenzie fiscali, dei beni sequestrati, anche nell'ottica di promuovere il ricorso alle misure ablativo dei patrimoni.

La norma consente l'affidamento dei beni sequestrati non solo nell'ambito dell'attuale perimetro indicato dal D.Lgs. n. 74/2000, ma con riferimento a qualsiasi ulteriore delitto tributario che dovesse, in futuro, essere introdotto.

Non sono assegnabili agli organi dell'Amministrazione finanziaria beni rappresentati da denaro e da disponibilità finanziarie che, pure per questioni di evidente cautela, è opportuno non vengano destinati ad alcun impiego prima della (favorevole) conclusione dei processi. La previsione, a tal riguardo, è coerente con i precetti legislativi richiamati dall'articolo 18-*bis*, comma 2, in cui si specifica che "restano ferme le disposizioni dell'articolo 61, comma 23, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, ... e dell'articolo 2 del decreto legge 16 settembre 2008, n. 143...", in materia di confluenza, nel "Fondo Unico Giustizia" (F.U.G.), gestito da Equitalia Giustizia S.p.a., delle somme di denaro confiscate e dei proventi derivanti dai beni confiscati, per i cui profili applicativi si rinvia alle disposizioni impartite con circolare di questo Comando Generale – III Reparto in data 27 aprile 2009, n. 140727.

La novella legislativa sostanzialmente mutua analoghe previsioni esistenti in differenti comparti sanzionatori e, in particolare, in materia di sostanze stupefacenti (art. 100 del D.P.R. 9 ottobre 1990, n. 309), contrabbando doganale (art. 301-*bis* del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43), reati informatici (art. 86-*bis* disp. att. c.p.p.) e frodi nel settore delle accise (art. 5-*bis* del D.L. 18 febbraio 2015, n. 7, convertito dalla legge 17 maggio 2015, n. 43).

L'assegnazione in custodia giudiziale dei beni non può essere disposta d'ufficio, presupponendo una richiesta motivata che gli organi interessati devono avanzare al pubblico ministero, corredandola espressamente con l'indicazione delle specifiche finalità che si intendano perseguire mediante l'affidamento: l'Autorità adita – cui, indirettamente, competerà una valutazione prognostica circa il buon esito del processo – provvederà con decreto non impugnabile.

Conseguentemente, i militari operanti, all'esito dell'esecuzione di provvedimenti di sequestro per reati tributari, previa puntuale individuazione dei beni del reo di possibile interesse istituzionale, devono aver cura di formulare proposte di affidamento dei medesimi all'Autorità giudiziaria. Sul punto, tuttavia, tenuto anche conto, da un lato, che l'Amministrazione eventualmente assegnataria si dovrà far carico di tutte le spese relative alla gestione e alla manutenzione dei beni affidatili e, dall'altro, che la confisca resta subordinata – fatto salvo quanto indicato *sub* e. – ad una condanna definitiva, il Reparto operante è chiamato ad assumere preliminari contatti:

- per il tramite del sovraordinato Comando Provinciale, con il competente Reparto tecnico logistico amministrativo, al fine di verificare la sussistenza di elementi che sconsiglino l'affidamento del bene al Corpo (cfr., al riguardo, quanto alle autovetture di grossa cilindrata, l'allegato n. 9, *sub* 2.b., alla circolare di questo Comando Generale – Ufficio Programmazione Finanziaria e Bilancio n. 20448/14 in data 23 gennaio 2014);
- con il magistrato, cui è rimesso, si è detto, un primo, astratto giudizio circa i possibili esiti del procedimento penale, avuto anche riguardo, ad esempio, ad eventuali pronunce, pure in via cautelare, dell'Autorità giudiziaria giudicante in sede di riesame del provvedimento di carattere reale.

All'esito delle sopra citate verifiche, nell'avanzare, eventualmente, richiesta di affidamento al Corpo dei beni in giudiziale custodia (immobili, autovetture, motocicli, ecc.), il Reparto procedente deve espressamente indicare le finalità, di carattere operativo e non funzionale, cui sarebbero destinati i beni medesimi.

#### ***h. Riflessi sulle misure ablative della sussistenza di un'associazione per delinquere.***

In seno al precedente Capitolo 3, paragrafo 4.c.(1), sono state richiamate le caratteristiche del vincolo associativo, mentre, nell'ambito del successivo punto c.(2), sono state delineate le caratteristiche essenziali dell'associazione per delinquere transnazionale; in questa sede saranno esaminati i riflessi, ai fini delle misure cautelari, della sussistenza di un'associazione dedita alla commissione di reati tributari, anche laddove le condotte siano state poste in essere da un gruppo criminale organizzato ed abbiano interessato più Stati.

##### ***(1) L'applicabilità del sequestro ex lege n. 231/2001.***

La normativa in tema di responsabilità amministrativa degli enti, contemplata dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 – per la cui disamina, nelle linee generali, si fa rinvio al precedente Capitolo 3, paragrafo 7 – non contempla, come noto, tra i reati presupposto, nonostante le sollecitazioni delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la menzionata sentenza n. 10561 del 5 marzo 2014, le fattispecie penal-tributarie; tuttavia, la legge 15 luglio 2009, n. 94 ha inserito fra gli stessi l'associazione per delinquere, ex articolo 416 c.p., la quale può avere, naturalmente, quali reati-fine, i delitti contemplati dal D.Lgs. n. 74/2000.

L'accertamento della responsabilità dell'ente comporta sempre la confisca diretta del prezzo o del profitto del reato, salvo che per la parte che possa essere restituita al

danneggiato. Quando non sia possibile eseguire la confisca diretta, “la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente” (art. 19, comma 2); peraltro, nella fase cautelare, “il giudice può disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca” e, in tal caso, “si osservano le disposizioni di cui agli articoli 321, commi 3, 3-bis e 3-ter, 322, 322-bis e 323 del codice di procedura penale, in quanto applicabili” (art. 53, comma 1, del D.Lgs. n. 231/2001).

Sebbene la norma utilizzi il termine “può”, è da ritenere comunque obbligatorio e non facoltativo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente.

Alla stessa stregua, la duplice clausola contenuta nell’art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 231/2001 relativa all’inapplicabilità della misura di carattere reale per la parte che possa essere restituita al danneggiato e con riguardo ai diritti acquisiti dai terzi in buona fede opera anche per la confisca per valore.

Nel caso della contestazione del vincolo associativo a carico di un sodalizio criminale aduso alla commissione di reati fiscali, la giurisprudenza è giunta, nel tempo, a differenti conclusioni circa la possibilità di sottoporre a sequestro, anche per equivalente, beni sociali sino a concorrenza del profitto dei medesimi reati fiscali.

Dopo una prima interpretazione di natura restrittiva, che si ispirava al principio di tassatività del sistema sanzionatorio contemplato dal D.Lgs. n. 231/2001 (Cass., Sez. VI, 24 gennaio 2014, n. 3635), i giudici di legittimità, con un orientamento da considerare, allo stato, prevalente, hanno ritenuto che potesse essere accertata la responsabilità amministrativa dell’ente conseguente al delitto di associazione per delinquere, a prescindere dal fatto che i reati fine del sodalizio rientrassero o meno nel novero dei reati presupposto (tra le altre, Cass., Sez. III, 23 novembre 2015, n. 46162).

Si pone, dunque, il problema di stabilire quale possa essere il *quantum* in concreto sequestrabile.

La Suprema Corte, sul punto, ha chiarito che il delitto di cui all’articolo 416 c.p. può generare un profitto per l’ente *“in via del tutto autonoma rispetto a quello prodotto dai reati-fine”*, profitto che sarà *“costituito dal complesso dei vantaggi direttamente conseguenti dall’insieme di questi ultimi, siano essi attribuibili ad uno o più associati, anche non identificati, posto che l’istituzione della *societas sceleris* è funzionale alla ripartizione degli utili derivanti dalla realizzazione del programma criminoso”* (Cass., Sez. III, 25 giugno 2015, n. 26721); in altri termini, *“il profitto dei reati fine... può essere fondatamente posto a base della quantificazione del valore dei beni da confiscare per equivalente”* (Cass., Sez. III, 23 novembre 2015, n. 46162). Peraltro, proprio nel caso dell’ente totalmente strumentale all’attività illecita, i giudici di legittimità hanno evidenziato che il profitto confiscabile è da intendersi costituito non dall’utile di esercizio ma dal *“ricavo lordo”* ottenuto dalla commissione del reato (Cass., Sez. III, 14 aprile 2015, n. 15249).

Deve, tuttavia, ritenersi che il profitto derivante dall’associazione per delinquere potrà essere sottoposto a confisca di valore, avente ad oggetto i beni sociali, a mente dell’articolato in commento, soltanto laddove non sia stata disposta analoga misura ablativa, nel procedimento penale, con riferimento ai reati fine (delitti tributari), in quanto, viceversa, si avrebbe un’indebita duplicazione del profitto confiscabile, preclusa, stante la natura sanzionatoria della particolare confisca, dai principi del *ne bis in idem sostanziale* e di proporzionalità, presidiati da copertura costituzionale (ex art. 42 Cost.) e sovranazionale (ex art. 1 del protocollo addizionale alla Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo).

Alla luce di quanto precede, è senz’altro ammissibile, nel caso di associazione per delinquere finalizzata a reati tributari, il sequestro dei beni sociali, nei termini predetti, sempre che, naturalmente, il reato associativo sia stato commesso nell’interesse o a

vantaggio dell'ente e ricorrano le ulteriori condizioni indicate dagli articoli 5 e 6 del D.Lgs. n. 231/2001.

**(2) Il sequestro ex lege n. 146/2006.**

L'art. 10 della legge n. 146/2006 stabilisce, al comma 10, che “agli illeciti amministrativi previsti dal presente articolo si applicano le disposizioni di cui al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231”, tra cui quelle che contemplano la possibilità di aggredire i beni dell'ente. Il successivo art. 11 dispone che, qualora la confisca delle cose che costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo del reato transnazionale non sia possibile, il giudice ordina la confisca di somme di denaro, beni o altre utilità di cui il reo abbia la disponibilità, anche per interposta persona fisica o giuridica, per un valore corrispondente.

Proprio in relazione al menzionato rimando legislativo alla norma in tema di responsabilità amministrativa degli enti, la Corte di Cassazione ha evidenziato che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per valore è applicabile anche al profitto dei reati di frode fiscale rientranti nel programma associativo di un'organizzazione criminale transnazionale, chiarendo, peraltro, che il reato-fine di frode fiscale può costituire esso stesso reato transnazionale (Cass., Sez. III, 24 marzo 2011, n. 11969). Per inciso, può essere utile segnalare, che, alla luce delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 158/2015, i reati tributari con pena edittale inferiore ai limiti di cui all'art. 3 della legge n. 146/2006 sono, allo stato, esclusivamente quelli di cui agli articoli 4, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000.

Tornando al delitto di associazione per delinquere transnazionale, va evidenziato che la somma dei profitti dei singoli reati fine può essere considerata – al pari di quanto già indicato con riferimento alle misure cautelari previste dal D.Lgs. n. 231/2001 – come profitto del reato associativo, senza che, per tale via, si registri alcuna duplicazione.

Ulteriormente, i giudici della Suprema Corte hanno evidenziato che è possibile il sequestro preventivo per equivalente “*sui beni presenti nel patrimonio delle persone giuridiche coinvolte ed avvantaggiate dalla frode tributaria*”, in presenza di un'associazione per delinquere avente carattere transnazionale finalizzata alla commissione di reati fiscali, in quanto la normativa legittima tale misura “*in relazione a beni e denaro di cui il responsabile ha la disponibilità, anche per interposta persona fisica o giuridica, e in relazione al D.Lgs. n. 231/2001, essendo il reato transnazionale uno degli illeciti presupposto della responsabilità amministrativa delle società*” (Cass., Sez. II, 3 luglio 2014, n. 28960).

Quanto all'importante tema relativo alle asimmetrie definitorie tra gruppo criminale organizzato, di cui alla legge n. 146/2006, e associazione per delinquere prevista dall'art. 416 c.p., si rinvia al precedente Capitolo 3, paragrafo 4.c.(2).

I giudici di legittimità, inoltre, hanno chiarito che, ai fini della applicazione del sequestro funzionale alla confisca per equivalente, previsto dall'art. 11 della legge n. 146/2006, “*è sufficiente che sia contestata e configurabile la condizione di transnazionalità del delitto per cui si procede - come definita dall'art. 3 della medesima legge - senza che sia, invece, necessario che sia contestata e ricorra la speciale aggravante della transnazionalità, di cui all'art. 4, comma primo, della predetta Legge n. 146, costituendo tale circostanza soltanto uno degli eventuali sintomi del carattere transnazionale del delitto*” (Cass., Sez. III, 4 febbraio 2016, n. 25821).

Tenuto anche conto delle potenzialità in punto di aggressione dei beni sociali, contemplate dalla normativa in argomento, i militari operanti devono sempre aver cura di verificare se ricorrano i presupposti per la contestazione della speciale aggravante della transnazionalità, segnalando all'Autorità giudiziaria il contesto, con conseguenti e motivate proposte di adozione di misure cautelari reali a mente della disciplina in commento.

#### 4. Le misure di prevenzione patrimoniali nei confronti dell'evasore fiscale "socialmente pericoloso".

##### a. Inquadramento generale.

Come già si è avuto modo di rilevare, l'evasione fiscale determina effetti distorsivi sull'allocazione delle risorse economiche, interferisce con il normale funzionamento del mercato, altera l'equità e la progressività del sistema tributario, è sinergica alla corruzione e alla criminalità economico/organizzata, in palese violazione dei principi fondamentali sanciti dagli artt. 2, 3, comma 2, e 53 della Costituzione.

Ai fini del contrasto delle fenomenologie evasive ed elusive, il legislatore ha fatto ricorso, nel tempo, a diversi strumenti di carattere preventivo e repressivo, sia in campo amministrativo che penale. In questo contesto, importanza crescente hanno assunto, da ultimo, le misure di prevenzione.

In via generale – rimandando, per una compiuta disamina, al Manuale operativo in materia di criminalità organizzata (circolare di questo Comando Generale – III Reparto n. 335160 in data 20 novembre 2013) – tali misure si dividono in personali (avviso orale, foglio di via, sorveglianza speciale di pubblica sicurezza, divieto e obbligo di soggiorno) e patrimoniali (sequestro, confisca, amministrazione giudiziaria dei beni connessi ad attività economiche e controllo giudiziario delle aziende).

Le misure di prevenzione hanno funzione tipicamente cautelare e mirano, in linea di principio, al contenimento e al recupero di individui che adottano comportamenti antisociali.

La loro applicazione prescinde dall'accertamento dei reati, basandosi unicamente sulla previsione di futuri comportamenti criminosi. Non si ha riguardo, cioè, alla "certezza", viceversa necessaria per l'attribuzione di una responsabilità penale, quanto piuttosto alla possibilità della commissione di condotte antiggiuridiche da parte di un soggetto, al ricorrere di specifiche condizioni (c.d. "criterio di probabilità").

In una prospettiva storica, le misure "ante delictum" sono state inizialmente introdotte ai fini di "limitazione" delle persone connotate da "pericolosità sociale" (Legge 27 dicembre 1956, n. 1423), successivamente orientate nei confronti di soggetti indiziati di appartenere ad associazioni mafiose (legge 31 maggio 1965, n. 575) nonché verso l'aggressione dei patrimoni criminali (legge 13 settembre 1982, n. 646, c.d. "Rognoni - La Torre"), ulteriormente migliorate in termini applicativi (legge 24 luglio 2008, n. 125 e legge 15 luglio 2009, n. 94) e, infine, organicamente disciplinate nel *Codice delle Leggi Antimafia* (D.Lgs. 6 settembre 2011, n. 159).

Modificato nel tempo da diversi provvedimenti legislativi (D.Lgs. nn. 218/2012 e 153/2014 e leggi nn. 228/2012, 147/2013, 18/2017 e 48/2017), il *Codice delle Leggi Antimafia* è stato recentemente oggetto di riforma ad opera della legge 17 ottobre 2017, n. 161.

Tra i punti più qualificanti di quest'ultimo articolato normativo, si segnalano, per quanto qui di interesse:

- l'ampliamento del novero dei soggetti destinatari delle misure di prevenzione personali e patrimoniali;
- le modifiche riguardanti le autorità competenti a formulare la proposta di misure preventive e istituzione, in sede distrettuale, di apposite sezioni o collegi giudicanti;
- la trattazione prioritaria del procedimento di prevenzione patrimoniale;
- le novità procedurali in ordine all'intera disciplina delle misure di prevenzione;
- la revisione della disciplina dell'Amministrazione giudiziaria;
- la nuova disciplina del controllo giudiziario dell'azienda;
- la revisione della disciplina sulla tutela dei terzi in buona fede;

- la riorganizzazione e il potenziamento dell'Agenda nazionale per i beni confiscati;
- le modifiche alle norme sulla c.d. "confisca allargata" ex art. 12-sexies del D.L. n. 306/1992 e la sua assimilazione alla disciplina della confisca di prevenzione antimafia.

Il menzionato "Codice Antimafia" è, dunque, caratterizzato da significativi profili di specialità, essendo stato concepito in chiave di contrasto alle criminalità organizzate di particolare entità, specie sotto l'aspetto dell'aggressione dei patrimoni dalle stesse illecitamente accumulati.

Cionondimeno – e per quanto di precipuo interesse in questa sede – il concetto di "pericolosità sociale", rimasto presupposto soggettivo indefettibile per l'applicazione delle misure di prevenzione, ben si presta a ricomprendere anche reati (o condotte illecite) non strettamente di criminalità organizzata, come quelle di evasione fiscale.

Ne deriva un ulteriore e, per diversi aspetti, più efficace strumento di aggressione patrimoniale nei confronti del c.d. "evasore fiscale socialmente pericoloso", ovvero quel soggetto dedito alla commissione di traffici delittuosi, che vive con i proventi di evasione fiscale e delitti connessi, anche mediante il loro reinvestimento, nei cui confronti potrà applicarsi la misura del sequestro, prodromico alla confisca preventiva dei beni illecitamente detenuti, a seguito della accertata abitudine a delinquere e della rilevanza degli illeciti tributari commessi.

La potenzialità delle misure di prevenzione nell'aggressione ai patrimoni illeciti è proprio da riconnettersi alla circostanza per cui il D.Lgs. n. 159/2011 si discosta sensibilmente dalla disciplina penalistica, fondandosi su principi propri, che ne fanno materia, ancorché per molti aspetti connessa, comunque autonoma, con regole diverse rispetto alle altre misure ablatorie di matrice penalistica in tema di onere della prova, di elementi ammessi a sostegno della prova stessa, di retroattività o prescrizione delle norme.

Nel merito, l'applicazione di tali misure richiede l'accertamento di presupposti soggettivi e oggettivi, di seguito evidenziati con particolare attenzione alla prospettiva qui di interesse.

#### **b. Il presupposto soggettivo.**

I presupposti soggettivi individuati dal *Codice delle Leggi Antimafia* sono:

- la riconducibilità della persona a una delle categorie di pericolosità delineate dal legislatore (distinta in "pericolosità qualificata" e "pericolosità comune");
- l'attualità della pericolosità, non potenziale ma concreta e specifica, desunta da comportamenti in atto al momento in cui la misura di prevenzione deve essere applicata.

Tale requisito afferisce alle sole misure di prevenzione personali e non anche a quelle patrimoniali.

La "pericolosità qualificata" è ascrivibile alle persone indiziate di partecipazione ad associazione mafiosa o della commissione di gravi delitti, specificamente individuati [art.4, lett. a) e b)]. Il termine "indiziato" sta a indicare "la qualificata probabilità" di commissione del reato, solo in parte assimilabile ai gravi indizi di colpevolezza necessari per l'emissione di una misura cautelare personale.

La "pericolosità comune", invece, per quanto di stretto interesse, è riferibile alle persone che, sulla base di elementi di fatto, debbano ritenersi:

- dedite abitualmente a traffici delittuosi [art. 1, lett. a)];
- vivere abitualmente, per la condotta ed il tenore di vita, anche in parte, dei proventi di attività delittuose [art. 1, lett. b)].

Si tratta, cioè, di persone che, con continuità, realizzano condotte illecite, ovvero che si sostengono, per condotta abitudinaria ed esistenziale, anche solo in parte, con il ricavato di attività provenienti da delitto.

Tale pericolosità sociale implica un'accertata predisposizione al delitto, anche in riferimento alla persona nei cui confronti non si sia stata giudizialmente raggiunta la prova di reità. In ragione del carattere aperto del dettato normativo, che parla genericamente di "delitti", la nozione in questione risulta estensibile ai reati tributari, tra cui, in via esemplificativa, le fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74/2000, pur se non accertate.

Ai fini dell'applicazione delle misure di prevenzione patrimoniali non pare essere sufficiente, alla luce dell'attuale indirizzo giurisprudenziale, la sistematica violazione di norme tributarie, essendo necessario che le condotte realizzate, oltre che avere il carattere dell'abitudine, rientrino nell'area dell'illecito penale.

La Corte di legittimità ha affermato, infatti, che il generico status di "evasore fiscale" non si inquadra automaticamente nelle categorie della "pericolosità comune" contemplate dal Codice delle Leggi Antimafia, considerato che, in base ad una stretta interpretazione letterale, solo le condotte che integrano ipotesi delittuose rientrerebbero nel campo di applicazione delle misure preventive. Tale circostanza deve essere oggetto di adeguato accertamento, eseguito anche incidentalmente, seppure con l'approssimazione tipica del rito di prevenzione (Cass., Sez. V, 9 febbraio 2017, n. 6067).

### **c. Il presupposto oggettivo.**

Accertata la sussistenza del presupposto soggettivo, per procedere al sequestro e alla successiva confisca dei beni, deve ricorrere, alternativamente, uno dei sottoelencati requisiti, riferiti alla disponibilità, diretta o indiretta, di beni da parte del prevenuto (artt. 20 e 24):

- tali beni devono risultare in valore sproporzionato rispetto al reddito dichiarato o all'attività economica svolta;
- devono ricorrere sufficienti indizi per desumere che essi siano frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego.

Nel concetto di disponibilità indiretta rientrano tutti quei beni che il proposto abbia acquisito illecitamente e che, attraverso schemi giuridico/formali, anche in maniera fittizia, abbia fatto risultare nella titolarità di terzi soggetti, pur mantenendone la disponibilità uti dominus.

A tal fine, è necessario che i militari operanti acquisiscano elementi atti a dimostrare che il proposto possa, in qualsiasi maniera, determinare la destinazione o l'impiego di tali beni, a prescindere dalla titolarità giuridica degli stessi. Non è richiesto, viceversa, provare la simulazione dell'accordo fra proposto e terzo soggetto o gli accordi sottostanti al mandato fiduciario fra i vari soggetti coinvolti.

Relativamente ai beni intestati al coniuge, ai figli e ai conviventi dell'indiziato, la disponibilità è presunta, senza la necessità di dover ricorrere a specifici accertamenti, ove i beni medesimi siano di valore sproporzionato rispetto a ciascun profilo economico/reddituale (tale presunzione si fonda proprio sulla previsione normativa per la quale gli accertamenti vengono obbligatoriamente estesi ai familiari e ai conviventi nell'ultimo quinquennio – art. 19, comma 3).

Per i beni intestati a terzi soggetti, invece, è necessario che sussistano indizi gravi, precisi e concordanti circa la fittizietà dell'intestazione e l'effettiva riconducibilità al proposto dei cespiti patrimoniali oggetto di indagine.

Per valutare l'effettiva disponibilità del bene in capo al proposto, occorre verificare, ad esempio:

- la contiguità del terzo soggetto, formale intestatario, con lo stesso proposto;
- la mancanza di disponibilità economiche del terzo soggetto;
- la vendita o l'intestazione di beni avvenuta in tempi prossimi al sequestro;
- la cessione in contanti di beni di rilevante valore;

- l'assenza di titoli comprovanti la vendita;
- la materiale disponibilità di fatto del bene da parte del proposto, comprovata anche da indagini sul territorio.

Ove venga accertata l'intestazione fittizia dei beni, il giudice, con la sentenza che dispone la confisca, dichiara la nullità dei relativi atti di disposizione (art. 26).

La norma ha introdotto una presunzione legale relativa in merito a determinati trasferimenti patrimoniali. Si presumono fittizi, fino a prova contraria:

- i trasferimenti e le intestazioni, anche a titolo oneroso, effettuati nei due anni antecedenti alla proposta della misura di prevenzione, nei confronti dell'ascendente, del discendente, del coniuge o della persona stabilmente convivente, nonché dei parenti entro il sesto grado e degli affini entro il quarto grado;
- i trasferimenti e le intestazioni, a titolo gratuito o fiduciario, effettuati nei due anni antecedenti alla proposta della misura di prevenzione.

Oggetto del sequestro di prevenzione, come detto, possono essere, oltre ai beni di cui l'indiziato disponga in valore sproporzionato rispetto al proprio reddito o dell'attività economica svolta, anche quelli che, sulla base di sufficienti indizi, si ritengano essere il frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego.

Il legislatore, infatti, ha voluto estendere l'oggetto delle misure di prevenzione patrimoniale non solo ai meri proventi delle attività illecite, ma anche a tutto ciò che costituisca il risultato del reinvestimento di tali proventi. Possono formare oggetto delle misure di prevenzione:

- il denaro o il diverso prodotto materiale ottenuto con lo svolgimento di un'attività illecita;
- i beni acquistati con il denaro ricavato dall'attività illecita, rientranti anch'essi nel concetto di "frutto";
- i beni comunque acquisiti con ulteriori operazioni volte a ottenere utilità economiche dai proventi frutto delle attività illecite (quindi, non solo i beni nei quali i primi siano stati semplicemente convertiti, ma anche i prodotti di attività economiche, per lo più imprenditoriali, avviate, almeno prevalentemente, con l'impiego di proventi illeciti).

Appurato che i beni siano nell'effettiva disponibilità della persona nei cui confronti è instaurato il procedimento di prevenzione e che gli stessi abbiano un valore sproporzionato rispetto al reddito dichiarato o all'attività economica da questa svolta ovvero che siano frutto o reimpiego di attività illecite, spetta al medesimo soggetto giustificare la legittima provenienza del bene: trattasi di una presunzione di illecita provenienza dei beni che può essere superata dal proposto solo dimostrandone la legittima acquisizione.

Ai fini della richiesta di applicazione di una misura di prevenzione patrimoniale, non occorre l'individuazione di un nesso causale tra condotta di vita (illecita) accertata, che abbia consentito di collocare il proposto in una delle categorie di pericolosità, e illecito profitto (utilizzato per l'acquisto del bene), potendosi unicamente provare, con sufficienza indiziaria, l'illecita provenienza dei beni, qualunque essa sia.

Di contro, per giustificare la legittima provenienza del bene sequestrato, il proposto è obbligato a fornire elementi precisi e oggettivamente riscontrabili, soprattutto per quel che riguarda la disponibilità e la provenienza del denaro impiegato per il suo acquisto.

Non assume alcuna rilevanza un'eventuale giustificazione fornita dall'interessato secondo cui la disponibilità dei beni possa trovare origine in un'evasione fiscale, anche solo parziale. L'argomento sarà ripreso e meglio sviluppato nel successivo paragrafo e.(2).

Per dar luogo alla confisca in un procedimento di prevenzione, è sempre necessaria, quanto meno in seno alla c.d. "pericolosità generica", una correlazione temporale fra pericolosità sociale e acquisto dei beni. In altri termini, deve essere sempre verificato il momento in cui i beni sono entrati nel patrimonio dell'indiziato, potendo questi ultimi essere

oggetto di provvedimento ablativo soltanto laddove ciò sia avvenuto in una fase successiva o almeno coeva alla commissione delle condotte sulla cui base sia ritenuto socialmente pericoloso.

Allo scopo di evidenziare profili di sproporzione eventualmente esistenti tra patrimonio e reddito o attività economica esercitata, sufficienti a fondare la proposta di adozione di provvedimenti ablativi del patrimonio illecitamente costituito, è necessario che le informazioni acquisite nel corso delle indagini patrimoniali siano correttamente poste a raffronto.

In caso di incoerenza, in capo al proposto e al suo nucleo familiare, sarà integrata la c.d. “*sperequazione economica*”, ossia l’incongruità tra il patrimonio dell’indiziato e la propria lecita capacità reddituale. Tale discrasia genera, in sé, una fattualità “sufficientemente indiziante”, dalla quale potrà dedursi, almeno in prima battuta, come anticipato, l’illecita provenienza dei beni.

La sperequazione economica tra quanto dichiarato e la posizione economico-patrimoniale, tuttavia, non può scaturire da un mero confronto matematico tra i valori dei redditi lecitamente prodotti e quelli del patrimonio acquisito.

Sarà sempre necessario confrontare il reddito consumato dall’indiziato - comprendendovi anche gli incrementi patrimoniali - con il reddito prodotto, in modo tale che l’eventuale incapienza di quest’ultimo possa giustificare la proposizione di misure di prevenzione, assumendo autonomo valore indiziante dell’esistenza di attività illecite “a monte”.

Ovviamente occorre verificare se la provenienza dei beni non sia, già di per sé, adeguatamente giustificata dall’indiziato.

#### **d. Le regole procedurali.**

La prerogativa di proporre l’applicazione delle misure di prevenzione patrimoniali nei confronti dei soggetti a “pericolosità qualificata” è conferita al Procuratore della Repubblica presso il Tribunale del capoluogo di distretto ove dimora la persona, al Procuratore nazionale antimafia e antiterrorismo, al Questore e al Direttore della Direzione Investigativa Antimafia (art. 17, comma 1).

Nei casi in cui le misure patrimoniali siano richieste nei confronti dei soggetti a “pericolosità comune” o indiziati per alcuni dei reati previsti dall’art. 4, comma 1, lettere i), i-*bis*) e i-*ter*), le funzioni e le competenze spettanti al Procuratore della Repubblica presso il Tribunale del capoluogo del distretto sono attribuite “anche” al Procuratore della Repubblica presso il Tribunale nel cui circondario dimora la persona, “previo coordinamento con il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale del capoluogo del distretto” (art. 17, comma 2).

Il Procuratore della Repubblica distrettuale, attraverso il raccordo con il Questore e il Direttore della DIA, cura che l’applicazione delle misure patrimoniali non rechi intralcio alle attività di indagine condotte in altri procedimenti. A tal fine, in capo a queste ultime autorità sono assegnati precisi obblighi di informazione nei confronti del Procuratore della Repubblica distrettuale.

Per lo svolgimento degli accertamenti economico-patrimoniali funzionali all’applicazione delle misure preventive, si prevede che il Procuratore della Repubblica, il Procuratore nazionale antimafia e antiterrorismo, il Questore nonché il Direttore della D.I.A. possano avvalersi della Guardia di Finanza e/o della polizia giudiziaria in generale (art. 19, comma 1), richiedendo a ogni ufficio della pubblica amministrazione, a ciascun ente creditizio, alle imprese, società ed enti di ogni tipo, informazioni e copia della documentazione ritenuta utile ai fini delle indagini.

Alle autorità titolari del potere di proposta sulle misure di prevenzione patrimoniali è data anche la possibilità di accedere al Sistema di interscambio flussi dati (*S/D*) dell’Agenzia delle Entrate e di richiedere quanto ritenuto utile ai fini investigativi.

### **(1) Le indagini patrimoniali.**

Le indagini patrimoniali, a mente dell'art. 19, comma 3, del Codice Antimafia, vengono eseguite nei confronti dell'indiziato, del coniuge, dei figli e di coloro che – nell'ultimo quinquennio – abbiano convissuto con il proposto, nonché nei confronti delle persone fisiche o giuridiche, società, consorzi o associazioni, del cui patrimonio i soggetti medesimi risultino poter disporre, in tutto o in parte, direttamente o indirettamente: emerge chiaro, dunque, l'obiettivo del legislatore di accertare il più possibile fenomeni di interposizione fittizia e di gestione indiretta di attività economiche.

Le investigazioni tecnico-patrimoniali nei confronti del proposto devono, innanzitutto, essere rivolte, come disposto dall'art. 19, comma 1, del citato decreto, all'accertamento del tenore di vita, delle disponibilità finanziarie, del patrimonio e dell'attività economica esercitata.

Nella ricostruzione del tenore di vita, si deve far riferimento al potere economico complessivo dell'indiziato e, quindi, all'individuazione di tutte le manifestazioni esteriori di ricchezza e di capacità contributiva, quali, ad esempio, il possesso e/o la disponibilità di:

- beni privati particolarmente costosi (automobili di grossa cilindrata e/o di lusso, navi, natanti, aeromobili, cavalli da corsa), soprattutto con riferimento all'acquisto e alla relativa manutenzione;
- abitazioni lussuose e residenze secondarie (ville in località turistiche), in Italia o all'estero (ove censibili);
- beni immobili di pregio (abitazioni storiche, castelli, riserve di caccia);
- oggetti preziosi, quadri d'autore, pellicce e altri beni di lusso in genere.

Le disponibilità finanziarie sono costituite dal reddito prodotto, detenuto dall'indiziato in forma monetaria, che può essere costituito da titoli (inclusi quelli al portatore), valuta, denaro, crediti e proventi derivanti da redditi di capitale e da operazioni speculative (i capitali dati a mutuo, i depositi e i conti correnti, le partecipazioni in società, le obbligazioni e titoli similari, le prestazioni di garanzie e di fidejussioni).

Il patrimonio è formato dal complesso indistinto dei beni (immobili e mobili, compresi quelli immateriali) riconducibili al proposto (case, terreni, autovetture, diritti in concessione, ecc.), la cui progressiva e dinamica formazione compete ai militari operanti ricostruire.

Occorre aver riguardo, con ogni evidenza, a tutte le attività svolte dal proposto (che siano state) idonee a produrre un reddito lecito, conseguenti, ad esempio:

- all'esercizio di imprese di produzione, di commercio di beni o di servizi. In tal caso, deve essere posta particolare attenzione alla composizione dei conferimenti sociali effettuati dall'indiziato nel tempo, in modo da determinare l'effettivo patrimonio e la provenienza delle fonti di finanziamento;
- allo svolgimento di un lavoro autonomo ovvero di un lavoro dipendente;
- al possesso di fabbricati produttivi di redditi da locazione;
- all'erogazione di redditi da parte dell'I.N.P.S.;
- alla percezione di contributi, di mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, di finanziamenti pubblici in genere (quali, ad esempio, finanziamenti alle imprese, fondi FEOGA, fondi strutturali e agevolazioni ex legge n. 488/1992, ecc.).

La raccolta dei dati e delle informazioni sopra descritte fornisce il quadro della condizione economica del soggetto investigato, sotto il profilo sia "statico" (patrimonio

al momento posseduto) che "dinamico" (fonti di produzione di reddito attraverso cui la ricchezza si è evoluta nel tempo).

Terminata l'acquisizione dei dati, va verificato se il proposto disponga, direttamente e/o indirettamente, di beni il cui valore risulti sproporzionato al reddito dichiarato o all'attività economica svolta, oppure se, sulla base di sufficienti indizi, si possa ritenere che gli stessi beni costituiscano il frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego.

L'esito positivo delle indagini deve essere posto alla base della richiesta di applicazione della misura di prevenzione patrimoniale reale.

## **(2) I provvedimenti ablativi e il procedimento giudiziale.**

Le misure di prevenzione patrimoniali introdotte dal Codice delle Leggi Antimafia possono essere applicate:

- disgiuntamente dalle misure di carattere personale;
- indipendentemente dalla pericolosità sociale, al momento della richiesta, del soggetto proposto per la loro applicazione;
- anche con riguardo a beni già sequestrati nel corso di un procedimento penale.

I provvedimenti cautelari finalizzati ad anticipare e ad assicurare gli effetti della confisca (rispetto alla quale, dunque, essi assumono natura strumentale), sono il sequestro (art. 20), il sequestro anticipato (art. 22, comma 1) - qualora venga accertato il concreto pericolo che i beni di cui si prevede debba essere disposta la confisca possano essere dispersi, sottratti o alienati - e il sequestro urgente da convalidare entro trenta giorni, pena la perdita della sua efficacia (art. 22, comma 2).

Il sequestro, ordinato con decreto motivato dal Tribunale, anche d'ufficio, ha ad oggetto i beni di cui la persona "nei cui confronti è stata presentata la proposta" risulta poter disporre, direttamente o indirettamente, quando il loro valore sia sproporzionato al reddito dichiarato o all'attività economica svolta ovvero quando, sulla base di sufficienti indizi, si abbia motivo di ritenere che gli stessi siano il frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego. L'articolo 20 prevede che, oltre al sequestro di valori ingiustificati, il decreto del Tribunale può disporre:

- l'Amministrazione giudiziaria di aziende nonché di beni strumentali all'esercizio delle relative attività economiche (art. 34);
- il controllo giudiziario dell'azienda (art. 34-bis).

La disposizione prevede, inoltre, che il sequestro di partecipazioni sociali totalitarie si estende a tutti i beni aziendali e che, nel decreto di sequestro, il Tribunale debba indicare i conti correnti e i beni aziendali a cui applicare la misura ablativa.

La confisca (art. 24), invece, consiste in un provvedimento di natura ablativa che comporta la devoluzione allo Stato dei beni (mobili, immobili, mobili registrati, crediti, ecc.):

- di cui la persona nei cui confronti sia stato instaurato il procedimento di prevenzione non possa giustificare la legittima provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulti essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito o alla propria attività economica;
- che risultino essere frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego.

La confisca stessa deve essere disposta all'esito dell'udienza dibattimentale in camera di consiglio. E' in tale sede che il proposto ha la possibilità di dimostrare la lecita provenienza dei beni riconducibili alla sua disponibilità.

Il procedimento ordinario di confisca prevede la partecipazione all'udienza degli eventuali terzi interessati (proprietari o comproprietari del bene sequestrato o che

vantino su di esso diritti reali o personali di godimento o diritti reali di garanzia), che possono svolgere le proprie deduzioni con l'assistenza di un difensore nonché chiedere l'acquisizione di ogni elemento utile ai fini della decisione sull'ablazione dei beni, che saranno restituiti all'avente diritto nel caso in cui non venga disposta la misura preventiva.

Le allegazioni difensive prodotte in udienza dai terzi chiamati in causa possono superare le presunzioni di riconducibilità al proposto dei beni dei propri familiari (nei termini previsti dall'art. 26), nonostante queste possano essere state legittimamente poste a sostegno delle richieste di applicazione della misura patrimoniale.

Proprio alla luce di ciò, è opportuno che dette richieste siano sempre "arricchite" da ogni utile elemento probatorio, di modo che la riconducibilità dei beni al soggetto non sia solo l'espressione di una presunzione relativa prevista dalla legge (quanto ai casi di cui al citato art. 26), ma sostenuta da riscontri il più possibile concreti e fattuali. Tanto vale, naturalmente, anche in merito alla verifica dell'effettiva sproporzione fra patrimonio posseduto dal proposto e redditi dichiarati e/o attività dallo stesso esercitata.

Di tal guisa, i Reparti sono chiamati a motivare al meglio le richieste di misure di prevenzione patrimoniale, dimostrando, come detto, auspicabilmente non solo in via presuntiva, la disponibilità dei beni da parte del proposto, tenuto anche conto del fatto che il quadro probatorio che sarà posto alla base della fase procedurale (successiva) del contraddittorio riposerà, in sostanza, sugli elementi raccolti in ambito investigativo. Tale onere probatorio dovrà essere soddisfatto con adeguata severità nelle ipotesi di riconducibilità di beni di terzi al di fuori del modulo presuntivo legale di cui al più volte richiamato art. 26.

Il Codice delle Leggi Antimafia contempla, inoltre, l'applicazione del provvedimento ablativo (sequestro e confisca) nella forma per equivalente. L'adozione della misura, prescindendo dalle finalità di dispersione e occultamento dei beni, prevede che ogni qualvolta, dopo la presentazione della proposta, non risulti possibile procedere al sequestro dei beni, perché il proposto non ne abbia la disponibilità, diretta o indiretta, anche ove trasferiti legittimamente in qualunque epoca a terzi in buona fede, il sequestro e la confisca hanno ad oggetto altri beni di valore equivalente (di cui pur sia stata data prova della legittima provenienza), dei quali il proposto abbia la disponibilità, anche per interposta persona. E', inoltre, possibile l'adozione del provvedimento nella forma per equivalente anche nei confronti dei soggetti nei cui riguardi prosegue o inizia il procedimento con riferimento a beni di legittima provenienza loro pervenuti dal proposto (art. 25).

Il procedimento di prevenzione patrimoniale può avere inizio anche in caso di decesso del soggetto nei confronti del quale sarebbe potuta essere disposta la confisca: in tal caso, la richiesta di applicazione della misura di prevenzione può essere proposta nei riguardi dei successori, a titolo universale o particolare, entro il termine di cinque anni dal decesso.

Al riguardo, la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di chiarire che, *"nell'ipotesi in cui l'azione di prevenzione patrimoniale prosegua ovvero sia esercitata dopo la morte del soggetto socialmente pericoloso, la confisca può avere ad oggetto non solo i beni pervenuti a titolo di successione ereditaria, ma anche i beni che, al momento del decesso, erano comunque nella disponibilità del de cuius, per essere stati fittiziamente intestati o trasferiti a terzi"* (Cass., SS.UU., 16 marzo 2017, n. 12621).

Emesso il decreto di sequestro – che, ove sia già intervenuto il contraddittorio con le parti, potrà essere disposto contestualmente alla confisca di primo grado - prende avvio il procedimento incidentale di amministrazione dei beni cui provvede l'amministratore giudiziario che consegna, al termine della procedura, apposita relazione al giudice delegato. All'immissione dell'amministratore giudiziario nel

possesso dei beni sequestrati provvede la polizia giudiziaria, con l'eventuale assistenza dell'ufficiale giudiziario (“*ove opportuno*”).

L'eventuale revoca del provvedimento, disposta dal Tribunale, non preclude l'utilizzazione ai fini fiscali degli elementi acquisiti nel corso delle indagini patrimoniali svolte ai sensi dell'art. 19 del citato decreto.

Con disposizione analoga a quella relativa al sequestro di prevenzione relativo a partecipazioni sociali totalitarie, è stabilito che la confisca di tali beni si estende anche ai beni aziendali; pure in tal caso, vanno espressamente indicati i conti correnti e i beni cui si estende la confisca.

Nell'ipotesi in cui la confisca non venga disposta, il Tribunale può applicare d'ufficio, ove ne ricorrano i presupposti, le misure di cui agli articoli 34 (amministrazione giudiziaria di aziende) e 34-*bis* (controllo giudiziario dell'azienda) del Codice delle Leggi Antimafia.

Si segnala, infine, che, ai sensi dell'art. 34-*ter* del Codice Antimafia, è assicurata priorità ai procedimenti volti all'applicazione di misure di prevenzione patrimoniali. A tal fine, la disposizione impone ai dirigenti degli uffici giudicanti e requirenti di adottare i provvedimenti organizzativi necessari a garantire la trattazione prioritaria e prevede che tali provvedimenti siano comunicati al consiglio giudiziario e al Consiglio Superiore della Magistratura.

### **(3) I rapporti fra procedimento penale e procedimento di prevenzione.**

A mente dell'art. 29 del D.Lgs. n. 159/2011, il procedimento di prevenzione può essere avviato indipendentemente dall'esercizio di un'azione penale nei confronti del proposto.

Il successivo art. 30 disciplina i rapporti fra sequestro e confisca disposti in ambito penale e in sede di applicazione della misura di prevenzione.

I due procedimenti, pur avendo finalità e aspetti procedurali diversi, ben possono coesistere, anche simultaneamente. Pertanto, nel caso in cui venga avviata un'indagine penale nei confronti di un soggetto, è possibile instaurare, in via parallela, un procedimento di prevenzione, a condizione che, ovviamente, vengano soddisfatti i requisiti soggettivi e oggettivi previsti dal Codice Antimafia, *in primis* quello relativo alla pericolosità sociale del soggetto.

In tale contesto, quindi, è sempre opportuno che i militari operanti valutino la possibilità di un'applicazione contestuale e parallela di un'indagine di polizia giudiziaria affiancata a un'indagine patrimoniale, avendo cura che gli approfondimenti patrimoniali vengano avviati allorché siano emersi dalle indagini penali elementi sintomatici di proficuo sviluppo sotto il profilo dell'aggressione reale in via di prevenzione.

Risulta indispensabile evidenziare, anche in questa sede, che l'attuale sistema penal-preventivo, caratterizzandosi per il c.d. “doppio binario” e implicando una circolazione probatoria tra i comparti in questione, consente di utilizzare le risorse di un impianto giuridico per potenziare le carenze dell'altro e viceversa.

Di tal guisa, le risultanze probatorie del processo penale, ovvero anche solo gli elementi rivenienti da provvedimenti restrittivi della libertà personale degli indagati, rendono più ampia ed efficace la piattaforma di valutazione offerta al giudice della prevenzione.

A tal proposito, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 40552 del 6 settembre 2017, ha affermato la piena autonomia dei due tipi di procedimenti – quello penale e quello di prevenzione – con conseguente ampia libertà di cognizione da parte del giudice della prevenzione nell'apprezzamento degli atti probatori tratti dai procedimenti penali ancora in corso, confermando la confisca di prevenzione di alcuni immobili e conti correnti di un contribuente ritenuto responsabile, fra l'altro, di dichiarazione fraudolenta

mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, nonostante il procedimento penale a suo carico non fosse stato ancora oggetto di una sentenza definitiva.

La stessa Corte ha considerato irrilevante, ai fini della confisca di prevenzione, la circostanza che il soggetto indagato fosse incensurato e estraneo a contesti mafiosi, essendo sufficiente, ai fini dell'applicazione delle misure preventive, solo che il soggetto si sia dedicato in modo sistematico e professionale ad attività delinquenziali, realizzando ingenti evasioni fiscali, sempre rientranti nell'area dell'illecito penale.

Nel senso opposto, le indagini condotte sulla effettiva titolarità di posizioni giuridico-economiche ben possono fornire spunti suscettibili di sviluppo in sede penale, ad esempio ai fini della compiuta ricostruzione di una consorteria criminale, quale può essere, in ambito prettamente tributario, un'organizzazione dedicata alla perpetrazione di "frodi carosello".

#### **e. L'evasore fiscale socialmente pericoloso.**

Per adottare una misura patrimoniale di prevenzione, come già segnalato, occorre verificare preliminarmente, prima ancora della sussistenza dei presupposti oggettivi, la ricorrenza di quelli soggettivi, vale a dire la riconducibilità della persona a una delle categorie soggettive che consentano l'applicabilità della misura preventiva.

Di seguito, verranno indicati, in sintesi, gli elementi caratterizzanti la figura dell'evasore fiscale socialmente pericoloso.

##### **(1) Le caratteristiche della figura.**

La pericolosità sociale dell'evasore fiscale non può essere desunta da condotte isolate, ma deve essere il frutto di un comportamento illecito ripetuto e/o seriale, idoneo a configurare uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, pur se non accertati.

Occorre, quindi, una condotta abitudinaria, non occasionale, reiterata nel tempo, tale da far ritenere che il soggetto sia pericoloso e, pertanto, assoggettabile a forme di controllo finalizzate a prevenire la commissione di futuri illeciti, soprattutto mediante la sottrazione dei beni illecitamente acquisiti nella manifestazione di tale pericolosità.

In aggiunta, le condotte illecite devono riguardare, come nel caso dei reati fiscali, diversi periodi d'imposta, anche se segnalate in seno ad un'unica comunicazione di notizia di reato.

La prova della pericolosità sociale dell'evasore fiscale va ancorata a elementi presuntivi corrispondenti a comportamenti obiettivamente identificabili. In tal senso, vanno ricercate tutte quelle circostanze oggettivamente valutabili fra cui, ad esempio, i precedenti fiscali e penali, i dati e le informazioni compendiate in provvedimenti di custodia cautelare, le prove assunte nel processo penale, anche se non ritenute sufficienti a sostenere una responsabilità personale, gli esiti di un procedimento penale conclusosi con una sentenza di assoluzione (non nel merito ma) per intervenuta prescrizione, la pendenza di cartelle esattoriali scadute, i rapporti delle Autorità di pubblica sicurezza o degli organi di polizia giudiziaria, la mancanza di un lavoro stabile in relazione al proprio tenore di vita, un improvviso arricchimento, la frequentazione di pregiudicati o di persone già sottoposte a misure di prevenzione.

L'accertamento della pericolosità implica, quindi, un giudizio globale sulla personalità del proposto, alla cui formazione concorrono, si è detto, *in primis*, i precedenti penali e fiscali, specie se confluiti in provvedimenti giudiziali o di accertamento e riscossione, ma anche, *a latere*, tutta una serie di ulteriori comportamenti (anche penalmente irrilevanti), purtuttavia sintomatici, unitamente ad altri elementi ed opportuni riscontri, della pericolosità sociale del soggetto.

In tale contesto appare possibile valorizzare anche le condotte di evasione non più aggredibili sul piano amministrativo, a causa dell'intervenuta decadenza dei termini dell'accertamento.

Ne consegue che la formulazione di una richiesta di applicazione di misura patrimoniale preventiva nei confronti di un evasore fiscale debba essere strutturata, come accennato, su un quadro indiziario compendiante ogni notizia o elemento utile a dimostrare, sotto il profilo soggettivo, con un giudizio prognostico, la tendenza delinquenziale del soggetto proposto preordinata a commettere gravi condotte illecite quali, a titolo esemplificativo e non esaustivo, l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali per consistenti importi o la presentazione di dichiarazioni fiscali fraudolente/infedeli, l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, l'indebita sottrazione di beni alla pretesa erariale, delitti contro il patrimonio e in materia di diritto fallimentare, l'utilizzo di schemi societari fondati sul ricorso a soggetti giuridici sottoposti a giurisdizioni *off-shore*, violazioni in materia di lavoro e di contribuzione, fattispecie di riciclaggio e di circolazione di attività finanziarie, anche mediante l'appartenenza ad associazioni per delinquere finalizzate alla commissione di reati.

Per avanzare una proposta di misura patrimoniale, occorre poi dimostrare, come si è anticipato, la sproporzione patrimonio/reddito o, in alternativa, la presenza di sufficienti indizi tali da ritenere che il patrimonio sia frutto o reimpiego di attività illecite: tali indizi potranno desumersi anche da elementi presuntivi, purché connotati dai requisiti della gravità, precisione e concordanza.

## **(2) L'orientamento della giurisprudenza.**

La giurisprudenza ha chiaramente sostenuto che chi evade in maniera abituale, al pari di chi realizza altre condotte delittuose, può essere considerato socialmente pericoloso e, dunque, sottoposto a misure di prevenzione, sia personali che patrimoniali (sentenze dei Tribunali di Chieti in data 12 luglio 2012, di Cremona in data 22 gennaio 2013 – per il cui approfondimento si rimanda all'apposita scheda allegata al richiamato Manuale operativo in materia di criminalità organizzata – di Vibo Valentia in data 11 luglio 2013 e di Livorno in data 14 marzo 2016).

Gli orientamenti maturati con riguardo alla confisca di prevenzione, non ammettono l'evasione a titolo giustificativo dell'accertata sproporzione redditi-patrimonio, essendo sufficiente ai fini della sua applicazione la mera dimostrazione dell'illecita provenienza (a qualsiasi titolo) dei beni (Cass., Sez II, 27 marzo 2012, n. 27037).

Più in generale, le misure di prevenzione patrimoniale mirano a sottrarre alla disponibilità dell'indiziato tutti i beni che siano il frutto di attività illecite – fra cui, appunto, l'evasione fiscale, che integri fattispecie penalmente rilevanti anche quando non siano state perseguite per la sussistenza di cause di non punibilità o di estinzione del reato – o che ne costituiscano il reimpiego, senza alcuna dimostrazione circa il nesso fra condotta commessa e profitto conseguito.

A questo riguardo, in ottica operativa, deve segnalarsi come, nel caso di rilevanti fenomenologie evasive ascrivibili a soggetti intestatari di ingenti consistenze patrimoniali e percettori di significativi redditi sottoposti a tassazione, risulti più agevolmente percorribile la dimostrazione del reimpiego della ricchezza sottratta a tassazione piuttosto che della sproporzione tra redditualità dichiarate e patrimonio disponibile: ciò in ragione della segnalata promiscuità tra fonti lecite e illecite di ricchezza.

Ne consegue, di converso, che provare la "sperequazione" sarà più agevole nei casi di aggressioni patrimoniali di consorterie criminali, dedite a condotte fraudolente e decettive, del tutto sprovviste di redditi dichiarati.

Quanto osservato circa l'irrelevanza dell'esistenza di redditi non dichiarati al fisco al fine di escludere l'operatività delle misure preventive riposa su un solido indirizzo

giurisprudenziale, da ultimo ribadito dalla Cassazione, Sezioni Unite, con la sentenza n. 33451 del 29 luglio 2014. Ivi si sancisce, a titolo di principio, che:

- l'evasione fiscale, indipendentemente dai suoi riflessi penali, è sempre un'attività illecita;
- i redditi non dichiarati, pur se prodotti a seguito dello svolgimento di attività legali, non possono mai essere presi in considerazione ai fini della dimostrazione della coerenza del patrimonio posseduto;
- la provvista finanziaria formatasi per effetto della mancata denuncia all'Erario costituisce sempre un provento ottenuto illegalmente.

Nella stessa pronuncia, viene, tra l'altro, definitivamente risolta la questione della "scorporabilità" tra proventi leciti e illeciti, dibattuta in tema di attività di impresa svolta da soggetti proposti per l'applicazione delle misure.

Secondo un pregresso orientamento, infatti, l'accertamento della sproporzione andava operato su ogni singolo bene, occorrendo la dimostrazione cronologica e logica della sua provenienza dall'illecita attività o dal suo reimpiego; per le medesime ragioni, qualora nel circuito illecito fossero state inserite somme di sicura provenienza lecita che arricchivano il valore del bene (o del suo reimpiego), la confisca avrebbe potuto riguardare solo quella quota del bene stesso ricollegabile alla provenienza da attività illecita (ovvero dal suo reimpiego).

Partendo dalle considerazioni sopra enunciate, i giudici di legittimità, in composizione allargata, hanno argomentato che l'evasione fiscale, specie se sistematicamente ripetuta negli anni e per importi rilevanti, comporta sempre ed inevitabilmente il reimpiego dei suoi proventi nel circuito economico dell'evasore, generando così una "confusione", destinata a moltiplicarsi nel tempo, tra ciò che è di origine lecita (attività d'impresa) e ciò che, invece, non lo è (provento non dichiarato), *"con una sorta di «anatocismo dell'illecito» per l'inevitabile effetto moltiplicatore"*.

Ne consegue che:

- *"laddove la quota (di evasione fiscale) indebitamente trattenuta venga successivamente reinvestita in attività di tipo commerciale, è al contempo evidente che i profitti di tale attività risultano inquinati dalla metodologia di reinvestimento della frazione imputabile alle pregresse attività elusive"*;
- *"non ha senso, né giuridicamente né tanto meno economicamente, stabilire quale sia la quota confiscabile dei beni in cui è avvenuto tale reinvestimento, anche perché, per legge economica, è ovvio che ove non vi fosse stato l'impiego dei capitali illeciti non si sarebbero ottenuti i risultati così raggiunti"* (cfr. cit. Cass., SS.UU., n. 33451/2014).

In definitiva, i giudici di legittimità hanno evidenziato che i proventi oggetto di evasione determinano un *"inquinamento, per definizione e per legge logico-economica, onnipervasivo e travolgente"*.

Ai fini del compiuto apprezzamento di tale approdo giurisprudenziale, è importante segnalare come in precedenti statuizioni (fra le altre, Cass., Sez. V, 10 maggio 2012, n. 17739), invece, era stato stabilito che il sequestro di prevenzione *"non avrebbe potuto essere indiscriminato"*, dovendo interessare, *"pro quota, solo gli incrementi effettivamente imputabili all'apporto di illecite risorse finanziarie"*. Appariva necessario, pertanto, condurre una articolata analisi selettiva per differenziare quanta parte di redditività potesse ragionevolmente imputarsi alla fruibilità (e, conseguente, utilità economica) di illeciti apporti finanziari, e quanta parte potesse, viceversa, ritenersi risultato economico di disponibilità finanziarie lecite e legittimamente reinvestite.

Particolarmente complicata (se non impossibile o arbitraria) risultava tale ricostruzione allorché il reimpiego avveniva in compendi aziendali, ad esempio attraverso ripetuti apporti in conto capitale o finanziamenti soci.

Il citato pronunciamento delle Sezioni Unite appare circoscrivere tale meccanismo ai casi di *“un’evasione puntuale, circoscritta ed unisussistente, senza effettivo reimpiego”*, situazioni evidentemente incompatibili con il profilo dell’evasore fiscale socialmente pericoloso.

L’orientamento giurisprudenziale formatosi nel tempo circa l’irrelevanza dell’esistenza di redditi non dichiarati al Fisco ai fini dell’esclusione delle misure preventive ha trovato formale ingresso normativo nel nuovo art. 24, come modificato dalla legge di riforma al Codice Antimafia.

Viene, infatti, chiarito *ex lege* che “in ogni caso il proposto non può giustificare la legittima provenienza dei beni adducendo che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell’evasione fiscale”.

Il principio appena citato è stato esteso anche all’istituto della confisca allargata o per sproporzione, *ex art. 12-sexies* del D.L. n. 306/1992, convertito dalla Legge n. 356/1992. Il comma 1 del citato articolo, come rinnovato dalla legge di riforma al Codice Antimafia, statuisce che “In ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell’evasione fiscale”, superando così una precedente posizione giurisprudenziale secondo la quale:

- qualora l’imputato avesse dimostrato che i beni e le attività non provenissero dai delitti presupposto, ancorché non dichiarati all’Erario, il giudice ne avrebbe dovuto tener conto, valutando compiutamente il contesto (Cass., Sez. I, 21 marzo 2013, n. 13425);
- l’evasione fiscale “non può dirsi riconducibile allo spirito e alla *ratio* (della confisca allargata), che mira a colpire i proventi di attività criminose e non a sanzionare l’infedele dichiarazione dei redditi” (Cass., Sez. VI, 29 luglio 2011, n. 29926).

Con lo stesso provvedimento, il legislatore ha modificato, inoltre, il comma 4-*bis* dell’art. 12-*sexies* del D.L. n. 306/1992, per procedere all’assimilazione della disciplina della confisca allargata a quella del Codice Antimafia.

Con riguardo al tema relativo ai rapporti tra le misure di prevenzione patrimoniali e le disposizioni normative, nel tempo intervenute, volte a favorire la regolarizzazione / reimpatrio di somme non dichiarate all’Erario e/o detenute illecitamente all’estero (relative ai cc.dd. “condoni fiscali, previdenziali e valutari”), è possibile rifarsi, in primo luogo, a un indirizzo, oramai risalente, maturato dalla giurisprudenza in tema di pericolosità “qualificata” (Cass., Sez. II, 26 maggio 1999, n. 2181 e Cass., Sez. VI, 27 maggio 2003, n. 36762), secondo cui *“è legittimo il provvedimento di confisca di beni del prevenuto che ne giustifichi il possesso dichiarando di averli acquistati con i proventi dell’evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, né assume rilievo in proposito che a seguito del perfezionamento dell’iter amministrativo previsto dalla L. 30.12.1991 n. 413 (c.d. ‘condono tombale’) le somme di cui all’evasione fiscale siano entrate a far parte legittimamente del patrimonio del prevenuto medesimo, dal momento che l’illiceità originaria del comportamento con cui se le è procurate continua a dispiegare i suoi effetti ai fini della confisca”*.

L’adesione ad un condono fiscale, in sostanza, non esclude, di per sé, la provenienza illecita del patrimonio, né elide *ex post* la “illiceità originaria” consistente nell’evasione fiscale. Allineato a tale impostazione, del resto, appare il citato pronunciamento delle Sezioni Unite n. 33451/2014, già ripreso nella sentenza n. 23 del 29 maggio 2014.

Ad analoghe conclusioni si ritiene possa giungersi anche con riferimento alle adesioni al c.d. “scudo fiscale” di cui al D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con integrazioni e modificazioni, dalla L. 3 agosto 2009, n. 102, successivamente corretto dal D.L. 3 agosto 2009, n. 103, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 ottobre 2009, n. 141.

Del resto, in un decreto di confisca adottato dal Tribunale di Torino, Sezione misure di prevenzione, in data 27 giugno 2016, l'organo giudicante ha ritenuto irrilevante, in sede di prevenzione, l'adesione al menzionato “scudo fiscale”, *“posto che, diversamente opinando (ovvero seguendo la linea difensiva), si giungerebbe all'aberrante risultato di conferire ad un soggetto pericoloso e dunque potenziale destinatario di una misura di prevenzione (ad esempio perché dedito al traffico di stupefacenti, o alle rapine, o alle estorsioni e via dicendo), una vera e propria “licenza a delinquere”, riconoscendogli la più assoluta immunità dalle conseguenze penali, per il solo fatto di aver fatto rientrare in Italia, beneficiando degli scudi fiscali, le ricchezze illecitamente acquisite (sproporzionate rispetto ai redditi, ovvero direttamente il frutto dei reati commessi).*

Nel disporre la confisca, i giudici hanno evidenziato come il patrimonio del proposto fosse stato accumulato anche grazie al frutto di alcune operazioni finanziarie e societarie, essenzialmente finalizzate ad una sistematica evasione fiscale, le quali sono risultate sintomatiche della pericolosità sociale del soggetto all'epoca dei fatti.

Il rientro di capitali dall'estero, pertanto, anche quando sia in linea con i requisiti previsti da una sanatoria fiscale, non è *sic et simpliciter* immune dall'applicazione degli istituti del sequestro e della confisca di prevenzione.

Tale assunto appare suscettibile, peraltro, di estensione interpretativa anche con riferimento alla procedura di collaborazione volontaria (c.d. “*voluntary disclosure*”), introdotta dalla L. 15 dicembre 2014 n. 186, e prorogata dal D.L. 22 ottobre 2016, n. 193.

Si può, quindi, ragionevolmente sostenere che il sequestro finalizzato alla confisca ex art. 24 del D.Lgs. n. 159/2011 possa portare a sottoporre ad ablazione pure somme oggetto di regolarizzazione in forza della procedura di emersione, sempre che, naturalmente, siano sussistenti i presupposti, di natura soggettiva ed oggettiva, contemplati dal Codice delle leggi antimafia.

In altri termini, la volontaria emersione esclude la punibilità per taluni fatti costituenti reato ma non l'antigiuridicità degli stessi: diversamente argomentando, vi sarebbe una errata applicazione della ratio della disciplina di prevenzione, tesa prioritariamente ad impedire che il proposto commetta in futuro reati e che ricchezze di origine illecita possano essere immesse nel circuito dell'economia lecita.

Tematica connessa a quella appena trattata ha ad oggetto la compatibilità tra la confisca di prevenzione e ulteriori, diversi istituti deflattivi del contenzioso tributario, tra i quali, in particolare, l'accertamento con adesione (art. 1 e ss., D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) e il ravvedimento operoso c.d. “allargato” (art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Nello specifico contesto, assume rilevanza la sentenza del Tribunale di Milano 9 febbraio 2015, divenuta definitiva, nei confronti degli eredi di un proposto, il quale aveva definito le proprie pendenze fiscali attraverso l'istituto dell'accertamento con adesione.

La difesa aveva eccepito che, nella valutazione della pericolosità sociale del “*de cuius*”, evasore fiscale “seriale”, sarebbero dovute essere considerate, evidentemente in senso riduttivo, le condotte risarcitorie poste in essere dal medesimo in sede di adesione e la restituzione di parte delle somme evase effettuata nell'ambito del procedimento penale.

A riscontro, il Tribunale ha rilevato che *“le condotte collaborative/riparatorie non risultano dirimenti nel giudizio di pericolosità sociale, sia perché ai fini dell’applicazione della confisca è sufficiente accertare la cosiddetta pericolosità sociale storica, che ben può esistere solo in un periodo della vita di una persona, sia perché la tempistica di tali scelte porta a ritenerle frutto di una strategia difensiva certamente legittima, ma non valorizzabile anche quale segno di sincero distacco dal precedente operato”*.

Simili conclusioni potrebbero essere formulate – in attesa di una maggiore sedimentazione giurisprudenziale sul punto – avuto riguardo a taluni, ulteriori istituti previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 e, segnatamente, all’impegno assunto dal contribuente-imputato a versare all’erario il debito tributario per evitare la confisca in sede giudiziaria (art. 12-bis, comma 2), al suo integrale assolvimento al fine di scongiurare la punibilità da specifiche fattispecie ovvero di vedersi riconoscere un’attenuante speciale, anche in caso di prescrizione o decadenza della pretesa erariale (artt. 13, 13-bis e 14).

Si è già fatto cenno alla circostanza per cui, nei casi di “pericolosità comune”, a differenza di quelli “qualificati”, è sempre necessario accertare un nesso di prossimità logico temporale tra l’arricchimento patrimoniale, oggetto della richiesta di sequestro, e le condotte che provano la pericolosità del proposto.

La Suprema Corte, superando pregressi e contrastanti orientamenti, ha derivato tale conclusione *“dall’apprezzamento dello stesso presupposto giustificativo della confisca di prevenzione, ossia dalla ragionevole presunzione che il bene sia stato acquistato con i proventi dell’attività illecita (restando così, affetto da illiceità per così dire genetica o, come si è detto in dottrina, «patologia ontologica») ed è, dunque, pienamente coerente con la ribadita natura preventiva della misura in esame”* (Cass., SS.UU., 2 febbraio 2015, n. 4880).

Per l’evasore fiscale, quindi, si rende sempre necessario tracciare una perimetrazione cronologica delle acquisizioni dei beni rispetto al momento della commissione dei reati, in mancanza della quale lo strumento ablatorio della confisca di prevenzione potrebbe trasformarsi in una vera e propria sanzione, in evidente contrasto con le finalità perseguite dal legislatore.

In ogni caso, fermo restando che l’ambito cronologico dell’esplicazione della pericolosità è “misura” dell’ablazione e che la proiezione temporale di tale condizione non sempre è circoscrivibile ad un determinato arco temporale, nell’ipotesi in cui detta pericolosità investa l’intero percorso esistenziale del proposto e ricorrano i requisiti di legge, sarà pienamente legittima l’apprensione di tutte le componenti patrimoniali ed utilità, di presumibile illecita provenienza, delle quali non risulti, in alcun modo, giustificato il legittimo possesso.

I giudici di legittimità hanno sottolineato, altresì, che, mentre nell’ipotesi di pericolosità “generica”, l’individuazione cronologica configura un’operazione non disagevole, nella pericolosità “qualificata” la relativa determinazione può presentarsi come più complessa e problematica.

In quest’ultimo caso, tuttavia, il potere di ablazione non pare essere vincolato ai limiti di quell’accertamento, potendosi apprendere anche beni acquistati antecedentemente all’accertamento della pericolosità “qualificata”, nel presupposto che ricorrano, naturalmente, le condizioni della sproporzione rispetto alla capacità reddituale e, quindi, della presumibile provenienza illecita dei beni interessati (Cass., Sez. V, 14 aprile 2014, n. 16311). Peraltro, per quanto attiene alla “pericolosità qualificata”, l’abitudine all’attività delittuosa rileva in misura largamente minore, in quanto la sussistenza di gravi indizi di appartenenza mafiosa o di reità in ordine ai delitti tipici della criminalità organizzata potrà essere ritenuta da sola sufficiente a formulare un giudizio di pericolosità per l’elevato valore sintomatico di tali fatti.

A margine del contesto in esame, non può essere sottaciuto che, in data 23 febbraio 2017, è stata depositata una sentenza della Grande Camera della Corte Europea (*application n. 43395/09* - caso De Tommaso contro Italia) che potrebbe aprire a differenti prospettive e richiedere un processo di modernizzazione del campo di applicazione delle misure di prevenzione.

Il caso esaminato dalla Grande Corte ha riguardato l'applicazione della misura di prevenzione personale della sorveglianza speciale con obbligo di soggiorno nei confronti di un soggetto a pericolosità generica, in relazione alla quale l'organo adito (per la prima volta) ha ritenuto che gli artt. 1, 3 e 5 della Legge n. 1423/1956 (norme in parte riprese dal D.Lgs. n. 159/2011) violassero l'art. 2 del IV Protocollo Addizionale CEDU (che garantisce la libertà di circolazione).

L'eccezione sollevata dalla Corte è basata non sulla conformità ai principi CEDU del sistema delle misure di prevenzione o del procedimento posto alla base della loro applicazione (orientamento già consolidato), ma sul fatto che la norma riferita ai soggetti a pericolosità generica, pur essendo accessibile, non garantirebbe la prevedibilità della misura, la cui applicazione sarebbe rimessa all'eccessiva discrezionalità del giudice. In particolare, la Corte EDU lamenta la mancanza di tassatività della normativa nel determinare le categorie dei destinatari nonché lo stesso contenuto della misura di prevenzione personale.

La questione sollevata dalla Corte Europea ha registrato, nella giurisprudenza nazionale, posizioni differenti, che hanno riguardato, in particolare, la possibilità di considerare o meno la sentenza De Tommaso come un precedente giurisprudenziale cui uniformarsi, vista l'autorevolezza della fonte (facendo così rientrare la pronuncia a far parte del c.d. "diritto consolidato"). Il primo orientamento è stato avallato dalla Corte di Appello di Napoli (ord., 14 marzo 2017) che, peraltro, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale, in ordine alla quale la Consulta non si è ancora pronunciata; di avviso diverso, la posizione espressa da altra giurisprudenza di merito (Tribunale di Milano, 7 marzo 2017).

Infine, in tema di rilevanza penale, ex art. 75, comma 2, del D.Lgs. n. 159/2011, della condotta di chi violi le prescrizioni "*di vivere onestamente*" e "*di rispettare le leggi*" imposte con la misura di prevenzione della sorveglianza speciale di pubblica sicurezza, di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 159/2011, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite (udienza del 27 aprile 2017), chiamata a vagliare la coerenza della misura di prevenzione della sorveglianza speciale con i principi di precisione e tassatività delle norme penali, ha escluso che la violazione di siffatte prescrizioni possa configurare il reato di cui all'art. 75, comma 2, del D.Lgs. n. 159/2011, trattandosi di prescrizioni eccessivamente generiche ed indeterminate.

#### **f. Un percorso operativo.**

Dopo aver tracciato il profilo dell'evasore fiscale socialmente pericoloso e operata una ricognizione dei provvedimenti giurisprudenziali maggiormente significativi, si può delineare un possibile percorso operativo, del tutto indicativo, per i militari del Corpo.

Nell'esecuzione degli accertamenti economico-patrimoniali finalizzati all'eventuale proposta di applicazione di una misura preventiva patrimoniale, i militari operanti devono procedere preliminarmente alla ricostruzione del profilo soggettivo ("profilazione" anagrafica, ricognizione dei precedenti penali e di polizia, acquisizione di ulteriori elementi di contesto, anche da fonti aperte) e oggettivo (redditi dichiarati, attività economiche esercitate, partecipazioni ed incarichi societari, cointeressenze, proprietà immobiliari e mobiliari) dell'indiziato; successivamente, occorre che verifichino il requisito della sperequazione economica ovvero quello del reimpiego.

Per la ricostruzione del *profilo soggettivo* dell'indiziato, si potranno, a titolo esemplificativo:

- eseguire accertamenti anagrafici nei confronti del proposto, dei familiari e dei conviventi nell'ultimo quinquennio. L'acquisizione va estesa anche agli altri familiari non conviventi (padre, madre, fratelli e sorelle);
- acquisire i precedenti penali e di polizia, mediante la consultazione del casellario giudiziale, dell'archivio dei carichi pendenti e dello schedario del Reparto, nonché mediante l'interrogazione alle seguenti banche dati:
  - . *S.D.I. - Sistema d'Indagine*. In tale ambito, possono essere rilevate, tra l'altro, anche informazioni dalle "Registrazioni Controllo sul Territorio" operate nel "Cruscotto Operativo" dai militari impegnati nei quotidiani controlli su strada;
  - . *SI.DE.T.- Sistema Informativo Detenuti*;
  - . *S.I.R.O. – Supporto Informativo Ricerche*, insieme con la revisione della sua versione *S.I.R.O. 2* integrata dei due strumenti *I.C.M. (Investigative Case Management)* e *T.A. (Text Analysis)*;
  - . *S.I.D.D.A./S.I.D.N.A. - Sistema informativo delle Direzioni Distrettuali Antimafia e della Direzione Nazionale Antimafia*;
  - . *Precedenti G.d.F.*.

Obiettivo principale dell'indagine è, quindi, quello di far emergere la pericolosità sociale dell'indiziato, intesa quale attitudine a commettere illeciti, che si esprime con comportamenti di varia natura, non definiti tassativamente, ma che inducano a ritenere come probabile la futura commissione di reati.

Significativi saranno gli accertamenti sui precedenti fiscali, penali e di polizia, anche se i procedimenti penali nei quali l'indiziato sia stato coinvolto si fossero conclusi con assoluzioni (non nel merito) o con pronunce di non punibilità, ad esempio in ragione dell'intervenuta prescrizione, posto che l'applicazione delle misure di prevenzione non richiede, come detto, la necessità di una condanna.

Per delineare il *profilo oggettivo* dell'indiziato, invece, i militari devono procedere, in via esemplificativa:

- a rilevare il profilo reddituale, mediante la consultazione delle banche dati:
  - . *Anagrafe Tributaria* (individuando l'ammontare e la tipologia dei redditi dichiarati, identificando gli eventuali datori di lavoro);
  - . *Web Intelligence* (verificando se il proposto percepisca finanziamenti pubblici, finanziamenti alle imprese, fondi strutturali ed agevolazioni ex L. 488 del 1992);
  - . *Portale Dipartimento Politiche Comunitarie* (acquisendo gli elenchi dei beneficiari dei Fondi di Investimento Europei, che riportano anche la denominazione delle operazioni e l'importo del finanziamento ottenuto);
- ad acquisire le informazioni sulle attività economiche esercitate, sulle cointeressenze societarie, sulla titolarità di licenze e sui ruoli societari ricoperti dal proposto e dai propri familiari e/o conviventi, incrociando i dati estrapolati dalle banche dati *Anagrafe Tributaria*, *Serpico Profilato* e *Telemaco*. In caso di cointeressenze societarie all'estero, è possibile interrogare anche l'archivio *Suite Mint*, gestito dalla *Bureau Van Dijk* (sezione "*Global Mint*");
- a censire le informazioni di natura finanziaria, consultando le banche dati:
  - . *Anagrafe dei rapporti* (rilevando solo le posizioni attive, previa richiesta di autorizzazione all'Autorità giudiziaria procedente);
  - . *Anagrafe Tributaria* (relativamente alle comunicazioni degli enti esterni, alle polizze assicurative del ramo vita, ai movimenti di capitali da e verso l'estero);

- . *Anagrafe dei Conti di Gioco - Applicazione di analisi e monitoraggio del gioco telematico* (da cui è possibile, tra l'altro, monitorare il volume delle giocate e i titolari dei conti di gioco, eseguendo ricerche puntuali mediante l'indicazione, alternativamente, del codice fiscale del soggetto o del numero di conto di gioco, se già noto);
- . *SI.VA.2* (verificando la presenza di segnalazioni di operazioni sospette);
- a individuare il patrimonio immobiliare, mediante la consultazione delle banche dati:
  - . *Anagrafe Tributaria – Registro* (acquisendo i negozi giuridici telematici);
  - . *SIS.TER. - Sistema Informativo del Territorio* (acquisendo le visure catastali e le ispezioni ipotecarie);
  - . *S.I.A.N. - Sistema informativo Agricolo Nazionale* del Ministero delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali (incrociando i dati catastali rilevati tramite *SIS.TER.* con le fotogrammetrie aeree delle aree rurali);
  - . *S.I.A.F. - Sistema informativo antifrode*, piattaforma informatica del Corpo che rende fruibili informazioni aggregate in ordine ai flussi di finanziamento europei destinati alle regioni rientranti nell'“Obiettivo Convergenza” (Campania, Puglia, Sicilia e Calabria);
- a ricostruire il patrimonio mobiliare registrato, mediante accesso alle banche dati *ACI-PRA* (acquisendo i dati sui veicoli intestati al proposto) e *C.E.TE. Controllo Economico Territorio* (utile per acquisire elementi cognitivi sulla disponibilità effettiva soprattutto di beni di lusso). In tale fase, si può procedere a inoltrare formali richieste, ad esempio, all'*ENAC* (Ufficio Registro Aeromobili), al Comando Generale delle Capitanerie di Porto – Guardia Costiera ed, eventualmente, al Ministero Politiche Agricole Alimentari e Forestali – Anagrafe Equina.

Ulteriormente, al fine di verificare l'eventuale incoerenza tra redditi e patrimonio in capo al proposto:

- possono essere acquisiti dati concernenti la capacità di spesa riportati nel c.d. “*spesometro*” dell'Agenzia delle Entrate, istituito con il D.L. n. 78/2010, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, da ultimo riformato con D.L. 193/2016, convertito dalla L. 1 dicembre 2016, n. 225;
- potrà essere rilevato il c.d. “*consumo medio mensile*” (alimentari e non alimentari) di una famiglia italiana (relativo all'arco temporale oggetto di indagine), estrapolabile dal sito internet dell'ISTAT, impostando i parametri afferenti all'indagine in corso (composizione della famiglia, regione di residenza, periodo di riferimento).

Di assoluta utilità si rivela, inoltre, ai medesimi fini, l'applicativo *MOLECOLA*. Detta piattaforma è in grado di interfacciarsi con diverse basi informative, elaborando complesse analisi dei dati acquisiti, anche restituendo una rappresentazione grafica dei risultati ottenuti. L'utilizzo del *software* consente, tra l'altro, di:

- individuare correlazioni, dirette e indirette, tra persone fisiche e/o giuridiche;
- calcolare gli indici di incoerenza patrimoniale dei soggetti monitorati;
- effettuare una immediata analisi sulla capacità contributiva, patrimoniale, bancaria e dei flussi economici.

Si evidenzia che, in ogni caso, è possibile richiedere, a mente dell'art. 19 del D.Lgs. n. 159/2011, ad ogni ufficio della pubblica amministrazione, ad ogni ente creditizio, alle imprese, società ed enti di ogni tipo, informazioni e copia della documentazione ritenuta utile ai fini delle indagini. Previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica o del giudice procedente, gli ufficiali di polizia giudiziaria possono procedere al sequestro della documentazione con le modalità del codice di procedura penale.

L'obiettivo delle indagini patrimoniali non va perseguito mediante il ricorso esclusivo alle banche dati – pur di indubbia utilità – ma deve essere espressione di una più ampia attività estensibile anche ad acquisizioni documentali presso terzi, ad assunzioni testimoniali ed al sequestro delegato di quanto ritenuto utile a dimostrare la sproporzione fra patrimonio e redditi/attività dichiarate.

L'insieme di tutte le informazioni raccolte deve essere utilizzato per la redazione del “*prospetto della coerenza/incoerenza patrimoniale*”, al fine di verificare, alternativamente:

- l'eventuale sperequazione economica esistente fra i redditi lecitamente dichiarati dal proposto, dai membri del proprio nucleo familiare (conviventi dell'ultimo quinquennio) e da terzi (di cui il proposto abbia la titolarità per interposta persona) rispetto agli investimenti effettuati;
- il ricorrere di sufficienti indizi per desumere che essi siano frutto di attività illecite o ne costituiscono il reimpiego.

Terminata tale fase, si procederà alla formulazione delle proposte operative: verrà elaborata una sintesi degli elementi atti a comprovare la sussistenza dei presupposti soggettivo e oggettivo, onde prospettare alla competente Autorità la possibilità di richiedere l'applicazione della misura di prevenzione patrimoniale, indicando i beni da sottoporre a misura ablativa, distinguendoli fra quelli nella formale titolarità del proposto da quelli nella sua disponibilità indiretta.

In conclusione, le misure di prevenzione risultano certamente applicabili all'evasore fiscale socialmente pericoloso, in linea con la tendenza legislativa secondo cui la prevenzione e il contrasto delle condotte evasive devono svilupparsi principalmente attraverso l'ablazione dei beni illecitamente acquisiti.

## 5. Il “blocco dei beni” in ambito europeo.

### a. *Normativa europea e nazionale. Assetto degli Uffici ARO e profili generali.*

Con la decisione quadro 2007/845/GAI del Consiglio, approvata il 6 dicembre 2007, è stata prevista l'istituzione in ogni Stato membro degli “*Asset Recovery Office*” (c.d. ARO), definiti anche “*Uffici nazionali per il recupero dei beni*”.

La menzionata normativa, nella sostanza, ha recepito e dato concretezza alle istanze emerse in seno alla rete CARIN (*Camden Assets Recovery Inter-Agency Network*) – piattaforma internazionale info-operativa, costituita nel 2004 da 6 Paesi, e finalizzata a contrastare il riciclaggio di denaro e a recuperare i “beni” proventi di reato, o comunque connessi al reato, allocati all'estero – costituendo negli Stati membri un'apposita struttura dedicata a tal fine e, soprattutto, creando una “base giuridica” per lo scambio di informazioni tra gli Uffici in argomento. Questa rete, ad oggi costituita da 36 Stati in qualità di “partecipanti” e da 21 Stati\Enti “osservatori”, rappresenta, quindi, un tavolo di collaborazione tra operatori ed esperti con l'obiettivo di rafforzare la conoscenza reciproca dei metodi e delle tecniche utilizzati nel settore dell'identificazione, del congelamento, del sequestro e della confisca transfrontaliera dei proventi di reato e degli altri beni connessi.

In ambito sovranazionale, quindi, è stato realizzato un “canale di cooperazione internazionale” di polizia e giudiziario in grado di usare un linguaggio giuridico comune finalizzato ad imprimere speditezza alle procedure, facilitare le attività previste dalla decisione quadro UE n. 2007/845/GAI e, segnatamente, promuovere:

- la cooperazione tra uffici per l'esecuzione di provvedimenti di congelamento, sequestro o confisca dei proventi di reato, e degli altri beni comunque connessi al reato, promananti dall'Autorità giudiziaria nel corso di un procedimento penale o, per quanto possibile nel rispetto del diritto nazionale dello Stato membro interessato, di un procedimento civile;

- lo scambio di informazioni, su richiesta o in modo spontaneo, per il reperimento, l'identificazione e la localizzazione dei proventi di reato e/o degli altri beni a questo connessi;
- lo scambio delle migliori pratiche (*best practices*) sia su richiesta che spontaneamente.

A livello organizzativo, gli "ARO" presentano assetti e poteri che possono differire fra loro, a seconda delle peculiarità di ciascun ordinamento giuridico e delle funzioni giudiziarie, nonché delle prerogative ad essi assegnate.

In ragione della funzione di cooperazione "di polizia e giudiziaria", gli Uffici "ARO" possono avvalersi della cooperazione di Agenzie impegnate nelle medesime attività, quali Europol, che coordina le loro attività operative e garantisce un rapido scambio delle informazioni, ed Eurojust, che agevola la loro cooperazione sul versante giudiziario e, laddove possibile, il reciproco riconoscimento dei provvedimenti giudiziari di blocco e confisca.

La norma consente ad ogni Stato di istituire sino a due Asset Recovery Offices:

- uno a carattere "giudiziario", per l'esecuzione dei provvedimenti di sequestro, confisca e *asset management*;
- l'altro, a carattere di "polizia", per le attività finalizzate alla ricerca, individuazione dei beni e allo scambio informativo.

Per quanto concerne l'Italia, con decreto del Direttore generale della Pubblica Sicurezza emanato in data 18 maggio 2011, è stato convenuto di istituire un unico "Ufficio Nazionale per il Recupero dei beni (ARO)", presso il Ministero dell'Interno – Direzione Centrale della Polizia Criminale (D.C.P.C.), in seno al Servizio per la Cooperazione internazionale di Polizia (S.C.I.P.). Tale scelta è stata operata anche in considerazione del fatto che l'Agenzia nazionale per l'amministrazione e la destinazione dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata (A.N.B.S.C.) già si occupa delle funzioni di "*asset management*" previste dalla normativa europea.

Il Servizio per la Cooperazione Internazionale di Polizia, quindi, nel suo mandato istituzionale, assicura la più ampia cooperazione di polizia con i Paesi dell'Unione Europea e con i Paesi terzi, potendo contare sui seguenti canali di cooperazione (organizzati per singoli uffici sempre a composizione interforze):

- Servizio INTERPOL – Unità nazionale;
- Unità nazionale EUROPOL;
- Divisione S.I.RE.N.E. (*Supplementary Information Request at the National Entries*), Ufficio di collegamento per i Paesi aderenti all'Accordo di Schengen. L'Ufficio assicura il collegamento con i collaterali Uffici S.I.RE.N.E. dei Paesi aderenti alla cooperazione Schengen, espleta funzioni di analisi delle informazioni ordinate sul piano informatico dalla Sezione Nazionale del Sistema d'Informazione Schengen (N.S.I.S.), assolve alle funzioni di integrazione delle informazioni acquisite dalle forze dell'ordine, nonché dalle Pubbliche Amministrazioni di volta in volta interessate, sovrintende all'inserimento del Mandato d'Arresto Europeo (MAE) nel Sistema d'Informazione Schengen (S.I.S.);
- A.R.O. (*Asset Recovery Office*).

L'Ufficio nazionale ARO consente, pertanto, *ab origine*, un'immediata analisi del contesto operativo ed un conseguente, eventuale coordinamento con altre iniziative di rilievo internazionale in corso.

#### **b. Aspetti operativi.**

La puntuale disamina delle disposizioni in materia di *Asset Recovery Office* è contenuta nella circolare di questo Comando Generale – Il Reparto n. 86255 datata 21 marzo 2013.

La cooperazione tra gli Uffici di “*Asset Recovery*”, come anticipato, ha lo scopo di rafforzare ed intensificare lo scambio di informazioni e nell’azione di contrasto ai patrimoni illeciti. La tipologia di scambio informativo può essere:

- “su richiesta”, a mente dell’art. 3 della Decisione Quadro 2007/845/GAI;
- “spontaneo”, ai sensi dell’art. 4 della medesima Decisione Quadro.

La fase investigativa, tra gli organi di polizia dei diversi Paesi europei, è focalizzata nella ricerca, individuazione e localizzazione di beni che potranno essere oggetto di congelamento, sequestro o confisca, da parte dell’Autorità giudiziaria, nel corso di un procedimento “penale”, “civile” o “di prevenzione”, per:

- l’accertamento dell’esistenza di beni immobili, beni mobili registrati (automobili, panfili, natanti, altri veicoli e motoveicoli), partecipazioni societarie, informazioni finanziarie e mobiliari in territorio estero, nel rispetto del diritto nazionale dello Stato interessato;
- il riscontro delle informazioni reddituali e delle altre informazioni contributive, sociali e previdenziali, nel rispetto del diritto nazionale dello Stato membro interessato;
- la verifica di esistenza e/o localizzazione in territorio estero di proventi di reato e/o beni a questo connessi;
- lo scambio di informazioni (anche spontaneo) riguardanti proventi di reato e/o beni a questo connessi in uno o più Stati membri.

La fase esecutiva, dopo l’assolvimento delle formalità previste dal Titolo III (Capo I e II) del codice penale con riguardo alle “Rogatorie Internazionali”, è orientata:

- a veicolare le richieste per “rogatoria internazionale” sul parallelo canale della cooperazione di polizia e rendere più spedita la procedura di inoltro all’Ufficio giudiziario estero. Resta, comunque, sempre valida la possibilità di curare l’invio delle richieste per “rogatoria internazionale” – solo in via parallela e successiva rispetto all’attivazione del canale giudiziario – attraverso i consueti canali di cooperazione di polizia INTERPOL;
- all’attuazione e alla collaborazione nell’esecuzione dei provvedimenti emessi dall’Autorità giudiziaria nei vari Stati membri.

Come evidenziato nella circolare di questo Comando Generale – II Reparto n. 86255/13 datata 21 marzo 2013, i Reparti del Corpo sono tenuti ad inviare le richieste di informazioni - utili ai fini dell’individuazione di beni all’estero - alla menzionata articolazione del Comando Generale, al fine della successiva attivazione della cd. “rete ARO”.

Nello specifico, la richiesta dovrà:

- essere inviata dal primo Comando retto da Ufficiale;
- menzionare:
  - . il numero di procedimento penale o di prevenzione con indicazione dell’Autorità giudiziaria competente;
  - . i reati ipotizzati e/o commessi e una breve sintesi dello scenario di riferimento;
  - . ogni eventuale utile elemento emerso nel corso delle investigazioni proficuo a definire: (i) le esatte generalità delle persone fisiche e/o giuridiche interessate; (ii) i beni da ricercare e/o aggredire; (iii) i Paesi esteri da attivare;
  - . l’indicazione puntuale dei dati e degli elementi informativi da richiedere;
  - . l’eventuale urgenza rispetto a imminenti e perentorie scadenze processuali.