ELUSIONE FISCALE E ABUSO DEL DIRITTO: L'ESPERIENZA OPERATIVA DELLA GUARDIA DI FINANZA

Intervento del Gen. B. Bruno BURATTI
CAPO DEL III REPARTO OPERAZIONI
COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA

Roma, 16 ottobre 2012

Recente definizione di “pratica abusiva”

Corte di Cassazione, sentenza n. 2193 del 16 febbraio 2012

ottenimento di **indebiti vantaggi fiscali** conseguenti all’**utilizzo distorto** – ancorchè non contrastante con alcuna specifica disposizione – di strumenti e negozi giuridici, **in assenza di ragioni economicamente apprezzabili** che giustifichino l’operazione

Sezioni Unite Corte di Cassazione

Sent. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008

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

Attività ispettiva della Guardia di Finanza

Dal 2010 ad oggi

- ***149 verifiche con applicazione art. 37 bis***
- ***segnalazione basi imponibili sottratte a tassazione per circa 5,4 miliardi di euro***
- ***ulteriori verifiche concluse con rilievi fondati sul principio del divieto di abuso del diritto***

➡ ***Uso strumentale ed antigiuridico di strutture societarie residenti all'estero o di specifici regimi fiscali, per sfruttare asimmetrie vigenti fra i diversi ordinamenti tributari dei vari Stati***

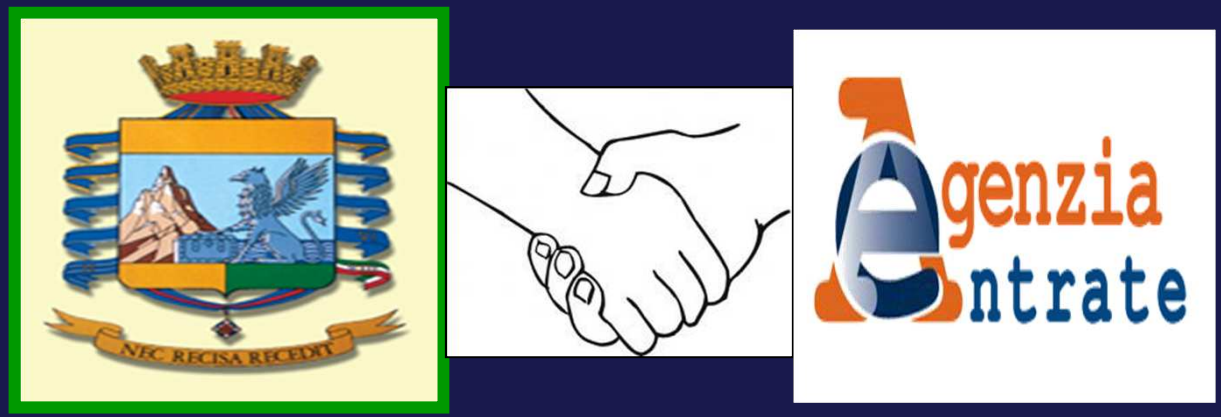
➡ ***Attività condotte dai Nuclei di Polizia Tributaria più grandi e strutturati***

Rilievi fondati sull'abuso del diritto

Il ricorso alla formulazione di rilievi basati sul principio del divieto di abuso del diritto è ispirato a canoni di prudenza e concretezza:

- come da direttive impartite a livello centrale
- in aderenza agli indirizzi giurisprudenziali

Preventivo coordinamento tecnico



soluzioni operative condivise e funzionali al successivo accertamento

Profili di procedura

Commissione Tributaria Regionale Lombardia
Sentenza n. 55 del 13 marzo 2012

Necessario garantire procedure *ex* art. 37 *bis* (**contraddittorio e motivazione rafforzata**) anche a contestazioni di abuso.

Effettività del contraddittorio: ha ruolo di contrappeso rispetto all'ampliamento delle fattispecie ritenute elusive o abusive.

Rilievi fondati sull'abuso del diritto

frutto di un **approccio pragmatico** teso ad individuare e precisare gli aspetti e le particolarità in base alle quali l'operazione è stata ritenuta priva di reale contenuto economico

illustrazione modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici ritenute "irragionevoli" in una normale logica di mercato, se non per pervenire al vantaggio fiscale

Rilievi fondati sull'abuso del diritto

Analisi delle ragioni extrafiscali

Non necessariamente redditività immediata dell'operazione …

… ma anche ragioni di natura meramente organizzativa e consistenti in un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa (Cass. sentenza n. 1372 del 21 gennaio 2011)

Rilievi fondati sull'abuso del diritto: un caso pratico

utilizzo di titoli obbligazionari emessi da un soggetto residente in Inghilterra, sottoscritti da altro soggetto dello stesso gruppo e residente nel medesimo Stato, e ricevuti, tramite un "pronti contro termine", da un soggetto italiano

Rilievi fondati sull'abuso del diritto: un caso pratico

Operazioni su titoli obbligazionari

ALFA

Emette titoli obbligazionari. Paga gli interessi e versa la ritenuta all'erario inglese

BETA
(SOCIETA' GRUPPO ALFA)

Sottoscrive i titoli obbligazionari e li cede all'investitore italiano con "PCT"

Credito d'imposta

GAMMA

Acquista i titoli tramite un "PCT" , riceve interessi netti (Interesse lordo – ritenuta) e sostiene costi da differenziale "PCT"

Credito d'imposta

Ripartizione onere della prova

Consolidate indicazioni della Suprema Corte (es. sentenze n. 1465/2009 e n. 20030/2010)

- l'Amministrazione Finanziaria deve provare gli elementi costitutivi della fattispecie abusiva per fondare la propria pretesa impositiva

- il contribuente deve provare che le operazioni censurate corrispondano ad un interesse economico non marginale

Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

Dottrina: sanzioni → amministrative

Dottrina: sanzioni → penali

divisa su due posizioni di segno opposto

- **Sanzioni amministrative**: posizioni fondate sul rapporto tra contribuente e l'art. 37-bis
- **Sanzioni penali**: posizioni fondate su principio di determinatezza e disvalore sociale delle operazioni sindacate

Profilo sanzionatorio delle condotte elusive/abusive

Giurisprudenza: sanzioni → amministrative

→ penali

- **Sanzioni amministrative**: Cass. sentenze «gemelle» del dicembre 2008. Confermati integralmente gli avvisi di accertamento e le sanzioni amministrative irrogate
- **Sanzioni penali**: Cass. sent. n. 7739 del 28 febbraio 2012. L'incriminazione delle condotte qualificabili elusive ai sensi dell'art. 37-bis del DPR 600/1973 è compatibile con il principio della riserva di legge.

Necessità codificazione abuso del diritto

Introduzione di una previsione normativa che definisca puntualmente il confine tra lecito risparmio d'imposta e vantaggio fiscale indebito

misura indispensabile per tutelare l'affidamento del contribuente e, nel contempo, accrescere l'attrattività del nostro sistema Paese

Il progetto di riforma del sistema fiscale

Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale

Codificazione dell'istituto dell'abuso del diritto

→ **Definizione generale applicabile a tutti i tributi**

Contemperamento di interessi

- **Aspettativa dei contribuenti di operare in un quadro stabile e certo**
- **Efficace strumento per il Fisco per il contrasto ai fenomeni elusivi**

Il progetto di riforma del sistema fiscale

Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale

Previsione di un adeguato contraddittorio

Tutela del contribuente

Maggiore rapidità ed efficacia dell'Amministrazione finanziaria

Prassi operativa degli organi accertatori, improntata al principio di leale collaborazione Fisco-contribuente

Il progetto di riforma del sistema fiscale

Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale

Spunti propositivi

- **Previsione di un interpello preventivo facoltativo**
- **Interpello ex art. 11 L. 212/2000, disapplicazione della norma antiabuso per casi concreti e personali**

Il progetto di riforma del sistema fiscale

Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale

Rilevanza penale dell'abuso del diritto

Coerenza sistematica, soprattutto per i casi connotati da maggiore insidiosità e rilevanza delle imposte evase

Cassazione Penale, Sez. II, sentenza n. 7739 del 28/2/2012: anche le condotte elusive (e abusive, alla luce della proposta di codificazione) ledono il bene giuridico tutelato dai delitti in materia di dichiarazione.

Il progetto di riforma del sistema fiscale

Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale

Spunti propositivi

- **Responsabilità dei professionisti**
- **Concorso nelle violazioni**
- **Sanzione accessoria della sospensione dall'attività professionale**

Il progetto di riforma del sistema fiscale

Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale

Spunti propositivi

Responsabilità dei professionisti

l'esperienza operativa, anche di polizia giudiziaria ha fatto emergere numerosi casi di contribuenti che si sono avvalsi delle loro prestazioni professionali per realizzare complesse forme di frode o di elusione

Il progetto di riforma del sistema fiscale

Spunti propositivi: responsabilità dei professionisti

Esempio di ruolo decisivo ricoperto da un professionista in un sistema di frode IVA

Creazione indebito credito IVA mediante tecniche di pianificazione fiscale internazionale ideate da un commercialista di Milano. Le operazioni, apparentemente lecite, ma in realtà fittizie, nascondevano l'emissione di fatture false da parte di società statunitensi ed inglesi - non operative - di fatto gestite dallo stesso commercialista

GRAN
BRETAGNA
SVIZZERA
EST2
MILANO
PRATO
ITA 1
U.S.A.
EST1
ITALIA
ITA 2
BARI
Legenda
Operazioni
Pagamenti

Spunti propositivi: responsabilità dei professionisti

Esempio di ruolo decisivo ricoperto da un professionista. Prima fase: operazioni

EST 1 APPORTA IN ITA 1 IL DIRITTO DI USUFRUTTO SULLE AZIONI DI EST 2 A FRONTE DEL QUALE ITA 1 RICONOSCE PARTE DEGLI UTILI

ITA 1 CEDE IL DIRITTO DI USUFRUTTO SULLE AZIONI DI EST 2 AD ITA 2 (OPERAZIONE IMPONIBILE IVA)

ITA 2 RETROCEDE A ITA 1 IL CREDITO CHE VANTA NEI CONFRONTI DI EST 2 SUI DIVIDENDI (OPERAZIONE NON IMPONIBILE IVA)

Spunti propositivi: responsabilità dei professionisti

Esempio di ruolo decisivo ricoperto da un professionista. Seconda fase: pagamenti

OPERAZIONI ESEGUITE SENZA MOVIMENTARE DENARO, AD ECCEZIONE DEL PAGAMENTO DA PARTE DI ITA 2:

- A ITA 1, DELLA DIFFERENZA TRA IL DIRITTO DI USUFRUTTO SULLE AZIONI DI EST 2 ED IL VALORE DEL CREDITO SUI DIVIDENDI DI EST 2 CEDUTOLE
- A EST 1, DEGLI UTILI CONSEGUITI, A FRONTE DELL'APPORTO EFFETTUATO IN ITA 1
- AL COMMERCIALISTA, PER L'ATTIVITA' DI "CONSULENZA"

LE SOMME DESTINATE AD ITA 1 ED EST 1 CONFLUISCONO IN CONTI PRESSO BANCHE SVIZZERE

Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale

Spunti propositivi

Concorso nelle violazioni (art. 5 D.lgs. 471/1997)

Salvo prova contraria, dovrebbe considerarsi determinata da dolo o colpa grave la condotta del consulente che promuove, organizza, partecipa o comunque concorre alla formazione degli atti, fatti e negozi elusivi o abusivi

Il progetto di riforma del sistema fiscale

Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale

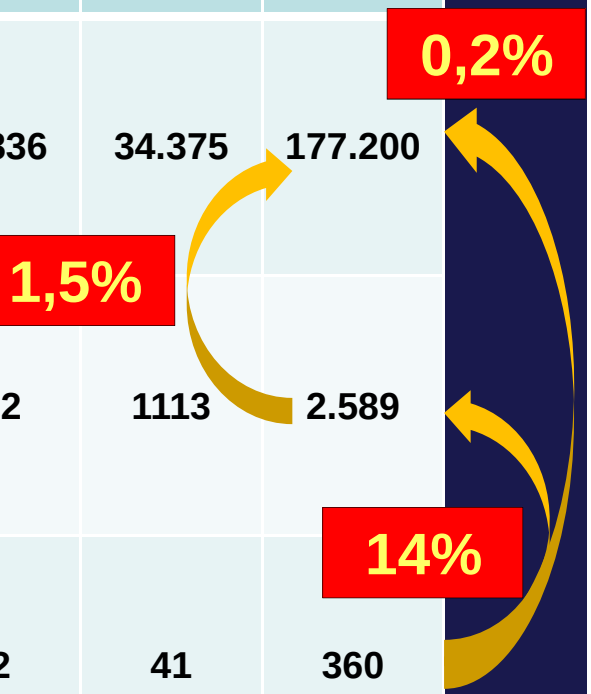
Spunti propositivi

Sanzione accessoria della sospensione dall'attività professionale (es. art. 12, comma 2 sexies D.Lgs. 471/1997)

In caso di concorso del professionista nelle condotte abusive od elusive, dovrebbe essere disposta la sanzione accessoria della sospensione dell'iscrizione all'albo o all'ordine per un periodo da tre giorni ad un mese

Segnalazioni sospette ai fini antiriciclaggio

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012 (1°sem.)	TOTALE
Totale SOS inviate da tutti i soggetti obbligati	9.838	12.202	14.242	20.660	37.043	48.836	34.375	177.200
Totale SOS inviate dai professionisti	237	215	173	136	223	492	1113	2.589
Totale SOS inviate da commercialisti ed esperti contabili	39	58	36	38	66	82	41	360



Reati tributari e riciclaggio

Triangolazioni con Paesi off-shore – Operazione «Transferre»

Tecnica normalmente utilizzata per i casi di riciclaggio e di evasione più consistenti. Il metodo utilizzato è il pagamento da parte di società italiane di **fatture per operazioni inesistenti** emesse da *holding* situate in Paesi *off shore*. Le fatture false servono per giustificare i trasferimenti dall'Italia di capitali "sporchi" da reimpiegare in forma anonima sui mercati finanziari, oppure da reintrodurre in Italia con operazioni commerciali o finanziarie

Indicatore di anomalia Banca d'Italia (punto 4)

"*Il cliente risiede ovvero opera con controparti situate in Paesi o territori a rischio ed effettua operazioni di significativo ammontare con modalità inusuali, in assenza di plausibili ragioni".*

Reati tributari e riciclaggio

Triangolazioni con Paesi off-shore – Operazione «Transferre»

Trasferimento denaro sporco

Operatori italiani

1

2

fatture false e contratti fittizi

Per lo più società austriache

3

Denaro trasferito su conti correnti elvetici ed intestati a società interposte site in paradisi fiscali (Panama ed Isole Vergini)

4

Denaro in Italia tramite spalloni

ELUSIONE FISCALE E ABUSO DEL DIRITTO: L'ESPERIENZA OPERATIVA DELLA GUARDIA DI FINANZA

GRAZIE PER L'ATTENZIONE