

Gli indizi per Fisco e Gdf

La ricostruzione e la contestazione da parte di Agenzia delle entrate e Guardia di finanza di operazioni di pianificazione fiscale aggressiva verranno effettuate tramite 1) l'individuazione di fenomeni di esteroinvestizione, che consiste nell'artificiosa localizzazione della residenza di società all'estero, società che devono essere considerate a tutti gli effetti residenti in Italia in quanto amministrate dall'Italia o aventi il proprio oggetto sociale in Italia, 2) l'individuazione di stabili organizzazioni occulte in Italia di società estere, delle sedi fisse d'affari (stabile organizzazione materiale) o degli agenti con poteri di rappresentare la società estera nell'ambito di transazioni commerciali (stabile organizzazione personale) tramite i quali le società estere concludono affari e contratti in Italia, 3) la ricostruzione ai fini reddituali del valore normale delle operazioni effettuate tra società appartenenti allo stesso gruppo dislocate in diverse giurisdizioni secondo le regole proprie del transfer pricing, 4) la tassazione del reddito prodotto da una società estera per trasparenza in capo ai controllanti o ai detentori di partecipazioni qualificate residenti in Italia nell'ambito dell'applicazione delle regole Controlled foreign companies (Cfc) ex artt. 167 e 168 Tuir. In alcuni casi, la ricostruzione della sostanza di alcune operazioni può passare per la contestazione di uno dei quattro rilevi, in altri casi contestazioni sulla residenza, sulla stabile organizzazione o sul transfer pricing o l'applicazione delle regole che prevedono la tassazione per trasparenza potrebbero, in astratto, essere utilizzate indistintamente dai verificatori per ricostruire la sostanza economica di alcune operazioni: proprio per questo è urgente una definizione dell'abuso del diritto e di una disciplina positiva delle conseguenze sanzionatorie del disconoscimento di operazioni

private di ragioni extrafiscali prevalenti, soprattutto per i riflessi penali correlati. Si pensi al caso di una società italiana che distribuisce i propri prodotti all'estero tramite una trading company localizzata in un paradiso societario. Dal punto di vista economico, il reddito realizzato dalla trading company estera potrebbe essere tassato in Italia alternativamente tramite: a) la ricostruzione del valore normale delle transazioni realizzate tra la società italiana e la trading company estera, in modo da ridurre il margine della trading company a una mera maggiorazione dei relativi costi di gestione (metodo del cost plus) per tassare la (quasi) totalità del reddito realizzato verso l'esterno del gruppo in Italia; b) la contestazione della residenza della trading company in Italia; c) l'individuazione di una stabile organizzazione occulta della trading company in Italia; d) la tassazione del reddito prodotto dalla trading company per trasparenza in capo ai controllanti residenti in Italia nell'ambito dell'applicazione delle regole Cfc ex artt. 167 e 168 Tuir. Se dal punto di vista economico l'effetto delle 4 ricostruzioni coincide, nella misura in cui il reddito formalmente attribuito al soggetto estero viene sostanzialmente tassato in Italia, da punto di vista sanzionatorio le conseguenze delle 4 ricostruzioni sono molto diverse, soprattutto in termini di responsabilità penali, anche alla luce dei diversi soggetti attivi che risulterebbero autori delle condotte contestate in dipendenza del tipo di rilievo scelto dai verificatori (gli amministratori della società italiana, in caso di contestazione sul transfer pricing, gli amministratori della società estera, in caso di contestazioni sulla residenza o sulla stabile organizzazione, i controllanti o i detentori di partecipazioni qualificate nella trading company estera se residenti in Italia, in caso di contestazione delle regole Cfc). Si pensi al caso della ricostruzione ai fini

reddituali del valore normale delle cessioni di beni intercorrenti tra la società residente e la trading company estera secondo il metodo del cost plus o costo maggiorato. Tale ricostruzione, alla luce del fatto che la trading company risulta sottoposta allo stesso controllo della società residente in Italia e che in essa non sono collocate funzioni strategiche in relazione alle cessioni effettuate verso l'esterno del gruppo, si baserà sull'integrale attribuzione del margine commerciale realizzato verso l'esterno del gruppo in capo alla società italiana, a eccezione di una piccola quota (c.d. cost plus) necessario per remunerare i costi di gestione della trading company estera. Una tale ricostruzione verrà effettuata all'esito di una analisi funzionale che terrà conto del fatto che i fattori produttivi che permettono alla trading company di vendere a clienti esteri sono sostanzialmente allocati integralmente presso la società italiana. Lo stesso effetto economico potrebbe essere ottenuto considerando come residente in Italia la società estera, in quanto di fatto amministrata dall'Italia, o individuando una sede fissa d'affari della società estera in Italia. A parità di effetti economici, le conseguenze sanzionatorie dell'una o dell'altra ricostruzione appaiono molto diverse. Nel caso della ricostruzione dei margini secondo le regole proprie del transfer pricing, alla società italiana verrà contestata l'infedele presentazione della dichiarazione dei redditi. Dal punto di vista penale, tale contestazione, che si basa sull'applicazione di presunzioni semplici, presunzioni che possono fare il proprio ingresso nell'accertamento tributario in forza dell'espressa previsione dell'art. 110, comma 7, Tuir, difficilmente sarà considerata idonea a fondare la responsabilità penale degli amministratori della società italiana, in quanto le presunzioni amministrative utilizzate per effettuare la rettifica non assurgono al rango di prova



penale, perché prive dei requisiti di gravità precisione e concordanza che l'indizio deve avere per assurgere al rango di prova penalisticamente intesa. E questo nonostante quanto affermato dalla Cassazione penale n. 77397/2012 (caso «Dolce e Gabbana»), secondo cui «non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde a una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge. In tal caso, infatti, si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive. In altri termini, nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle citate Sezioni Unite civili della Corte suprema di cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrano in una specifica disposizione fiscale antielusiva». Diversi i riflessi della contestazione della residenza della trading company in Italia o della configurazione di una sua stabile organizzazione sul territorio nazionale. Al ricorrere della prova del place of effective management della società estera in Italia o della localizzazione dell'oggetto sociale in Italia, appaiono evidenti i profili penali relativi all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia della società estera o della sua stabile organizzazione.

Definizioni

Esterovestizione	si intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero
Presunzione di Residenza	si presumono residenti in Italia, salvo prova contraria, quelle società o quegli enti che, pur avendo la sede legale o amministrativa all'estero, detengono direttamente partecipazioni di controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1 c.c., in una società di capitali o altro ente commerciale residente in Italia e, allo stesso tempo, sono assoggettati al controllo, anche indiretto, da parte di soggetti residenti nel territorio dello Stato italiano oppure presentano un organo di gestione composto prevalentemente da amministratori residenti in Italia
Criteri per localizzare la residenza di una società	sede legale (requisito formale), ovvero la sede dell'amministrazione ovvero l'oggetto principale dell'attività (requisito sostanziale) nel territorio dello Stato

Urge attuare la delega fiscale

L'esistenza di differenti conseguenze sanzionatorie e di una platea di differenti soggetti potenziali destinatari dei potenziali rilievi, anche penali, in dipendenza del tipo di ricostruzione scelta dai verificatori (in molti casi i verificatori hanno discrezionalità nello scegliere il tipo di rilievo e di ricostruzione tra il transfer pricing, la residenza di società estere, l'individuazione di stabili organizzazioni occulte di soggetti esteri in Italia, l'applicazione delle regole Cfc), mal si concilia con quei principi di tassatività e legalità che rappresentano i cardini dell'apparato punitivo e rende urgente l'attuazione della legge delega fiscale sull'abuso del diritto e sul nuovo sistema punitivo tributario, sanzionatorio amministrativo e penale. La legge delega prevede infatti l'indivi-

duazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie, sia amministrative che penali, proprio per evitare che le ricostruzioni effettuate in sede di verifiche fiscali di operazioni prive di ragioni extrafiscali prevalenti, possano portare a conseguenze sanzionatorie che dipendono non da una precisa scelta punitiva effettuata dal legislatore prima che le condotta incriminata sia stata posta in essere ma bensì dalle scelte di ricostruzione dei verificatori. L'attuazione della delega fiscale serve dunque a riportare quella certezza del diritto nel contrasto all'evasione fiscale internazionale che non può che essere il presupposto anche della lotta alla pianificazione fiscale aggressiva.