

**Reati tributari.** La Cassazione esamina le indicazioni della Corte Ue: per il «blocco» sotto esame danno e numero degli episodi

# Frodi Iva, prescrizione a due vie

## Possibile disapplicare le regole nazionali solo per illeciti di rilevantissima gravità

Laura Ambrosi

La disapplicazione della prescrizione nei reati tributari necessita di una preventiva verifica del giudice circa l'esistenza di una frode di rilevantissima entità e gravità per diversi episodi. In assenza di tali caratteristiche, rimangono valide le ordinarie regole previste dal Codice penale nazionale. A confermare questi principi è la Corte di cassazione con la sentenza n. 45751 depositata ieri.

Ma ecco i fatti. Un contribuente veniva indagato per il reato di omessa dichiarazione Iva e Irpef relativamente all'anno di imposta 2006. Entrambi i giudici di merito ritenevano di non doversi procedere per prescrizione del reato. Il procuratore generale ricorrevva così per Cassazione lamentando

un vizio di motivazione della decisione di appello perché non era spiegata la scelta di disapplicare i principi della Corte di giustizia (sentenza Taricco, C-105/14) in tema di prescrizione dei reati Iva. Tale pronuncia ha precisato che il giudice italiano deve disapplicare gli articoli 160 e 161 Codice penale, perché queste disposizioni, fissando un limite massimo al corso della prescrizione, impediscono di fatto all'Italia di adempiere agli obblighi di tutela effettiva degli in-

teressi finanziari europei. Sono stati così individuati alcuni presupposti per poter disapplicare le predette norme e, segnatamente: sussistenza di una frode Iva, la quale senz'altro contrasta con gli interessi finanziari dell'Ue;

■ gravità della frode che abbia cagionato un danno rilevante per

le casse dell'erario. La Corte di cassazione è ripetutamente intervenuta sull'argomento ritenendo, a seconda del caso specifico, alcune volte applicabili i principi della sentenza Taricco (Cassazione n. 2210/2016), altre volte non applicabili (da ultimo Cassazione n. 4514/2017).

La Corte Ue sul punto non aveva chiarito il concetto di gravità e, quindi, se dovesse trattarsi di una gravità "qualitativa" (si pensi ad artifici, sofisticati comportamenti illeciti con evasioni di imposte non elevate), "quantitativa" (in cui rileva la somma evasa) o se necessitassero entrambe le condizioni. Si rischiava pertanto una disomogenea applicazione del principio. In assenza di definizioni, la Cassazione (per tutte sentenze n. 12160/2017) aveva fatto ri-

ferimento al complesso dei criteri per la determinazione della gravità del reato contenuti nell'articolo 133, comma 1, Codice penale, tra cui: danno di rilevante entità, organizzazione, partecipazione di più soggetti al fatto, utilizzazione di "cartiere" o società-schermo, interposizione di pluralità di soggetti, contesto associativo criminale, numero e gravità dei diversi episodi di frode. I giudici di legittimità hanno ora rilevato che, nella specie, occorreva considerare il numero e la gravità dei diversi episodi di frode, nonché il contesto complessivo e le ragioni di commessione. Da tali elementi, quindi, è stata esclusa la necessità di disapplicare i termini prescizionali. Va segnalato che l'Avvocato generale Ue, per l'individuazione della gravità, ha richiamato

ferimento al complesso dei criteri per la determinazione della gravità del reato contenuti nell'articolo 133, comma 1, Codice penale, tra cui: danno di rilevante entità, organizzazione, partecipazione di più soggetti al fatto, utilizzazione di "cartiere" o società-schermo, interposizione di pluralità di soggetti, contesto associativo criminale, numero e gravità dei diversi episodi di frode. I giudici di legittimità hanno ora rilevato che, nella specie, occorreva considerare il numero e la gravità dei diversi episodi di frode, nonché il contesto complessivo e le ragioni di commessione. Da tali elementi, quindi, è stata esclusa la necessità di disapplicare i termini prescizionali. Va segnalato che l'Avvocato generale Ue, per l'individuazione della gravità, ha richiamato

### Le regole base

#### 01 | LA DISAPPLICAZIONE

Secondo la Cassazione (sentenza n. 45751 depositata ieri) per disapplicare la prescrizione nei reati tributari serve una verifica del giudice circa la sussistenza di una frode di grande entità e gravità. In assenza di tali caratteristiche, rimangono valide le ordinarie regole previste dal Codice penale nazionale

#### 02 | IL DANNO

Tra gli elementi da valutare il danno di rilevante entità, organizzazione, partecipazione di più soggetti al fatto

**Locazione finanziaria.** La Corte Ue apre la strada alla fatturazione immediata di tutti i canoni ai fini Iva

# Il riscatto è basso? È subito cessione

Raffaele Rizzardi

Si considera cessione di beni e non prestazione di servizi l'oggetto di un «contratto tipo di locazione con opzione di acquisto, qualora si possa dedurre dalle condizioni finanziarie del contratto che l'esercizio dell'opzione risulta l'unica scelta economicamente razionale che il locatario potrà fare, giunto il momento, se il contratto è stato eseguito fino al suo termine».

Questo è il dispositivo della sentenza che la Corte di giustizia ha adottato il 4 ottobre, nella causa C-104/16, che ha visto la contrapposizione tra la società finanziaria di una nota marca

automobilistica e il fisco inglese.

Per inquadrare questa determinazione del giudice sovranazionale - che dovrà essere rispettata nell'ordinamento di tutti i Paesi dell'Unione - bisogna ricordare che (utilizziamo i riferimenti della nostra legge Iva, che sono coerenti con la direttiva) l'articolo 2, secondo comma, n. 2) del Dpr 633/72 qualifica nelle cessioni di beni «le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti».

Nella classificazione sistematica di queste operazioni si usa parlare di "locazione-vendita". Il caso storico era quello dello lo-

cazioni "a riscatto" degli istituti case popolari: chi pagava regolarmente il canone di affitto per 25 anni diventava proprietario dell'appartamento.

### Distinzione vendita-leasing

Che cosa distingue formalmente la locazione-vendita dal leasing, come lo applichiamo nel nostro Paese? Nel primo contratto - cessione - l'acquisto della proprietà consegue all'adempimento della condizione di pagare tutti i canoni per la durata contrattuale, mentre nella locazione finanziaria esiste un contratto principale - quello di godimento, prestazione di servizi

- con un contratto accessorio, quello relativo all'esercizio dell'opzione di acquisto, comunemente chiamata "riscatto".

Ma per il trasferimento della proprietà del bene - cioè per la vera e propria cessione - occorre una ulteriore manifestazione di volontà, possibile solo dopo aver rispettato il contratto in merito ai canoni periodici.

Nella sentenza la Corte di giustizia privilegia un approccio di prevalenza della sostanza sulla forma: se il corrispettivo dell'opzione di acquisto è così basso, che non avrebbe alcun senso rinunciare al riscatto, il contratto deve essere considerato sin-

dall'inizio come una vendita. Il che in Iva significa fatturare subito tutti i corrispettivi, sia periodici che quello finale.

### Il riscatto di basso valore

Sin da quando il leasing ha iniziato a svilupparsi nel nostro Paese si è sempre - correttamente - affermato che il riscatto di modesto importo rientra nella logica dell'operazione.

Le società di leasing sono infatti operatori finanziari e quindi costruiscono l'operazione in modo che, secondo i quod plerumque accidit, tutti i clienti si portino a casa il bene. E questo obiettivo si raggiunge proprio con la fissazione di un corrispettivo dell'opzione portato ai minimi termini.

Se poi pensiamo al leasing immobiliare, quello in cui è più

la proposta di direttiva dell'11 luglio 2012, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (cosiddetta direttiva Pf). Secondo tali criteri, i reati oggetto di possibile interruzione della prescrizione devono contemporaneamente:

- avere un collegamento con il territorio di due o più Stati membri;
- comportare un danno di importo totale superiore alla soglia di 10 milioni.

Vi è da sperare che in futuro sia i giudici di merito, sia la Corte di cassazione tengano conto di tali riferimenti per l'individuazione dei casi di possibile applicazione della sospensione del corso della prescrizione.

evidente che nessuno abbandonerà mai un fabbricato che si può riscattare pagando una frazione minimale del prezzo di acquisto, il problema Iva si complica: le rate di leasing, essendo ora considerate prestazioni di servizi, vengono addebitate con la fattura normale, ma se si considerano un pagamento rateale della cessione, si deve fatturare in reverse charge, salvo il leasing ad acedificandum, in cui la società finanziaria assume la qualifica di costruttore.

La sentenza della Corte non può essere ignorata e - nei limiti di comparabilità con la direttiva - occorre che il legislatore intervenga con la massima sollecitudine, salvando in particolare i contratti in corso.

© RIPRODUZIONE RISERVATA