

L'illecito potere di mercato da prezzi predatori tra frodi IVA, riciclaggio ed evasione fiscale

Autore: Toma Giangaspere Donato

In: Diritto tributario

1. La libera concorrenza e << l'aggressione >> dei << prezzi predatori >> quale conseguenza della condotta abusiva escludente dell'impresa in posizione dominante

La legislazione antitrust, riconducibile alla L. n. 287 del 10 ottobre 1990, si prefigge di evitare un'indesiderata distorsione del gioco della concorrenza da parte delle imprese.

Nei sistemi ispirati verso il liberismo economico la concorrenza rappresenta l'equilibrio di mercato attraverso cui le imprese sono poste nelle condizioni di operare su un piano di uguaglianza al fine del raggiungimento della migliore efficienza in termini di allocazione delle risorse, della riduzione dei costi e della differenziazione dei prodotti.

Da qui la necessità di una legge antitrust volta al riconoscimento dei valori economico - sociali sottesi al mercato, allo scopo di scongiurare, attraverso forme di vigilanza, comportamenti distorsivi a detrimento dei principi concorrenziali.

L'introduzione della legge n. 287/1990 nell'ordinamento giuridico italiano ha stimolato il confronto delle imprese, alimentando così un processo virtuoso di massimizzazione dell'efficienza e dell'utilità economica privata e, dunque, il benessere dei consumatori[1].

La legge antitrust, peraltro, non è riduttivamente da considerarsi soltanto la legge degli imprenditori, ma è la legge dei soggetti del mercato, intesi nella loro globalità, ovvero di chiunque abbia interesse, processualmente rilevante, alla conservazione del suo carattere competitivo al punto da poter lamentare uno specifico pregiudizio conseguente alla rottura o alla diminuzione di tale carattere[2].

La legge n. 287/1990 garantisce il corretto funzionamento delle dinamiche concorrenziali di modo che la dialettica tra le imprese non degeneri in comportamenti patologici diretti a falsare la concorrenza attraverso prezzi sopra - competitivi, o a peggiorare le condizioni di offerta a danno dei consumatori.

La disciplina sulla tutela della concorrenza costituisce anche uno strumento di democrazia, poiché finalizzata a proteggere gli interessi generali della collettività e ad impedire l'affermarsi del poter privato nelle sue forme deteriori (il monopolio) che, oltre a causare un pregiudizio economico tangibile alla collettività, finisce anche per comprimere la libertà dei privati e creare il sostrato propizio per il totalitarismo politico[3].

Il diritto di iniziativa economica è immediatamente richiamato dall'art. 1, primo comma della legge de qua che in questo, per certi versi, sembrerebbe interpretare e riempire di contenuto l'art. 41 della Costituzione, i cui principi costituiscono il presupposto invalicabile per un'iniziativa economica veramente libera[4].

È noto che le forme di distorsione della concorrenza, sulle quali l'Autorità garante della concorrenza e del mercato[5] è chiamata a vigilare, sono individuabili: - nelle intese restrittive della concorrenza; - negli abusi di posizione dominante; - nelle operazioni di concentrazione che comportano la costituzione o il rafforzamento di una posizione dominante in modo tale da eliminare o ridurre in modo sostanziale e duratura la concorrenza.

Per quanto di stretta connessione con il tema che in questa sede ci si prefigge di approfondire, si pone

l'attenzione sull'abuso di posizione dominante, comportamento distorsivo che si concretizza qualora un'impresa venda la maggior parte dei propri beni in un determinato mercato essendo in grado di poter decidere il suo comportamento indipendentemente dai concorrenti e dai consumatori.

La legge non vieta, di per sé, la posizione dominante. Una grande impresa, solo per essere tale non è in collisione con la norma. Al contrario, talvolta l'operatore su larga scala può essere necessario per operare con finalità di efficienza e per soddisfare al meglio le esigenze dei consumatori. L'aspirazione ad assumere una posizione di monopolio genera, infatti, la speranza di massimizzare i profitti attraverso l'assunzione del potere di mercato: è proprio tale speranza che induce l'impresa a competere virtuosamente per finalità di innovazione^[6] e di progresso tecnologico, dando il meglio di sé. Innovazione e progresso tecnologico significano, dunque, considerevoli benefici per la collettività tutta. Ciò che invece non è tollerato dalla norma antitrust è, invece, il comportamento tenuto dall'impresa in posizione dominante nel mercato che soffoca la concorrenza con abuso del potere assunto.

Se è vero che staticamente concorrenza e potere di mercato potrebbero rappresentare due contesti in contrasto, là dove uno smisurato ed incontrollato potere del soggetto più forte limiti l'altrui iniziativa economica, è altrettanto vero che in un'accezione dinamica il potere di mercato funge da stimolo affinché le imprese migliorino le rispettive produzioni, allo scopo di conquistare il mercato in una sorta di democratico gioco dialettico con gli operatori rivali.

La degenerazione di tale processo consiste nell'utilizzo del potere, da parte di una o più imprese, allo scopo di estromettere illecitamente altri concorrenti dal mercato e poi estrarne rendite monopolistiche, con pregiudizio per i consumatori e la collettività tutta a causa della determinazione di prezzi o di altre condizioni commerciali ingiustificatamente gravose e/o discriminatorie.

Non è facile, tuttavia, porre in evidenza la linea di demarcazione tra il comportamento lecito e quello illecito di tali operatori.

<< In questa complessa cornice si iscrivono quelle norme che, da una parte, sono tese a sanzionare l'esercizio abusivo del potere di mercato di cui una o più imprese possono trovarsi a disporre, e, dall'altra, devono pur sempre garantire il diritto di tali imprese a competere sul mercato, offrendo prestazioni in grado di rispettare il livello di efficienza raggiunto >>[7].

Le condotte abusive si sogliono dividere in << abusi di sfruttamento >> ed in << abusi di esclusione >>.

Tra gli << abusi di sfruttamento >> si annovera l'imposizione di prezzi ingiustificatamente gravosi da parte di un'impresa che sfrutta il proprio potere di mercato, oppure pratiche discriminatorie nei confronti dei concorrenti.

Gli << abusi di esclusione >>, invece, sono finalizzati ad estromettere i concorrenti attraverso condotte volte a monopolizzare il mercato.

Un comportamento escludente particolarmente diffuso è quello riconducibile all'attuazione dei cosiddetti << prezzi predatori >>, quei prezzi, cioè, realizzati dall'impresa che, approfittando del proprio dominio del mercato, attua scelte imprenditoriali di fondo finalizzate non alla massimizzazione del profitto, in quanto ingiustificate se poste a raffronto dei risultati economici conseguiti, ma ad estromettere dal mercato altri operatori attraverso la vendita dei beni a prezzi inferiori rispetto al costo necessario per ottenerli, dunque in condizioni di inefficienza economica.

L'obiettivo di tale comportamento è quello di emarginare scientemente dal mercato i concorrenti più deboli che, non disponendo di adeguate risorse finanziarie necessarie per continuare a resistere sul mercato e per fronteggiare prezzi sistematicamente inferiori ai costi dei beni venduti, inevitabilmente sono destinati ad << essere tagliati fuori >>.

È stato ritenuto che l'indagine volta ad accertare l'esistenza di prezzi predatori sia diretta a dimostrare la contemporanea esistenza di determinate condizioni del mercato e di particolari caratteristiche dell'impresa. Si annoverano: - le significative barriere all'ingresso nel mercato; - la disponibilità in capo all'impresa dominante di risorse finanziarie ingenti; - le capacità produttive sufficienti dell'impresa, idonee a soddisfare l'intera domanda una volta che tutti i concorrenti siano stati estromessi dal mercato[8].

2. Difficoltà dell'indagine volta all'accertamento della condotta abusiva escludente, a meno che (...)

Si pone ora l'attenzione sulla forza economica dell'impresa dovuta alle ingenti risorse finanziarie che le permettono, nel tempo, il mantenimento dei prezzi sottocosto.

Spesso le ragguardevoli risorse sono assunte tramite strumenti illeciti derivanti da reati economici e finanziari che permettono l'approvvigionamento di risorse a bassi costi, consentendo la creazione di ricchezza idonea, anche nel lungo periodo, a creare le condizioni affinché siano offerti beni a prezzi predatori con la volontà del soffocamento degli operatori onesti; questi ultimi, non potendo beneficiare di risorse ottenibili ad un costo inferiore, non reggono il gioco del mercato che è impari, poiché contaminato dai più forti in quanto foraggiati da proventi illeciti.

Al di là dei contesti penalmente rilevanti che potrebbero incidere considerevolmente sulla formazione del prezzo, il nodo cruciale che l'Autorità di vigilanza è tenuta ad affrontare è quello afferente il limite al di sotto del quale i prezzi, correlati ai relativi costi, siano da ritenersi predatori (è solo il caso di far cenno, ma sull'argomento si ritornerà infra, che non necessariamente i prezzi predatori hanno alla base comportamenti costituenti reato).

Indagine tutt'altro che facile in relazione ad un ampio contesto di variabili, soprattutto di matrice economica, che possono incidere su tale valutazione. Non è stato raro, infatti, che svariate denunce, effettuate in buona fede, avverso comportamenti ritenuti escludenti, abbiano interessato strategie aziendali del tutto lecite; è naturale che l'impresa concorrente, magari meno brava nell'adozione di strategie volte, lecitamente, a conquistare il mercato attraverso l'offerta di beni a prezzi molto interessanti, abbia come parametro medio di riferimento i propri costi, non riuscendo a capacitarsi come sia possibile che altri attori del mercato siano in grado di offrire i medesimi beni a condizioni migliori nel rispetto delle regole del gioco.

Il rischio è che un'affrettata applicazione della normativa antitrust di fatto tuteli il concorrente avversario del soggetto ritenuto colpevole del comportamento anticoncorrenziale e non la concorrenza di tutto il mercato.

Le difficoltà dell'indagine possono riguardare, anche, la non agevole acquisizione di dati attendibili al riguardo dei costi posti come parametri di riferimento ai fini della valutazione del comportamento censurabile in quanto escludente.

Allorché ci si trovi a dover definire un limite di costo al di sotto del quale i consequenziali prezzi siano da ritenersi predatori, l'indagine, a ciò diretta, non può non attingere significativi elementi di valutazione dall'eventuale illecito penale da cui l'impresa dovesse averne beneficiato.

È intuitivo che l'illecita risorsa non << intascata >> direttamente dall'imprenditore, ma, invece, reintrodotta nel circuito economico di operatività della propria impresa, che ne beneficia e che, per questo, riesce a praticare prezzi irragionevoli in punto di analisi della convenienza economica, costituisca un significativo elemento valutativo finalizzato a verificare la sussistenza del comportamento escludente.

Ma quando non si rientri in tale casistica, l'indagine è veramente difficile e non può esulare da un'analisi

economica delle varie componenti di costo di ciascun bene, offerto al mercato, in odore di aggressione.

Nel contesto puramente economico sono, di massima, ritenuti predatori quei prezzi che non coprono nemmeno il costo variabile (distinguendosi il costo variabile da quello fisso poiché l'ammontare del primo, a differenza del secondo, dipende dalla quantità prodotta): ogni vendita effettuata a tale prezzo dà vita ad un << non profitto >>, dunque ad un risultato negativo dell'attività economica svolta; da qui la motivazione che tale prezzo potrebbe essere appositamente realizzato con l'unico scopo di allontanare i concorrenti dal mercato[9].

La stessa Corte di Giustizia è ricorsa a concetti economici allo scopo di individuare tali prezzi[10].

Dall'analisi della sua giurisprudenza si deduce spesso una costante, quella secondo cui le condotte illecite siano da ritenersi escludenti allorché l'adozione dei consequenziali prezzi è consentita da maggiori profitti ottenuti dall'impresa che opera con versatilità in altri ambiti imprenditoriali ad alti rendimenti, attraverso l'utilizzo, di frequente, delle stesse infrastrutture pluriennali.

Tali settori sono spesso affini a quello censurato e i maggiori guadagni che ne derivano foraggiano i prezzi sottocosto praticati in quest'ultimo settore, in cui si realizza la pratica illecita escludente[11].

Per quanto il diritto antitrust ponga particolare attenzione su tale prassi escludente, non è raro, si diceva, che i prezzi predatori trovino origine in reati economici e finanziari tra cui, principalmente, quelli afferenti le grandi evasioni fiscali, dove giocano un ruolo di tutto rilievo comportamenti che scomodano reati tributari e, tra questi ultimi, prevalentemente quelli di matrice fraudolenta, i cui proventi, se immessi nell'azienda, incrementandone i complessivi profitti, sono assolutamente idonei a sostenere tali tipologie di prezzi.

L'impresa che opera sul mercato con una somma di denaro proveniente da reato opera, di solito, con un margine di costo molto ridotto e generalmente in assenza del rischio imprenditoriale; non altrettanto può dirsi per l'omologa impresa che opera nel medesimo segmento di mercato ma che, viceversa, ha << dovuto sudare >> le risorse approvvigionate lecitamente dal sistema del credito. Tutto questo incide assai negativamente sul libero mercato: le regole sono destabilizzate in favore del soggetto che, imprenditorialmente, è il più forte avendo operato con canoni di efficienza criminale, essendosi << accaparrato >> la risorsa vitale per operare nel mercato a condizioni molto più favorevoli.

La pratica che porta alla formazione dei prezzi predatori, in genere, non è, nella realtà, particolarmente diffusa, tanto è vero che l'Autorità nazionale si è pronunciata molto raramente sul punto[12], alla stessa stregua di quanto sia avvenuto nel contesto europeo[13], in cui si annoverano limitate pronunce degli organi a ciò preposti.

Il motivo del limitato ricorso a tale illecita strategia distorsiva della concorrenza è insito negli elevati oneri che la procedura comunque implica - naturalmente sempre che l'impresa si finanzia lecitamente -. Ad una prima fase, in cui di fatto viene attuato il comportamento di predazione, con offerta di prezzi smisuratamente bassi, segue una fase di << accumulo >>, attraverso la quale l'impresa si prefigge di recuperare le perdite precedenti attraverso prezzi molto alti, con il rischio, tuttavia, che nuovi concorrenti possano essere attratti in assenza di barriere all'ingresso[14].

Tale rischio di matrice imprenditoriale e riconducibile ad un comportamento illecito rilevante esclusivamente ai fini della normativa antitrust, tuttavia è eluso allorché le risorse siano acquisite attraverso illeciti penali che forniscono un immediato beneficio economico - finanziario: in tal caso non vi è la necessità di passare alla seconda fase, cui si è fatto cenno, ossia a quella di << accumulo >> - la più rischiosa imprenditorialmente -, in quanto l'antieconomicità dei prezzi è sin da subito ripianata dalla ricchezza consolidatasi attraverso i reati perpetrati.

L'aver a disposizione delle risorse illecite permette all'impresa di poter adottare delle strategie escludenti di lungo periodo, in assenza dell'impellenza di dover passare alla << seconda fase >>, ossia

quella necessaria per il completamento del comportamento escludente allorché le risorse alla base che sostengono i prezzi antieconomici non siano acquisite attraverso illeciti di varia natura. Va da sé che in tale ultimo caso non è possibile prescindere dalla fase di << accumulo >>; una scelta contraria non permetterebbe di ripianare i risultati negativi derivanti da vendite a prezzi inferiori rispetto ai costi sostenuti per ottenere i beni oggetto di scambio.

La tecnica fraudolenta che porta a perpetrare particolari tipologie di reati tributari, tra i quali, principalmente, l'ipotesi riconducibile alla cosiddetta << frode carousel nell'IVA >> (terminologia che non trova alcun riscontro in testi di legge, ma che è di derivazione giurisprudenziale), permette di mantenere continuamente nel tempo l'aggressività dei prezzi; così tanto ampi, infatti, sono gli indebiti guadagni che tale ipotesi criminosa consente e che per questo è qualificabile, in relazione alla sua proiezione in ambito tanto nazionale quanto comunitario, quale particolare << combinazione di reati tributari >> ad elevatissima insidiosità[15].

3. La frode carousel nell'IVA tra il danno all'Erario e la distorsione della concorrenza

Ma in che cosa consiste la << frode carousel >> nell'IVA ed in che modo è destinata a sortire i propri effetti anche nel contesto concorrenziale?

Queste le fasi del meccanismo illecito:

1) apposita costituzione in Italia di una << società cartiera >>, ossia fittizia, regolarmente dotata di partita IVA, interposta tra l'operatore economico comunitario cedente del bene e l'acquirente italiano;

2) la << società cartiera >> effettua un acquisto intracomunitario documentato da una fattura che viene registrata sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite tramite un meccanismo che, di fatto, sterilizza l'effetto fiscale dell'operazione (il tutto in ottemperanza alla vigente disciplina, di cui al D.L. 30 agosto 1993, n. 331 convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427 che, in vigore del sistema transitorio della disciplina sull'IVA comunitaria, subordina il pagamento dell'imposta allorché il bene giunga nel Paese comunitario di destinazione);

3) la << società cartiera >> vende il bene ad un soggetto nazionale, operatore economico, emettendo regolare fattura ed applicando l'IVA; ricevuto dall'acquirente nazionale l'importo dell'imposta addebitata, omette di versarla all'Erario (allo scopo essa fa capo, di norma, a soggetti in realtà nulla tenenti o inesistenti), per poi scomparire, facendo perdere le proprie tracce;

5) l'acquirente nazionale detrae l'imposta assolta per effetto della rivalsa esercitata dalla << società cartiera >> e compensa l'IVA pagata (dunque, a credito) con l'IVA (a debito) riconducibile alle altre operazioni (attive) effettuate, oppure, nel rispetto della vigente disciplina afferente le operazioni comunitarie, ne richiede il rimborso in caso di effettuazione di cessioni comunitarie (è evidente il danno erariale: << la cartiera non versa l'imposta >> e l'acquirente nazionale riporta in detrazione il relativo importo oppure ne chiede il rimborso)[16];

6) l'acquirente nazionale, che ha pagato l'IVA alla << società cartiera >>, effettua una cessione intracomunitaria non imponibile allo stesso iniziale fornitore comunitario (oppure ad un altro operatore comunitario);

7) l'operatore comunitario rivende il bene alla stessa << società cartiera >> e provoca un nuovo ciclo del meccanismo vizioso, da cui il << carosello >>.

Il mancato versamento del tributo consente il trasferimento del bene dalla << società cartiera >>

all'acquirente nazionale ad un prezzo più basso rispetto a quello che sarebbe stato applicato se fosse avvenuto correttamente il suddetto versamento e, dunque, l'adozione di un'imposta ridotta << grazie >> ad un'inferiore base imponibile.

L' illecito è conveniente per tutti i citati soggetti: il << mancato versamento dell'IVA >> consente loro di effettuare un'operazione a condizioni veramente vantaggiose. In particolare il primo operatore nazionale può permettersi di porre sul mercato i beni ad un prezzo molto basso non versando l'IVA, ottenendo un guadagno illecito netto e destabilizzando le regole del mercato con un prezzo particolarmente aggressivo.

La procedura si può caratterizzare, nella realtà, per la presenza di un novero più o meno ampio di soggetti che possono collocarsi tra la società cartiera e l'acquirente nazionale, non necessariamente consapevoli della frode in atto ma che fungono da società << cuscinetto >> e che costituiscono un ostacolo per lo svolgimento delle indagini finalizzate a scovare i soggetti che prendono parte alla frode[17].

La << società cartiera >> realizza la fattispecie penalmente rilevante riconducibile all'art. 8 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti -, essendo chiaro il dolo specifico del << fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sul reddito o sul valore aggiunto >> preteso dalla norma[18]l'acquirente nazionale, infatti, può effettuare l'operazione sottocosto, ad un prezzo gravato da un'Iva ridotta e maturando un inesistente credito fiscale[19].:

L'acquirente nazionale, a propria volta, in presenza di tutti i presupposti pretesi dalla norma, realizza la fattispecie ex art. 2 del D. Lgs. 74/2000 - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti - poiché, allo scopo di maturare un inesistente credito IVA, utilizza fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti (l'operazione, nella sua oggettività esiste, ciò che non è reale è la società fittizia; da qui l'inesistenza soggettiva dell'operazione).

La prassi, tra l'altro, porta di norma alla suddivisione dell'IVA non versata dalla cartiera tra tutti i soggetti

partecipanti al sodalizio criminoso.

Si è dell'opinione che la condotta de qua, rilevante in sede penale esclusivamente attraverso le citate fattispecie, ex artt. 2 e 8 del D. Lgs. n. 74/2000, meriterebbe un completamento normativo volto a sanzionare specificatamente chi, attraverso la frode sui prezzi, incide sulla fondamentale legge di mercato che vuole la concorrenza non solo libera ma anche lecitamente attuata allo scopo di tutelare il buon funzionamento dell'economia.

Da qui l'esigenza di una maggiore tutela anche in sede penale per gli imprenditori onesti che risultano del tutto emarginati dal libero gioco del mercato poiché sopraffatti dai concorrenti che offrono beni a prezzi estremamente bassi grazie agli illeciti penali sottesi.

4. L'«*impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita*» - art. 648-ter c.p. - nella realtà imprenditoriale. La formazione delle illecite risorse ed i prezzi predatori

Si è fatto cenno che la prassi può portare al riparto dell'IVA, non versata dalla cartiera, tra i soggetti partecipanti al sodalizio criminoso.

Spesso l'illecito provento è scientemente trasferito o sostituito, in tutto o in parte, nell'economia legale sotto forma di investimento nell'ambito delle stesse imprese che hanno preso parte alla fattispecie fraudolenta, allo scopo di occultarne la provenienza e, per così dire, reintrodurlo nel circuito economico regolare.

Altre volte il provento non è immesso direttamente nell'economia legale, ma è utilizzato per finanziare

diverse attività criminali per poi, solo al termine di tali passaggi, essere collocato nel circuito economico imprenditoriale.

Comunque sia esso dà linfa all'impresa che può offrire i propri prodotti a prezzi smisuratamente competitivi.

L'illecita ricchezza, dunque, si presta ad essere riciclata o, meglio, ad essere impiegata nell'attività economica o finanziaria - lecita -, ripercorrendo lo schema riconducibile all'art. 648-ter c.p. - Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita -[20].

Di solito il meccanismo è articolato in tre fasi.

La prima riguarda l'accumulazione di capitali illeciti, quale risultato della frode fiscale commessa.

La seconda consiste nella trasformazione dei capitali illeciti in capitali all'apparenza leciti attraverso il loro mascheramento, ossia mediante la loro immissione nella realtà aziendale.

La terza fase si realizza attraverso l'investimento di capitali << lavati >> in attività lecite, ossia mediante il loro collocamento, la fase più delicata poiché comporta l'emersione della ricchezza in capo ad un determinato soggetto. Tale fase si realizza, di norma, attraverso l'acquisto di beni mobili ed immobili, la concessione di prestiti, finanziamenti, sovvenzioni, acquisto di azioni e titoli in genere, tutte operazioni che consentono un incremento della potenzialità economica dell'impresa che, per questo, potrà, eventualmente anche aggredire il mercato[21].

Non sempre, tuttavia, i capitali illeciti immessi nell'azienda vengono successivamente collocati

esternamente al tessuto aziendale, nei termini anzidetti; spesso rimangono lì, attraverso strumenti contabili, tra cui le riserve occulte, volti a mascherarne la provenienza.

Altre volte tali risorse sono direttamente sfruttate consentendo all'impresa di divorare il mercato: in tal caso la stessa terza fase, quella volta al collocamento, è manifestata attraverso l'offerta di prezzi << anomali >>, in quanto molto bassi che, indirettamente, celano un'illecita ricchezza[22].

Da quanto fin ora esposto emerge che l'immissione dell'illecito provento nell'azienda fornisce alla stessa le risorse per abusare della propria posizione di forza sul mercato.

La dottrina più attenta, tuttavia, si è chiesta se sia inconfutabile che la ricchezza illecita proveniente dal reato tributario, sul quale si incardina la frode carosello, sia sempre idonea a concretizzare la fattispecie di Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, ex art. 648-ter c.p.; ciò per due ordini di motivi: - il primo attiene alle finalità evasive che sono alla base dei reati previsti dal D. lgs. n. 274/2000, in virtù delle quali chi evade beneficia, di solito, di un << mero >> risparmio d'imposta, cioè di ricchezza << non fresca >>, per così dire; - la seconda attiene alla ritenuta inconciliabilità del reato tributario perpetrato in azienda con la previsione di cui all'art. 648-ter c.p., sulla considerazione che il soggetto attivo dell'Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita non deve concorrere nel reato a monte, appunto in quello tributario, da cui deriva il provento illecito.

Al riguardo valgano le seguenti considerazioni.

Se il reato tributario genera un risparmio di imposta e non ricchezza << fresca >>, tale da essere impiegata illecitamente nell'azienda, la difficoltà è legata all'inevitabile commistione tra tale ricchezza ed il complesso del patrimonio aziendale, quindi alla precisa individuazione dell'una e dell'altro.

E' il caso, tra gli altri, del reato tributario che faccia ottenere al contribuente un illecito vantaggio attraverso una compressione della base imponibile, con l'indicazione nella dichiarazione fiscale o di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, oppure di elementi passivi fittizi (intendendosi per elementi attivi le componenti, espresse in cifra, che concorrono con segno positivo alla determinazione del reddito - o delle basi imponibili ai fini IVA - allo scopo dell'applicazione delle imposte sui redditi - o sul valore aggiunto - e per elementi passivi le componenti, espresse in cifra, che vi concorrono, viceversa, con segno negativo - D. Lgs. n. 74/2000, art. 1, comma 1, lett. b. -).

Tali caratteristiche, in effetti, si possono annoverano in tutta la loro ampiezza anche nelle frodi carosello all'IVA, in cui chi riceve la fattura soggettivamente falsa: - può abbattere la base imponibile ai fini delle imposte sui redditi attraverso la registrazione in contabilità del costo inesistente; - può usufruire di un inesistente credito IVA in virtù dell'imposta pagata alla società cartiera a fronte di un'operazione fittizia sul piano soggettivo.

Inoltre, allorché si dovesse avvalorare la tesi secondo cui il credito IVA in capo a chi utilizza la fattura soggettivamente fasulla comunque sussisterebbe - poiché il pagamento dell'imposta farebbe in ogni modo maturare il relativo credito -, in ogni caso si verterebbe in un episodio di evasione fiscale, dunque di illecito risparmio fiscale derivante da un'imposta pagata, dunque a credito, inferiore a quella che ne sarebbe derivata se la base imponibile non fosse stata illecitamente abbattuta attraverso l'adozione del prezzo anticoncorrenziale: va da sé che ad una minore base imponibile corrisponde una ridotta imposta da pagare.

Le perplessità che parte della dottrina ha ritenuto di avanzare, legate alla consapevolezza di non poter individuare con certezza il bene derivante dall'illecito, confusosi con la ricchezza[23], vengono tuttavia, sia pure in parte, superate giustappunto nel caso della frode carosello nell'IVA.

Infatti, l'utilizzatore del falso documento (società B) simula una movimentazione finanziaria pagando l'emittente (società A). La disponibilità di denaro così costituita in capo alla società A, che è già una disponibilità illecita[24], può essere occultamente restituita, in tutto o in parte, alla società B, allo scopo di

ripristinare l'iniziale situazione effettivamente voluta dalle parti. L'eventuale successivo impiego di tale somma di denaro ad opera di una persona fisica inquadrata, per così dire, nella società B, se terza rispetto ai soggetti attivi dei reati tributari commessi, di modo che non concorra in essi, ma consapevole che quel provento deriva da reato, è idoneo a realizzare l'ipotesi ex art. 648-ter.

Inoltre può verificarsi che parte della disponibilità illecita venga utilizzata come compenso in favore della società A (una sorta di provvigione illecita che di prassi viene destinata a colui che, avendo emesso la fattura falsa, si è prestato a favorire l'utilizzazione della stessa ed a consentire l'evasione). Si realizza la fattispecie ex art. 648-ter se tale compenso viene in un secondo momento impiegato da una persona fisica della società beneficiaria A, sempre che sia diversa dai soggetti attivi dei reati tributari commessi e a condizione che sia consapevole del reato presupposto che ne è alla base.

In tutti questi casi non emerge un risparmio d'imposta, nei termini supra evidenziati, ma un tangibile provento derivante da reato, sicuramente idoneo a configurare la fattispecie ex art. 648-ter c.p.[25].

5. Prezzi predatori ed evasione fiscale

In varie occasioni la giurisprudenza tributaria ha ritenuto che scelte economiche del contribuente irragionevolmente antieconomiche potrebbero celare delle evasioni fiscali, venendo a mancare il fine del lucro cui l'impresa (o l'attività professionale o artistica) è naturalmente volta.

Tra le scelte economiche << censurate >> rientrano quelle indirizzate sia a sopravvalutare componenti negativi di reddito (<< spese >> nel caso di reddito di lavoro autonomo, << costi >> nel caso di reddito d'impresa), sia a sottovalutare componenti positivi di reddito (<< compensi >> per il reddito di lavoro autonomo, << ricavi per il reddito d'impresa >>).

Si annovera, per quanto in particolare rileva in questa sede, la sottostima del valore delle vendite, quantificato dai relativi prezzi, che nell'ambito del diritto della concorrenza la giurisprudenza ne ha attribuito valenza escludente allorché travalichi determinate soglie.

L'assunto merita delle considerazioni che vengono fornite prendendo spunto dalle varie pronunce che al riguardo la giurisprudenza ha avuto modo di evidenziare.

Di recente la Corte di Cassazione[26] ha confermato il citato principio di diritto ed ha ribadito che il comportamento antieconomico del contribuente può comportare l'emanazione di un avviso di accertamento in rettifica della dichiarazione in quanto è riconosciuto in capo all'Amministrazione finanziaria il potere di sindacare la congruità dei ricavi e dei costi dichiarati, allorché questi comportino scelte non in linea con i parametri di economicità, cui è naturalmente ispirata l'attività d'impresa.

L'antieconomicità delle scelte economiche è, stante tale impostazione, presupposto sufficiente affinché il Fisco ricorra a modalità presuntive di ricostruzione della base imponibile.

Si evidenzia che in alcune occasioni sia la giurisprudenza, ma soprattutto la dottrina più attenta, hanno notato che l'Amministrazione finanziaria fin troppo spesso abbia fatto ricorso a tale tecnica di determinazione della capacità contributiva allorché, pur avendo potenzialmente gli strumenti e gli elementi per una più dettagliata ed analitica rideterminazione del reddito, la strada presuntiva risultava, in tali casi, apparentemente più veloce ed improntata a canoni di maggiore efficienza rispetto al metodo, per così dire, ordinario, che dovrebbe invece costituire, là dove è possibile, la naturale tecnica di accertamento (è evidente che la ritenuta maggiore efficienza del pubblico agire è inevitabilmente proiettata ad arrestarsi innanzi a soccombenze processuali derivanti da condanne dei giudici tributari riguardanti abusi nel ricorso agli accertamenti presuntivi).

Sebbene alcuna dottrina ed una parte della giurisprudenza abbiano sostenuto l'assunto dell'adozione da

parte dell'Amministrazione finanziaria di una determinazione analitica della base imponibile, la quale, oltre tutto, rappresenta un'indubbia metodologia per << rasserenare >> i rapporti tra il Fisco ed il contribuente in un'accezione di reciproca collaborazione e cooperazione[27], la giurisprudenza maggioritaria, in relazione all'antieconomicità delle scelte dell'imprenditore, rimane tendenzialmente orientata a ritenere legittimo il ricorso a particolari modalità di ricostruzione presuntiva del reddito, tra le quali, in specie, quella riconducibile all'accertamento analitico - induttivo, ex art. 39, comma 1, lettera d) del D.P.R. n. 600/1973, indipendentemente dal profilo della formale correttezza delle scritture che, dal tenore del dato normativo, sembrerebbe costituire il presupposto necessario a legittimazione del ricorso a tale modalità indiretta di accertamento.

La giurisprudenza prevalente ha, nello specifico, ritenuto che l'antieconomicità nel comportamento imprenditoriale/professionale tenuto dal contribuente sia un presupposto sufficientemente dignitoso per assurgere a presunzione semplice, qualificata da gravità, precisione e concordanza a dimostrazione indiretta dell'esistenza di attività non dichiarate o dell'inesistenza di passività dichiarate[28]. Una situazione contabile formalmente corretta non esclude di fatto, quindi, che le scritture possano ritenersi complessivamente non attendibili avuto riguardo ai comportamenti antieconomici tenuti dal soggetto verificato, tanto da sollevare fondati dubbi sulla veridicità delle operazioni dichiarate e desumere presuntivamente maggiore materia imponibile, con relativa inversione dell'onere probatorio che, per questa motivazione, ricade sul contribuente([29]) ([30]). Il giudizio di non affidabilità della documentazione fiscale può essere determinato dall'abnormità dell'espressione finale allorchè questa si riscontri in scelte economiche irrazionali[31].

Vi sono tuttavia contrarie argomentazioni volte a ritenere che il Fisco non possa sindacare le scelte del contribuente che opera nel rispetto della libertà d'impresa sancita dall'art. 41 della Costituzione. Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità maggioritaria ha ritenuto che le iniziative economiche assunte al solo fine di eludere gli obblighi fiscali non possono godere di alcuna copertura costituzionale, in quanto se è vero che il contribuente è libero di organizzare e svolgere la propria attività in maniera antieconomica è altresì vero che ove da simile condotta derivi un'attenuazione dell'obbligo di contribuire alla spesa pubblica, dovere di rango costituzionale, egli sarà tenuto a dare conto alla collettività di tale scelta[32].

Per addivenire ad una corretta valutazione delle componenti reddituali, i giudici di legittimità, in varie occasioni, si sono sforzati di fornire dei canoni ermeneutici della vigente disciplina dell'accertamento fiscale, volti a fissare dei parametri di riferimento al fine di comprendere la portata della soglia al di sotto della quale la scelta antieconomica debba ritenersi censurabile dall'Amministrazione finanziaria.

Allo scopo è stato fatto riferimento all'applicazione del principio, avente valore generale, stabilito dall'art. 9 del D.P.R. n. 917 del 1986, che impone quale criterio valutativo il normale valore di mercato per i corrispettivi, proventi, spese ed oneri in natura presi in considerazione dal contribuente[33].

Ponendo in evidenza il ragionamento di attenta dottrina[34], basato su una visione di più ampia veduta che va al di là di sistematici sospetti evasivi in capo alle scelte imprenditoriali, emerge la considerazione secondo cui il programma di gestione imprenditoriale può prevedere che singole o limitate operazioni, tra cui quelle afferenti la vendita di determinati beni, siano poste in essere sottocosto senza finalità evasive, a condizione, tuttavia, che esse non pregiudichino l'economicità dell'attività unitariamente intesa in un periodo medio/lungo. In tale ottica, un'operazione apparentemente antieconomica potrebbe comunque non inficiare il fine ultimo dell'impresa, ossia il profitto.

Inoltre, lo stesso riferimento al valore normale, quale parametro di riferimento per la determinazione, ad esempio, del prezzo di vendita di un bene in relazione al costo sostenuto per ottenerlo, dovrebbe costituire solo un metodo ragionevole di riferimento, non venire estremizzato per essere tassativamente utilizzato quale unico parametro limite, al di sotto del quale una vendita debba necessariamente ritenersi celare un'evasione - che se così fosse mortificherebbe del tutto l'iniziativa economica privata -. Il criterio de quo, in altri termini, affinché possa assumere un giusto parametro di riferimento, deve essere calato nella realtà aziendale e nelle decisioni strategiche adottate dallo stesso imprenditore.

Una diversa chiave di lettura sarebbe ingiustificata e rischierebbe di attribuire alla singola scelta aziendale un significato comunque diverso da quello prefisso dal contribuente. È stato a ragione asserito che << singoli casi di ritiro di materiale usato a prezzo superiore a quello della successiva vendita non costituivano indizi sicuri di una volontà di evasione. D'altra parte il criterio del "valore normale" di un

bene è previsto soltanto in determinati casi tassativamente fissati. Le operazioni apparentemente negative in ordine all'usato acquistavano una loro logica se correlate alla vendita di macchine nuove, tutto ciò nel quadro di un programma di grossa espansione commerciale della vendita delle macchine nuove >>[35].

È, tuttavia, ragionevole che innanzi ad operazioni manifestamente anomale per l'impossibilità sistematica nel tempo di ottenere un reddito, si consolidi il verosimile sospetto che la perdita sia scientemente congegnata per evadere il Fisco. A meno che non emergano giustificazioni plausibili che superino il dubbio che le operazioni siano poste in essere con intenti evasivi (tra tali motivazioni quella, per esempio, di dare contezza di una forte ed imprevista riduzione del prezzo di mercato dei beni ceduti e precedentemente acquistati, allo scopo di fronteggiare un'imprevista sopravvenuta carenza di liquidità)[36].

5.1. Qualche riflessione sulla sindacabilità delle scelte antieconomiche da parte del Fisco

Dal quadro sinteticamente delineato è evidente una contrapposizione di vedute:

- la giurisprudenza maggioritaria, da una parte, che sebbene consapevole che le scelte economiche prese dall'imprenditore debbano essere rispettate, giusta la garanzia costituzionale riconducibile all'art. 41 Cost., ritiene che il Fisco non debba fidarsi dell'imprenditore che agisce in modo antieconomico, nutrendo dubbi che in tale situazione << qualcosa non torni >>;

- la giurisprudenza minoritaria, nonché la dottrina più sensibile e garantista, dall'altra, che inclini ad esaltare particolarmente la libertà dell'iniziativa economica privata posta il luce dal dato costituzionale, ritengono che il Fisco non possa interferire nel merito delle scelte imprenditoriali in relazione ad

operazioni che << a posteriori >> si rivelino un << cattivo affare >>, anche perché ciò che in realtà avviene nel contesto del mercato, in cui incidono una miriade di fattori, non sempre, anzi, quasi mai è prevedibile dall'imprenditore[37]. Oltre tutto un singolo affare, apparentemente cattivo, può divenire buono in ragione di diverse proiezioni economiche alle quali lo si ragguagli, tenuto conto delle complessive scelte aziendali.

I due orientamenti potrebbero essere armonicamente avvicinati: se all'imprenditore è riconosciuta l'iniziativa economica, che è libera, ma che non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da arrecare danno alla sicurezza, alla libertà ed alla dignità umana (art. 41, primo e secondo comma della Costituzione), alla stessa stregua, sia pure cautamente, al Fisco deve essere data la possibilità di sindacare sulle scelte imprenditoriali abnormi in punto di ragionevolezza, a condizione, però, che ciò avvenga nel rispetto delle norme procedurali sull'accertamento (giusto il dinamico rinvio che lo Statuto dei diritti del contribuente - che contiene i principi generali dell'ordinamento tributario - fa alla legge generale sul procedimento amministrativo - L. 7 agosto 1990, n. 241 -), le quali si incardinano su principi di lealtà, affidamento, collaborazione e buona fede tra le parti in causa.

L'avvicinamento dei suddetti opposti assunti, tuttavia, non può non considerare quale principio generale che l'onere della prova dei fatti deve, per via naturale, gravare sul Fisco che avanza la pretesa, a meno di un'espressa previsione normativa. Al riguardo, il vigente panorama normativo non prevede quale principio generale che la scelta antieconomica di un'operazione dell'imprenditore legittimi, da sola, l'adozione dello strumento presuntivo da parte dell'Ufficio dell'accertamento.

Ne consegue che la scelta abnorme ed irragionevole dell'imprenditore sia da valutarsi alla stregua di un indizio, assolutamente inidoneo, da solo, ad invertire l'onere probatorio che resta e rimane in capo all'Amministrazione finanziaria, la quale, in tale circostanza, potrà pur sempre approfondire le indagini e verificare attraverso altri riscontri se quell'indizio è meritevole o meno di essere qualificato come prova e, dunque, di essere, in quanto tale, inserito nell'avviso di accertamento.

La mala gestio aziendale da sola non dovrebbe poter assumere significatività di presunzione grave,

precisa e concordante richiesta dal Legislatore a sostegno dell'esistenza di attività non dichiarate o dell'inesistenza di passività dichiarate a legittimazione dell'accertamento analitico - induttivo, prassi, invece, avvalorata dalla giurisprudenza maggioritaria e che porta all'inevitabile conseguenza che l'imprenditore è costretto, di volta in volta, se vuole sottrarsi alla << scure >> della presunzione legale relativa, a ricercare una giustificazione per ogni singola scelta presa che, considerata unitariamente, appaia antieconomica. Egli soggiace, in definitiva, all'onere costante di dover fornire una probatio diabolica.

Sarebbe errato cogliere dalla citata giurisprudenza maggioritaria principi di portata generale che legittimino una sistematica ingerenza del Fisco nelle scelte imprenditoriali e, quindi, l'attuazione di un automatismo concettuale tra antieconomicità e presunzione di evasione.

L'onere probatorio non può non ricadere sull'organo accertatore che deve dimostrare il fondamento probatorio della propria pretesa; l'Ufficio deve dimostrare in base a quali presupposti ha individuato nel fenomeno economicamente anomalo un comportamento evasivo e pertanto meritevole di invertire l'onere della prova.

È tale quid de pluris che legittima la rettifica analitico - induttiva da parte dell'Amministrazione finanziaria con il ribaltamento dell'onere probatorio in capo al contribuente; questi solo ora è tenuto a contraddire le contestazioni che il Fisco riconduce ai comportamenti antieconomici contestati, oppure a dimostrare l'esistenza di circostanze che modifichino la portata delle scelte, << censurate >> di non essere in linea con i parametri dell'economicità aziendale.

La tematica merita alcune riflessioni.

L'orientamento meno garantista, quello, dunque, che sembra, di fatto, invertire l'onere probatorio a carico del contribuente, fa affidamento sul parametro della ragionevolezza delle scelte economiche

dell'imprenditore. Ne consegue che se una scelta economica è ragionevole con gli scopi imprenditoriali, allora essa è insindacabile dall'Autorità fiscale.

Sono evidenti le difficoltà obiettive che affiorano allorchè si ricorra ad un giudizio del genere, non potendo essere agevolmente individuabile il limite oltre il quale la scelta estremizzata possa definirsi, ormai, irragionevole; al riguardo attenta dottrina[38] ha posto in evidenza come il ricorso al parametro della ragionevolezza sia, di per sé, errato e generi perplessità se utilizzato nel particolare contesto volto a delimitare il comportamento antieconomico del privato/contribuente.

Il concetto di ragionevolezza, infatti, costituisce lo strumento attraverso cui nel diritto pubblico vengono assoggettate a controllo le scelte del Legislatore e, in generale, le scelte della Pubblica amministrazione.

In specie nel diritto amministrativo la ragionevolezza impone alla Pubblica amministrazione di agire seguendo canoni di coerenza logica ed evitando, quindi, ingiustificate ed irrazionali disparità di trattamento tra privati. Evidente, dunque, il riferimento costituzionale a cui è collegato il principio de quo: esso, infatti, rappresenta, tra l'altro, un corollario dei principi di imparzialità e di buon andamento della Pubblica amministrazione (art. 97 Cost.) che presuppongono che questa operi attraverso schemi di decisioni coerenti tra loro per un corretto bilanciamento degli interessi in gioco.

Il criterio della ragionevolezza, inoltre, è preso quale modello di riferimento allo scopo della misurazione dell'azione amministrativa allorchando si verta in una ipotesi di presunto eccesso di potere. In genere << il sindacato di ragionevolezza dell'azione dei pubblici poteri ha una funzione garantistica e mira ad evitare che atti idonei ad incidere unilateralmente nella sfera giuridica dei singoli interessati siano il frutto di una cattiva gestione dei margini di elasticità più o meno ampi sussistenti in ogni trasformazione del potere in atto >>[39].

La ragionevolezza, dunque, trova naturale ingresso in relazione a tutti quei comportamenti in capo al

pubblico potere in cui nasce l'esigenza di garantire che uno smisurato esercizio della discrezionalità del << più forte >> possa danneggiare l'amministrato.

Essa, secondo tale impostazione, non dovrebbe poter toccare le scelte private, in cui non vi è la necessità di limitare un potere sul quale, incidendo scelte di carattere imprenditoriale, influiscono una miriade di fattori, spesso sconosciuti al diritto amministrativo, tra cui il << rischio, l'improvvisazione, i casi fortuiti, l'inventiva ed in genere tutti quegli elementi che sfuggono ad uno schema razionale a costituire il vero successo di un'iniziativa imprenditoriale >>[40].

Qui sono tante le variabili che nelle scelte strategiche dell'imprenditore incidono nell'adozione di un atto anziché di un altro, conseguendone che non è corretto vincolare l'imprenditore a scelte ragionevoli, criterio inconciliabile con la sua iniziativa economica che, diversamente, vedrebbe delle inaccettabili limitazioni.

Si spera che in futuro la giurisprudenza maggioritaria, al riguardo dell'applicazione del binomio << scelta antieconomica - evasione fiscale >>, ritorni sui propri passi, assumendo posizioni più rispettose delle libere scelte imprenditoriali, di modo che la stessa Amministrazione finanziaria sia indirizzata, allorché sospetti che l'economicità di un'operazione celi un'evasione, a ricercare altri elementi di prova a dimostrazione che effettivamente la cattiva scelta nasconda un'evasione.

Diverse soluzioni rischierebbero di calpestare i principi dello Statuto dei diritti del contribuente, che verrebbero sopraffatti dalla diffidenza del Fisco nei riguardi del contribuente: quest'ultimo, in quanto onesto, si troverebbe nell'impossibilità, di volta in volta, di poter fornire la << prova diabolica >> che l'aver patito per un prezzo basso non significhi necessariamente avere evaso il Fisco.

L'augurio è, altresì, per un celere intervento da parte del Legislatore, di modo che venga fatta chiarezza nel settore, attualmente inesplorato dal dato normativo.

L'assenza di futuri interventi in tale direzione, stante le numerose controversi sorte e che coinvolgono anche diritti costituzionali, preoccupa in quanto porta a confermare il mancato rispetto dei postulati della Legge n. 212/2000, i cui principi se da un canto costituiscono un vincolo comportamentale per l'Amministrazione finanziaria, dall'altro rappresentano un modello per lo stesso Legislatore che è chiamato ad attuarli in tutta la loro completezza e che non può sottrarsi da questo dovere.

Giangaspere Donato Toma

Le opinioni espresse sono frutto di uno studio personale dell'autore e non implicano alcuna presa di posizione dell'Amministrazione di appartenenza

[1] La L. n. 287/1990 riproduce, di massima, la normativa comunitaria sulla concorrenza. Attualmente l'ordinamento giuridico italiano si caratterizza per due livelli di normazione: quello riconducibile alla legge de qua ed ai successivi interventi modificativi ed integrativi, da una parte, quello comunitario, dall'altra, costituito dai Trattati e dalla legislazione derivata.

[2] Cass., SS.UU., 4 febbraio 2005, n. 2207, in Giust. civ., 2005, pag. 901; Cass., 2 febbraio 2007, n. 2305, in Foro it., 2007, pag. 1097.

[3] G. Amato, *Il potere e l'antitrust*, Bologna, 1998.

[4] In genere, sulla tutela della concorrenza, ex plurimis si veda A. Frignani, *Politiche comunitarie - III) Politica sulla concorrenza*, in *Enc. giur.*, XXIII, Roma, 1990; R. Alessi, *Concorrenza - I) Libertà di concorrenza*, in *Enc. giur.*, VIII, Roma, 1994; F. Galgano, Art. 41, in G. Branca (a cura di), *Commentario della Costituzione - rapporti economici, II*, Bologna - Roma, 1982, 1 - 68; V. Magni, G. Olivieri, *Diritto antitrust*, Torino, 2005; M. D'Alberti, *Concorrenza*, in S. Cassese (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, pagg. 1140 - 1151; G. Ferri, *Concorrenza*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, pagg. 532, 533; G. Ghiaini, *Monopolio - 1. Monopolio e concorrenza*, in *Enc. Dir.*, XXVI, Milano, 1976, pagg. 786 - 825; A. Pera, *Concorrenza e antitrust. Usi e abusi del mercato: le regole e le istituzioni per il suo funzionamento*, Bologna, 2005; A. Police, *Tutela della concorrenza e pubblici poteri*, Torino, 2000; M. Libertini, *Concorrenza sleale e disciplina antitrust: una proposta di ricostruzione unitaria dei principi, intervento al convegno su << Proprietà intellettuale e antitrust >>*, Perugia, 2001; V. Amendola e P. L. Parcu, *Antitrust italiano. Le sfide della tutela della concorrenza*, Torino, 2003; G. Bernini, *Un secolo di filosofia antitrust. Il modello statunitense, la disciplina comunitaria e la normativa italiana*, Bologna, 1991; P. Fattori - P. Cassinis, *Disciplina antitrust, funzionamento del mercato e interessi dei consumatori*, in *I diritti dei consumatori e degli utenti*, a cura di G. Alpa, Milano, 2001; A. Pappalardo, *Concorrenza, intese, concentrazioni, posizioni dominanti*, in << *Diritto comunitario* >>, in *Dig. Disc. priv., Sez. comm.*, III, Torino, 1988; *Diritto antitrust italiano*, a cura di A. Frignani, R. Pardolesi, A. Patroni Griffi e L. C. Ubertazzi, Bologna, 1993; R. Pardolesi, *Analisi economica della legislazione antitrust italiana*, in *Foro it.*, 1993.

[5] L'Autorità garante della concorrenza e del mercato è stata istituita con la legge n. 287/1990.

[6] Sull'innovazione e la concorrenza si veda K. J. Arrow, *Economic welfare and the allocation of resources for invention*, Princeton, 1962.

[7] P. Fattori - M. Todino, *La disciplina della concorrenza in Italia*, Bologna, 2004, pag. 128.

[8] Sui << prezzi predatori >> si confronti P. Fattori - M. Todino, *La disciplina della concorrenza in Italia*, cit., pagg. 147, ss.. Per un esaustivo approfondimento della tematica si veda, altresì, P. Giudici, *I prezzi predatori*, Milano, 2000.

[9] Per un approfondimento della teoria economica che porta ai prezzi predatori si veda P. Areeda e D. Turner, *Predatory pricing and regulated practices under section 2 of Sherman Act*, in << *Harvard Law Review* >>, 88, 1975, pag. 697; H. Hovenkamp, *Federal Antitrust policy*, St. Paul, 1999, capitolo 8.

[10] Si veda Corte di Giustizia, 3 luglio 1991, *Akzo Chemie BV. C. Commissione*, C-62/86, Racc. pag. I-03359, in cui viene ritenuto che un'impresa dominante: - è presuntivamente colpevole di un abuso di esclusione se fissa i prezzi al di sotto dei costi medi variabili; - se fissa i prezzi ad un livello intermedio fra i costi medi variabili e i costi medi totali è colpevole solo se esistono ulteriori prove finalizzate a poter dimostrare che la strategia di prezzi è finalizzata all'estromissione di altri soggetti dal gioco concorrenziale (da qui una non facile valutazione delle scelte strategiche comparate alla componente psicologica dell'imprenditore e, dunque, alla sua volontà di dare origine ai prezzi predatori). Mentre, dunque, nel primo caso emerge una presunzione assoluta di colpevolezza, nella seconda ipotesi, invece, affinché possa parlarsi di un comportamento escludente, è necessario sussistano altri elementi a conforto della colpevolezza. C'è chi ha criticato la posizione giurisprudenziale volta a sancire la prima ipotesi di responsabilità assoluta, << (...) atteso che, in realtà, ben possono sussistere fondate ragioni commerciali che legittimino il ricorso a politiche di prezzo inferiori a costi medi variabili >>, tra cui le vendite promozionali o le vendite di prodotti in procinto di divenire obsoleti (P. Fattori - M. Todino, *La disciplina della concorrenza in Italia*, cit., pag. 149).

[11] Si veda Corte di Giustizia, 14 novembre 1996, *Tetra Pak international SA contro Commissione delle Comunità europee*, C-333/94, in Racc. pag. I-05951 (Tetra Pak II); Commissione europea, 23 dicembre 1992, in *GUCE* 1993, L. 34/20, in cui la prassi strategica di offrire dei beni per lungo tempo a prezzi notevolmente inferiori rispetto a costi medi variabili, grazie a sussidi vari che l'impresa aveva ricevuto dal mercato di beni affini a quelli censurati, era stata considerata illecita, poiché escludente (tuttavia, l'adozione di tali prezzi per un periodo di tempo molto lungo e la sua inidoneità, nella sostanza, ad escludere dal mercato altri operatori del settore, aveva indotto molti a dubitare della finalità escludente

della prassi, nonostante l'impostazione economica tendesse ad indicare la formazione di prezzi predatori a causa dei prezzi di vendita inferiori a costi medi variabili); Commissione europea, 20 marzo 2001, Deutsche Post, in GUCE 2001, L. 125/27, in cui è stato ritenuto colpevole di abuso di posizione dominante il monopolista legale tedesco dei servizi di inoltro lettere, per aver utilizzato i profitti provenienti dal settore sottoposto a riserva legale al fine di finanziare, nel mercato dei servizi commerciali di inoltro pacchi, una politica dei prezzi inferiori ai costi incrementali, ritenuta supportata da prezzi predatori.

Al riguardo, tra i pochi precedenti in ambito nazionale, si annovera AGCM, 9 febbraio 1995, Tekal/italcementi; AGCM, 17 aprile 2002, Diano/Tourist Ferry Boat-Caronte Shipping, in Boll. n. 16/2002, in cui l'Autorità, al fine di dimostrare la sussistenza di prezzi predatori derivanti da un servizio comunque offerto da un'impresa, nonostante questa fosse in perdita, grazie ad ampi margini che la medesima riusciva a garantirsi fornendo analogo servizio in altro contesto territoriale, introduce la nozione di costi incrementali, vale a dire voci di costo che svaniscono al cessare dell'incremento di produzione, da cui sono esclusi, di norma, i cosiddetti costi irrecuperabili, ossia quelli che devono essere comunque sostenuti anche qualora si decidesse di interrompere la produzione aggiuntiva nel frattempo avviata (P. Fattori - M. Todino, *La disciplina della concorrenza in Italia*, cit., a cui si rinvia per un approfondimento degli assunti innovativi chiamati in causa dall'Autorità nella pronuncia de qua).

[12] AGCM, 9 febbraio 1995, Tekal/italcementi, cit.; AGCM, 17 aprile 2002, Diano/Tourist Ferry Boat-Caronte Shipping, cit..

[13] Corte di Giustizia, 14 novembre 1996, Tetra Pak internatiobal SA contro Commissione delle Comunità europee, C-333/94, cit.; Commissione europea, 23 dicembre 1992, cit.; Commissione europea, 20 marzo 2001, Deutsche Post, cit..

[14] Si veda P. Fattori - M. Todino, *La disciplina della concorrenza in Italia*, cit., pag. 150.

[15] A seguito delle illecite risorse che l'impresa riesce ad ottenere attraverso le frodi in campo IVA non è dato di riscontrare, tuttavia, che la tecnica volta a destabilizzare il mercato venga attuata attraverso i cosiddetti << sconti fidelizzanti >>, altra tipologia di condotta riconducibile all'abuso di posizione dominante che si concretizza in una gamma molto varia di comportamenti illeciti.

Infatti, la precarietà e la rischiosità del meccanismo fraudolento della citata frode IVA, che verrà più nel dettaglio descritto infra, porta l'impresa, che delle illecite risorse ottenute dovesse avvantaggiarsene, a tenere un comportamento immediatamente volto a conquistare il mercato, presupposto agevolmente realizzabile attraverso l'offerta di prezzi predatori e non anche tramite sconti fidelizzanti che, invece, implicano comunque alla base la paziente creazione di un rapporto continuativo nel tempo, finalizzato, appunto, a fidelizzare i clienti e ad impedire o ostacolare agli altri concorrenti l'accesso agli sbocchi di mercato.

Lo scopo delle società << fittizie >> è quello di essere costituite al fine di perpetrare, di norma, una sola o poche grandi frodi, per poi scomparire velocemente e non essere individuate; prassi, di fatto, inattuabile con la pratica scontistica - che per tale motivazione è risultata di fatto incompatibile con la frode de qua -, la quale necessita di un lasso di tempo significativo affinché essa stessa possa essere realizzata - tempo comunque maggiore rispetto alla procedura che porta all'attuazione dei prezzi predatori - e che, dunque, implica un incremento del margine di rischio che dette società vengano sgominate dalle autorità preposte ad avversare l'illecito.

[16] La giurisprudenza nazionale è altalenante sulla questione riguardante la legittimazione a che l'acquirente nazionale porti in detrazione l'IVA assolta sugli acquisti (quindi a credito) o ne richieda il rimborso, soprattutto se non è dimostrato che egli abbia preso parte alla frode. Al riguardo si veda Cass., 24 maggio 2000, n. 7289, in banca dati il fiscovideo; Id., 9 marzo 2005, n. 12353, ivi; Id., 18 ottobre 2005, n. 309, ivi; Id., 30 gennaio 2007, n. 1950, in I Quattro Codici della Riforma Tributaria BIG PREMIUM; Id., 16 luglio 2003, n. 11109, ivi; Id., 3 dicembre 2001, n. 15228, ivi; Id., 19 ottobre 2007, n. 21953, in La settimana fiscale, n. 45/2007, pagg. 33, ss.; Id., 16 luglio 2003, n. 11110, in banca dati il fiscovideo; Id., 05 giugno 2003, n. 8959, ivi; Id., 26 ottobre 2001, n. 13222, ivi; Id., 22 marzo 2006, n. 6378, ivi; Id., 29 maggio 2001, n. 7289, ivi; Id., 10 giugno 2005, n. 12353, ivi; Id., 11 gennaio 2006, n. 309, ivi; Id., 8 marzo

2000, n. 2603, in I Quattro Codici della Riforma Tributaria BIG PREMIUM; Id., 18 febbraio 2000, n. 1841, ivi.

[17] Le società cartiere sono, di norma, ispirate ad un modello standardizzato tipizzato per: - avere una vita estremamente breve, durante la quale cambiano continuamente sede legale (di fatto non hanno nessuna sede effettiva); - essere società a responsabilità limitata con unico socio (S.u.r.l.); - essere gestite di fatto da persone con diversi e gravi precedenti penali; - avere formalmente un amministratore unico << prestanome >>, che viene cambiato periodicamente; - non avere istituito o non conservano scritture contabili né libri sociali; - aver occultato le fatture ricevute e quelle emesse; - omettere, sistematicamente, di versare l'IVA; - denunciare il furto/smarrimento dei documenti e delle scritture contabili dopo un breve periodo di vita.

[18] Il D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non prevedendo l'ipotesi di << frode carosello >>, ha indotto avveduta dottrina ad intravedere una sistematica revisione della disciplina penale - tributaria, volta a contemplare espressamente tale fattispecie.

[19] La maturazione dell'inesistente credito Iva in capo all'acquirente nazionale è avversato da chi ritiene, invece, sussistere comunque il credito sul presupposto che tale soggetto, sia pur a fronte di un'operazione fasulla da un punto di vista soggettivo, tuttavia oggettivamente esistente, concretamente paga l'Iva alla << società cartiera >>, maturando il relativo credito. Sulla giurisprudenza ondivaga, che sul punto ne è emersa, si rinvia a quanto indicato nella nota n. 17.

[20] Il reato di << Riciclaggio >> è riconducibile all'art. 648-bis del codice penale, secondo cui realizza tale fattispecie chiunque, << fuori dei casi di concorso nel reato (...) sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo, ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa (...) >>. Il citato reato presuppone il dolo generico del soggetto attivo; dunque deve essere dimostrato che costui sia a conoscenza che il denaro, i beni o altre utilità siano riconducibili ad un reato non colposo e che abbia agito con volontà e coscienza al fine della sostituzione o del trasferimento del conseguente provento.

E' irrilevante che il soggetto attivo del reato presupposto sia non imputabile o non punibile, allo stesso modo di come non rileva l'assenza di una condizione di procedibilità. Ciò che importa, invece, è che il soggetto che tiene il comportamento previsto dall'art. 648-bis non concorra con il reato che è a monte; in tal caso il suo comportamento perfeziona quest'ultima fattispecie e non anche il riciclaggio.

E' stato ritenuto che la ratio della norma incriminatrice consista nell'intendimento di reprimere i comportamenti e di contrastare i processi << attraverso i quali si nasconde l'origine illegale di un introito, mascherandolo in modo da farlo apparire legittimo >> (Pecorella, voce Denaro - sostituzione di - D. Pen. v. III, Torino, 1989, 366) o, in altri termini << il complesso delle operazioni necessarie per attribuire un'origine simulatamene lecita a valori patrimoniali di provenienza criminosa >> (Zanchetti, Il riciclaggio di denaro proveniente da reato, Milano, 1997, pag. 179).

Altra ipotesi è quella descritta dall'art. 648-ter, ossia quella riferita al reato di << Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita >>, fattispecie commessa da << chiunque, fuori dei casi di concorso del reato e dei casi previsti dagli articoli 648 e 648-bis, impiega in attività economiche o finanziarie denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto (...) >>.

La ratio della norma incriminatrice sembra volta a fronteggiare, attraverso la sanzione penale, l'insieme di condotte che, per forza di cose, si verificano in successione temporale alla mera sostituzione od occultamento dei proventi da reato, con lo scopo, più precisamente, di sanzionare la fase dell'impiego delle risorse con la loro immissione nel mercato (si veda il commento all'art. 648-ter c.p., a cura di Reinotti - Ranzatto, in Padovani, Codice penale, Milano 2005, pag. 2999).

La norma si presta a vivaci critiche in dottrina poichè, essendo stata concepita come sussidiaria rispetto alle già ampie fattispecie degli artt. 648 e 648-bis (<< fuori dei casi (...) previsti dagli artt. 648 e 648-bis >>), ha fatto ritenere che trattasi, in sostanza, di una norma meramente simbolica, fino al punto da far intravedere la necessità di una completa rivisitazione dell'intera materia attraverso la creazione di una sorta di progressione criminosa e sanzionatoria allo scopo di ristrutturare le fattispecie di cui agli artt. 379 - Favoreggiamento reale -, 648 - Ricettazione -, 648-bis - Riciclaggio - e prevedendo per ciascuna una

clausola di esclusione a favore di quelle progressivamente più gravi (commento all'art. 648-ter c.p., a cura di Reinotti - Ranzatto, in Padovani, Codice penale, cit.. Concordemente in questa direzione si veda Moccia, Impiego di capitali illeciti e riciclaggio: la risposta del sistema penale italiano, in R IT DPP 1995, pag. 728; Zanchetti, Il riciclaggio di denaro proveniente da reato, Milano 1997; Vairo, Riciclaggio. Problemi di assetto e prospettive di rafforzamento nella prevenzione e nella repressione, G PEN 1998, II, pag. 520).

[21] Si confronti Cocuzza, Segreto bancario, criminalità organizzata, riciclaggio, evasione fiscale in Italia, Padova, 2007.

[22] Lo stretto legame, dunque, che può incardinarsi tra reato tributario, riciclaggio e violazione delle regole concorrenziali, fenomeni che palesano un aspetto patologico dell'economia reale, porta a riflettere sull'acume che deve tipizzare l'operato dei soggetti preposti a svolgere investigazioni in ambito giuridico - economico. Ruolo che non deve essere riduttivamente volto ad un orizzonte rigidamente circoscritto entro limiti di operatività preconcepita ma, al contrario, deve propendere verso una visione interdisciplinare, trasversale, sensibile a percepire che a monte di un indice che faccia ritenere il mercato falsato nella concorrenza potrebbero fare da contraltare episodi di riciclaggio. E viceversa.

[23] Sul punto si veda Assumma, Riciclaggio di capitali illeciti e reati tributari, in Rass. trib., n. 11/1995, pag. 1779; Nuzzolo, Riciclaggio ed evasione fiscale: connessioni normative e sinergie nell'azione di contrasto, in Notiziario della Scuola di Polizia tributaria della Guardia di finanza, pagg. 683, ss.; Hinna - Danesi, Proventi da frode fiscale e riciclaggio, in il fisco n. 40/1995, pag. 9758, ss.; Id., Proventi da frode fiscale e riciclaggio, in Cortese - Santoro, Il riciclaggio del denaro nella legislazione civile e penale, Milano 1996, pagg. 292.

[24] La società A, emettendo la fattura falsa, allo scopo di permettere a terzi l'evasione, commette sin da subito il reato ex art. 8 del D. Lgs. n. 74/2000 poiché tale fattispecie non è vincolata all'indicazione in dichiarazione da parte dell'emittente di dati falsi, non rientrando nel novero dei Delitti in materia di dichiarazione di cui al Capo I del D. Lgs. n. 74/2000.

[25] Trattandosi, di fatto, di ricchezza illecita investita in attività produttive si pone la questione afferente la tassazione dei consequenziali proventi di matrice illecita. La materia è regolamentata dalla legge L. 24 dicembre 1993, n. 537 che all'art. 14, comma quattro, prevede, tra l'altro, che i proventi derivanti da attività, atti e fatti penalmente rilevanti, se non già sottoposti a sequestro o confisca, devono intendersi ricompresi nelle categorie di reddito previste dall'art. 6 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.), se in esse classificabili.

Ne consegue che qualsiasi reddito che derivi da un'attività illecita, ai fini della sua tassazione, non è considerato appartenente ad una categoria a sè stante, peraltro non prevista dal vigente panorama normativo, ma è inquadrabile, sempre che ne sussistano i requisiti, tra quelli riconosciuti e tassativamente classificati dall'art. 6 del T.U.I.R. (redditi di impresa, di lavoro, di capitali, diversi, ecc.).

L'imposizione tributaria del provento non stride, dunque, con l'illicità dello stesso: chi produce un reddito come conseguenza dell'impiego di un provento illecito è considerato contribuente.

La collocazione del provento in una delle categorie di reddito previste dal T.U.I.R. dipende dall'origine dei << fatti, atti o attività >> qualificabili come illeciti, dunque dal presupposto impositivo illecito.

Con particolare riferimento all'attività di riciclaggio, che ha quale provento denaro, beni o altre utilità di derivazione da reato tributario, si ritiene dover effettuare una distinzione: - se il provento, ai sensi dell'art. 67, lett. i del T.U.I.R., ha origine dallo svolgimento di un'attività commerciale non esercitata abitualmente, questo è ragionevolmente inquadrabile nel novero dei redditi diversi; - viceversa, se esso è riconducibile alla previsione indicata dall'art. 55 del T.U.I.R., derivando, di massima, dall'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di una delle attività indicate nell'art. 2195 c.c. e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 del T.U.I.R. che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa, è collocabile nell'ambito dei redditi di impresa (enunciati, come anche i redditi diversi, nell'art. 6 del T.U.I.R.).

[26] Cass., 15 settembre 2008, n. 23635, in fiscalitax online.

[27] Il raggiungimento della giustizia fiscale è l'obiettivo cui mira lo Statuto dei diritti del contribuente - L. 27 luglio 2000, n. 212 -.

[28] Concordemente, tra la giurisprudenza più recente, si veda Cass., 11 gennaio 2008, n. 417, in il fisco n. 5/2008, fascicolo n. 1, pag. 809, secondo cui << in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico - induttivo del reddito d'impresa qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente, essendo in tali casi pertanto consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici - purché gravi precise e concordanti - maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente >>. Si confronti Cass., 23 gennaio 2008, n. 1409, in banca dati il fiscovideo, secondo la quale << (...) pur in presenza di una contabilità regolarmente tenuta, è legittimo l'accertamento induttivo del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 39, primo comma lett. d) del dpr 29 settembre 1973 n. 600, ove le dichiarazioni fiscali del contribuente evidenzino un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che non venga spiegato in alcun modo (..) >>.

[29] Il criterio della ricostruzione presuntiva del reddito, che ha alla base la scelta antieconomica, prende piede da varie sentenze dei Supremi giudici, tra cui si annovera Cass., 3 agosto 2001, n. 10649, in banca dati il fiscovideo, secondo cui << deve ritenersi legittima, a mente degli artt. 38 e 39 del D.P.R. n. 600 del 1973, la rettifica, induttiva del reddito d'impresa operata in presenza di contabilità formalmente regolare quando, sulla base di presunzioni dotate dei requisiti prescritti dall'art. 2729, comma 1, del codice civile, possa fondatamente ritenersi che l'entità del reddito dichiarato si ponga in evidente contrasto con il comune buonsenso e con le regole basilari della ragionevolezza (...) >>. Ne consegue, a detta di Cass., 16 gennaio 2009, n. 951, in banca dati il fiscovideo, che diviene onere del contribuente stesso dimostrare la liceità fiscale dell'operazione e il giudice tributario non può, al riguardo, limitarsi a constatare la regolarità della documentazione cartacea (si confronti Comm. trib. Reg. Del lazio, 27 luglio 2007, n. 115,

ivi, che è propensa a ritenere che un comportamento antieconomico dell'imprenditore costituisce, pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette, elemento indiziario da cui è consentito dedurre l'esistenza di un reddito occultato; di conseguenza, incombe sul contribuente, il quale voglia contestare tale determinazione, documentare il proprio assunto e fornire una giustificazione razionale ed analitica delle proprie scelte dando adeguata ragione delle singole operazioni giudicate antieconomiche).

Il principio ha trovato variegate applicazioni: in alcuni casi è stato ritenuto che in tema di compensi erogati agli amministratori di una S.n.c. l'Amministrazione finanziaria non è vincolata alla misura indicata in delibere sociali o contratti, ben potendo rideterminare l'ammontare del compenso in relazione al volume di affari della società - Cass., 30 ottobre 2001, n.13478, in banca dati il fiscovideo -; in altri è stato evidenziato che una mancata remunerazione del capitale rappresenti un comportamento antieconomico dell'attività gestionale svolta e quindi irragionevole - Id., 23 gennaio 2008, n. 1409, ivi -; in altri ancora che è legittima la presunzione secondo cui le attività di amministratore di una società di condomini dia luogo a compenso per cui non è incongrua od illogica la valutazione del giudice di merito che abbia negato valore di prova dell'autodichiarazione con cui l'amministratore di una società attesti di non aver ricevuto alcun compenso per la sua attività, a conferma del consolidato orientamento in virtù del quale la giurisprudenza manifesta istintivo scetticismo quando amministratori e professionisti sostengono di lavorare per amicizia e senza compenso -Id., 29 gennaio 2008, n. 1915, ivi -.

Si confronti, altresì, Cass., 3 maggio 2002, n. 6337, in banca dati il fiscovideo, in cui l'Amministrazione finanziaria contestava al contribuente ricavi non dichiarati, ritenuti sussistere a seguito del riscontro tra fatture di acquisto e fatture di vendita di macchine usate, in cui il prezzo di acquisto era sensibilmente superiore al prezzo di rivendita, apparendo in contrasto con le normali regole dell'attività commerciale.

Nella stessa direzione sono orientate, di massima, Cass., 17 settembre 2001, n. 11645, in banca dati il fiscovideo; Id., 9 febbraio 2001, n. 1821, ivi; Id., 11 aprile 2008, n. 9497, ivi; Id., 14 gennaio 2003, n. 398, ivi; Id., 24 luglio 2002, n. 10802, ivi; Id., 27 settembre 2000, n. 12813, in il fisco n. 48/2000, pagg. 14418; Id., 9 febbraio 2001, n. 1821, in banca dati il fiscovideo; Id., 16 gennaio 2009, n. 951, ivi.

Tra le posizione contrarie si confronti Cass., 9 maggio 2002, n. 6599, in banca dati il fiscovideo; Id., 9 maggio 2002, n. 6599, ivi.

[30] Il tema è stato molto sentito dalla dottrina. Tra i vari interventi si annota F. Dezzani, Corte di Cassazione: indeducibili i compensi agli amministratori per la parte eccedente la congruità, in il fisco n. 13/2002, fascicolo n. 1, pag. 1879; A. Iorio, Cass. n. 417 dell'11 gennaio 2008: la differenza significativa delle percentuali di ricarico legittima l'accertamento dell'Ufficio, in ivi, n. 5/2008, fascicolo n. 2, pag. 882; G. Antico, La potestà del Fisco di accertare l'antieconomicità: rapporti con l'accertamento con adesione, in il fisco n. 37/2003, fascicolo n. 1, pag. 5784; R. Lupi, Equivoci in tema di sindacato del fisco sull'economicità della gestione aziendale, in Rass. trib. n. 1/2001, pag. 214; A. Mifsud - M. Mariano, L'antieconomicità della gestione aziendale come presupposto dell'accertamento, in il fisco n. 46/2002, fascicolo n. 1, pag. 7349; S. Screpanti, Il principio di inerenza fra dimensione qualitativa, presunta dimensione quantitativa e sindacato dell'economicità nella gestione aziendale, ivi, n. 33/2002, fascicolo n. 1, pag. 5257; G. Bernoni, La sindacabilità delle scelte imprenditoriali nella recente giurisprudenza: il comportamento dell'imprenditore e la deducibilità dei costi antieconomici, in *Impresa* c.i.n. 1/2003, pag. 15; F. Capasso, Le recenti pronunce giurisprudenziali in materia di potere di accertamento e sindacato delle valutazioni operate dal contribuente, in il fisco n. 44/2002, fascicolo n. 1, pag. 6976.

[31] Si veda Cass. 20 dicembre 2007, n. 26862, in banca dati il fiscovideo; Id., 7 settembre 2007, n. 18857, ivi..

[32] In questo senso Cass., 15 settembre 2008, n. 23635, cit..

[33] Si veda Cass., 24 luglio 2002, n. 10802, in banca dati il fiscovideo; Id., 15 settembre 2008, n. 23635, cit..

[34] M. Miccinesi, La Cassazione ed i rapporti di finanziamento fra società e soci, nota a Cass. nn. 2672/1996, 3155/1996, 2947/1996, in Rass. trib. n. 5/1996, pagg. 1220, ss.; M. Beghin, Prestiti gratuiti al socio e disciplina fiscale degli oneri finanziari sopportati dalla società: considerazioni sul concetto di “inerenza” e sulla regola di deducibilità (pro rata) degli interessi passivi, nota a Comm. trib. prov. di Venezia, n. 128/1996, in Riv. dir. trib., 1998, II, pagg. 156 - 157.

[35] Cass., 3 maggio 2002, n. 6337, cit..

[36] M. Michelacci - D. Irollo, Antieconomicità dei comportamenti del contribuente sintomatici di evasione, in fiscalitax n. 11/2008, pagg. 1462, ss..

[37] Si confronti R. Lupi, Manuale giuridico professionale di diritto tributario, Milano, 2001, pag. 579 e F. Tesauro, Istituzioni di Diritto Tributario - Parte speciale, Torino, 1999, pag. 111.

[38] P. Antonio, Il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali in diritto tributario: conferme e limiti, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria n.8/2001, pag. 1033.

[39] P. Antonio, Il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali in diritto tributario: conferme e limiti, cit..

[40] P. Antonio, Il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali in diritto tributario: conferme e limiti, cit..

<https://www.diritto.it/l-illecito-potere-di-mercato-da-prezzi-predatori-tra-frodi-iva-riciclaggio-ed-evasione-fiscali/>