

Le nuove frontiere del diritto penale tributario

Relazione di sintesi

In data 1 dicembre 2014 si è svolto, presso l’Aula Magna del Tribunale di Milano, il convegno dal titolo “*Le nuove frontiere del diritto penale tributario*”, dedicato alla memoria di L. D. CERQUA e posto idealmente a chiusura del ciclo di seminari in materia penaltributaria organizzati dalla Formazione Decentrata del distretto milanese. Nell’aprire la giornata di studi, il Presidente G. CANZIO e il prof. A. LANZI hanno ricordato la profonda umanità, l’inesauribile passione e l’inestimabile contributo di L. D. CERQUA allo studio del diritto penale commerciale e tributario, ora celebrati nella Raccolta di Scritti con cui l’*Indice Penale* ha voluto onorarne la figura, in un numero speciale della *Rivista* simbolicamente consegnato alla vedova ed al figlio Federico.

La *prima sessione* di lavori è stata orientata all’*approfondimento di due macroquestioni* di controversa e strettissima attualità nella materia penale tributaria: segnatamente, al tema, cruciale, (dei limiti) della *rilevanza penale dell’elusione fiscale* (recentemente arricchitosi di un ulteriore capitolo con la seconda pronuncia, ancora in attesa del deposito della motivazioni, della Suprema Corte sulla vicenda Dolce & Gabbana) e alla *confiscabilità dei beni dell’ente in caso di reati tributari commessi* – nel suo interesse o vantaggio – *dal legale rappresentante* (su cui si è espressa nel marzo scorso – autorevolmente ma forse non definitivamente – la Cassazione a Sezioni Unite).

A logica e metodologica premessa di una consapevole riflessione sulla tipicità penale di condotte (solamente) elusive delle disposizioni fiscali, il prof. G. MAISTO ha tratteggiato, da un angolo visuale prettamente tributaristico, la cornice concettuale del fenomeno; muovendo dall’analisi della norma-cardine di cui all’art. 37 *bis* d.p.r. 600/1973, si sono così enucleati i *tratti distintivi dell’elusione fiscale* negli atti, fatti o negozi (relativi ad operazioni espressamente tipizzate):

- a) privi di valide ragioni economiche (extrafiscali);
- b) aggirativi – ma non frontalmente violativi – di obblighi o divieti di carattere tributario;
- c) integrativi di un vantaggio indebito per il contribuente.

Risolvendosi le conseguenze – sul piano tributario – nella semplice inopponibilità all’Amministrazione finanziaria di quegli atti, fatti o negozi, l’attenzione si è dunque appuntata sulla natura procedimentale ovvero sostanziale della disposizione in parola: tesi, quest’ultima, abbracciata ormai (anche sulla scorta dell’addentellato di cui all’art. 53 Cost.) dalla dottrina e dalla giurisprudenza maggioritarie, con conseguente estensione delle sanzioni amministrative anche alle fattispecie semplicemente elusive.

Sotto diverso profilo, si è registrata la tendenza giurisprudenziale – a partire almeno dal 2006 – ad intravedere nell’art. 37 *bis* il precipitato positivo di un più generale principio antielusivo, immanente all’ordinamento (tributario), a sua volta mutuabile dall’archetipo del divieto di abuso del diritto: con il tangibile corollario, dunque, di estendere la portata applicativa della norma a tutte le situazioni ivi non direttamente tipizzate, ma a queste ultime accomunate dall’identica *ratio* di non consentire al contribuente di giovare degli effetti delle

proprie condotte elusive. Ciò, in particolare, con riferimento alle imposte di matrice non comunitaria (c.d. tributi non armonizzati), ancorchè la Corte di Giustizia abbia precisato – con un arresto dai riverberi potenzialmente significativi – che non esiste nel diritto dell’Unione alcun principio generale che imponga agli Stati membri l’obbligo di reprimere le pratiche elusive nel settore della fiscalità diretta (cfr. Corte di Giustizia dell’Unione Europea, 29 marzo 2012, causa C- 417/10).

Ciò premesso, non sempre agevole è apparsa la distinzione in concreto tra fattispecie meramente elusive e fattispecie di violazione frontale e diretta della norma tributaria, come tali da ascrivere al paradigma dell’evasione fiscale vera e propria: senz’altro, però, almeno in alcuni casi, quali ad es. l’estero-vestizione o il “*transfer price*”, dovrà parlarsi di evasione piuttosto che di elusione, trattandosi a ben vedere di trasgressione e non di mero aggiramento del disposto delle norme tributarie (nello specifico, degli artt. 73 e 110 T.u.i.r.).

D’altra parte, si è altresì analizzato, in chiave apertamente critica, l’indirizzo giurisprudenziale che sembra obliterare il requisito del carattere “indebito” del vantaggio ritratto dal contribuente all’esito dell’operazione abusiva, decretandone la sussistenza *in re ipsa* una volta ravvisato il diverso requisito dell’assenza di una valida ragione economica extrafiscale e così elidendo uno degli elementi costitutivi della fattispecie elusiva. Sennonchè, non sempre la mancanza del movente economico si traduce in vantaggio indebito sul piano fiscale, come accade – ad es. – quando il contribuente può scegliere tra due opzioni, lecite, aventi regime tributario differente (si pensi all’anticipata chiusura dell’esercizio per beneficiare di norme fiscali di favore, ovvero alla via della fusione invece che della liquidazione della società, ovvero ancora alla trasformazione di una società di persone in una società di capitali): la circostanza che ad essere preferita sarà la strada (quantomeno) neutra – invece di quella generativa di un debito – dal punto di vista tributario non sarà suscettibile, giusta la mera assenza di una valida ragione economica, ad integrare una forma di elusione fiscale, giacchè, invero, nessun vantaggio “indebito” si cristallizzerà nella sfera patrimoniale del contribuente.

Da ultimo, l’analisi si è appuntata sulle prospettive che si dischiudono con l’esercizio, da parte del Governo, della delega fiscale, nella parte relativa all’abuso del diritto. Nella nozione di quest’ultimo – che finirà per sovrapporsi all’elusione in senso stretto e che prescindere dalle intenzioni del contribuente – dovrebbero quindi isolarsi, “positivizzando” la precedente esegesi giurisprudenziale:

- i. l’assenza di “sostanza” economica;
- ii. il rispetto formale delle norme tributarie;
- iii. l’ottenimento di vantaggi fiscali indebiti.

Il riferimento alle valide ragioni economiche – che, peraltro, dovrebbe permanere in una norma sostanzialmente esimente dell’abuso (così onerando il contribuente di provare la sussistenza di un obiettivo economico extrafiscale validamente perseguito) – verrebbe, dunque, sostituito dal richiamo alla mancanza di “sostanza” economica. Sparirebbe invece, senz’altro, il carattere “distorto” dell’uso di strumenti giuridici; mentre la libertà di scelta dell’operazione fiscalmente vantaggiosa, tra una pluralità di negozi tutti leciti, rischierebbe, in concreto, di risolversi in una vuota petizione di principio, giusta la necessità che l’operazione prescelta non si traduca in un abuso del diritto.

Se, insomma, la delega pare diradare le preoccupazioni per la limitata tutela procedimentale finora riservata all'abuso del diritto non tipizzato, scarsa si profila l'incidenza sul piano sostanziale, laddove toccherà alla giurisprudenza disegnare i contorni della figura in termini meno sfuggenti.

Così delineato l'orizzonte teorico entro cui deve inserirsi la prospettiva penalistica, il cons. A. SCARCELLA ha ripercorso – scandendoli diacronicamente – i principali arresti della Corte di cassazione onde isolare gli *essentialia dell'elusione penalmente rilevante nell'elaborazione della giurisprudenza di legittimità*.

In termini riassuntivi, anche la giurisprudenza penalistica ha definito il fenomeno elusivo come quella situazione in cui il contribuente non realizza la situazione imponibile, avvalendosi bensì di strumenti apparentemente estranei alla fattispecie legale, che possono tuttavia rientrarvi alla luce del risultato perseguito dal legislatore: sicché il comportamento elusivo, non tassabile nell'interpretazione letterale della disposizione tributaria, lo diviene in proiezione finalistica. In ciò si apprezza la distinzione, a valle, con il mero risparmio lecito di imposta, e, a monte, con l'evasione in senso stretto, quale violazione diretta di un precetto (laddove la condotta elusiva non è formalmente vietata dall'ordinamento).

Tanto precisato, il paradigma penalistico dell'elusione fiscale è stato individuato dalla giurisprudenza soprattutto nel delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000 (nonché, talvolta, nell'omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs. 74/2000).

In tal senso, anticipata da alcuni precedenti arresti conformi della Suprema Corte, la sentenza-pilota appare certamente Cass. sez. II, n. 7739/2012, relativa al (“primo tempo” del) noto caso Dolce & Gabbana. Triplice, in estrema sintesi, la declinazione argomentativa impiegata in quell'arresto dalla Suprema Corte, a sostegno della rilevanza penale dell'elusione fiscale:

- a) l'ampia nozione di “imposta evasa” fornita dall'art. 1 lett. f) d.lgs. 74/2000;
- b) la lettura *a contrario* dell'art. 16 d.lgs. 74/2000 in materia di interpello;
- c) la linea di politica criminale adottata dal legislatore del 2000, tutta protesa ad incentrare la penale rilevanza sul momento dichiarativo.

Del resto, ad avviso della sentenza in esame, tale conclusione non stridrebbe con il principio di legalità, sia perché occorre, in ogni caso, “agganciare” la rilevanza penale alla previsione di una specifica norma antielusiva (non essendo dunque sufficiente il semplice, generico divieto di abuso del diritto), sia perché il risultato interpretativo così ottenuto è dotato di “ragionevole prevedibilità”.

Nel medesimo solco ermeneutico, poi, vanno inserite altre pronunce, tra cui – su tutte – quella dell'altrettanto noto caso Bova (Cass. sez. III, n. 19100/2013), ove si è affermato che il reato di dichiarazione infedele può essere integrato anche dai comportamenti elusivi posti in essere dal contribuente, per trarre indebiti vantaggi dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in mancanza di ragioni economicamente apprezzabili che possano giustificare l'operazione.

Si è infine osservato che non sembrerebbe suscettibile di modificare le conclusioni in punto di penale tipicità delle condotte elusive la riformulazione derivante dalla delega fiscale, giacché, ferma l'impossibilità di individuare nella clausola generale del divieto di abuso il fondamento della penale rilevanza del fenomeno, intatta dovrebbe permanere la possibilità di ricollegare la violazione di puntuali norme antielusive al reato di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000.

L'incompatibilità strutturale tra la *atipicità del generico divieto di abuso* – multiforme contenitore, suscettibile di applicazione ad una indefinita ed indefinibile molteplicità di situazioni – e la declaratoria di responsabilità penale per la sua violazione ha rappresentato il filo conduttore della relazione del prof. F. MUCCIARELLI.

La fedeltà alla *littera legis*, infatti, rende ossimorico l'accostamento al diritto penale di condotte che, non tipizzate o tipizzabili *ex ante*, vengono individuate *ex post* attraverso la caratterizzazione in termini di abusività, più che del "diritto", dell' "esercizio del diritto": sicchè spetterebbe al giudice, *a parte post*, isolare il profilo di abusività della condotta rispetto al principio generale, con ciò irrimediabilmente violando il principio di legalità. La stessa nozione di abuso del diritto, invero, elaborata in contesti quanto mai distanti dal campo penalistico, è intimamente collegata alla individuazione di un principio programmatico, la cui violazione si traduce nella frustrazione – in chiave teleologica e non già per contrasto ad uno specifico divieto normativo – del valore che tale principio presidia.

Sgombrato il campo d'indagine dalla (im)possibile rilevanza penale della violazione del divieto di abuso del diritto, occorre concentrarsi sulla eventuale ammissibilità – in punto di principi garantistici propri del diritto penale – della possibile riconduzione della inosservanza di singole disposizioni antielusive a fattispecie di reato di nuovo conio: e la risposta – si è osservato – si profilerebbe in astratto positivamente, rispettandosi in tal caso il principio di tassatività-legalità.

Senonchè, non avendo allo stato il legislatore *expressis verbis* penalmente sanzionato nessuna norma antielusiva, occorrerà verificare se condotte di per sé elusive possano essere sussunte – già *de lege lata* – entro il perimetro di tipicità delle fattispecie incriminatrici penaltributarie vigenti: anche in questo caso, la risposta appare affermativa, atteso che un'attenta esegesi degli elementi normativi contenuti negli artt. 4 e 5 d.lgs. 74/2000 non può che postulare un rinvio definitorio alle singole norme tributarie (in questo caso antielusive, a condizione che tali possano nei singoli casi concreti etichettarsi), che contribuirebbero perciò, in quanto norme extrapenali integratrici, a scolpire il precetto.

Alla luce di questi presupposti, e volgendo lo sguardo al futuro, si è evidenziata l'inutilità – se non la dannosità – di una disposizione che espressamente estrometta dalla sfera di penale rilevanza le violazioni del semplice divieto di abuso del diritto.

Spostando l'attenzione sul tema della *confiscabilità dei beni degli enti* in presenza di reati tributari commessi dai relativi apicali, il cons. G. ANDREAZZA ha preso le mosse dallo stato dell'arte antecedente alla pronuncia delle Sezioni Unite n. 10561/2014, che vedeva contrapposti due distinti filoni interpretativi in seno alla III sezione della Suprema Corte. Da un lato, l'orientamento favorevole all'irrogabilità della misura ablatoria (per equivalente) rimarcava, in chiave sostanzialistica, la sussistenza di un rapporto organico tra amministratore e *societas* – sicchè quest'ultima non poteva reputarsi estranea all'illecito – e la circostanza per cui l'autore del reato, seguitando ad amministrare l'ente, di fatto continuava a disporre dell'illecito profitto, normalmente radicato nel patrimonio della persona giuridica; su altro versante, l'indirizzo contrario faceva leva sull'assenza dei reati tributari nel catalogo di reati presupposto della responsabilità degli enti, con irrimediabile preclusione all'applicazione dell'art. 19 d.lgs. 231/2001.

Su questo quadro si è innestata la pronuncia delle Sezioni Unite, che, in estrema sintesi, rileva l'impossibilità di procedere – nei casi in parola – alla confisca per equivalente, restando tuttavia praticabile la via della confisca tradizionale *ex art. 240 c.p.* Secondo le Sezioni Unite, segnatamente, nella nozione di profitto “diretto” rientrerebbero non solo le utilità immediatamente ritratte dall'illecito, bensì anche quelle che siano conseguenza soltanto mediata ed indiretta dell'attività criminosa: sicchè, in presenza di reati tributari – in cui per definizione il profitto è rappresentato da denaro – sarà sperimentabile la confisca diretta nei confronti della società, ove tale profitto sia rimasto nella giuridica disponibilità di quest'ultima (senz'altro non estranea al reato).

Si è peraltro rilevato che *tali conclusioni meriterebbero una attenta rimediazione.*

In primo luogo, il richiamo delle Sezioni Unite all'art. 6 comma 5 d.lgs. 231/2001 non coglie nel segno, atteso che, in ogni caso, anche detta disposizione può legittimamente operare solo in riferimento a reati ricompresi nel suddetto microsistema normativo, quali non sono i delitti tributari; non convincente, del resto, si mostra anche il rilievo della non estraneità dell'ente al reato commesso, posto che – ancor prima di interrogarsi sul profilo della estraneità – dirimente è il dato normativo della attuale irresponsabilità penale dell'ente.

Il vero *punctum dolens*, ad ogni buon conto, si annida nella difficoltà di configurare la confisca diretta in caso di reati tributari (salvo situazioni rare, ad es. di conto corrente dedicato unicamente al pagamento delle imposte). Coincidendo il profitto con un risparmio di imposta, oggetto dell'ablazione è infatti l'equivalente di un mancato esborso: ne consegue l'ontologica inconciliabilità della confisca diretta, a fronte di una entità inesistente *in rerum natura*.

Non conferenti, poi, si rivelano i richiami a precedenti arresti – anche a Sezioni Unite (Miragliotta) – in tema di concussione, venendo in dette situazioni in rilievo beni naturalisticamente esistenti e perciò “tracciabili”, non già semplici “*non minus*” quali i risparmi di imposta.

D'altra parte, opinando nel senso indicato dalle Sezioni Unite, diverrebbero scarsamente comprensibili le motivazioni alla base dell'estensione applicativa dell'art. 322 *ter c.p.* ai reati tributari, la cui *ratio*, invero, andava ricercata essenzialmente nella impossibilità – per tale tipologia di illeciti – di procedere all'ablazione diretta del profitto; e, potendosi di fatto (seppur formalmente attraverso un diverso sentiero) procedere all'ablazione dei beni dell'ente, nonchè confinando la confisca per equivalente ad un ruolo ancillare rispetto a quella diretta, a fatica si comprenderebbe, da ultimo, l'auspicata introduzione dei reati tributari nel corpo del sottosistema del d.lgs. 231/2001, foriera, peraltro, di una potenziale proliferazione dei procedimenti.

Analogo punto di vista, in relazione all'approdo delle Sezioni Unite n. 10561/2014, è stato tratteggiato dal prof. A. LANZI, che invero – muovendo dalla peculiare conformazione dei reati tributari (posti a tutela del corretto adempimento dell'obbligazione debitoria da parte del contribuente) – ha auspicato l'introduzione di una forma di confisca specificamente ritagliata sulle irriducibili caratteristiche di queste fattispecie incriminatrici.

Il *profitto dei reati tributari*, infatti, si caratterizza per la sua essenza di risparmio illecito di imposta, ovvero per la mancata riduzione del patrimonio del debitore, al cui interno si confondono tutte le poste attive rappresentate da denaro: il profitto del reato tributario, in altre

parole, sarebbe indistinguibile, nella sua materialità, nel patrimonio del soggetto attivo dell'illecito. Stando così le cose, le categorie di "conseguenza diretta del reato" e di "immediato reinvestimento" – ancor più problematica nella misura in cui, non essendo individuabile già il profitto originario, la pertinenza diviene ulteriormente sfumata – appaiono insuscettibili di operare in relazione ai reati fiscali (e acquistano ulteriore criticità laddove si ritenga, sulla scia della giurisprudenza maggioritaria, che nel *quantum* oggetto di ablazione vadano ricompresi anche gli interessi e le sanzioni discendenti dall'illecito fiscale).

Detto problema sembra peraltro riproporsi, *mutatis mutandis*, anche rispetto al riciclaggio da reato fiscale, posto che è impossibile riciclare qualcosa che non ha dimensione fisico-naturalistica (e non condividendosi l'orientamento giurisprudenziale che ha ovviato a tale circostanza con la valorizzazione del semplice vantaggio "economico"): problema, invero, destinato ad emergere prepotentemente alla luce della recente approvazione della legge introduttiva della fattispecie di auto-riciclaggio.

In definitiva, si assume logicamente incompatibile l'istituto della confisca diretta rispetto al profitto dei delitti tributari, che, d'altra parte, colora di inutilità la previsione estensiva (per le persone fisiche) dell'art. 322 *ter* c.p. a tale tipologia di illeciti. Muoversi nella direzione tracciata dalle Sezioni Unite, per di più, determinerebbe una torsione della funzione del vincolo cautelare prodromico all'ablazione finale, trasformando un sequestro formalmente preventivo in un vincolo conservativo, disposto dallo Stato a tutela del proprio credito.

La *sessione pomeridiana*, nella prima parte, è stata calibrata su tematiche specialistiche, finora non sfociate in sedimentati orientamenti della giurisprudenza di legittimità, ma inevitabilmente destinate ad impegnare gli interpreti in un prossimo futuro, quali il *ricorso alla fiscalità internazionale nel tax saving*, la *rilevanza penale del consolidato fiscale* ed i *rapporti tra diritto penaltributario e trust*; nella seconda, su un argomento di strettissima attualità, quale il riflesso della *crisi di liquidità dell'impresa* sui mancati versamenti all'Erario.

Il continuo raffronto tra normativa sovranazionale e diritto interno è stato al centro dell'intervento del sost. proc. C. NOCERINO, che ha preliminarmente richiamato le non sempre collimanti definizioni di "*stabile organizzazione*" ed "*estero-vestizione*", peraltro fondamentalmente assunte – in prospettiva penalistica – come due facce della stessa medaglia.

Fermi il diritto di stabilimento – pilastro del diritto eurounitario – ed il suo limite nell'artificiosità dell'attività economica svolta (e, di conseguenza, dei trasferimenti di reddito meramente apparenti), l'analisi si è appuntata sui criteri, talvolta differenti, che le varie fonti impiegano per la valutazione della sussistenza di una stabile organizzazione (o, *via negationis*, di una estero-vestizione).

Così, in tema di estero-vestizione, mentre le disposizioni sovranazionali sembrano valorizzare singoli indicatori – quali, ad es., la sede di direzione effettiva ovvero le "*key decisions*" gestionali (art. 4 mod. conv. Ocse), o ancora la sede dell'attività economica (Corte Giustizia, 28.6.2007, C – 73/0) – il legislatore interno, all'art. 73 comma 3 T.u.i.r., ha optato per una molteplicità alternativa di indici rivelatori della residenza fiscale (quali la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'attività nel territorio dello Stato). Maggior

armonia definitoria si rinviene invece in ordine al concetto di “stabile organizzazione”, atteso che sia l’art. 5 par. 1 mod. conv. Ocse sia l’art. 162 T.u.i.r. fanno riferimento all’elemento della “sede fissa degli affari”.

Impostata in linea teorica la questione, si è passati ad esaminare alcuni casi di estero-vestizione che hanno recentemente impegnato la giurisprudenza di legittimità. Nell’ultimo in ordine di tempo (“*Slotrans*”, su cui Cass. pen. n. 38027/2014), ad es., una società slovena forniva – almeno sulla carta – autisti e motrici per trasporto in Italia ad una s.r.l. italiana, presso la quale, nondimeno, veniva gestita *in toto* l’attività economica, vuoi sotto il profilo sostanziale dell’organizzazione commerciale (e della stessa custodia dei mezzi degli autoveicoli), vuoi sotto quello più formale della tenuta delle scritture contabili (in argomento, cfr. anche Cass. pen. sez. III, nn. 7080/2012, 16001/2013, 32091/2013).

Si è inoltre accennato alle più significative circostanze giuridico-fattuali impiegabili nell’opera di ricostruzione dell’oggetto principale della società (quali, ad es., la fittizietà di atti o negozi di cessione dei marchi o dei diritti di sfruttamento degli stessi, l’esistenza di collegamenti soggettivi tra i dipendenti degli enti coinvolti, etc.) e di individuazione del luogo di effettivo esercizio dei poteri gestionali (accertamenti sui componenti dei consigli di amministrazione, ricostruzione degli accordi “preliminari” alle riunioni del *board*).

Nel trarre le conclusioni sul terreno della tipicità penale, tra l’altro, si è affermata la natura certamente evasiva dell’estero-vestizione, connotata da marcati profili di frode, e si è sottolineata l’opportunità – con riguardo alla frequente discrasia, nella contestazione, tra l’addebito in fatto di una condotta commissiva artificiosa e l’inquadramento giuridico entro il perimetro omissivo del reato istantaneo di cui all’art. 5 d.lgs. 74/2000 – di un coerente recupero della (sola) fattispecie di dichiarazione infedele *ex art. 4 d.lgs. 74/2000* (ovvero, al più, del delitto *ex art. 3 d.lgs. 74/2000*), all’esito di una attenta (ri)quantificazione del reddito imponibile e, dunque, dell’entità dell’imposta evasa.

Nella sua relazione, il prof. A. PERINI ha illuminato l’*inadeguatezza dell’attuale sistema penaltributario* – tutto incentrato sull’ “atomismo” (per cui il fenomeno dell’evasione penalmente rilevante si concentra sul singolo soggetto passivo d’imposta) – *rispetto al fenomeno unitario del gruppo di società e del suo più immediato precipitato sul terreno tributario*, vale a dire il “*consolidato fiscale*” (nazionale): istituto in base al quale, in materia di I.r.e.s., il soggetto c.d. consolidante (normalmente la società capogruppo) è chiamato a determinare il reddito complessivo globale effettuando la somma algebrica di tutti i redditi netti delle singole società “consolidate” (tipicamente le varie controllate, cui si aggiunge il reddito della stessa *holding*), che tuttavia non perdono la soggettività passiva di imposta, rimanendo titolari della relativa obbligazione tributaria e, quindi, tenute alla presentazione della propria dichiarazione dei redditi.

Tanto premesso, il fuoco dell’attenzione si è immediatamente spostato sulla (in)afferrabilità del fenomeno – in punto di tipicità – da parte dei delitti dichiarativi annoverati dal d.lgs. 74/2000.

L’assunto appare pienamente confermato già in riferimento alla fattispecie di cui all’art. 2 d.lgs. 74/2000, sulla scorta di un dato irrefutabile: la condotta tipica di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti può avvenire soltanto attraverso l’indicazione di elementi passivi fittizi in seno alla dichiarazione presentata *uti singula* dalla società consolidata – l’unica che della

mendace documentazione fiscale può avvalersi – giacchè la dichiarazione “finale” della consolidante veicola una base imponibile aggregata che, pur scontando gli effetti degli elementi passivi fittizi, non contiene alcuna indicazione di costi o ricavi (ovvero di componenti positivi o negativi di reddito). Ne consegue, dunque, che a rispondere del delitto in parola potrà bensì essere chiamata la singola società del gruppo che, nella propria dichiarazione dei redditi, si avvale di fatture per operazioni insistenti per rappresentare elementi passivi in realtà fittizi; non già, invece, la società consolidante, la cui dichiarazione risulta pur influenzata dall’indicazione di elementi passivi fittizi, ma altrove verificatasi (conclusione confermata, sul versante amministrativo, dall’art. 127 comma 2 lett. b) T.u.i.r.). Analoghi rilievi andrebbero svolti anche in relazione all’art. 3 d.lgs. 74/2000 (e, altresì, al successivo art. 4), atteso che, in ultima analisi, la falsificazione delle scritture contabili e l’impiego di mezzi fraudolenti suscettibili di ostacolare l’accertamento della falsità (condotte prodromiche alla indicazione di elementi passivi fittizi ovvero di elementi attivi inferiori a quelli effettivi) possono concretizzarsi soltanto nella sfera del soggetto – la singola società consolidata – obbligato alla tenuta delle scritture contabili (sulle quali si innestano le componenti reddituali ingannevoli). Ancora una volta, pertanto, la tipicità penale resterebbe confinata alla dichiarazione della singola società controllata, non potendo ricomprendere la dichiarazione consolidata “finale”.

Sennonchè, alcuni recenti arresti giurisprudenziali sembrano militare in senso opposto: da un lato, una pronuncia della Suprema Corte (concernente una questione di competenza territoriale) ha statuito che solo con la dichiarazione di gruppo si assolve all’obbligazione tributaria e, quindi, attesa la fraudolenza “complessiva” del documento, si verifica il danno per l’Erario; dall’altro, in una sentenza del Tribunale di Milano si è sottolineato come, pur radicandosi in capo alle singole consolidate le condotte di falsificazione/ostacolo all’accertamento, gli organi della consolidante ne rispondono ove ricorrano gli estremi del concorso di persone nel reato (e, segnatamente, vi sia prova dell’accordo con i vertici della consolidata, al fine di sfruttare la fraudolenza della dichiarazione individuale per abbattere il carico fiscale complessivo di gruppo), in tal caso configurandosi un reato a formazione progressiva (e a concorso necessario).

Tuttavia, si è evidenziato che siffatte argomentazioni non meritano condivisione, tanto perché l’evasione è estranea al fatto tipico, quanto perché il delitto di cui all’art. 3 d.lgs. 74/2000 è conformato monosoggettivamente (il soggetto che “indica” coincidendo con colui che “si avvale di mezzi fraudolenti”) e non può trasfigurarsi in una fattispecie a concorso necessario; inoltre, opinando nel senso tracciato dalla citata giurisprudenza, si assisterebbe ad un improprio concorso di “dichiarazioni fiscali”, laddove la norma incriminatrice ne postula una sola (“in una delle dichiarazioni annuali”).

D’altra parte, ad avvalorare l’atipicità della dichiarazione della consolidante ai sensi degli artt. 3 e 4 d.lgs. 74/2000 soccorre anche la problematica correlazione con le soglie di punibilità previste dalle fattispecie in parola.

Da un lato, infatti, il riferimento percentuale (elementi attivi sottratti all’imposizione) – ove riferito, con evidente commistione metodologica, non già alla totalità delle componenti positive in capo alla singola consolidata, ma alla sommatoria dei redditi confluiti nella dichiarazione “finale” – spalancherebbe le porte a conseguenze paradossali, in quanto occultamenti astrattamente sotto soglia potrebbero sfiorare la cifra-limite ove posti in relazione

ai redditi generati da altre consolidate, ovvero – al contrario – travalimenti della soglia in capo alla singola società consolidata rimarrebbero “annacquati” da eventuali rilevanti redditi prodotti da altre società del gruppo: finendo così, in ultima battuta (e tralasciando i non marginali problemi in merito all’accertamento dell’elemento soggettivo doloso) per far dipendere la penale rilevanza del fatto dall’adesione o meno ad un consolidato fiscale.

Ancor più problematica, dall’altro lato, si mostra la soglia di punibilità ancorata all’ammontare dell’imposta evasa (intesa, ai sensi dell’art. 1 lett. f) d.lgs. 74/2000, come differenza tra imposta dovuta ed imposta in concreto liquidata, ovvero, in caso di integrale omissione della dichiarazione, come intera imposta dovuta). Indicando, a ben vedere, la sola consolidante l’ammontare dell’imposta dovuta dal gruppo nel suo insieme, affiorerebbe una fattispecie multiforme, nella quale la totalità degli elementi costitutivi viene ad esistere nell’ambito della (dichiarazione della) singola società consolidata, ad eccezione dell’imposta evasa, inserita nella sola dichiarazione “finale”: non solo quindi, nuovamente, una duplicazione di dichiarazioni rilevanti, ma una derivazione dell’imposta evasa da una dichiarazione estranea al fatto tipico, con conseguente rischio di inapplicabilità dell’art. 3 (ovvero, *in parte qua*, dell’art. 4) anche alla singola società aderente al consolidato fiscale.

Se la strada della declaratoria di incostituzionalità della norma penale di favore si mostra impervia (in quanto, comunque, la dichiarazione consolidata resterebbe atipica rispetto agli artt. 3 e 4 d.lgs. 74/2000), per ovviare a siffatta conclusione si è proposta la teorizzazione del concetto di “imposta teorica evasa” (inferibile dagli artt. 127 comma 2 T.u.i.r. e 40 *bis* d.p.r. 600/1973, nonché dai frequenti accordi infragruppo sottoscritti dalle stesse società aderenti al consolidato), che postula l’attribuzione ideale, a ciascuna società consolidata, della propria “quota” di imposta evasa, occultata nella singola dichiarazione, da confrontare poi con la relativa soglia di punibilità. Tale soluzione ridimensionerebbe anche il problematico accertamento del dolo, giacché il redattore della singola dichiarazione dovrà rappresentarsi l’entità del mendacio inficiante la sola base imponibile della sua società, e non sarà necessario ricorrere né all’incerto istituto dell’autoria mediata *ex art. 48 c.p.* né alla ricostruzione della fattispecie in chiave di concorso necessario (fermo restando che condotte di concorso atipico eventuale di terzi – quali i vertici della capogruppo – seguiranno, in presenza di tutti gli ulteriori presupposti, ad essere configurabili).

L’auspicio conclusivo – nonostante l’apparente silenzio, sul punto, della legge delega – è quindi, anzitutto, di una prossima riformulazione della definizione di cui all’art. 1 lett. f) d.lgs. 74/2000, e dell’inserimento, alla precedente lett. d), della dichiarazione consolidata nel novero delle dichiarazioni rilevanti.

Le proteiformi sfaccettature della *rilevanza penale del trust* hanno costituito il cuore della relazione del Proc. W. MAPELLI.

Definite la struttura e la funzione del *trust*, nello schema negoziale emergente dalla Convenzione dell’Aja del 1985 (riprodotta dalla legge di ratifica n. 364/1989), e richiamata la convergenza simultanea, nello stesso, di tre distinti fatti – quali, nel dettaglio, il negozio costitutivo del “patrimonio separato”, il negozio di trasferimento di beni, ed il fascio di rapporti giuridici collegati a (o originati da) esso – l’attenzione si è subito concentrata sul terreno penalistico, distinguendo tra le varie situazioni in concreto prospettabili.

In primo luogo, si è ribadita – a prescindere dai profili di legittimità o meno del concreto *trust* – l’aggregabilità dei beni ivi conferiti ove gli stessi siano etiologicamente ricollegabili, in via diretta, ad un reato (ad es., qualora quei beni integrino senz’altro il profitto di una corruzione). Più complesso ed articolato appare invece il quadro interpretativo qualora non sia possibile affermare l’immediata derivazione causale delle utilità destinate al patrimonio separato, dovendosi in tal caso – in via preliminare rispetto all’ablazione delle medesime – procedere alla disamina della legittimità o meno del *trust* in chiave civilistica, in particolare sotto il profilo della simulazione assoluta. Indicatore prezioso, in tal senso, sarà l’ampiezza dei poteri riconosciuti all’amministratore dei beni (*trustee*), mentre meno pregnanti appaiono altri parametri, quali il potere di veto o di sostituzione dei beneficiari in capo al disponente (*settlor*). La giurisprudenza, dal canto suo, ha ammesso la legittimità di un sequestro finalizzato alla confisca (*ex art. 416 bis comma 7 c.p.*) di partecipazioni societarie conferite in un *trust*, nel quale si era riscontrata una coincidenza tra disponenti e beneficiari, una continuità nel controllo societario e una comunanza di interessi con altre società dei conferenti (cfr. Cass. sez. VI, n. 21621/2014).

Peraltro, la stessa costituzione di uno “*sham trust*” – vale a dire di un *trust* artificioso – rende di per sé ipotizzabili, sul piano penaltributario, i delitti di omessa, fraudolenta o infedele dichiarazione, da ascrivere a *settlor* e *trustee* in concorso; se poi il *trust* è integralmente fittizio (e, dunque, nullo per simulazione assoluta), sarà altresì configurabile il delitto di cui all’art. 11 d.lgs. 74/2000.

D’altra parte, anche ove “effettivo” il *trust* è suscettibile di condurre all’integrazione di fattispecie delittuose, qualora alla residenza in Italia non si accompagni il corretto adempimento dei relativi obblighi fiscali. Triplice appare, nel dettaglio, la categorizzazione dei *trusts* “reali”:

- a) *trust* c.d. “opaco”, nel quale un beneficiario non è identificabile o non è previsto: in tal caso, lo stesso *trust* sarà soggetto passivo di imposta sul reddito delle società;
- b) *trust* c.d. “trasparente”, nel quale il beneficiario è compiutamente individuato e, quindi, soggetto passivo di imposta sul reddito da capitale;
- c) *trust* c.d. “misto”, nel quale una parte del reddito viene accantonata a capitale e l’altra devoluta ad un beneficiario, dovendosi dunque scindere la normativa applicabile.

Stando così le cose, a mutare, a seconda dei casi, è inevitabilmente l’autoria penale, composta nel caso di *trust* trasparente dai beneficiari e nel caso di *trust* opaco dall’amministratore (in concorso, eventualmente, con il disponente): e a rilevare saranno tutti i reati contemplati dal d.lgs. 74/2000 (ad eccezione del delitto *ex art. 10 bis*, non essendo il *trust* ricompreso tra i sostituti d’imposta), ferma restando la configurabilità degli illeciti di cui agli artt. 3, 8 e 10 *ter* solo nella misura in cui il *trust* svolga un’attività commerciale.

Con la riflessione sugli effetti della crisi di liquidità dell’impresa sulla tipicità penale delle omissioni proprie in campo tributario, il formante giurisprudenziale è tornato il principale protagonista, nella congerie di soluzioni attentamente vagliate dall’analisi del prof. F. CONSULICH.

La pluralità di tentativi di rinvenire il sostrato dogmatico dell'esclusione della responsabilità penale nei confronti dell'imprenditore in crisi, invero, ha finito per coinvolgere diverse "molecole" di teoria del reato: su tutti, la (mancanza di) tipicità (*sub specie* di forza maggiore), la scriminabilità del comportamento (generato da stato di necessità), e la (assenza di) colpevolezza (dovuta all'esclusione del dolo).

Nell'esaminare *ex professo* i distinti orientamenti pretori, si è immediatamente rimarcata l'inadeguatezza concettuale ed operativa degli indirizzi ispirati alla valorizzazione della forza maggiore e dello stato di necessità.

Si è infatti osservato, per un verso, che la forza maggiore – al di là della sua incerta collocazione nella sistematica del reato – implica l'imprescindibile sussistenza di una circostanza esterna all'agente ed in concreto irresistibile, dalla quale gemma una serie causale autonoma e non interferente con la condotta umana. Se così è, nondimeno, appare difficile rinvenirne gli estremi nei casi in esame, laddove, cioè, è lo stesso imprenditore che ha creato i presupposti (con un comportamento da lui dominabile ed esigibile) della successiva inosservanza del comando di agire; tanto che, a ben vedere, la giurisprudenza che su tale elemento tratteggiava il perimetro di irresponsabilità penale ha finito quasi sempre per negarne nei fatti la sussistenza (muovendo dalla circostanza per cui l'imputato non aveva provato di avere fatto tutto il possibile per adempiere al precetto).

Per altro verso, scarsamente persuasivo si mostra anche l'incasellamento della crisi nello stato di necessità, sia per la fisionomia della condotta tipica enucleata dalla giurisprudenza – strutturata su più momenti temporalmente anche distanti tra loro (dai singoli, mancati accantonamenti, sino all'inadempimento finale) – sia, più in radice, per il difetto di plurimi elementi costitutivi della scriminante *ex art. 54 c.p., id est* il pericolo attuale di un danno grave alla persona, non volontariamente causato e non evitabile altrimenti.

Maggiormente feconda, quindi, si rivela la strada – percorsa dalla giurisprudenza maggioritaria – della esclusione della colpevolezza, per mancanza di dolo (generico), rispetto ad una crisi di liquidità non imputabile al contribuente. Decisiva però, in quest'ottica, è non solo la selezione del compendio delle circostanze fattuali espressive della non colpevolezza (tentativi di rateizzazione, ricorso al patrimonio personale, ridotte dimensioni della società, etc.), ma anche la calibrazione dell'onere di allegazione in capo all'imputato, che – senza mascherare alcun onere probatorio in senso stretto (come tale violativo dell'art. 27 comma 2 Cost.) – dovrà inerire, congiuntamente, a) all'esistenza della situazione di crisi, b) alla non imputabilità della stessa all'imprenditore, c) alla impercorribilità di soluzioni alternative per fronteggiarla.

Senonchè, anche detta ricostruzione – ove correlata al menzionato paradigma giurisprudenziale di tipicità delle omissioni in parola (imperniate, come accennato, su un implicito meccanismo bifasico, in cui ad uno o più momenti pre-tipici di mancato accantonamento segue il momento tipico dell'omesso versamento) – sembra determinare una notevole restrizione degli spazi per la sua stessa operatività: se il fatto tipico iniziasse già nella fase dell'omesso accantonamento (secondo lo schema della "*omissio libera in causa*"), infatti, ad escludere l'elemento doloso gioverebbero unicamente situazioni di illiquidità impreviste ed imprevedibili, con la conseguenza, peraltro, di accomunare ipotesi di preordinato e deliberato inadempimento a casi di negligente (o addirittura di incolpevole) gestione aziendale.

Si è dunque sottolineata la necessità di una rilettura delle fattispecie in esame, giacché il mancato accantonamento non costituisce un primo segmento di tipicità ma, al più, un semplice indice del dolo, da valorizzare, insieme ad altri (ad es.: lontananza, durata e reiterazione della condotta; precedenti esperienze e cultura dell'agente; ricorso agli strumenti normativi di soluzione concordata della crisi; comportamento successivo al fatto; etc.), in una attenta opera di demarcazione rispetto a condotte sorrette unicamente da colpa (e, dunque, penalmente irrilevanti).

Più in generale, si è denunciata l'irragionevolezza degli artt. 10 *bis* e 10 *ter* d.lgs. 74/2000, sulla base di tre essenziali motivi:

- i. lo scarso disvalore di condotta, che tende a rendere onnicomprensive le sottostanti fattispecie incriminatrici;
- ii. la carenza di coordinamento con la parallela disciplina sanzionatoria di stampo amministrativo;
- iii. l'asimmetria rispetto al diritto penale del fallimento, che prevede un'ampia gamma di opzioni per la gestione extrapenale della crisi d'impresa.

Con la conseguente emersione di una "sussidiarietà invertita" – in cui all'iperdeterrenza del diritto penale si contrappone una significativa flessibilità del diritto civile – e di una latente irrazionalità delle scelte di politica criminale, vuoi in quanto nebulose nello scopo (ed invero, paradossalmente, suscettibili di creare solidarietà con il reo), vuoi in quanto prive di impatto sociale reale (nella loro applicazione casuale e sostanzialmente "di massa"); e, non da ultimo, della "*tragic choice*" tra un'interpretazione ortopedica – con le inevitabili oscillazioni giurisprudenziali e la contaminazione della certezza del diritto – e la fedeltà estrema ad una legge irragionevole, a sua volta moltiplicativa dell'irrazionalità globale del sistema.

STEFANO CAVALLINI