

Rivista Trimestrale di Diritto Tributario - 2/2015

# Rivista Trimestrale di Diritto Tributario

*Tax Law Quarterly*

*Comitato di direzione*

Fabrizio Amatucci, Massimo Basilavecchia, Roberto Cordeiro Guerra  
Lorenzo del Federico, Eugenio Della Valle, Valerio Ficari  
Maria Cecilia Fregni, Alessandro Giovannini  
Maurizio Logozzo, Giuseppe Marini  
Salvatore Muleo, Franco Paparella  
Livia Salvini, Loris Tosi



2/2015

© Copyright 2015 - *Amici della Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*  
registrazione presso il Tribunale di Torino, 5 aprile 2012, n. 22

*Direttore responsabile:* Eugenio Della Valle

*Direzione e Redazione*

via Giuseppe Marini

via dei Monti Parioli n. 48 - 00197 Roma

tel. 06-36006227

gmarini@marinilex.com

via Giappichelli Editore - 10124 Torino

via Po, 21 - Tel. 011-81.53.111 - Fax 011-81.25.100

<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-348-5821-9 (abbonamento)

ISSN 2280-1332

*Stampatore:* Stampatre s.r.l., di A. Rinaudo, G. Rolle, A. Volponi & C., via Bologna 220, 10123 Torino

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 38, 20122 Milano, e-mail [autorizzazioni@clearedi.org](mailto:autorizzazioni@clearedi.org) e sito web [www.clearedi.org](http://www.clearedi.org).

#### *Comitato di direzione*

Fabrizio Amatucci, Massimo Basilavecchia, Roberto Cordeiro Guerra, Lorenzo del Federico, Eugenio Della Valle, Valerio Ficari, Maria Cecilia Fregni, Alessandro Giovannini, Maurizio Logozzo, Giuseppe Marini, Salvatore Muleo, Franco Paparella, Livia Salvini, Loris Tosi

#### *Comitato scientifico dei revisori*

Niccolò Abriani, Francisco Adame Martinez, Antonia Agulló Agüero, Jacques Autenne, Mauro Beghin, Pietro Boria, Marc Bourgeois, Andrea Carinci, Giuseppe Cipolla, Silvia Cipollina, Andrea Colli Vignarelli, Gianluca Contaldi, Daria Coppola, Giacinto Della Cananea, Adriano Di Pietro, Augusto Fantozzi, Andrea Fedele, Luigi Ferlazzo Natoli, Stefano Fiorentino, Guglielmo Frasoni, Gianfranco Gaffuri, Franco Gallo, Cesar Garcia Novoa, Alfredo Garcia Prats, Daniel Gutman, Pedro H. Herrera Molina, Manlio Ingrosso, Enrico Laghi, Salvatore La Rosa, Carlos Lopez Espadafor, Raffaello Lupi, Jacques Malherbe, Enrico Marellò, Gianni Marongiu, Enrico Marzaduri, Giuseppe Melis, Sebastiano Maurizio Messina, Marco Miccinesi, Salvo Muscarà, Mario Nussi, Carlos Palao Taboada, Leonardo Perrone, Raffaele Perrone Capano, Franco Picciaredda, Francesco Pistolesi, Ana María Pita Grandal, Gianni Puoti, José A. Rozas Valdés, Claudio Sacchetto, Salvatore Sammartino, Roberto Schiavolin, Roman Seer, Maria Teresa Soler Roch, Paolo Stancati, Dario Stevanato, Giuliano Tabet, Francesco Tesauero, Giuseppe Tinelli, Edoardo Traversa, Antonio Uricchio, Juan Enrique Varona Alabern, Marco Versighioni, Bjorn Westberg, Giuseppe Zizzo

#### *Comitato di redazione*

Antonio Viotto (coordinatore), Ernesto-Marco Bagarotto, Gianluigi Bizioli, Susanna Cannizzaro, Pier Luca Cardella, Anna Rita Ciarcia, Marco Di Siena, Stefano Dorigo, Antonio Marinello, Pietro Mastellone, Michele Mauro, Annalisa Pace, Damiano Peruzza, Federico Rasi, Laura Torzi, Caterina Verrigni

*Tutti i contributi pubblicati nella Rivista sono stati sottoposti alla valutazione collegiale da parte del Comitato di direzione e alla revisione anonima da parte di uno dei componenti del Comitato scientifico dei revisori, in base all'apposito Regolamento (consultabile sul sito [www.giappichelli.it/RTDT\\_regolamento.html](http://www.giappichelli.it/RTDT_regolamento.html))*

*Amministrazione:* presso la casa editrice G. Giappichelli, via Po 21 – 10124 Torino

## INDICE-SOMMARIO

	<i>pag.</i>
<i>Gli Autori e i Revisori</i>	IX
<b>Introduzione</b>	XI
<b><i>Dottrina</i></b>	
<b>A. Pace</b> , I reati di omesso versamento di ritenute certificate e di indebita compensazione ( <i>The crimes of omitted payment of certified withholding taxes and of undue compensation</i> )	233
<b>S. Cannizzaro</b> , Omesso versamento di tributi e crisi di liquidità: l'orientamento della giurisprudenza ( <i>Omitted tax payment and liquidity crisis: recent trends of the case law</i> )	249
<b>S. Dorigo</b> , Il concorso tra emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti nella giurisprudenza recente: punti fermi e questioni controverse ( <i>Concurrence between the issuing and the use of invoices concerning non-existing transactions in recent case law: clear outcomes and controversial issues</i> )	263
<b>A.R. Ciarcia</b> , L'inapplicabilità delle norme penali di diritto comune alle fattispecie dei reati tributari (con particolare riguardo ai reati di emissione e utilizzo di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti) ( <i>The non-applicability of general criminal rules to tax offenses (with particular regard to the offenses of issuing and use of invoices and other documents concerning non-existing transactions)</i> )	281
<b>E.M. Bagarotto</b> , La rilevanza penale degli accertamenti in materia di residenza ed esterovestizione ( <i>The criminal relevance of tax assessments in the field of residence and fictitious transfer of the seat abroad</i> )	301

pag.

<b>C. Verrigni</b> , Il controverso rapporto tra il contrabbando doganale e l'evasione dell'IVA all'importazione ( <i>The controversial relationship between customs contraband and import VAT evasion</i> )	319
<b>M. Di Siena</b> , La criminalizzazione dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto. Un caso irrisolto della giurisprudenza penale tributaria ( <i>The criminal relevance of tax avoidance and abuse of law. An unresolved issue in tax criminal case law</i> )	333
<b>G. Bizioli</b> , Profili critici in tema di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte ( <i>Critical remarks on the fraudulent escape to the payment of taxes</i> )	357
<b>P.L. Cardella</b> , Note minime in tema di concorso del professionista nei reati tributari ( <i>Some remarks on the participation of the tax advisor in tax offenses</i> )	373
<b>M. Mauro</b> , Spunti problematici sulla confisca per equivalente (o di valore) nei reati fiscali ( <i>Some critical remarks on the confiscation for an equivalent amount (or value confiscation) in tax offenses</i> )	395
<b>F. Rasi</b> , L'attenuante del pagamento del tributo ( <i>Payment of the taxes due as an extenuating circumstance</i> )	421
<b>P. Mastellone</b> , L'utilizzo delle presunzioni tributarie nel processo penale ( <i>The use of tax presumptions in criminal proceedings</i> )	451
<b>A. Marinello</b> , Prove illecitamente acquisite all'estero e tutela del contribuente: disorientamenti giurisprudenziali ( <i>Evidences illegally obtained abroad and taxpayer's protection: the disoriented trends of case law</i> )	485
<b>D. Peruzza</b> , Il ruolo del procedimento tributario nella determinazione dell'imposta evasa ai fini del giudizio penale ( <i>The role of tax administrative proceedings in determining the evaded tax in criminal trials</i> )	509
<b>L. Torzi</b> , Il giudice territorialmente competente per i reati tributari ( <i>Territorial jurisdiction for tax offenses</i> )	527
<b>A. Viotto</b> , Evoluzione del sistema sanzionatorio penale tributario e prospettive di riforma ( <i>Development of the criminal tax system and further reforms</i> )	547

## GLI AUTORI E I REVISORI

**Ernesto-Marco Bagarotto**

Docente a contratto di diritto tributario, Università di Trento

**Gianluigi Bizioli**

Professore associato di Diritto tributario, Università di Bergamo

**Susanna Cannizzaro**

Dottore di ricerca in Diritto tributario, Università Sapienza di Roma

**Pier Luca Cardella**

Dottorando di ricerca in Diritto tributario, Università Sapienza di Roma

**Anna Rita Ciarcia**

Ricercatore di Diritto tributario, Seconda Università degli Studi di Napoli

**Marco Di Siena**

Dottore di ricerca in Diritto tributario, Università Sapienza di Roma

**Stefano Dorigo**

Dottore di ricerca, Università di Pisa; docente esterno di Diritto tributario SSPL, Università di Firenze

**Antonio Marinello**

Ricercatore e professore aggregato di Diritto tributario, Università di Siena

**Pietro Mastellone**

Assegnista di ricerca in Diritto tributario, Università degli Studi di Firenze

**Michele Mauro**

Docente a contratto di Diritto tributario internazionale, Università della Calabria

**Annalisa Pace**

Professore aggregato di Diritto tributario, Università degli Studi di Teramo

**Damiano Peruzza**

Assegnista di ricerca in Diritto tributario, Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano

Nel caso di specie, quindi, risultano qualificate come truffe aggravate in danno dello Stato tipiche condotte di dichiarazione fraudolenta mediante artifici, la cui rilevanza sotto il profilo criminale deve essere, quindi, valutata alla luce della speciale disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto di cui al D.Lgs. n. 74/2000.

Come considerato in precedenza, la disciplina del 2000 è improntata a superare le previsioni della previgente normativa fondata, a fini anticipatori di tutela, sul modello delle violazioni prodromiche ad una falsa dichiarazione ed all'evasione d'imposta, e segna una netta inversione di rotta concentrando, di contro, l'intervento punitivo su un più ristretto elenco di fattispecie delittuose, tutte connotate da una pregnante offensività degli interessi connessi al prelievo fiscale e da dolo specifico di evasione.

La scelta del modello normativo ha incentrato nella dichiarazione annuale, prevista ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, il momento essenziale nel quale si realizza, da parte del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione d'imposta.

Anche la giurisprudenza europea ha confermato il principio di specialità del sistema penale-tributario, o meglio ha ricordato l'applicazione del principio del *ne bis in idem*, in virtù del quale un contribuente non può essere giudicato due volte per la stessa infrazione, con la conseguenza che l'applicazione della sanzione penale *ex* D.Lgs. n. 74/2000 esaurisce l'intento punitivo del legislatore fiscale.

Ernesto-Marco Bagarotto

## LA RILEVANZA PENALE DEGLI ACCERTAMENTI IN MATERIA DI RESIDENZA ED ESTEROVESTIZIONE

### THE CRIMINAL RELEVANCE OF TAX ASSESSMENTS IN THE FIELD OF RESIDENCE AND FICTITIOUS TRANSFER OF THE SEAT ABROAD

#### Abstract

Nei casi in cui venga accertata l'esterovestizione di una società si può assistere alla configurazione del reato di omessa dichiarazione. Detto reato, tuttavia, non può considerarsi sistematicamente perfezionato, non solo perché è necessario verificare il superamento delle soglie di rilevanza penale (considerando altresì i componenti negativi di reddito), ma anche in quanto vi sono diverse fattispecie in cui è ipotizzabile la non punibilità, per carenza dell'elemento psicologico e per sussistenza di obiettive condizioni di incertezza.

**Parole chiave:** residenza, esterovestizione, punibilità, elemento psicologico, obiettive condizioni di incertezza

*In cases where tax authorities argue that a company has fictitiously transferred its tax residence abroad, the latter may be charged with the offense of omitted tax return. Nevertheless, such offense shall not be considered systematically complete, not only because it is necessary to check if the thresholds of criminal relevance are reached (by considering also the negative components of the income), but also because there are many situations in which impunity provisions find application (i.e. for the lack of intentionality in the author's conduct and for the presence of objective conditions of uncertainty).*

**Keywords:** tax residence, fictitious transfer of the seat abroad, criminal liability, intentionality, objective conditions of uncertainty

## SOMMARIO:

1. Introduzione. – 2. Il reato di omessa dichiarazione ed i mezzi di accertamento della residenza. Irrelevanza ai fini penali della “presunzione” di esterovestizione. – 3. La tesi della (sistemica) configurabilità del reato di omessa dichiarazione nei casi di esterovestizione: la posizione della giurisprudenza della Corte di Cassazione e la rilevanza della presenza di una stabile organizzazione. – 4. Segue: la verifica del superamento della soglia di rilevanza penale. – 5. Segue: la tesi della (sistemica) configurabilità del reato di omessa dichiarazione nei casi di esterovestizione: la possibilità di pervenire ad una diversa conclusione. – 6. L'elemento psicologico e le obiettive condizioni di incertezza.

## 1. Introduzione

Come noto, similmente a quanto accade in altri Paesi<sup>1</sup>, il nostro ordinamento considera residenti, ai fini delle imposte sui redditi, le società che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione<sup>2</sup> o l'oggetto principale<sup>3</sup> nel territorio dello Stato (art. 73, comma 3, TUIR).

<sup>1</sup> Per un primo riferimento ai criteri di collegamento previsti in tutti gli altri Paesi comunitari ed in alcuni Paesi extra-comunitari v. RIBAS RIBAS, *Tax Residence and the Mobility of Companies in the European Union: The Desirable Harmonization of the Tax Connecting Factors*, in *Intertax*, 2012, in part. pp. 610-612.

<sup>2</sup> Per “sede dell'amministrazione” si intende il luogo in cui è effettivamente localizzata la sede principale di direzione e controllo della società; essa dovrebbe coincidere con il luogo in cui si forma e da cui promana da un punto di vista sostanziale la volontà dell'organo amministrativo, vale a dire il luogo in cui questo assume le decisioni concernenti l'attività sociale, realizzando la direzione organizzativa ed il coordinamento dei fattori produttivi (tendenzialmente il luogo in cui si tengono i consigli di amministrazione). Al fine di individuare la sede dell'amministrazione, pertanto, non dovrebbero risultare decisivi elementi quali la nazionalità e la residenza degli amministratori e dei soggetti partecipanti; la presenza di una stabile organizzazione o di una sede secondaria [su cui v. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in TESAURO (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, Torino, 1996, p. 103]; il luogo in cui vengono poste in essere le attività di supporto amministrativo [GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, p. 251].

<sup>3</sup> L'oggetto principale si trova nel luogo in cui viene prevalentemente svolta l'attività sociale. Sull'individuazione della sede dell'amministrazione delle c.d. holding statiche (cioè quelle società che si limitano a detenere passivamente pacchetti azionari, senza svolgere servizi accentrati e senza fornire impulsi gestionali alle controllate) v. STEVANATO-LUPI, *di partecipazioni e presunzioni di residenza*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 72; STEVANATO-LUPI, *“Oggetto principale” ed interposizione ai fini della residenza fiscale delle società “esterovestite”*, in *Dialoghi trib.*, 2007, p. 1551 ss.; LUPI, *Società di mero godimento e residenza in Italia (dalla “Visco Bersani” alla Commissione Biasco)*, in *Dialoghi trib.*, 2007, p. 1081 ss.

Il fenomeno dell'esterovestizione si concretizza nella fissazione della sede legale in un Paese estero e nella realizzazione del requisito della presenza della sede dell'amministrazione o dell'oggetto principale, nel nostro Paese.

A tal proposito, peraltro, va ricordato che l'art. 4, par. 3, del modello di Convenzione bilaterale OCSE prevede che qualora una società risulti residente in ambedue gli Stati contraenti, al fine di dirimere la questione e scongiurare doppie imposizioni è necessario fare riferimento al luogo in cui si trova la «sede della direzione effettiva» (c.d. *tie breaker rule*), cioè il luogo in cui, nella sostanza, vengono assunte le decisioni manageriali e commerciali “chiave”, necessarie alla conduzione dell'impresa nel suo complesso (così si esprime il par. 24 del commento all'art. 4)<sup>4</sup>.

Sicché, in tutti i casi in cui la sede legale di una società sia localizzata in un Paese legato all'Italia da una Convenzione bilaterale, l'accertamento dell'esterovestizione richiederà, di fatto, che in Italia sia riscontrabile il *place of effective management*, concetto sostanzialmente analogo a quello di sede dell'amministrazione, come peraltro confermato in ambito penale-tributario dalla sentenza della Cass. 17 gennaio 2014, n. 1811.

Ora, sul piano amministrativo, le conseguenze dell'esterovestizione consistono nell'accertamento in Italia dei maggiori imponibili che sarebbero stati dichiarati qualora la società, invece di qualificarsi come soggetto fiscalmente non residente in Italia, si fosse dichiarata residente in Italia, nonché nell'irrogazione delle relative sanzioni per omessa dichiarazione (per quanto riguarda imposte sui redditi, disciplinate dall'artt. 1, comma 1 del D.Lgs. n. 471/1997)<sup>5</sup>.

In ambito penale, pur riscontrandosi pronunce non sempre convergenti con quelle in materia tributaria, la prassi che emerge dalla disamina dei primi interventi giurisprudenziali editi è quella di contestare – in caso di supe-

<sup>4</sup> Si deve tuttavia segnalare che, a seguito delle modifiche apportate nel 2008, il Commentario OCSE evidenzia che taluni Paesi, al fine di risolvere i problemi di doppia residenza, ritenendo questi relativamente rari, preferiscono seguire un approccio *case by case* incentrato sulla conclusione di un accordo tra i Paesi coinvolti, nel qual caso viene suggerito di fare riferimento a diversi fattori, quali il luogo di incontro del consiglio di amministrazione; il luogo in cui i manager svolgono le loro funzioni; il luogo in cui viene svolta l'attività di amministrazione quotidiana; il luogo in cui è ubicato il “quartier generale”; il luogo la cui legge disciplina la società o ente in questione; il luogo di tenuta della contabilità.

<sup>5</sup> Sulle questioni procedurali in materia di esterovestizione v. TRIVELLIN, *Profili procedurali di diritto interno conseguenti alla nuova presunzione di residenza in Italia delle società* (art. 73, comma 5-bis, Tuir), in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 640 ss.

ramento della soglia di punibilità – il reato di omessa dichiarazione *ex art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000*<sup>6</sup>.

Ebbene, nel prosieguo si intende verificare se tale tesi – apparentemente lineare – sia sistematicamente applicabile *de plano* a tutte le ipotesi di accertata esterovestizione o se, a ben vedere, sia necessario formulare alcune precisazioni.

## 2. Il reato di omessa dichiarazione ed i mezzi di accertamento della residenza. Irrelevanza ai fini penali della "presunzione" di esterovestizione

Una precisazione che merita preliminarmente di essere operata con riguardo alle vicende penali dell'esterovestizione concerne i relativi mezzi di accertamento.

Il problema è strettamente connesso al (sempre più in crisi<sup>7</sup>) sistema del doppio binario che caratterizza le vicende amministrative e le vicende penali in materia tributaria: come noto, infatti, nonostante l'andamento e l'esito delle due istruttorie e dei due giudizi possano comportare vicendevoli influenze, tali istruttorie e giudizi sono autonomi.

In particolare, per quel che rileva ai fini del presente lavoro, il giudizio penale si incentra sul principio del libero convincimento del giudice, ha un sistema probatorio più articolato e richiede un accertamento maggiormente rigoroso della colpevolezza del contribuente, e pertanto non può essere vincolato da quanto eventualmente emerso o stabilito nell'ambito del giudizio tributario<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> A conferma della circostanza che il reato configurabile sia quello di omessa dichiarazione v. anche CARACCIOLI, *Rischi penal-tributari in materia di fiscalità internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, III, p. 106.

<sup>7</sup> Sui "varchi" aperti nel sistema del doppio binario v., da ultimo, PISTOLESI, *Crisi e prospettive del principio del "doppio binario" nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio pena*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, p. 29; CARACCIOLI, *Superato il "doppio binario" tributario-penale?*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 1007 ss.

<sup>8</sup> La giurisprudenza è particolarmente ricca con riferimento al problema opposto della rilevanza del giudicato penale nell'ambito del giudizio tributario: la posizione che si è consolidata è quella secondo cui il giudicato penale non ha automatica efficacia nel processo tributario, in considerazione del fatto che nel processo tributario, da un lato, vi sono limitazioni ai mezzi di prova (divieto di prova testimoniale) e, dall'altro lato, possono valere anche presunzioni: «nessuna automatica autorità di cosa giudicata può quindi attribuirsi, nel separato giudizio tributario, alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assolu-

Ciò vale tanto più nei casi in cui l'amministrazione finanziaria tenti di fare leva sulla previsione contenuta nell'art. 73, comma 5 *bis*, TUIR, in materia di esterovestizione delle *holding*.

Tale disposizione stabilisce che una società formalmente localizzata all'estero si "considera", salvo prova contraria, residente in Italia (in quanto vi sarebbe la sede dell'amministrazione) qualora detenga una partecipazione di controllo in una società o ente commerciale residente in Italia e se, contemporaneamente, soddisfi una delle due seguenti condizioni: a) sia controllata, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sia amministrata da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato<sup>9</sup>.

La disposizione non regola un nuovo criterio di determinazione della residenza delle società, poiché stabilisce che, al perfezionarsi delle summenzionate condizioni, si consideri che la sede dell'amministrazione sia localizzata in Italia (e, conseguente, che la società sia fiscalmente residente in Italia). Il tutto adottando il meccanismo dell'inversione dell'onere della prova, riconoscendo, cioè, al contribuente il diritto di dimostrare l'insussistenza della sede dell'amministrazione in Italia.

zione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente; ne consegue che il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.) deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare» (così Cass., sez. trib., 17 febbraio 2010, n. 3724; nello stesso senso v. le sentt. 14 maggio 2010, n. 11785; 25 maggio 2009, n. 12022; 16 dicembre 2008, n. 29396; 3 settembre 2008, n. 22173).

<sup>9</sup> Il successivo comma 5 *ter* prevede che ai fini della verifica della sussistenza del controllo rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato e che per le persone fisiche rilevano anche i voti spettanti ai familiari. Per un approfondimento dei profili legati ai presupposti di applicazione della norma v. VIOTTO, *Considerazioni di ordine sistematico sulla presunzione di residenza in Italia delle società holding estere*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 280; STEVANATO, *La presunzione di residenza delle società esterovestite: prime riflessioni critiche*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 2954; ANTONINI, *Note critiche sulla presunzione in tema di residenza fiscale di società ed enti introdotta dal DL 4 luglio 2006, n. 223*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, IV, p. 191; nonché BAGAROTTO, *La residenza delle società nelle imposte dirette alla luce della presunzione di «esterovestizione»*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 1155 ss.

Ora, dal punto di vista della struttura, la norma sembra introdurre una presunzione legale relativa, posto che essa consente di desumere un fatto ignoto (la presenza in Italia della sede dell'amministrazione e, conseguentemente, lo status di soggetto residente) muovendo da un fatto noto (detenzione di partecipazione di controllo in una società residente e, alternativamente, controllo esercitato da un soggetto residente o organo amministrativo costituito prevalentemente da soggetti residenti in Italia), riconoscendo al contribuente il diritto di fornire la prova contraria<sup>10</sup>.

Ed è noto che le presunzioni tributarie non possono assumere, di per sé, valore di prova nell'ambito del giudizio penale, considerato che quest'ultimo è fondato sui principi della libertà della prova (art. 189 c.p.p.), del diritto alla prova riconosciuto alle parti con relativo onere a carico delle stesse (art. 190 c.p.p.), del libero convincimento del giudice (art. 192, comma 1, c.p.p.), della valenza probatoria degli indizi soltanto se gravi, precisi e concordanti (art. 192, comma 2, c.p.p.) e della inesistenza di limiti legali alla prova (art. 193 c.p.p.).

Più precisamente, la Suprema Corte – con giurisprudenza consolidata, tra cui Cass, 17 marzo 1999; 19 gennaio 1998; 1° ottobre 1997; 1° febbraio 1996 – ha ritenuto che, nel giudizio penale, le presunzioni tributarie non possano essere assunte con efficacia di certezza legale, ma solo come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori. Conseguentemente, le presunzioni tributarie possono assumere un valore indiziario nell'ambito del processo penale, talché, per sostenere efficacemente l'accusa, debbono trovare riscontro oggettivo o in altri elementi probatori ovvero in altre presunzioni, a condizione che queste siano gravi, precise e concordanti.

Ciò vale a maggior ragione se si considera che, sebbene la deduzione del fatto ignoto presunto dalla disposizione in argomento non sia irragionevole, possono essere sollevate molteplici critiche a proposito del grado di selettività della normativa in parola<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Il legislatore, in particolare, sembra aver considerato il fatto ignoto presunto (la presenza in Italia della sede dell'amministrazione) come "deduzione logica necessaria" del fatto noto (la realizzazione del presupposto di cui al citato comma 5 bis), prendendo le mosse dalla difficoltà di individuare la sede dell'amministrazione di una società, (sulle caratteristiche e finalità delle presunzioni in materia tributaria, v., per tutti, MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, pp. 264-265). Sulla natura procedimentale della disposizione in argomento v. TASSANI, *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi*, Milano, 2007, p. 257, n. 52.

<sup>11</sup> Al fine di individuare il luogo da cui promanano gli impulsi gestionali di una società,

Il che dovrebbe spingere, già in ambito tributario, a fare un uso estremamente ponderato e non "automatizzato" della normativa in esame, come peraltro riconosciuto dalla stessa Agenzia delle entrate, nell'ambito del procedimento – poi archiviato<sup>12</sup> – attivato innanzi alla Commissione europea<sup>13</sup>. L'Agenzia, infatti, ha sottolineato che la presunzione in argomento servirebbe a *facilitare* l'Amministrazione nell'accertamento della residenza ma non la esonererebbe «dal provare in concreto l'effettività dell'esterovestizione dell'ente considerato»<sup>14</sup> e che non vi è alcun limite al contenuto della prova contraria<sup>15</sup>.

In definitiva, sebbene strutturata alla stregua di una presunzione legale, la norma in esame deve comunque essere impiegata nell'ambito di un più am-

la residenza degli amministratori pare un elemento rilevante (sebbene non decisivo), essendo tutt'altro che inverosimile che gli amministratori prendano le loro decisioni nel Paese di residenza. La residenza del soggetto che esercita il controllo appare, invece, un elemento meno indicativo rispetto alla residenza degli amministratori. La sua valorizzazione nell'ambito della presunzione di esterovestizione sembra muovere dal presupposto che, in realtà, le decisioni gestionali vengano assunte dalla proprietà e non dal *management*. Il tutto in un'ottica antielusiva, in quanto verosimilmente si è inteso scongiurare che la presunzione possa essere facilmente aggirata attraverso la nomina, nella società esterovestita, di un organo amministrativo composto da soggetti esteri che si limiti ad attuare le direttive impartite dalla proprietà. Per alcuni rilievi critici sulla selettività della norma v. STEVANATO, *La presunzione di residenza delle società esterovestite*, cit., p. 2956; MARINO, *Le holding italiane nella concorrenza fiscale internazionale: cronaca di una morte annunciata*, in *Dialoghi trib.*, 2006, p. 1015; VIOTTO, *op. cit.*, p. 276 ss.

<sup>12</sup> V. la Comunicazione datata 4 giugno 2010.

<sup>13</sup> Tale procedimento è stato avviato a seguito della denuncia presentata dall'Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (AIDC), secondo cui la normativa in argomento si porrebbe in contrasto con le libertà fondamentali garantite dal Trattato (in particolare, libertà di stabilimento e libertà di circolazione delle persone e dei servizi) e con il principio di proporzionalità, posto che il meccanismo dell'inversione dell'onere della prova a carico delle società residenti in altri Stati UE comporterebbe la configurazione di una «presunzione "predeterminata" di evasione o elusione fiscale» (il materiale concernente tale procedimento è consultabile su <http://milano.aidc.pro/elencoIncompatibilita.aspx?idNorma=86>).

<sup>14</sup> In particolare, secondo l'Agenzia i commi 5 bis ss. «non operano mai isolatamente, ma costituiscono solo il punto di partenza per una verifica più ampia, da effettuarsi in contraddittorio con l'amministrazione finanziaria, sull'intensità del legame tra la società e lo Stato estero e tra la medesima società e l'Italia». Tale affermazione costituisce un passo in avanti rispetto alla posizione assunta nella Circolare n. 28/E/2006, in cui si legge che «la norma prevede, in definitiva, l'inversione, a carico del contribuente, dell'onere della prova, dotando l'ordinamento di uno strumento che solleva l'Amministrazione finanziaria dalla necessità di provare l'effettiva sede della amministrazione di entità che presentano elementi di collegamento con il territorio dello Stato molteplici e significativi».

<sup>15</sup> V. Comunicazione prot. 2010/39678.

pio procedimento accertativo in cui, non solo il contribuente potrà fornire la più ampia prova contraria, ma la stessa Amministrazione finanziaria – coerentemente con i principi di imparzialità, collaborazione e buona fede ex art. 97 Cost. e 10 dello Statuto del contribuente – dovrà soppesare i dati a sua disposizione e gli ulteriori elementi da acquisire in contraddittorio con il contribuente.

Quanto detto rileva a maggior ragione sul versante penale, in cui – come poc'anzi evidenziato – il valore probatorio delle presunzioni è decisamente limitato e, comunque, inferiore rispetto a quanto si verifica in ambito tributario.

Si può perciò agevolmente concludere che in ambito penale l'esterovestizione e, conseguentemente, l'eventuale realizzazione del reato di omessa dichiarazione, dovrà essere giocoforza sostenuta acquisendo la prova al di sopra di ogni ragionevole dubbio della residenza in Italia della società avente sede legale all'estero, vale a dire della circostanza che essa abbia in Italia la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale<sup>16</sup>. E ciò, come già evidenziato e come confermato dalla Suprema Corte con la sent. 22 novembre 2011, n. 7739<sup>17</sup>, non potrà avvenire attraverso la sola dimostrazione della realizzazione dei presupposti individuati dall'art. 73, commi 5 bis e 5 ter, TUIR<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> Come già evidenziato, nel caso di sede legale ubicata in un Paese con cui l'Italia ha stipulato una Convenzione contro le doppie imposizioni in base al modello OCSE, al fine di individuare la residenza ai fini dell'applicazione della Convenzione sarà necessario individuare il luogo in cui si trova il *place of effective management*.

<sup>17</sup> In tale Pronuncia è stato evidenziato che «compete al giudice penale valutare se la società sia da considerarsi, ai soli fini fiscali, residente in Italia oppure all'estero, senza essere vincolato alle ricostruzioni compiute in sede tributaria dall'Amministrazione finanziaria, nel quadro della regola generale della non automatica trasferibilità in sede penale delle presunzioni tributarie, compresa quella concernente la residenza ... La non automatica trasferibilità in sede penale delle presunzioni tributarie, non esclude, però, che esse possa acquisire il valore degli indizi, come tali valutabili dal giudice penale; per meglio dire, gli elementi evidenziati nella presunzione tributaria possono essere ripresi dal giudice con specifica ed autonoma valutazione, comparandoli con quelli eventualmente acquisiti *aliunde*. È certo, comunque, che una responsabilità penale può conseguire non al fallimento della prova contraria offerta dal contribuente, ma solo alla positiva ricostruzione da parte del giudice penale di tutti gli elementi della fattispecie di reato, anche discostandosi dalle risultanze e dalle conclusioni dell'accertamento tributario, dando prevalenza al dato fattuale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario».

<sup>18</sup> A conclusioni analoghe perviene altresì CARACCIOLI, *Rischi penal-tributari*, cit., p. 106, che conferma che oggetto del giudizio penale dovrà essere la «esistenza o meno dei presupposti della norma penale, in particolare dell'esistenza dell'obbligo, in quanto contribuente italiano, di presentazione delle dichiarazioni fiscali».

### 3. La tesi della (sistematica) configurabilità del reato di omessa dichiarazione nei casi di esterovestizione: la posizione della giurisprudenza della Corte di Cassazione e la rilevanza della presenza di una stabile organizzazione

Veniamo ora alla posizione assunta dalla giurisprudenza tributaria in ordine alle conseguenze dell'esterovestizione sotto il profilo penale.

In alcuni casi, come ad esempio nella sent. 23 febbraio 2012, n. 7080, la Suprema Corte sembra aver affrontato l'argomento facendo leva sul concetto di residenza, sviluppando l'iter delle proprie decisioni considerando realizzato il reato di omessa dichiarazione in casi in cui vi era la prova della sussistenza in Italia (e non nel Paese in cui era localizzata la sede legale) della sede dell'amministrazione o dell'oggetto principale<sup>19</sup>.

Diversamente, in altre occasioni, come accaduto nella sent. 24 luglio 2013, n. 32091, la Suprema Corte ha invocato la figura della stabile organizzazione, affermando il principio secondo cui l'obbligo di presentazione della dichiarazione «da parte di società avente residenza fiscale all'estero, la cui omissione integra il reato previsto dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 5, sussiste se detta società abbia stabile organizzazione in Italia, il che si verifica quando si svolgano in territorio nazionale la gestione amministrativa e la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi»<sup>20</sup>.

Tale seconda posizione assunta dalla Suprema Corte, invero, merita alcune riflessioni.

Vero è che le società estere che dispongono di una stabile organizzazione in Italia sono tenute a presentare la dichiarazione.

Senonché, la definizione di «stabile organizzazione» assunta dalla Cassazione penale come base delle citate pronunce differisce da quella propria in ambito tributario, avvicinandosi sensibilmente a quella di sede dell'amministrazione.

Va tuttavia rimarcato che, sebbene, come detto, la configurazione di una stabile organizzazione sia sufficiente a far sorgere l'obbligo dichiarativo in

<sup>19</sup> La citata Pronuncia, comunque, conclude avallando l'esito del giudizio precedente, poiché era stata ravvisata la «esistenza di una stabile organizzazione».

<sup>20</sup> La citata Pronuncia richiama altresì la precedente sent. 23 febbraio 2012, n. 7080. Similmente, ma con riferimento alla dichiarazione IVA, v. la sent. 26 maggio 2010, n. 29724 (in cui la nozione di stabile organizzazione viene integrata con quella di centro di attività stabile di cui al previgente art. 9 della Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388).

Italia, l'accertamento di una stabile organizzazione non è indifferente rispetto all'accertamento della residenza *tout court*.

E ciò non solo sotto il profilo qualitativo (in quanto per accertare la presenza di una stabile organizzazione è necessario dimostrare che vi sia una sede fissa d'affari per il mezzo della quale viene svolta l'attività imprenditoriale; di contro, l'accertamento della residenza implica l'individuazione del luogo in cui si trova la sede dell'amministrazione o, nel solo caso di assenza di Convenzione, alternativamente dell'oggetto principale), ma anche sotto il profilo quantitativo, poiché nel caso di stabile organizzazione di società estera il reddito da dichiarare è solo quello attribuibile alla stabile organizzazione ai sensi del combinato disposto degli artt. 23, 151 e 152 TUIR, nonché dell'art. 7 del modello di Convenzione OCSE, mentre nel caso di residenza della società troverà applicazione il criterio *world wide*.

È perciò fondamentale che, anche in ambito penale, venga distinta l'ipotesi di omessa dichiarazione di una stabile organizzazione in Italia dall'ipotesi di esterovestizione *tout court*, trattandosi di ipotesi diverse dal punto di vista sia concettuale sia delle conseguenze in termini quantitativi e, conseguentemente, di realizzazione dei presupposti di punibilità.

#### 4. Segue: la verifica del superamento della soglia di rilevanza penale

La verifica del superamento della soglia di punibilità di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 dovrà condurre ad individuare l'imposta evasa, intesa – come richiesto dall'art. 1, comma 1, lett. f), del D.Lgs. n. 74/2000 – come la «differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine».

Dovranno perciò essere considerati non solo i ricavi, ma anche i costi: il punto è stato confermato non solo in dottrina<sup>21</sup>, ma anche da alcune recenti pronunce della Suprema Corte, in cui, proprio in un caso di esterovestizione, si è evidenziato che per "imposta evasa" debba intendersi l'intera im-

<sup>21</sup> PUOTI-SIMONELLI, *I reati tributari*, Padova, 2008, p. 107; AMBROSETTI-MEZZETTI-RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2012, p. 479 (in cui, tuttavia, viene precisato che essi debbono essere documentati).

sta dovuta, da determinarsi «sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario». Determinazione che compete esclusivamente al giudice penale, attraverso una verifica che può anche divergere da quella operata in sede tributaria, come ribadito dalla giurisprudenza della Suprema Corte in più occasioni, ad esempio nelle sentt. 18 aprile 2014, n. 17299 e 26 febbraio 2008, n. 21213.

Particolarmente delicato, in argomento, è il problema legato alle imposte eventualmente versate dalla società nel Paese estero in cui è stata fissata la sede legale ed alla spettanza del credito d'imposta.

Più precisamente, ci si deve chiedere se, qualora una società avente sede legale in un Paese estero venga accertata come residente in Italia, in sede di determinazione dell'imposta evasa (ai fini della verifica del superamento della soglia di punibilità) sia possibile ottenere il riconoscimento di un abbattimento per effetto dell'applicazione del meccanismo del credito per le imposte estere di cui all'art. 165 TUIR.

Un primo ostacolo potrebbe essere rappresentato dalla previsione di decadenza, contenuta nel comma 8 dell'art. 165 TUIR, in forza del quale la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione.

Orbene, tale previsione potrebbe essere ritenuta inoperante nel caso di Paese legato all'Italia da una Convenzione bilaterale, posto che nell'art. 23.B del modello OCSE non sono contenute previsioni di decadenza in caso di omessa presentazione della dichiarazione<sup>22</sup>. A ciò si aggiunga che non può escludersi che la valutazione di imposta evasa ai fini penali possa essere effettuata in un'ottica maggiormente sostanzialistica, omettendo – come poc'anzi prospettato – di considerare i presupposti formali di applicazione delle norme sul credito d'imposta, tanto più considerato che la previsione della decadenza, contenuta nell'art. 165, ha una finalità essenzialmente sanzionatoria e connessa alla circostanza che in assenza di dichiarazione del reddito estero non si può verificare la doppia imposizione internazionale che il meccanismo del credito d'imposta mira a scongiurare<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Sul delicato tema del coordinamento tra norma interna e norma convenzionale con riferimento al credito d'imposta v., per tutti, CONTRINO, *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012, in part. p. 35 ss.

<sup>23</sup> Sulla finalità sanzionatoria della previsione di decadenza contenuta nell'art. 165 v. anche MELIS, *Commento all'art. 165*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Fantozzi, Padova, 2010, p. 812.

Inoltre, il credito d'imposta spetta a condizione che il reddito colpito da imposizione all'estero si consideri ivi prodotto sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 TUIR, cioè, per quanto riguarda i redditi d'impresa, essenzialmente nel caso di produzione attraverso una stabile organizzazione, ipotesi che non si verifica certo sistematicamente nei casi di estero-vestizione<sup>24</sup>.

Non è tutto: nel caso in cui il Paese estero sia legato all'Italia da una Convenzione bilaterale, l'estero-vestizione dovrebbe essere sostenuta dimostrando la presenza in Italia della sede di direzione effettiva, con conseguente perdita della residenza, ai fini convenzionali, nel Paese estero in cui è ubicata la sede legale<sup>25</sup>.

Ciò potrebbe costituire un rilevante ostacolo all'ottenimento del riconoscimento del credito d'imposta, poiché si dovrebbe riconoscere che la tassazione estera è stata applicata in carenza di presupposto (salvo per quel che riguarda i redditi prodotti attraverso una stabile organizzazione in tale Paese estero) e che, conseguentemente, il rimedio alla doppia imposizione sia, non il riconoscimento del credito d'imposta, bensì il rimborso, da parte del Paese estero, delle imposte versate<sup>26</sup>.

Si tratta di soluzione che risulta estremamente difficoltosa da realizzare, se non altro sotto il profilo operativo, considerato lo sfasamento temporale

<sup>24</sup> Tale ostacolo viene rilevato anche da GREGGI, *Recenti sviluppi e questioni di compatibilità comunitaria delle disposizioni di contrasto al fenomeno della c.d. «estero-vestizione» societaria*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 133.

<sup>25</sup> Nel caso di Paese estero non legato all'Italia da una Convenzione, invero, l'accertamento dell'estero-vestizione comporterà l'insorgere di un caso di doppia residenza: per la società resteranno dovute le imposte estere (alla luce della presenza della sede legale all'estero); essa, inoltre, subirà il recupero delle imposte non dichiarate in Italia.

<sup>26</sup> Il tema è stato affrontato, sul versante tributario, da una risoluzione dell'Agenzia delle entrate (Ris. 3 luglio 2008, n. 277/E). In tale caso l'Agenzia ha negato la spettanza del credito d'imposta ad una società italiana in relazione alle imposte versate in Kazakistan, in quanto in quest'ultimo Paese la Società non disponeva di una stabile organizzazione. E, poiché la Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata dall'Italia con il Kazakistan prevede che «gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione, ivi situata», nel caso affrontato dall'Agenzia mancavano i presupposti per fruire del credito d'imposta, in quanto il Kazakistan non disponeva di potestà impositiva con riguardo ai redditi d'impresa prodotti dalla società italiana senza il tramite di una stabile organizzazione. La conclusione a cui perviene l'Agenzia, pertanto, è che il contribuente debba «chiedere il rimborso alle Autorità estere di quanto indebitamente pagato».

tra l'assoggettamento a tassazione del reddito all'estero e l'accertamento delle maggiori imposte in Italia<sup>27</sup>.

Talché, in considerazione della necessità di adottare criteri di effettività e di rispettare la *ratio* alla base delle previsioni convenzionali – incentrate sulla necessità di scongiurare forme di duplicazione d'imposta – non appare del tutto irragionevole, quantomeno al fine di determinare l'imposta evasa ai fini penali, riconoscere la possibilità di computare il credito per le imposte assolte all'estero.

##### 5. Segue: la tesi della (sistematica) configurabilità del reato di omessa dichiarazione nei casi di estero-vestizione: la possibilità di pervenire ad una diversa conclusione

Stando ad un'applicazione meccanicistica del dato normativo sembrerebbe doveroso argomentare che l'omessa presentazione della dichiarazione da parte di una società estera in realtà fiscalmente residente in Italia (o che in Italia dispone di una stabile organizzazione) comporti la realizzazione del reato di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, allorché le imposte sottratte siano superiori alla soglia minima individuata dal legislatore<sup>28</sup>.

Tale conclusione appare, già sul piano intuitivo, corretta nei casi che potrebbero definirsi di manifesta estero-vestizione, cioè di società fittiziamente localizzate all'estero (in particolare in paradisi fiscali), ma ivi prive della qualsivoglia struttura operativa.

Ci si riferisce, cioè, ai casi in cui, alla fissazione all'estero della sede legale non si accompagni alcuna attività, né gestionale né operativa; attività, queste ultime, che di contro vengono svolte in Italia<sup>29</sup>.

Senonché, non tutti i casi in cui viene accertata in Italia la residenza di società estere hanno le caratteristiche testé ipotizzate, ben potendo accade-

<sup>27</sup> Sul punto GREGGI, *op. cit.*, p. 133, rileva come, d'altro canto, vi siano rilevanti difficoltà per ottenere la restituzione delle imposte versate all'estero – in considerazione del fatto che esse si riferiscono a periodi d'imposta passati – anche attraverso le procedure amichevoli.

<sup>28</sup> Imposte che, come detto, dovranno essere determinate in modo diverso a seconda che in Italia venga accertata la residenza o «solamente» la sussistenza di una stabile organizzazione.

<sup>29</sup> Nella prassi, invero, si utilizza spesso il termine «estero-vestizione» per individuare solamente i casi in cui nel Paese in cui viene fissata la sede legale non vi sia alcuna forma di radicamento: su tale tendenza v. COVINO-LUPI, *Esterovestizione societaria: conferme della lettura «anti-abuso», nei limiti dell'evasione interpretativa*, in *Dialoghi*, 2013, p. 99.

re che tali contestazioni colpiscano società che, sebbene concretamente radicate all'estero – magari in Paesi che non offrono trattamenti fiscali di particolare favore ma che garantiscono vantaggi imprenditoriali sotto altri profili<sup>30</sup> – abbiano in Italia la sede di direzione effettiva o l'oggetto principale o, ancora, “solamente” una stabile organizzazione.

Ciò non toglie che, in simili situazioni, in Italia la dichiarazione avrebbe comunque dovuto essere presentata: senonché, trattandosi di situazioni connotate da un minor livello di anti giuridicità e prive di una preordinazione volta a sottrarre a tassazione imponibili in Italia, sembra possibile sviluppare alcune ulteriori considerazioni sulla relativa punibilità<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> Si pensi, tipicamente, al diverso livello dei costi del lavoro che caratterizza alcuni Paesi esteri.

<sup>31</sup> Giova precisare che non pare possibile argomentare la non punibilità dell'esterovestizione alla luce dell'ipotetica *elusività* o *abusività* – e non *evasività* – di tale comportamento. E ciò non solo alla luce dell'estrema incertezza che tutt'oggi contraddistingue il tema della punibilità dei comportamenti elusivi [tema su cui si sofferma il successivo contributo di DI SIENA, *La criminalizzazione dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto. Un caso irrisolto della giurisprudenza penale tributaria*, supra, p. 333 cui si rinvia per ulteriori riferimenti bibliografici] bensì in considerazione della difficoltà di configurare come elusivo/abusivo il comportamento consistente nell'esterovestizione. Ed invero, pur non mancando voci di segno contrario [v. ad esempio la sentenza Cass., sez. trib., 7 febbraio 2013, n. 2869, che ha ritenuto che l'esterovestizione, definita come «fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero», sarebbe un «tipico fenomeno di abuso del diritto»] nei casi in cui una società fiscalmente residente (o che dispone di una stabile organizzazione) in Italia ometta di presentare la dichiarazione, pare si debba fare riferimento alla categoria della vera e propria evasione. Vero è che, come può accadere nelle operazioni elusive/abusive, può trattarsi di evasione perpetrata per il tramite di stratagemmi (consistenti nella fissazione della sede legale in un Paese diverso da quello di *effective management*) ma è altrettanto vero che – diversamente da quanto dovrebbe accadere nell'elusione/abuso, in cui le norme tributarie vengono aggirate – nel caso dell'esterovestizione la norma violata c'è, posto che, come visto in precedenza, il nostro ordinamento considera soggetti passivi (con quanto ne consegue in termini sostanziali) anche le società prive di sede legale in Italia ma con sede dell'amministrazione, oggetto principale o stabile organizzazione in Italia (art. 73 TUIR). Sembra, dunque, che la riconduzione dell'esterovestizione all'elusione/abuso del diritto sia in linea con quella tendenza volta a ricondurre sempre più tipologie di contestazioni nell'ambito dell'abuso del diritto, tendenza convicentemente criticata in dottrina, tra gli altri, da FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto “abuso del diritto”*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, p. 349. Ciò posto, non può sottacersi che la circostanza che il contribuente non abbia conseguito vantaggi d'imposta ubicando la sede legale all'estero potrà costituire un elemento rilevante ai fini sia sanzionatori sia valutativi in ordine alla legittimità del comportamento tenuto, in un'ottica logico-deduttiva (essendo ragionevole presumere che un contribuente che intenda esterovestire una società fissi la sede legale in un Paese a

## 6. L'elemento psicologico e le obiettive condizioni di incertezza

Nell'ambito dell'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 si ritiene prevalentemente che l'elemento psicologico sia costituito dal dolo specifico, consistente nella volontà di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto<sup>32</sup>, pur non mancando chi configuri il dolo intenzionale o soluzioni miste<sup>33</sup>. La necessaria sussistenza del dolo specifico, inoltre, viene richiesta dalla giurisprudenza della Suprema Corte, ad esempio nelle sentt. 6 febbraio 2013, n. 32054, 8 aprile 2013, n. 16001, 25 settembre 2001.

Si tratta di un requisito che può risultare decisivo ai fini della punibilità: ed invero, come rilevato in precedenza, sono certamente riscontrabili casi in cui il contribuente fissa la propria sede legale in un Paese a bassa fiscalità, pur avendo la sede dell'amministrazione in Italia, al solo fine di fruire del regime di minor tassazione garantito dal Paese estero. E, quindi, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte in Italia.

Ma, nell'ambito di un'economia sempre più globalizzata e con minori ostacoli alla mobilità delle imprese, sono ipotizzabili anche casi di società che localizzano la sede all'estero, si radicano all'estero, ma proseguono a mantenere contemporaneamente rapporti anche con l'Italia.

In tali casi (ipotizzando di essere in presenza di un Paese legato all'Italia da una Convenzione bilaterale) se la società risulta avere anche il *place of effective management* all'estero, *nulla quaestio*. Di converso, se per qualsiasi ragione il *place of effective management* risulti in Italia e qui la società non abbia presentato la dichiarazione, si sarà in presenza di una fattispecie (sia pure meno netta di quelle precedentemente ipotizzate) di omessa dichiarazione.

Come visto, tuttavia, affinché essa sia punibile è necessario accertare il dolo specifico di evasione.

Senonché, il radicamento all'estero di una realtà imprenditoriale può essere operato per conseguire obiettivi di vario tipo, connessi al diverso livello dei costi di produzione, piuttosto che alla necessità di fruire di legislazioni diverse in materie extra-tributarie.

Ciò – giova precisarlo – non significa che la sussistenza del dolo specifico

bassa fiscalità). A favore della natura “interpretativa” ed “antiabusiva” delle contestazioni in materia di esterovestizione con particolare riferimento alle holding v. COVINO-LUPI, *op. cit.*, p. 99.

<sup>32</sup> PUOTI-SIMONELLI, *op. cit.*, p. 107; SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2009, p. 204.

<sup>33</sup> Per un riferimento alle tesi alternative v. AMBROSETTI-MEZZETTI-RONCO, *op. cit.*, p. 479.

di evasione debba essere sistematicamente esclusa nel caso di sussistenza di finalità ulteriori a quella di evasione<sup>34</sup>.

Resta però fermo che nella valutazione dell'elemento psicologico sarà rilevante appurare se il contribuente si sia limitato a fissare la sede legale all'estero in un paradiso fiscale, proseguendo a gestire *tout court* la propria impresa in Italia; oppure abbia radicato la propria impresa all'estero per ragioni economiche ed ivi abbia pure versato imposte per importi rilevanti.

È, infatti, improbabile che il contribuente operi un'esterovestizione finalizzata all'evasione dell'imposta italiana, attraverso la fissazione della sede in un Paese che comporta l'esborso di un livello di imposte pari o comunque simile a quello sopportato in Italia.

Quanto detto sembra ancor più rilevante nei casi in cui la sede legale sia ubicata in un Paese con cui l'Italia intrattiene scambi d'informazioni sulla base delle convenzioni bilaterali (o, a maggior ragione, appartenente all'UE) e detta società abbia regolarmente presentato la dichiarazione in tale Paese.

Non si vuole qui sostenere che il soggetto con sede legale all'estero, avendo comunque presentato una dichiarazione (nel Paese ove è ubicata la sede legale), non possa rispondere del reato di omessa dichiarazione<sup>35</sup>.

Tuttavia, sembra che, nell'ambito di quel complesso processo che è l'accertamento dell'elemento psicologico, non sia indifferente la circostanza che il comportamento tenuto dal contribuente sia trasparente e riconoscibile dall'Amministrazione italiana.

<sup>34</sup> Il punto è stato sostenuto in giurisprudenza dalla Cass. pen., sez. III, nella sent. 8 aprile 2013, n. 16001: «Con riferimento all'elemento soggettivo del reato di cui all'art. 5 d.l.g. n. 74 del 2000, si osserva che il dolo specifico di evasione delle imposte mediante la mancata presentazione della dichiarazione annuale non è escluso dall'esistenza di ulteriori finalità perseguite da colui che commette il reato».

<sup>35</sup> L'art. 5, nella parte in cui punisce chi «non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali» relative ad «imposte sui redditi o sul valore aggiunto», infatti, si riferisce chiaramente ai tributi nazionali. Ciò trova conferma nel secondo comma dell'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, in forza del quale «ai fini della disposizione prevista dal comma 1 non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto». Tale disposizione, infatti, richiamando il «modello» prescritto e le previsioni in materia di dichiarazione tardiva (contenute nell'art. 2, comma 7, del D.P.R. n. 322/1998), concorre a confermare – per quanto fosse necessario – che le «dichiarazioni» a cui si riferisce l'art. 5 sono solamente quelle previste dalla normativa italiana. Il tutto, per di più, in linea con quello che è il bene giuridico tutelato dall'art. 5, cioè la integrale e tempestiva percezione dei tributi da parte dell'Erario, che viene lesa dalla mancata presentazione della dichiarazione, che è strumentale al versamento delle imposte.

Ed invero, è ragionevole ritenere che – nella normalità dei casi – il comportamento contraddistinto dal dolo specifico di evasione sia connotato dall'adozione (se non di veri e propri artifici) di scelte volte a creare una situazione di scarsa trasparenza nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Un'ulteriore previsione che non può essere tralasciata è quella contenuta nell'art. 15 del D.Lgs. n. 74/2000, in forza del quale non sono punibili le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.

Ora, per quanto astrattamente chiara, la normativa che regola il tema della residenza non risulta sistematicamente di facile applicazione alla molteplicità dei casi concreti che possono riscontrarsi.

Se nei casi precedentemente definiti di «manifesta esterovestizione» (in cui una società non ha alcuna forma di radicamento nel Paese in cui ha ubicato la sede legale) non sembra possibile sollevare dubbi, sono ipotizzabili numerosi casi in cui l'individuazione del luogo in cui effettivamente viene amministrata una società risulta particolarmente complesso.

Ciò anche a seguito dell'evoluzione dei mezzi di comunicazione (che consentono di tenere riunioni collegiali tra soggetti fisicamente ubicati in luoghi diversi, nonché di comunicare da ovunque in modo integrato), dalla estrema mobilità delle persone, dalla articolazione dei processi decisionali<sup>36</sup>, ecc.

L'incertezza, nel caso di specie, non riguarda il contenuto astratto della norma, bensì la sua concreta applicazione ai singoli casi, tanto più se si considera la posizione dell'amministrazione finanziaria, secondo cui in materia di residenza non sarebbe attivabile l'istituto dell'interpello<sup>37</sup>.

Si può perciò concludere che, nei casi diversi da quelli precedentemente definiti di manifesta esterovestizione, siano ipotizzabili diverse situazioni in cui la punibilità per il reato di omessa dichiarazione possa essere esclusa.

<sup>36</sup> Sulle difficoltà di individuazione della sede dell'amministrazione nei casi di adozione delle moderne tecniche di comunicazione (si pensi, su tutte, alle videoconferenze) v. PROTO, *Considerazioni in tema di applicabilità delle nozioni tradizionali di residenza e stabile organizzazione alle nuove realtà telematiche*, in *Riv. dir. fin.*, 2005, I, p. 365, nonché MARINO, *I principali criteri di collegamento*, in SACCHETTO-ALEMANNI, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, p. 90; MELIS, *La residenza fiscale delle società nell'IRES: giurisprudenza e normativa convenzionale*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 3648 ss.). Per la dottrina estera v. BURGSTALLER-HASLINGER, *Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule-Concept, Developments and Prospects*, in *Intertax*, 2004, in part. p. 381 ss., ove sono rinvenibili ulteriori riferimenti bibliografici.

<sup>37</sup> V. Ris. 5 novembre 2007, n. 312/E. Va invece salutata con favore la modifica apportata all'art. 8 del D.L. n. 269/2003, che ha accordato la possibilità di applicare il *ruling* di standard internazionale al fine di operare una «valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato».