

Corso SSM - Accertamento tributario e procedimento penale
Cod.: T24007, D24138
Data: 23 maggio 2024 inizio h. 9.15 – 24 maggio 2024, fine h. 13.00
Luogo: Genova, Palazzo di Giustizia
Responsabile del corso: Fabio Di Vizio
Coordinatore del corso: Giancarlo Vona

Relazione

“I rapporti tra abuso del diritto, esterovestizione e spazio residuo dell’incriminazione penale”
di Alessio Scarcella – Consigliere della Corte di cassazione

Sommario: 1. Premessa. - 2. Nozione di esterovestizione. - 3. Le modifiche introdotte dal D.lgs. 27.12.2023 n. 209. - 4. Natura abusiva o meno dell'esterovestizione. - 5. Presunzione di residenza delle società "esterovestite". - 6. Prova contraria. - 7. Effetti dell'esterovestizione. - 8. Presunzione di residenza dei *trust*. - 9. Presunzione di residenza dei soggetti che investono in OICR. - 10. I profili penali: il caso *Dolce&Gabbana*. - 11. Aspetti penali dell'elusione fiscale. - 12. Gli interventi normativi dopo il caso *Dolce&Gabbana*. - 13. Profili sanzionatori. - 14. La revisione della disciplina penale tributaria: l'art. 8 della Legge delega n. 128/2014. - 15. Il rapporto tra abuso del diritto e il reato di omessa dichiarazione *post* riforma: il problema dell'esterovestizione. - 16. Esterovestizione e “persistente” rilevanza penale. - 17. Accertamento. - 18. Breve rassegna giurisprudenziale di legittimità penale. - 19. Considerazioni conclusive.

1. Premessa.

L'oggetto di questa relazione è quello di far emergere il problema dell'**esterovestizione** sotto il profilo penale e di descriverne le caratteristiche attraverso l'aiuto della normativa tributaria interna, della dottrina e della giurisprudenza. Trattasi di un fenomeno recente, ma di grande rilevanza, che riguarda la mobilità delle imprese: il trasferimento della residenza all'estero, presupposto dell'esterovestizione. L'analisi sarà rivolta in particolar modo all'articolo 73, commi 5-*bis* e 5-*ter* del TUIR che identificano l'**esterovestizione di diritto**, individuando delle fattispecie ben definite, motivo per cui è possibile individuare parzialmente le società che ricadono sotto tale disciplina; si fa riferimento in tal senso alla nozione di *subholding* che ha un consiglio di amministrazione o un organo che si occupa della gestione residente in Italia.

Nonostante tale contributo si orienti principalmente sugli aspetti penali e tributari del fenomeno, è importante, al fine di individuare al meglio tutte le problematiche ad esso collegate, comprendere quali siano tutti i criteri che collegano un soggetto estero all'Italia con lo scopo di contrastare tutte le fittizie localizzazioni all'estero. Tali criteri sono considerati all'articolo 73 comma 3 del TUIR, delineando così l'**esterovestizione per contrasto**, con l'onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria di provare l'effettiva residenza in Italia del soggetto in esame, in caso di determinati requisiti, con conseguente ripresa a tassazione in Italia nel caso in cui dovesse ricadere nei requisiti sarebbe tassato in Italia.

Un ulteriore criterio di collegamento è rappresentato dalla **stabile organizzazione occulta** definito dall'articolo 162 TUIR, nei casi in cui un soggetto passivo nasconda una sede fissa d'affari al Fisco ma risulti residente in Italia. Tale tematica consentirà di analizzare il rapporto tra controllanti e controllate che si traduce nella direzione e nel coordinamento.

Nella prassi potrebbe accadere che un medesimo soggetto possa essere considerato residente da un punto di vista fiscale sia in Italia che all'estero alla luce di differenti normative, facendo risultare, così, la residenza in più di uno Stato; in questi casi è necessario leggere congiuntamente un'eventuale normativa contro le doppie imposizioni nel caso fossero presenti nei paesi coinvolti.

Infine, è importante trattare delle possibili interferenze tra la presunzione relativa di esterovestizione e la disciplina delle *controlled foreign companies*, al fine di impedire scelte di convenienza fiscale in paesi a fiscalità privilegiata dal momento che i fatti e le conseguenze per ricadere in una o nell'altra fattispecie sono diversi.

2. Nozione di esterovestizione.

L'internazionalizzazione dei mercati, dovuta allo sviluppo di un mercato moderno globalizzato, risulta essere la causa principale del trasferimento della residenza fiscale di una persona e, in particolar modo, di una società all'estero; questo risulta essere un comportamento sempre più praticato dalle imprese italiane

poiché oltre i confini nazionali ci sono molte opportunità economiche e strategiche che possono essere sfruttate. In alcuni casi, invece, esternalizzare la propria attività risulta essere l'unico modo per restare competitivi e per sopravvivere nel medio-lungo termine. Tutto ciò è difeso dalla **libertà di stabilimento** stabilito dal TFUE¹ che consente ad ogni soggetto economico di praticare la propria attività nello Stato ritenuto più opportuno.

Questo tipo di tutela strategica non è da confondere con la tutela fiscale, infatti, è quest'ultima che il Legislatore tende a contrastare. In questi casi il trasferimento della residenza ha lo scopo di far ottenere all'azienda un risparmio fiscale grazie alla presunta residenza in paesi che permettono una tassazione più favorevole, creando discordia tra i vari regimi fiscali e con l'obiettivo di attrarre investimenti poiché soggetti a tassazione inferiore.

Quanto detto fa riferimento al c.d. fenomeno dell'“**esterovestizione**” che riveste un ruolo di estrema attualità ed interesse in ambito nazionale ed internazionale poiché esistono dei collegamenti intrinseci tra le due realtà. In primo luogo si può **definire** l'esterovestizione come *la dissociazione fra la residenza formale da quella sostanziale, avente lo scopo di beneficiare di un regime fiscale migliore rispetto a quello cui si sarebbe legalmente sottoposti*. Tutto questo è stato definito dalla Suprema Corte come la “fittizia localizzazione all'estero di una società (o ente commerciale), al fine di beneficiare di un'imposizione più favorevole, sebbene la società stessa sia sostanzialmente situata nel territorio dello Stato (italiano)”².

La Suprema Corte si riferisce a quelle aziende situate all'estero senza motivazioni economiche valide ma con il solo scopo di ottenere vantaggi fiscali. Anche la **dottrina** si conforma alla giurisprudenza, definendo l'esterovestizione come un artificio mediante il quale una società riesce dal punto di vista formale ad allocare all'estero la residenza fiscale, pur conducendo nel territorio dello Stato (italiano) l'attività principale, ovvero abbia in Italia la sede amministrativa.

Da quanto appena esposto, e come si dirà in seguito, risulta importante individuare dei **criteri** precisi ed obiettivi per evitare che qualsiasi soggetto possa sottrarsi all'imposizione da parte dello Stato in cui risulta essere residente: è necessario che gli indicatori facciano emergere gli eventuali collegamenti che ci possono essere tra il territorio italiano e l'impresa con l'obiettivo di smascherare l'artificiosità di quest'ultima nel non avere valide ragioni economiche. Questo è fondamentale poiché in Italia vige il *worldwide principle* (**principio della residenza**), ossia l'ordinamento italiano assoggetta a tassazione i residenti con riferimento al reddito ovunque prodotto o ai beni ovunque esistenti, ferma restando per i non residenti l'imposizione dei soli redditi prodotti o beni posseduti entro i confini nazionali³. Definire dei criteri attraverso i quali identificare se un soggetto risulta residente o meno è importante, poiché spetta a quest'ultimo fornire la prova contraria: l'amministrazione finanziaria deve dimostrare la presunzione di residenza supportata da adeguati presupposti, mentre il contribuente avrà l'onere di fornire la prova contraria una volta validata la presunzione⁴.

L'analisi avrà come punto di partenza il concetto di **residenza fiscale** delle persone giuridiche, considerando il punto di vista del legislatore nazionale e le possibili connessioni che emergono con il diritto internazionale, ricercando l'omogeneità comune nei criteri di individuazione.

A titolo di esempio il Modello OCSE all'art. 4 considera il criterio del *Place of effective management* (**la sede di direzione effettiva**), mentre l'ordinamento italiano con l'**art. 73 del D.P.R. n. 917/1986** prevede(va) una parità tra i criteri di allocazione della residenza e nel caso in cui ci fossero dei casi di doppia residenza (*dual residence*).

3. Le modifiche introdotte dal D.lgs. 27.12.2023 n. 209.

¹ Articoli 26 (mercato interno), da 49 a 55 (stabilimento) e da 56 a 62 (servizi) del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

² Cass. civ., Sez. 5, n. 2869 del 07/02/2013, Rv. 625687 – 01; Rv. 625688 – 01: *conf.* Sez. 5, n. 15184 del 04/06/2019 Rv. 654132 – 01; Sez. 5, ord. n. 6476 del 09/03/2021, Rv. 660717 – 01.

³ VALENTE P., *Esterovestizione e residenza*, Milano, 2013, XI.

⁴ Circolare Assonime, 31 ottobre 2007, n. 67, tratto da ROMANO A., *Prova contraria alle presunzioni del Fisco: esterovestizione in dubbio secondo Assonime*, in *Il commercialista Telematico, servizi e soluzioni per aziende e loro consulenti*, 24 Ottobre 2007.

Ai sensi dell'art. 73 co. 3 del TUIR, modificato dall'art. 2 co. 1 lett. a) del D.lgs. 27.12.2023 n. 209 (*Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale*), si considerano **residenti** i soggetti IRES che hanno nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo d'imposta, alternativamente:

- a) la **sede legale**;
- b) la **sede di direzione effettiva** (continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso);
- c) la **gestione ordinaria in via principale** (continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso).

Lo stesso art. 73 del TUIR individua - ai co. 3, 5-*bis* e 5-*quater* - una **presunzione legale relativa** di residenza nel territorio dello Stato dei *trust* e delle società o enti c.d. "*esterovestiti*".

Ai sensi del successivo art. 7, comma 2, D.lgs. 209/2023, la novella si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 29.12.2023 (data di entrata in vigore del D.lgs. n. 209/2023).

4. Natura abusiva o meno dell'esterovestizione.

Parte della giurisprudenza considera l'esterovestizione un **fenomeno abusivo**; sono quindi "*esterovestite*", e quindi tassate in Italia per i redditi ovunque prodotti, le società estere prive di sostanza economica, costituite all'estero al fine di farvi affluire i proventi degli illeciti fiscali (cfr. Cass. 21.12.2018 n. 33234, 11.2.2022 n. 4463, 8.3.2022 n. 7454, 15.3.2022 n. 8297, 25.7.2022 n. 23150). Di recente, si è però riaffermato il **diverso filone** giurisprudenziale per cui le contestazioni in tema di esterovestizione prescindono dalla natura fittizia o abusiva dell'insediamento nello Stato estero e sono unicamente finalizzate a garantire una corretta ripartizione del potere impositivo tra Stati (tra le altre pronunce, Cass. 11.4.2022 n. 11709 e 11710, 25.7.2022 n. 23150).

5. Presunzione di residenza delle società "*esterovestite*".

Il **co. 5-*bis*** dell'art. 73 del TUIR, come modificato sotto un profilo esclusivamente formale dall'art. 2 co. 1 lett. b) del D.lgs. 27.12.2023 n. 209, contiene una **presunzione legale relativa** di residenza in Italia delle società ed enti che detengono partecipazioni di controllo in società ed enti, se, in alternativa:

- a) sono, a loro volta, controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio italiano;
- b) ovvero sono amministrati da un consiglio di amministrazione o altro organo di gestione, composto in prevalenza da soggetti residenti in Italia.

Ai fini della verifica della sussistenza del controllo, il co. 5-*bis* richiama espressamente l'art. 2359 co. 1 c.c. (controllo interno di diritto, controllo interno ed esterno di fatto).

Al fine di accertare se una società estera sia soggetta al **controllo** da parte di una società italiana, la verifica della sussistenza della fattispecie di cui all'art. 2359 co. 1, n. 1, c.c. impone di accertare che la maggioranza delle quote della società estera sia concentrata in capo alla sola società italiana, senza che rilevi la possibile titolarità di altre quote da parte dei soci di quest'ultima, a ciò ostando il disposto di cui all'art. 2359 co. 2 c.c., che esclude, al riguardo, il computo di voti spettanti per conto di terzi (cfr. Cass. 5.4.2023 n. 9400).

La presunzione si applica anche nel caso in cui si interpongano nella catena di controllo più *sub holding* estere (**circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 28**).

La presunzione relativa in tema di esterovestizione di cui all'art. 73 co. 5-*bis* del TUIR **non** si applica nel caso in cui la società estera non detenga partecipazioni di controllo in società ed enti residenti in Italia (**risposte a interpello Agenzia delle Entrate 17.1.2022 n. 27 e 26.1.2023 n. 164**).

Il successivo **co. 5-*ter*** precisa che, ai fini della sussistenza del requisito del controllo, "rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato. Per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'articolo 5, comma 5". Si tratta del coniuge, dei parenti entro il terzo grado e degli affini entro il secondo grado.

In relazione all'ipotesi legata alla **residenza degli amministratori** (**circ. Agenzia delle Entrate 16.2.2007 n. 11, § 12.3**):

- a) la società sarà considerata fiscalmente residente qualora, per la maggior parte del periodo d'imposta, risulti amministrata da consiglieri residenti in Italia;
- b) la residenza degli amministratori della società deve essere stabilita sulla base dei criteri previsti dall'art. 2 del TUIR.

6. Prova contraria.

Il co. 5-*bis* dell'art. 73 del TUIR prevede l'**inversione** a carico del contribuente dell'onere della prova. Per vincere la presunzione di residenza nel territorio dello Stato, il soggetto estero dovrà, pertanto, dimostrare "*con argomenti adeguati e convincenti*" che "*esistono elementi di fatto, situazioni od atti, idonei a dimostrare un concreto radicamento della direzione effettiva nello Stato estero*" (**circ. Agenzia Entrate 4.8.2006 n. 28, § 8.3**). Secondo la Corte di Cassazione (Cass. pen., Sez. 3, n. 43809 del 24/10/2014, dep. 2015, Rv. 265119 – 03, resa nel noto **caso Dolce&Gabbana**) non si può dire esterovestita la controllata estera dotata di una propria struttura, benché minima, che le consente di svolgere l'attività prevista dallo Statuto sociale. L'accertamento dell'esterovestizione riguarda, infatti, le sole società "*schermo*" (o "*caselle postali*") che si caratterizzano quali costruzioni di puro artificio, costituite nello Stato estero al solo fine di beneficiare di regimi fiscali più favorevoli. Per valutare la "*sostanza*" della controllata estera è possibile fare riferimento alle ipotesi positive previste nell'**art. 162 TUIR** e nell'**art. 5 del modello OCSE**, e tra queste alla nozione di "*ufficio*", ritenuta sussistente nel caso concreto.

Non sussiste esterovestizione ove la società presenti all'estero stabilimenti, uffici, personale dipendente, organismi direttivi, sedi di decisioni strategiche, autonomie operative, profitti, interessi ed attività sovranazionali. La residenza fiscale in Italia di un soggetto estero deve, infatti, basarsi su un'analisi complessiva della situazione di fatto e non deve essere limitata ad una valutazione acritica fondata sulle presunzioni normative.

7. Effetti dell'esterovestizione.

In assenza di dimostrazione che la sede di direzione effettiva della società è all'estero e non in Italia, il soggetto estero "*si considera, ad ogni effetto, residente nel territorio dello Stato e sarà quindi soggetto a tutti gli obblighi strumentali e sostanziali che l'ordinamento prevede per le società e gli enti residenti*" (**circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 28, § 8.2**).

I redditi conseguiti dal soggetto "*esterovestito*" saranno, pertanto, assoggettati a tassazione in Italia; gli effetti per le *subholding* esterovestite riguarderanno, in particolare:

- a) i *capital gain* realizzati dalla cessione di partecipazioni da assoggettare al regime di imponibilità o di esenzione di cui agli artt. 86 e 87 del TUIR;
- b) le ritenute da operare sui pagamenti di interessi, dividendi e *royalties* corrisposti a non residenti o a soggetti residenti fuori dal regime di impresa;
- c) gli utili di partecipazione provenienti da società residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata da assoggettare a tassazione in misura piena.

Per contro, rileva la **circ. 28/2006 (§ 8.2)**, non saranno assoggettati a ritenuta i flussi di dividendi, interessi e *royalties* in uscita dall'Italia e potranno essere scomputate in sede di dichiarazione annuale le ritenute eventualmente subite nel periodo d'imposta per il quale tali soggetti sono considerati residenti, anche se inizialmente operate a titolo d'imposta.

8. Presunzione di residenza dei *trust*.

Il co. 3 dell'art. 73 del TUIR, modificato sotto il profilo esclusivamente formale dal D.lgs. 209/2023, prevede **due casi** di attrazione in Italia della residenza dei *trust* (e degli istituti aventi analogo contenuto) istituiti in Stati o territori non appartenenti alla *white list*:

- 1) almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del *trust* siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato;
- 2) successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del *trust* un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, o vincoli di destinazione sugli stessi beni.

Come accennato, il presupposto per l'attrazione della residenza nel territorio dello Stato è rappresentato dal fatto che i *trust* siano istituiti in Paesi non appartenenti alla c.d. "*white list*"; occorre a tal fine fare riferimento alla lista approvata con il **DM 4.9.96** e successive modifiche e integrazioni.

In entrambi i casi, secondo la **circ. Agenzia delle Entrate 6.8.2007 n. 48 (§ 3.1)**, la presunzione ha carattere relativo e resta, pertanto, la possibilità di fornire la prova contraria, dimostrando l'effettiva residenza fiscale del *trust* estero.

Inoltre, sono applicabili ai *trust*, ove compatibili, anche le disposizioni in materia di esterovestizione delle società di cui all'art. 73 co. 5-*bis* e 5-*ter* del TUIR (**circ. Agenzia delle Entrate 6.8.2007 n. 48, § 3.1**).

9. Presunzione di residenza dei soggetti che investono in OICR.

Ai sensi dell'art. 73 co. 5-*quater* TUIR, si considerano residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, le società o enti che:

- a) hanno investito il proprio patrimonio in misura prevalente in quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliari, e
- b) siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia.

Il controllo è individuato ai sensi dell'art. 2359 co. 1 e 2 c.c. (controllo interno di diritto, controllo interno ed esterno di fatto), anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società.

10. I profili penali: il caso *Dolce&Gabbana*.

La complessa vicenda del caso *Dolce&Gabbana*, di cui si è accennato in precedenza, ebbe un'eco mediatica non indifferente.

Questo deriva non solo dalla notorietà dei soggetti coinvolti ma anche dalla moltitudine degli interessi presi in considerazione che offrirono nel tempo, e nel susseguirsi delle pronunce, spunti di rilevante interesse su questioni tributarie.

Con la sentenza in esame, la Cassazione penale si occupò in modo originale di alcune problematiche tributarie al centro di svariati dibattiti: il concetto della residenza per i soggetti giuridici, l'esterovestizione e l'elusione (abuso del diritto).

Il fulcro della sentenza riguardava la presunta esterovestizione di Gado S.a.r.l., costituita in Lussemburgo, avente la funzione di tesoriere dei marchi detenuti personalmente dai due stilisti. Dopo la ristrutturazione si era passati da una situazione in cui i marchi venivano concessi in uso dalle persone fisiche alle società operative italiane verso il pagamento di *royalties*, assoggettate ad imposizione in Italia, a una nella quale i marchi erano detenuti, mediante il conferimento, da Gado S.a.r.l. che continuava a cederli in licenza alle società italiane ed a ricevere i relativi canoni beneficiando di un regime fiscale più favorevole.

La principale contestazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria riguardò proprio l'effettività della localizzazione di Gado S.a.r.l. in Lussemburgo. Quest'ultima veniva negata in base agli elementi che riconducevano la direzione in Italia delle attività e quindi l'assenza di autonoma gestione ordinaria.

Questo comportò la responsabilità penale degli imputati per il reato di omessa dichiarazione *ex* articolo 5 D. Lgs. 74/2000, in relazione alla mancata presentazione della società Gado S.a.r.l. Per quanto concerne, invece, il reato di infedele dichiarazione *ex* art. 4 D. Lgs. 74/2000 ci fu l'assoluzione degli imputati, i quali, secondo l'accusa, avrebbero sottratto base imponibile attraverso la sottovalutazione delle plusvalenze derivate dalla cessione dei marchi alla società lussemburghese.

In merito al reato di omessa dichiarazione la Corte d'Appello stabilì che esso integrava "una condotta caratterizzata da dolo specifico, per il quale occorre dimostrare la volontà di mettere in pratica l'operazione nella consapevolezza di violare divieti di natura fiscale, al precipuo fine di evadere le imposte, sottolineando che tale attività d'indagine deve eseguirsi secondo le regole del procedimento penale e non, invece, tramite le presunzioni tipiche del processo tributario".

Tale affermazione da parte della Suprema Corte fu un punto fondamentale in quanto stabilì inequivocabilmente come i reati si caratterizzino per una tipicità di condotta che li distingue dalle sanzioni amministrative per questioni tributarie.

Il Tribunale di Milano e la Suprema Corte consideravano colpevoli i due stilisti del delitto di cui sopra, sostenendo che la collocazione della società Gado S.a.r.l. in Lussemburgo derivasse da un'operazione fraudolenta e non rispondesse ad una situazione di effettività.

I giudici di legittimità in particolar modo facevano perno su due questioni: la scelta del Lussemburgo dotato di una tassazione *soft* per le *royalties* e la mancata autonomia degli organi di Gado S.a.r.l. Tali elementi

inducevano i giudici di merito a ritenere fittizia la localizzazione della sede della società e di conseguenza a riscontrare omesso l'adempimento degli obblighi dichiarativi in capo ai suoi amministratori.

L'attenzione della Cassazione riguardava quindi questioni di diritto tributario; si doveva verificare infatti se la residenza fiscale di GADO fosse collocata in Italia e se l'abuso del diritto potesse in qualche modo essere correlata alla regolamentazione della residenza. Si trattava, in seconda istanza, di comprendere se tali concetti situati nella branca d'origine potessero influenzare il giudice penale ovvero se questo fosse idoneo ad operare in autonomia.

Con orientamento a quest'ultima ipotesi, coerente con una consolidata tendenza nella giurisprudenza penalistica, la Suprema Corte compì un percorso non privo di profili di originalità, dove istituti propri del diritto tributario vennero reinterpretrati avvalendosi dello strumentario penalistico. Seguì quindi un procedimento che superò di certo la rigida separazione che sarebbe imposta dal doppio binario, senza eliminare l'autonomia che spetta di natura al giudice penale.

In particolare, tenendo conto della persistente attualità dei principi fissati dalla Cassazione, ci si soffermerà sul tema degli aspetti penali dell'elusione fiscale e dei riflessi sulla c.d. esterovestizione.

11. Aspetti penali dell'elusione fiscale.

Due i principi fondamentali affermati dalla sentenza:

1) **i criteri di individuazione del domicilio fiscale:** "Ai fini della configurabilità di illeciti penali in relazione a condotte poste in essere al solo scopo di eludere l'imposizione tributaria, nel caso di società con sede legale estera controllata da impresa avente sede in Italia ai sensi dell'art. 2359 cod. civ. è necessario che il giudice accerti - attraverso le regole del processo penale e, quindi, rifuggendo da inversioni dell'onere della prova frutto del ricorso alle presunzioni tributarie - se il "*domicilio fiscale*" estero sia una costruzione di puro artificio, individuabile alla luce dei criteri fissati dall'art. 162 d.P.R. 1986, n. 917 e degli indici elaborati dalla giurisprudenza comunitaria per identificare le società cd. "*casella postale*" o "*schermo*" o, invece, corrisponda ad una entità reale che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o statuto" (Sez. 3, n. 43809 del 24/10/2014, dep. 2015, Rv. 265119 – 01);

2) **l'individuazione del criterio distintivo tra il dolo di elusione e quello di evasione:** "In materia di reati tributari, il "*dolo di elusione*", ossia la generica volontà consapevole di avvalersi degli strumenti negoziali previsti dagli artt. 37 e 37-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per ottenere vantaggi fiscali non dovuti, non si identifica con il dolo specifico di evasione che, in quanto integrato dalla deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo, esprime un disvalore ulteriore idoneo a selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che tali non sono" (Sez. 3, n. 43809 del 24/10/2014, dep. 2015, Rv. 265120 – 01).

La sentenza in esame fu il miglior strumento di rappresentazione delle condotte di abuso del diritto tributario: la fine del processo Dolce & Gabbana comportò un'inversione di rotta, in senso opposto, rispetto a quanto stabilì la Cassazione stessa tre anni prima.

Tale inversione interpretativa fu accompagnata da un'approfondita motivazione, che ha permesso alla Corte di legittimità di chiarire taluni profili di carattere generale che rivestivano una grande importanza nel diritto penale tributario; la pronuncia, comunque, deve essere inserita in un contesto temporale che vide la nascita, solo pochi mesi prima, della legge delega n. 23/2014 (c.d. delega fiscale), prodromica a una profonda rivisitazione del comparto penalistico-tributario.

Dopo tale pronuncia della Suprema Corte, infatti, nel 2015 ci furono delle importanti riforme: il **D. Lgs. n. 128/2015**, che codificò l'abuso del diritto e l'elusione fiscale introducendo l'art. 10 – *bis* dello Statuto del contribuente; la riforma dei reati tributari, in particolar modo degli artt. 1 e 3 D. Lgs. n. 74/2000, con il **D. Lgs. n. 158/2015**.

In particolare il D. Lgs. n. 128/2015, oltre ad aver reso una definizione positiva dell'elusione fiscale (unificando i due fenomeni dell'elusione e dell'abuso del diritto), escluse, nell'art. 10-*bis*, comma 13, della Legge n. 212/2000, che le operazioni abusive potessero avere rilevanza penale.

L'art. 1, lett. g-bis), D. Lgs. n. 74/2000, definendo le modalità di condotta del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 stesso Decreto, distinse le operazioni abusive (definite, a loro volta, dal citato art. 10-*bis* della Legge n. 212/2000) e le operazioni simulate oggettivamente e

soggettivamente, in modo da fissare il concetto che le operazioni elusive non dovessero avere rilevanza penale.

La Cassazione tentò anzitutto di chiarire alcune questioni di carattere generale che rivestivano un ruolo fondamentale per la materia.

In primis, i giudici di legittimità eliminarono dal campo in modo netto, la suggestione della “concezione particolaristica” che caratterizzò a lungo l’evoluzione e l’interpretazione del diritto penale tributario, stravolgendone i principi fondamentali.

A seguito di una importante serie di passaggi motivazionali, incentrati sulla netta affermazione che i principi penali dovevano essere finalizzate unicamente allo scopo rieducativo⁵, la Corte focalizzò l’attenzione sui **rapporti tra disposizioni c.d. antielusive e fattispecie penali**.

I giudici di legittimità, per dichiarare l’irrelevanza penale dell’elusione fiscale, ricorsero, quindi, all’art. 37 comma 3 e art. 37-bis del D.P.R., affermando che questi ultimi “non esauriscono il disvalore dell’illecito tributario penalmente sanzionato, ma non estendono ad esse nemmeno la tipicità delle singole fattispecie incriminatrici che devono invece rimanere saldamente ancorate alle condotte tassativamente e specificamente previste per ciascun reato”.

La Cassazione sostenne che per caratterizzare una condotta penalmente rilevante, compresa l’esterovestizione, fosse sempre **necessario ricavare l’elemento psicologico**.

Di conseguenza, emerse un ulteriore aspetto attinente al fattore discriminante tra illecito penale e fiscale: in tal senso la sentenza rilevò la diversità tra legislatore penale e fiscale. Il primo infatti individuò un dolo di evasione nella volontà di non seguire l’obbligo tributario attraverso condotte specifiche, che potevano anche non coincidere pienamente con quelle che il legislatore tributario considerava opponibili all’amministrazione finanziaria.

In base tali considerazioni la Suprema Corte definì il **dolo di elusione** come “*la generica volontà consapevole di avvalersi degli strumenti negoziali previsti dagli articoli 37 comma 3 e 37-bis, D.P.R. 600/1973, per ottenere vantaggi fiscali non dovuti*”. Per quanto riguarda il **dolo specifico di evasione**, distinguendolo dal dolo di evasione, la medesima Corte precisò come l’“*intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo, esprime un disvalore ulteriore idoneo a selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che tali non sono*”.

Nel caso di Dolce e Gabbana quindi l’esclusivo perseguimento di un risparmio d’imposta non fu sufficiente a dimostrare il dolo specifico di evasione, in quanto l’operazione fu effettuata con “valide ragioni economiche sottostanti”. Infatti nei casi di dolo specifico deve sussistere la volontà di evadere l’imposta attraverso una condotta tipica prevista dal legislatore; di conseguenza le condotte non opponibili all’Amministrazione Finanziaria non sono idonee ad integrare il dolo specifico.

Di conseguenza il dolo di elusione non avrebbe mai potuto configurare le fattispecie dei reati di dichiarazione infedele ex art. 4 e di omessa dichiarazione ex art. 5 D.lgs. n. 74/2000, dal momento in cui non era presente il presupposto soggettivo necessario all’imputabilità per questi ultimi insieme all’intento tipico di evadere le imposte.

In definitiva, la fotografia della vicenda giudiziaria presentò un forte contrasto: medesimo procedimento, esiti diametralmente opposti. Con la prima sentenza (che annullava la sentenza di non luogo a procedere pronunciata in sede di udienza preliminare, cd. Dolce e Gabbana I, del 2011) la Cassazione enunciava il principio di diritto per il quale anche le condotte elusive ‘codificate’ erano sanzionabili ai sensi del d.lgs. 74/2000. Solamente tre anni dopo, la stessa Corte (a seguito della condanna pronunciata dalla Corte di Appello, nella sentenza cd. Dolce e Gabbana II del 2014), segnò una netta inversione di rotta.

Le motivazioni dell’**inversione di rotta** sono da ravvisarsi, più che nelle forti critiche che la dottrina aveva espresso a seguito degli arresti giurisprudenziali a favore della rilevanza penale delle condotte elusive, nel fatto che al momento della lettura del dispositivo era già stata emanata la cd. delega fiscale (11 marzo 2014), nella quale appariva chiara l’intenzione del legislatore di depenalizzare l’abuso del diritto in ambito fiscale. E forse, proprio per tale motivo, non è un caso che il deposito delle motivazioni della

⁵ “Il diritto penale tributario non fornisce l’armamentario necessario a reprimere la violazione degli obblighi tributari altrove disciplinati. (...) Al legislatore penale tributario non sta a cuore il recupero del gettito fiscale evaso, né il corretto adempimento dell’obbligazione tributaria, ma esclusivamente la rieducazione dell’autore della lesione del bene giuridico protetto, che costituisce lo scopo essenziale della sanzione penale (art. 27 Cost.)” (Cass., sez. III, 24 ottobre 2014, n. 43809, cit., § 14.4).

sentenza, un anno dopo la pronuncia, sia avvenuto immediatamente dopo l'entrata in vigore del d.lgs. 128/2015.

Ciononostante, la pronuncia rappresentò un'importante riaffermazione dei principi generali del diritto penale anche in materia tributaria, con la contestuale sottolineatura di una **duplice autonomia del diritto penale dal diritto tributario: funzionale**, in quanto il diritto penale non può essere asservito a quello tributario; ma anche autonomia **nell'accertamento**, in quanto il diritto penale deve seguire criteri probatori più stringenti e rispettosi dei principi fondamentali e delle garanzie penalistiche, non potendosi accontentare delle logiche presuntive più tipicamente tributarie.

In base all'interpretazione della sentenza *Dolce&Gabbana* i principi costituzionali in ambito penale furono accantonati favorendo l'ambito fiscale⁶.

Le argomentazioni alla base dell'orientamento *Dolce&Gabbana* furono oggetto di numerose e aspre critiche; ciascun argomento utilizzato dalla Corte per motivare la rilevanza penale dell'abuso del diritto in ambito fiscale fu in aperto contrasto con i principi costituzionali e dogmatici alla base dell'illecito penale⁷. Secondo la dottrina, la giurisprudenza, nel plasmare questa nuova forma di rilevanza penale dell'elusione fiscale, andò alla ricerca di un precetto e una pena, compiendo una palese forzatura interpretativa e offrendo una fotografia del diritto penale tributario come un nuovo campo di battaglia tra esigenze di garanzia ed effettività⁸.

Il filone inaugurato dalla pronuncia *Dolce&Gabbana* appariva in palese tensione con numerosi corollari del diritto penale, che mal si conciliavano con le esigenze garantistiche sottese al principio di legalità, *in primis* nella sua declinazione di principio di tassatività e determinatezza.

In merito alla rilevanza penale delle condotte elusive, una prima critica mossa al filone *Dolce&Gabbana* evidenziava che la stessa natura sanzionatoria dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 fosse tutt'altro che pacifica⁹. Tutto ciò risultava paradossale: da un lato, si sarebbe applicata una sanzione di carattere penale per una condotta di cui era incerta l'esistenza di una sanzione extra penale; dall'altro lato, anche ammessa la portata sanzionatoria di tipo amministrativo del citato art. 37-bis, l'irrilevanza penale sarebbe comunque stata resa necessaria in virtù del principio di specialità previsto dagli artt. 9 l. 689/1981 e 19 del d.lgs. 74/2000¹⁰.

Inoltre, sempre con riferimento all'art. 37-bis D.P.R. 600/1973, si riteneva che tale norma non potesse rappresentare il parametro di comportamento dell'incriminazione delle condotte elusive, per svariate ragioni¹⁰: a) l'assenza di un divieto espresso; b) il *deficit* di precisione nell'identificazione delle condotte punibili; c) infine, alla luce di dubbi sulla ragionevolezza in merito alla scelta di tipizzare solo alcune delle possibili condotte elusive, in quanto avrebbe potuto essere più grave e destare ben più preoccupazione una forma di abuso non previsto rispetto a quelle più innocue previste all'art. 37-bis d.P.R. 600/1973¹¹. La criticità maggiore, evidenziata dalla dottrina¹¹, alla ricostruzione offerta dalla giurisprudenza *Dolce e Gabbana*, era rappresentata dal suo costrutto basato su più passaggi logici, in base ai quali: a) un comportamento elusivo andava ricondotto all'art. 37-bis d.P.R. 600/1973; b) l'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 andava ricondotto, alternativamente, all'art. 3, 4 o 5 del d.lgs. 74/2000.

L'argomentazione della Corte di legittimità si basava su un ragionamento tra il concreto comportamento elusivo e una delle fattispecie di cui al decreto 74/2000; tuttavia, l'art. 37-bis, dal punto di vista tributario, consentiva l'applicazione analogica di un determinato trattamento tributario ad ipotesi di negozi che non rientravano nella sfera applicativa della norma che prevede il presupposto dell'imposta. La conseguenza di tale ragionamento, pertanto, fu **l'utilizzo di una norma integratrice del precetto penale a struttura analogica sfavorevole, incompatibile con il principio di legalità** in materia penale¹².

⁶ PERINI A., *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, 'abuso del diritto' e norme penali*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2012, 737.

⁷ FLORA G., *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del caso Dolce&Gabbana)*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2011, pagg. 865 ss.

⁸ ACCINNI G.P., *Disastro 'ambientale' ed elusione fiscale: due paradigmatici esempi di sostanziale violazione del principio di legalità*, in *Riv. dir. proc. pen.*, 2015, pagg. 755 ss.

⁹ BOSI M., *La rilevanza penale dell'abuso del diritto*, in *Dir. pen. cont. riv. trim.*, 2/2016, pag. 59.

¹⁰ VENEZIANI P., *Elusione fiscale, esterovestizione e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 7/2012, 868.

¹¹ GIACOMETTI T., *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale ed abuso del diritto*, 2013, 451 ss.

¹² GIACOMETTI T., *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale ed abuso del diritto*, cit., 466.

L'art. 37-*bis* d.P.R. 600/1973 infatti, non proibendo i comportamenti che venivano in rilievo, non poteva avere le caratteristiche per essere utilizzato quale parametro di comportamento da parte del consociato. La disposizione si limitava, piuttosto, a riprendere il contribuente che, nel caso le operazioni in essa indicate si fossero rilevate prive di valide ragioni economiche, queste non sarebbero state opponibili al Fisco.

La finalità, a ben vedere, era pertanto disincentivare le operazioni economiche mosse unicamente da ragioni fiscali, minacciando la perdita della loro ragion d'essere.

Nel filone interpretativo *Dolce&Gabbana* una condotta elusiva diverrebbe tipica solo in presenza di un accertamento antielusivo; altrimenti, tale fatto risulterebbe penalmente indifferente¹³.

Nella prassi la tipicità dei fatti elusivi avrebbe presupposto un disconoscimento di operazioni formalmente legittime, fondato su una valutazione discrezionale dell'Amministrazione finanziaria circa l'assenza di valide ragioni economiche¹⁴, giudizio che, per certi versi, sembra richiamare nella sostanza l'istituto della pregiudiziale tributaria.

Questo potrebbe essere riconducibile anche alla violazione del principio di irretroattività della norma penale. Infatti al momento della dichiarazione l'individuazione del carattere elusivo di una condotta non è rilevante *ex ante*, ma *ex post* con il disconoscimento dei vantaggi tributari. Il rischio consisterebbe nel delineare una fattispecie a formazione progressiva¹⁵.

12. Gli interventi normativi dopo il caso *Dolce&Gabbana*.

Mediante la Legge delega n. 23 del 2014 (*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*) e il successivo decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015, "*Disposizioni sulla certezza del diritto e sui rapporti tra Fisco e contribuente*", attuativo di essa, è stata introdotta all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000) la nuova disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

In particolare, il decreto di cui sopra, intervenne in un momento successivo alla sentenza n. 43809/2015 e riguardò in particolar modo le disposizioni di contrasto all'elusione, recependo gran parte degli orientamenti sul tema già definiti nella pronuncia della Cassazione che ha assolto i due stilisti, sancendo l'irrilevanza penale dell'elusione fiscale.

La nuova disciplina, introdotta nell'articolo **10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente** stabilisce che "*configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*". Il Legislatore, quindi, attraverso l'elaborazione di una clausola generale priva di qualsiasi riferimento ad operazioni tipiche, è intervenuto all'interno dell'ordinamento allo scopo di garantire quella certezza del diritto indispensabile per un rapporto equilibrato tra Fisco e contribuente.

Fin dal 2006, anno in cui la Corte di Cassazione ha intrapreso l'elaborazione del principio del divieto di abuso del diritto per colmare le lacune delle specifiche disposizioni antielusive previste dall'ordinamento (in particolare l'art. 37-*bis*), si sentiva la necessità di un intervento. In particolare, da un lato cercando di recuperare la formulazione di detto principio dalla Corte di Giustizia europea e, dall'altro, ricavandolo dai principi costituzionali. La convivenza di queste due fattispecie, l'abuso del diritto di matrice giurisprudenziale e la clausola semi generale definita dall'art. 37-*bis*, si è rivelata ben presto assai problematica. Le differenze risultavano eccessive, infatti nell'art. 37-*bis* la definizione di pratica elusiva era ben definita, mentre dal lato giurisprudenziale vi era un'indeterminata definizione di pratica abusiva. In particolar modo, l'assenza di una precisa codificazione di tale definizione, la rendeva operativa nella maggior parte dei casi in un momento successivo alle scelte effettuate dagli individui, sulla base della libera discrezionalità del giudice e rendeva, di conseguenza, incerto, il contesto in cui il contribuente era costretto ad operare. Inoltre, altrettante diversità si riscontravano sotto il profilo della tutela del contribuente, infatti nei commi 4, 5, e 6 dell'art. 37-*bis* vi erano delle rilevanti garanzie procedurali che risultavano, invece, assenti dal principio elaborato dalla Corte di Cassazione.

¹³ FLICK G.M., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane sul tema europeo*, in *Dir. pen. cont.*, 14 settembre 2014, 7.

¹⁴ FLORA G., *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del caso Dolce&Gabbana)*, cit., 873.

¹⁵ FASANI F., *L'irrilevanza penale dell'elusione tributaria*, in *Le società*, 7/2012, 802.

Un'ulteriore incertezza riguardava la sanzionabilità delle condotte contestate mediante l'art. 37-*bis* oppure dal principio anti-abuso del diritto, anche sotto il profilo penale.

In relazione a tali criticità, l'introduzione di una disciplina che consentisse di riordinare tale sistema tributario in modo da realizzare da un lato maggiore certezza e stabilità del diritto del contribuente, dall'altro l'usufruire di sia un mercato trasparente in cui poter operare, risultava tanto necessaria quanto fondamentale¹⁶.

Per sopperire a tali lacune normative, il Legislatore delegante attraverso l'articolo 5 della sopracitata legge delega, ha elaborato *ex novo* la **clausola generale anti abuso**, incrociando il modello individuato dalla giurisprudenza, ribadendo e sancendo taluni aspetti definitori della fattispecie, con quello legislativo, dal quale ha riformulato alcune garanzie procedurali.

Nello specifico l'intervento normativo di riforma dei reati tributari, per quanto attiene ad abuso del diritto ed elusione ha:

- a) Introdotto, con efficacia dal 1 gennaio 2016, il nuovo art. 10 - bis alla Legge n. 212 del 37 luglio 2000;
- b) abrogato l'art. 37 - bis del D.P.R. n. 600/73;
- c) realizzato una revisione delle vigenti norme antielusive, con l'obiettivo di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto;
- d) ripreso i principi e i criteri direttivi contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva¹⁷.

13. Profili sanzionatori.

Uno dei punti focali della cd. delega fiscale era rappresentato dai profili sanzionatori delle condotte di abuso del diritto. Nello specifico l'art. 8 della legge 23/2014 delegava il Governo a legiferare in merito "*alla individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie*".

In ottemperanza alla cornice delineata dalla legge delega, il legislatore del 2015 ha previsto un'espressa statuizione sul punto, dedicando la chiusura del nuovo articolo 10-*bis* alle conseguenze sanzionatorie dei fatti integranti la nuova figura di abuso del diritto descritta nei commi precedenti. Trattasi del **comma 13** della disposizione che affronta infatti in modo diretto il problema della sanzionabilità penale delle pratiche abusive: "*Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*". Esistono due diverse interpretazioni in merito all'art. 10-*bis*. Con riguardo alla prima, il comma 13 escluderebbe che la dichiarazione indicante gli elementi attivi e passivi originati da un'operazione abusiva, in caso di disconoscimento da parte dell'amministrazione finanziaria, possa essere considerata penalmente rilevante¹⁸.

Tale orientamento sembra essere riduttivo, considerando che la lettera della disposizione si riferisce alle operazioni di abuso, e non ai loro effetti. Il comma 1 dell'art. 10-*bis*, infatti, descrive i requisiti delle operazioni abusive, e sembra contribuire, mediante il comma 13, alla definizione della tipicità delle fattispecie penali per sottrazione, "escludendo dal loro perimetro i comportamenti rientranti nella nozione di abuso del diritto"¹⁹.

¹⁶ In particolare la *Relazione illustrativa al D.lgs. 128/2015* recitava: "Soprattutto hanno generato incertezza, con effetti negativi sulla credibilità e sulla stabilità di medio e lungo periodo della politica tributaria. In particolare sul fronte dell'abuso del diritto alcune recenti sentenze della Corte di cassazione hanno aperto nuove prospettive ermeneutiche, producendo ulteriori forti incertezze riguardo alla legittimità di comportamenti ritenuti in passato corretti".

¹⁷ Raccomandazione n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.

¹⁸ Sul punto si veda MARTINI A., *Frode, menzogna e disobbedienza. Volti nuovi e antichi del diritto penale tributario riformato*, in *Legislazione penale*, 3 marzo 2016, pag. 17: la "dichiarazione che indichi gli elementi attivi e passivi conformemente agli esiti di prassi di abuso del diritto non indica la reale capacità contributiva del dichiarante, tanto che l'Amministrazione finanziaria, disconoscendo i vantaggi conseguiti tramite l'abuso, la ridetermina accrescendola (con incremento conseguente del carico fiscale) sulla base delle norme e dei principi elusi; essa come tale potrebbe integrare il delitto di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74/2000. La soluzione di non punirla consegue al rilievo che il dichiarante non ha praticato condotte ingannatorie né violato disposizioni tributarie specifiche".

¹⁹ MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti ed ambiti applicativi*, in *Diritto penale contemporaneo*, 9 ottobre 2015, § 3.

Di conseguenza, la fattispecie incriminatrice deve essere ricostruita anche alla luce della previsione del comma 13, configurando un limite interpretativo alla fattispecie, nonostante la sua collocazione esterna rispetto alla disposizione penale.

Tutto ciò a scapito della certezza del diritto, l'interprete si trova costretto a integrare fonti normative appartenenti a diversi settori e sarebbe stato preferibile che il legislatore intervenisse non introducendo nuovi requisiti descrittivi.

La Cassazione con una **prima sentenza** confermò il limite negativo alla tipicità del fatto in merito al comma 13 dell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente²⁰.

La Suprema Corte doveva pronunciarsi in merito l'impugnazione di una decisione della Corte d'Appello di Milano, che, in accordo con il Tribunale, aveva condannato *ex art.* 4 D.lgs. n. 74/2000 l'amministratore di una società di capitali, con sede in Portogallo, per aver indicato nella dichiarazione IRES elementi passivi fittizi. Tale manovra permise di iscrivere in bilancio costi superiori ad otto milioni di euro, abbattendo gli utili conseguiti nell'anno e, soprattutto, azzerando la plusvalenza di circa sette milioni di euro realizzata nel medesimo esercizio fiscale. Il risparmio fiscale risultava superiore a due milioni di euro. Il caso volle che l'entrata in vigore dell'art. 10-*bis*, ossia il 1° ottobre 2015, coincidesse con la pubblica udienza del ricorso in esame. In particolare, in base al tredicesimo comma, le contestazioni fondate sull'elusione fiscale e sull'abuso del diritto non danno mai luogo a violazioni penali tributarie. Invece, possono essere irrogate le sanzioni amministrative.

Per tal motivo la Cassazione ritenne che il ricorso fosse fondato, in quanto l'operazione contestata in Appello presentò tutte le caratteristiche *ex art.* 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente tali per cui l'operazione potesse configurarsi come abusiva. La pronuncia della Suprema Corte derivò da un'attenta verifica della presenza di tutti i requisiti richiesti dall'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente nell'operazione oggetto del caso di specie, giungendo ad escluderne la tipicità proprio a seguito dell'esito positivo di tale verifica.

Il comma 13 dell'art.10-*bis* riguarda un'importantissima novità, già introdotta dalla sentenza della Cassazione Penale n. 43809/15, la quale ha assolto gli stilisti Dolce e Gabbana dall'ipotesi di reato *ex art.*5 del D.lgs. n. 74/2000 differenziando il dolo specifico di evasione dal semplice dolo di elusione, in netto contrasto con le posizioni giurisprudenziali antecedenti, per le quali anche elusione ed abuso del diritto configuravano ipotesi di reato.

Inoltre, la Cassazione stessa, sempre con riguardo al caso *Dolce & Gabbana*, nella sentenza n. 7739/2011 era di questo stesso convincimento, poi smentito in seguito dalla sentenza 43809/2015, sostenendo come l'elusione potesse configurare reato penal-tributario, ove prevista dalla legge.

La presenza di una pronuncia di segno opposto sul medesimo caso, da parte del giudice di più alto grado ed a distanza di un periodo di tempo relativamente breve, spiega la portata della pronuncia che è servita a delineare le caratteristiche del rapporto tra reato di omessa dichiarazione ed esterovestizione. Ricontrata l'esistenza della costituzione fittizia, ove si ritenga il comportamento elusivo, giacché, per contrasto, non caratterizzato dal dolo specifico evasivo, la società esterovestita non potrà che essere punita attraverso l'applicazione delle sanzioni tributarie amministrative, senza essere perseguibile penalmente. L'Amministrazione Finanziaria, di conseguenza, dovrà effettuare le indagini per ciascun singolo caso in modo da distinguere le fattispecie elusive da quelle evasive.

14. La revisione della disciplina penale tributaria: l'art. 8 della Legge delega n. 128/2014.

L'art. 8 della legge delega n. 23/2014 ha dettato i principi e i criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, penale e amministrativo. Alla revisione del D.lgs. n. 74/2000 è dedicato il Titolo I del D Lgs. n. 158/2015. Dopo anni di modifiche a singoli istituti o fattispecie, si decise di intervenire non tanto mediante la semplice introduzione di nuovi reati, ma con la revisione delle linee guida del diritto penale tributario.

In particolare, con riferimento al **reato di dichiarazione infedele**, è stato modificato, non integralmente, l'art. 4 del D.lgs. n. 74/2000; il legislatore ha aggiunto due nuovi commi conclusivi, limitandosi, nel primo comma, a sostituire l'aggettivo "*fittizi*" con "*inesistenti*" ed è stato innalzato l'ammontare delle soglie di

²⁰ Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015, Rv. 264949-264950-264951

punibilità (poi nuovamente ridotte dall'art. 39, comma 1, lett. d), D.L. 26.10.2019 n. 124, convertito, con modificazioni, dalla L. 19.12.2019 n. 157).

Le modifiche possono essere definite come un compromesso da un lato dalla necessità di rispettare i principi penali, dall'altro dal “non abbandonare totalmente l'opzione penale in un settore dove è ampio il margine di evasione da parte dei contribuenti”²¹.

Un'altra posizione sostiene che la riforma dei reati tributari abbia svuotato di contenuto la dichiarazione infedele, “figlia di una scelta di politica criminale che si assesta a mezza via tra la più volte invocata abrogazione della norma e, all'opposto, la richiesta di non intaccarne le potenzialità repressive”²².

L'introduzione dell'aggettivo “inesistenti”, pare possa essere la reazione del legislatore al dibattito in tema di rilevanza penale dell'elusione fiscale, che prima della riforma trovava il suo nodo cruciale proprio nella diatriba tra i sostenitori della tesi della fittizietà come sinonimo di inesistenza, e coloro che invece ritenevano fittizi anche i costi esistenti, ma indeducibili.

L'intervento del legislatore pare sia confermato, oltre che dalla stessa legge delega, anche dall'abrogazione dell'art. 16 D.lgs. n. 74/2000 e dall'introduzione con il D. Lgs. n. 128/2015 dell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente.

L'aggiunta dei commi 1-bis e 1-ter introducono nuovi limiti alla tipicità della fattispecie penale²³, i quali, però, in realtà, finiscono per ampliare l'ambito di applicazione dell'art. 4. Nel novero di quest'ultimo rientrano, oltre ai soggetti obbligati alla redazione del bilancio, anche tutte le persone fisiche e giuridiche che abbiano la facoltà di allegare alla dichiarazione altra documentazione rilevante a fini fiscali. Di conseguenza quindi, con la riforma il contribuente potrà servirsi anche di altri documenti aventi rilevanza solo interna; tale estensione degli strumenti probatori attenua la trasparenza che prima era garantita dall'art. 7 del D.lgs. 74/2000, ora abrogato.

L'originario innalzamento delle soglie di punibilità, da cinquantamila a centocinquantamila euro e da due a tre milioni di euro (poi nuovamente ricondotte alle originarie soglie dall'art. 39, comma 1, lett. d), DL 26.10.2019 n. 124, convertito, con modificazioni, dalla L. 19.12.2019 n. 157), aveva comportato l'applicazione ai processi in corso, e alle condanne già passate in giudicato, dell'art. 2, secondo comma, c.p. Infatti, la nuova fattispecie di dichiarazione infedele, può essere definita un'innovazione del legislatore, in quanto, essendo più mirata, presenta dei caratteri di specialità rispetto alla definizione precedente²⁴.

Infine, per quanto attiene al nuovo delitto di dichiarazione infedele, le modifiche apportate dal legislatore del 2015 sembrano aver escluso radicalmente la possibilità di ravvisare fatti elusivi in senso lato. La sostituzione del problematico aggettivo “*fittizi*” con la più chiara locuzione “*inesistenti*” conferisce dunque una propria dimensione alla norma; in tal modo viene meno l'appiglio argomentativo utilizzato dalla giurisprudenza per ricondurre in essa condotte di tipo elusivo.

In merito al delitto di omessa dichiarazione, di cui all'art. 5 d.lgs. 74/2000, non ci sono state delle eclatanti modifiche. È stato riformulato integralmente il primo comma, è stato aggiunto il comma 1-bis ed infine è stato integrato il secondo comma.

Le variazioni di rilievo riguardano l'innalzamento della soglia di punibilità, da trentamila a cinquantamila euro, avendo aumentato l'art. 39, comma 1, lett. h), DL 26.10.2019 n. 124, convertito, con modificazioni, dalla L. 19.12.2019 n. 157 notevolmente la pena, sia nel minimo sia nel massimo (oggi, da 2 a 5 anni; prima, dal 1 anno e 6 mesi a 4 anni), correggendo la criticata equiparazione con la dichiarazione infedele che caratterizzava la previgente formulazione (prima del 2019, da 1 a 3 anni; oggi, dopo le modifiche introdotte dall'art. 39, comma 1, lett. d), DL 26.10.2019 n. 124, convertito, con modificazioni, dalla L. 19.12.2019 n. 157, da 2 anni a 4 anni e 6 mesi). Inoltre, viene eliminato l'espresso riferimento alle sole

²¹ NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, 78.

²² SANTORIELLO C., PERINI A., *La riforma dei reati tributari: d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, le modifiche al d.lgs. 74/2000: la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, la dichiarazione infedele, i reati di omessa dichiarazione, la confisca del profitto, le cause di non punibilità e le circostanze, l'irrilevanza penale delle condotte di abuso del diritto ed elusione fiscale: in vigore dal 22 ottobre 2015*, Milano, 2016, pag. 27.

²³ SANTORIELLO C., A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, cit., p. 33.

²⁴ PERINI A., *La riforma del delitto di dichiarazione infedele*, in I. CARACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari*, cit., 151.

dichiarazioni annuali e si introduce la nuova fattispecie criminosa di omessa presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta.

Infine, è doveroso menzionare l'eliminazione dell'art. 16 d.lgs. n. 74/2000 ad opera dell'art. 14 D.lgs. n. 158/2015, abrogazione evidentemente collegata, come sottolineato anche dall'Ufficio del Massimario, alla riformulazione dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei contribuenti ad opera del D.Lgs. n. 128/2015²⁵.

15. Il rapporto tra abuso del diritto e il reato di omessa dichiarazione *post* riforma: il problema dell'esterovestizione.

Come anticipato, la struttura dell'art. 5 non è stata intaccata dalla riforma operata dal d.lgs. 158/2015 e dalla recente novella del 2019; infatti, quest'ultima si è limitata ad intervenire sulle soglie di punibilità e il correlato trattamento sanzionatorio.

La struttura della norma, di conseguenza, resta molto semplice: trattasi di un reato proprio con condotta omissiva, di cui può essere autore solo il soggetto titolare dell'obbligo di presentare la dichiarazione fiscale.

Essendo rimasto intatto nei suoi elementi tipici, l'art. 5 del D.Lgs. 74/2000 riveste dunque un ruolo chiave nel passaggio tra il concetto di abuso/elusione prima del D.Lgs. 128/2015 e la nuova concezione che considera l'irrilevanza penale dello stesso.

Infatti, con riferimento alla sentenza n.7739/2011 del caso *Dolce&Gabbana*, nonostante l'assenza di una violazione di specifiche disposizioni tributarie caratterizzasse già il concetto di elusione ricavabile dall'art. 37-*bis* d.P.R. 600/1973, la giurisprudenza tendeva a parlare di elusione *ex art.* 5 D. Lgs. 74/2000 anche nel caso di diretta violazione di una norma tributaria sostanziale: è il caso della cd. **esterovestizione societaria**²⁶.

Ma, ad oggi, nel caso in cui la '*vestizione*' estera della società sia meramente '*artificiosa*' e, di conseguenza, in violazione dell'art. 73 TUIR, la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi dell'ente può comportare l'integrazione del delitto di omessa dichiarazione *ex art.* 5 d.lgs. 74/2000. Tale situazione può comportare una frattura tra il dato normativo (l'espressa irrilevanza penale delle condotte abusive/elusive) e giurisprudenziale (la persistente punibilità del fenomeno dell'esterovestizione societaria)²⁷.

In realtà, è solamente necessario interpretare correttamente il riferimento alla impregiudicata rilevanza penale in caso di violazione di disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive; questo risulta corretto solamente se la predetta violazione sia connessa ad una norma di carattere sostanziale, cioè volta a disciplinare i tributi²⁸.

Tale considerazione sembra proprio essere il caso dell'esterovestizione, dove l'art. 73 del TUIR rappresenta una norma tributaria sostanziale.

In base a quanto rilevato, il fenomeno della cd. esterovestizione integra un'ipotesi di evasione e di conseguenza potrà essere punito, nel caso in cui ne ricorrano gli estremi, ai sensi dell'art. 5 d.lgs. n. 74/2000 dato che comporta la diretta violazione di una norma tributaria sostanziale²⁹, ossia l'art. 73 del

²⁵ Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario - settore penale, Rel. n. III/05/2015, 49.

²⁶ CERRATO M., *Sui confini tra esterovestizione societaria e stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2013, 59 ss.

²⁷ AMATI E., *L'irrilevanza penale dell'abuso del diritto/elusione fiscale*, in AA. VV., *Scritti in onore di Luigi Stortoni*, MANTOVANI M., CURI F., TORDINI CAGLI S., TORRE V., CAIANIELLO M. (a cura di), Bologna, 2016, 468.

²⁸ ALDROVANDI P., *Elusione fiscale e diritto penale*, cit., 664.

²⁹ Tale principio, si noti, è alla base anche del disconoscimento della fattispecie di abuso del diritto-elusione fiscale in alcune decisioni della S.C. che riguardano fattispecie di reato diverse da quella dell'art. 5, D.lgs. n. 74 del 2000. In tal senso, ad esempio, la Cassazione ha affermato che **l'istituto dell'abuso di diritto** di cui all'art. 10 bis, legge 27 luglio 2000, n.212, **che si applica anche ai diritti doganali, non è configurabile in presenza di condotte che integrino una diretta violazione delle norme in materia**, con la conseguenza che queste ultime vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento mette a disposizione, mentre, riguardo ai fatti elusivi riconducibili alla categoria dell'abuso, la suddetta disciplina realizza una sostanziale "*abolitio criminis*", ed opera, pertanto, retroattivamente senza condizioni (*Sez. 3, n. 35575 del 05/04/2016, Rv. 267678 - 01*). Nello stesso senso, si è affermato che la mera destinazione di oli minerali ad un utilizzo diverso rispetto a quello per cui è concessa un'agevolazione o un'esenzione di imposta integra il reato di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici e, **trattandosi di condotta che integra una diretta violazione dell'art. 40, comma 1, lett. c), del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, alla stessa non è applicabile l'istituto dell'abuso del diritto** di cui all'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Nella specie, la Corte ha rigettato il ricorso dell'imputato che, nella qualità di legale rappresentante della

TUIR. Risulta ad oggi, e da sempre, quindi configurabile come un reato evasivo, nonostante sia stato classificato di frequente, ed erroneamente, come reato elusivo.

Queste risultano le ragioni per cui le condotte abusive non possono essere considerate penalmente rilevanti attraverso la contestazione del delitto di omessa dichiarazione; hanno, invece, rilevanza penale i fatti di esterovestizione collegati al reato di evasione fiscale.

16. Esterovestizione e “persistente” rilevanza penale.

Il concetto di esterovestizione, individuato dall'art. 73 co. 5-*bis* del TUIR, può dunque assumere rilevanza anche sul piano del diritto penale.

Tale fenomeno identifica infatti la costituzione fittizia di società formalmente non residenti in Italia, ma di fatto ivi operanti, per cui le principali conseguenze di carattere fiscale - legate all'attrazione dei redditi realizzati all'estero in Italia - possono portare anche all'applicazione di sanzioni di carattere penale.

I reati connessi ad ipotesi di esterovestizione possono riguardare in particolare **l'omessa dichiarazione** di cui all'art. 5 del D.lgs. 74/2000. Di per sé, non è necessario alcun avviso di accertamento tributario definitivo per l'avvio di un procedimento penale, che comunque prosegue su un proprio binario anche dopo la chiusura del contenzioso tributario.

Essendo la responsabilità penale personale (ed essendo, comunque, inclusi taluni reati tributari nel novero di quelli che possono far insorgere una responsabilità avverso l'ente), i reati vengono contestati innanzitutto agli amministratori. La applicazione nei confronti dell'Ente di sanzioni pecuniarie per il reato di omessa dichiarazione è invece limitata dall'art. 25-*quiquiesdecies*, D. lgs. n. 231/2001, in base al disposto del comma 1-*bis*, “*alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, quando sono commessi al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, da cui consegua o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a dieci milioni di euro*” (sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote).

Spesso, tuttavia, le Procure tendono a coinvolgere anche i professionisti per concorso nel reato (art. 110 c.p.) oppure attraverso il ricorso alla figura dell'associazione a delinquere sia nazionale (art. 416 c.p.) che transnazionale (L. 146/2006).

17. Accertamento.

Innanzitutto, muovendo dall'art. 73 co. 3 del TUIR, vanno considerati residenti in Italia “*le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale*”.

Va, inoltre, notato che i criteri indicati dall'art. 73 TUIR sono collegati da una “o” disgiuntiva, così che la sussistenza di uno solo di essi può individuare la residenza fiscale in Italia.

(a) Sede legale

Il riferimento normativo alla sede legale si fonda su elementi economici e di fatto; essa è da intendersi come il luogo in cui opera il centro direttivo e amministrativo della società, ove avviene il compimento di atti giuridici, in nome di essa, con l'abituale presenza degli amministratori, investiti della relativa rappresentanza.

(b) Sede dell'amministrazione

Altro criterio è quello della sede dell'amministrazione. Una società che abbia sede amministrativa in Italia è soggetta a tassazione *world-wide* (tassazione su base mondiale) anche se la propria sede legale o il proprio oggetto sociale sono fissati all'estero. Elemento individualizzante è il luogo da cui effettivamente provengono gli impulsi volitivi inerenti l'attività societaria, vale a dire il luogo ove si esplicano la direzione e il controllo di detta attività. In particolare, qualora gli amministratori risiedano all'estero, ma svolgano le proprie funzioni a mezzo di procuratori operanti in Italia, si dovrà qui individuare il luogo della concreta messa in esecuzione, da parte dei predetti procuratori, delle direttive ad essi impartite e, quindi, la residenza fiscale societaria.

società proprietaria di un'imbarcazione da diporto, faceva risultare al momento dei rifornimenti di carburante, contrariamente al vero, di avere adibito l'imbarcazione ad attività di noleggio anziché ad attività di locazione, beneficiando così dell'esenzione del pagamento dell'accisa: Sez. 3, n. 5809 del 04/12/2018, dep. 2019, Rv. 275789 – 01).

Le verifiche tendenti ad individuare l'esteroinvestizione si basano spesso sull'esame della posta elettronica scambiata tra la società localizzata sul territorio nazionale e quella estera. Da tale indagine è, infatti, possibile individuare l'origine degli "input" direzionali, che eventualmente attestino la struttura meramente fittizia della società estera (ad esempio, può apparire una mera domiciliazione, senza strutture e mezzi operativi).

(c) Oggetto sociale

Da ultimo, il criterio dell'oggetto sociale, che ha natura residuale rispetto a quello della sede e che si applica solo se questa, legale o amministrativa, non sia in Italia per la maggior parte del periodo di imposta. L'art. 73 del TUIR dispone, poi, che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, redatti in atto pubblico o scrittura privata (co. 4) e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio italiano (co. 5). Ne consegue che, per identificare la nozione di "principalità", occorre fare riferimento a tutti gli atti produttivi e negoziali, nonché ai rapporti economici che lo stesso ente ponga in essere con i terzi. In sostanza, per individuare il luogo in cui viene a realizzarsi l'oggetto sociale rileva non tanto dove si trovano i beni principali posseduti dalla società, quanto la circostanza che occorra o meno una presenza *in loco* per la gestione dell'attività dell'ente.

18. Breve rassegna giurisprudenziale di legittimità penale.

La giurisprudenza di legittimità ha individuato alcuni criteri per circoscrivere tale fenomeno.

Sez. 3, n. 7080 del 24/01/2012, Rv. 252102 – 01 (in una fattispecie relativa a sequestro probatorio di documenti di natura tributaria facenti capo a società svolgente attività di assistenza a piattaforme petrolifere nell'Oceano Atlantico ed avente residenza fiscale localizzata in territorio portoghese, in cui la Corte ha ravvisato la sussistenza del fenomeno di esteroinvestizione della residenza fiscale) ha infatti affermato che l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di società avente residenza fiscale all'estero, la cui omissione integra il reato previsto dall'art. 5 del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, 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 (*conformi*: **Sez. 3, n. 32091 del 21/02/2013, Rv. 257043 – 01**; **Sez. 3, n. 10098 del 27/11/2019, dep. 2020, Rv. 278536 – 01**, in cui la Corte ha precisato che le società "estero-vestite" non sono, per ciò solo, necessariamente prive della loro autonomia giuridico-patrimoniale e, quindi, autonomamente qualificabili come "schermi", ovvero enti fittizi artificiosamente costruiti, rientrando in tale fenomeno anche strutture societarie dotate di una propria autonomia giuridica ed operativa, la cui attività economica è nascosta al fisco italiano; **Sez. 3, n. 37849 del 29/03/2017, dep. 28/07/2017, Rv. 270739 – 01**, in una fattispecie in cui la S.C. ha ritenuto inescusabile l'errore sulla sussistenza dell'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi, compiuto dall'imputato, il quale, residente in Belgio, svolgeva l'attività di chiropratico in Italia, ha poi puntualizzato che, ai sensi del combinato disposto dell'art. 2 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e dell'art. 43 cod. civ., è obbligato a presentare una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto colui che ha la residenza fiscale in Italia, per tale dovendosi intendere anche chi, pur risiedendo all'estero, stabilisca in Italia, per la maggior parte del periodo d'imposta, il suo domicilio, inteso come la sede principale degli affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali).

Sez. 3, n. 50151 del 13/07/2018, Rv. 274090 – 01, con riferimento al reato di omissione di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi di cui all'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ha affermato che si configura la "stabile organizzazione", da cui deriva l'obbligo fiscale di un soggetto non formalmente residente, nel caso in cui una società estera, con una sede fissa di affari nel territorio italiano, effettua in Italia la sua attività mediante un'organizzazione di persone e di mezzi (cd. estero-vestizione della residenza fiscale); si ha, invece, una "società-schermo", nell'ipotesi in cui l'ente, anche se allocato formalmente all'estero, è privo di concreta autonomia e costituisce solo una copertura attraverso la quale agisce la persona fisica, che è la titolare effettiva dell'attività economica e che, di conseguenza, è tenuta agli adempimenti fiscali. Per tale ragione, secondo la giurisprudenza (**Sez. 3, n. 10098 del 27/11/2019, dep. 2020, Rv. 278536 – 02**), in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca disposto in relazione a reati tributari, nel caso in cui sia configurabile la "stabile organizzazione" in Italia di una società

formalmente residente all'estero (cd. estero-vestizione della residenza fiscale), il sequestro preventivo per equivalente può essere disposto sui beni dell'imputato, ove non sia stato possibile reperire nei confronti dell'ente il profitto diretto del reato, mentre, invece, in caso di costituzione di una "società-schermo", il sequestro preventivo ai fini di confisca del profitto diretto del reato può essere eseguito, indifferentemente, sia sui beni dell'imputato, sia su quelli della società.

Sez. 3, n. 26728 del 04/03/2015, Rv. 264060 – 01 (in una fattispecie nella quale la S.C. ha rigettato il ricorso del pubblico ministero avverso l'annullamento di un sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, di beni appartenenti all'amministratore di società avente sede legale ed operativa in Malta da dove, mediante piattaforma informatica, svolgeva in Italia l'attività di concessionario per l'esercizio dei giochi "on line"), sulla scia di **Sez. 3, n. 1811 del 30/10/2013, dep. 2014, Rv. 258367 – 01**, ha invece affermato che ai fini della integrazione del reato di cui all'art. 5 D.lgs. 74 del 2000, l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di una società commerciale avente sede legale all'estero ma operante in Italia non sussiste quando la sede della direzione effettiva della società non è situata nel territorio italiano, atteso anche quanto previsto dalle norme internazionali contro le doppie imposizioni fiscali.

Direzione effettiva

La Corte di Cassazione è, inoltre, intervenuta nel già citato **caso Dolce&Gabbana**, fornendo ulteriori elementi chiarificatori rispetto alla possibile rilevanza penale dell'estero-vestizione (Cass. pen. 43809/15). I giudici di legittimità hanno chiarito che il concetto di "*direzione effettiva*", quale criterio di determinazione della residenza fiscale di una società (Convenzione Italia/Lussemburgo sul divieto di doppia imposizione, ratificata in Italia con la L. 747/1982), che fa riferimento al luogo di svolgimento dell'attività, alla residenza degli amministratori ovvero al luogo di convocazione e riunione dell'assemblea sociale, non può essere utilizzato in modo automatico ove ciò porti a conclusioni inaccettabili tenuto conto della specifica realtà aziendale.

Secondo la sentenza da ultimo citata:

a) in caso di società con sede legale estera controllata ai sensi dell'art. 2359 co. 1 c.c., non può costituire criterio esclusivo di accertamento della sede della direzione effettiva l'individuazione del luogo dal quale partono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative ove esso si identifichi con la sede (legale o amministrativa) della società controllante italiana;

in tal caso è necessario accertare anche che la società controllata estera non sia una costruzione di puro artificio, ma corrisponda ad un'entità reale che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o allo statuto;

b) per accertare la natura artificiosa o meno della società estera si può fare utile riferimento ai criteri indicati dall'art. 162 del DPR 917/1986 per definire la "stabile organizzazione" o a quelli elaborati dalla giurisprudenza comunitaria per identificare le società c.d. "casella postale" o "schermo".

La circostanza che una società venga creata in uno stato europeo per fruire di una legislazione fiscale più vantaggiosa non può, dunque, integrare di per sé una presunzione generale di frode fiscale.

19. Considerazioni conclusive.

Alla luce delle più recenti modifiche normative che hanno interessato l'art. 73 TUIR, il fenomeno della c.d. estero-vestizione deve necessariamente essere rivisto, dovendosi tenere conto dei nuovi criteri della residenza fiscale delle società e di come questi si integrino con il fenomeno dell'estero-vestizione. Infatti, dal 2024, come visto, i criteri di determinazione della residenza fiscale delle società sono mutati, in quanto il nuovo articolo 73, comma 3, Tuir presenta, infatti, oltre al "preesistente" criterio della *sede legale* i **nuovi criteri** della *sede di direzione effettiva* e della *gestione ordinaria in via principale*.

Il **primo** - che dovrebbe assicurare un concreto ed effettivo allineamento con il criterio di derivazione pattizia, del *place of effective management* - è stato definito come il luogo in cui, in via coordinata e continua, si assumono le «decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso». Questo criterio, dunque, dovrebbe (auspicabilmente) valorizzare solo ed esclusivamente il luogo da cui promanano gli impulsi gestori della cosiddetta alta amministrazione.

Il **secondo** criterio, invece, è da ritenere debba coincidere, invece, con il luogo del cosiddetto *day today management*: in estrema sintesi, si tratta del luogo in cui si svolgono le principali attività di gestione

operativa dell'ente nel suo complesso (formulazione questa molto chiara anche per distinguere le ipotesi di presenza di una stabile organizzazione configurabile invece, ad esempio, nel caso di presenza in Italia di un ramo d'azienda).

I nuovi criteri di collegamento della residenza fiscale delle società, così come definiti nel nuovo articolo 73 comma 3, Tuir dovrebbero impedire tutte quelle interpretazioni estensive del concetto di residenza fiscale, consentendo quindi di perseguire solo ed esclusivamente i reali fittizi trasferimenti di residenza all'estero. È verosimile ritenere che le future contestazioni di esterovestizione si baseranno sul criterio della *direzione effettiva* lasciando al criterio della «gestione ordinaria in via principale» un ruolo marginale invocabile, come chiarito (anche) nella *relazione illustrativa*, «nei casi in cui vi è un effettivo radicamento della persona giuridica sul territorio, ma sorgono incertezze interpretative in merito al luogo di direzione effettiva».

Da quanto sopra, poi, ne discende un'ulteriore **conseguenza**: l'intento elusivo non costituisce presupposto necessario per la contestazione di cosiddetta esterovestizione. Occorrerà, pertanto, prendere le distanze da quel filone della giurisprudenza di legittimità che in passato - anche attraverso richiami a precedenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione europea (in particolare, si veda, la sentenza dei giudici Lussemburghesi nella causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*) - aveva inquadrato il fenomeno di cui si discute all'interno delle fattispecie di abuso del diritto.