

In questo numero:

Atti del convegno
tenuto a Rimini il 15 maggio 2014
“Obblighi tributari e responsabilità penale:
la recente delega fiscale”

Ai tempi della crisi economica, il ruolo degli amministratori,
di diritto e di fatto, dei sindaci, dei curatori fallimentari
e dei commissari nei concordati preventivi



ORIENTAMENTI

RIVISTA DI STUDI ECONOMICI GIURIDICI SOCIALI



*La rivista Orientamenti è espressione
dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti - sezione di Rimini - (AIDC)
e dell'Associazione Dottori Commercialisti di Rimini (ADC)
con il patrocinio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Rimini e dell'Ordine degli Avvocati di Rimini*

COMITATO SCIENTIFICO:

Befera Attilio, *Direttore Agenzia delle Entrate*, **Brighi Paola**, *Prof. Ass. Economia Intermediari Finanziari, Università di Bologna*, **Castaldi Giovanni**, *ex Direttore Unità d'Informazione Finanziaria (UIF)*, **Donadio Gianfranco**, *Procuratore Aggiunto Nazionale Antimafia*, **Giovagnoli Paolo**, *Procuratore della Repubblica di Rimini*, **Maestri Adriano**, *Direttore Regionale Banca Intesa San Paolo*, **Magistro Luigi**, *Vicedirettore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli*, **Flavia Sforza**, *Avvocato presso l'Avvocatura delle Banche d'Italia*; **Sottani Sergio**, *Procuratore della Repubblica di Forlì*, **Tasini Massimiliano**, *Prof. a contratto Diritto Tributario, Università di Urbino*, **Trovato Angelo**, *Prefetto - Presidente Commissione Nazionale per il diritto di asilo*.

COMITATO ORGANIZZATIVO:

Andreani Linda, *Avvocato in Rimini*, **Barone Fabio**, *Avvocato in Rimini*, **Campodonico Francesco**, *Dottore Commercialista in Senigallia*, **Cappellini Monica**, *Avvocato in Rimini*, **Gasperoni Paolo**, *Avvocato in Rimini*, **Loato Paolo**, *Dottore Commercialista in Rovigo*, **Mascilongo Marta**, *Dottore Commercialista in Cattolica*, **Paganini Pier Paolo**, *Dottore Commercialista in Rimini*, **Pironi Miranda**, *Ragioniera Commercialista in Rimini*, **Ricci Piero**, *Dottore Commercialista in Cesena*, **Rosetti Massimo**, *Dottore Commercialista in Rimini*, **Santandrea Paola**, *Avvocato in Lugo*, **Siccardi Silvia**, *Avvocato in Rimini*.

DIRETTORE RESPONSABILE:

Giancarlo Ferrucini

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerarsi opinioni degli autori e non impegnano pertanto il Direttore e la Redazione.

*Note, articoli e altro materiale da pubblicarsi nella Rivista vanno spediti al Direttore Dott. Giancarlo Ferrucini, via Garibaldi, 69 - 47921 Rimini - Telefax 0541/635070 - Telefono 0541/786574
I manoscritti anche se non pubblicati non si restituiscono.*

*Autorizzazione del Tribunale di Rimini n. 6/92 del 22.04.1992
Pubblicazione con pubblicità inferiore al 70%.*

PROPRIETÀ EDITORIALE:

Associazione Culturale Orientamenti - via Garibaldi, 69 - Rimini

STAMPA:

*Arti Grafiche Ramberti - Viserba di Rimini
Chiuso in redazione il 30 Settembre 2014.*



Testata associata all'Unione Stampa
Periodica Italiana

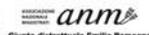
Organizzato da:



Con il patrocinio di:



Con il contributo di:



Obblighi tributari e responsabilità penale: la recente delega fiscale.

Ai tempi della crisi economica, il ruolo degli amministratori, di diritto e di fatto, dei sindaci, dei curatori fallimentari e dei commissari nei concordati preventivi.

Giovedì 15 maggio 2014

ore 8.30 - 13.30

Sala Convegni - Valmarecchia Banca di Credito Cooperativo
Via Marecchiese, 227 - Rimini

5°
EVENTO
sulla 'trasparenza
finanziaria'



SOMMARIO

Atti del convegno tenuto a Rimini il 15/05/2014 “ OBBLIGHI TRIBUTARI E RESPONSABILITÀ PENALE: LA RECENTE DELEGA FISCALE – Ai tempi della crisi economica, il ruolo degli amministratori, di diritto e di fatto , dei sindaci, dei curatori fallimentari e dei commissari nei concordati preventivi.”

☪ ☪ ☪

Introduzione al convegno, di *Giancarlo Ferrucini* Pag. 7

☪ ☪ ☪

INTERVENTI:

LUIGI BALESTRA

Ordinario di Diritto civile presso l'Università di Bologna

RUOLO DEGLI AMMINISTRATORI, DI FATTO E DI DIRITTO,
DEI SINDACI, DEI CURATORI FALLIMENTARI E DEI COMMISSARI
NEI CONCORDATI PREVENTIVI AI TEMPI DELLA CRISI ECONOMICA. Pag. 9

FABIO DI VIZIO

Sostituto Procuratore della Procura della Repubblica

presso il Tribunale di Pistoia

Membro del Comitato degli esperti del UIF

I REATI TRIBUTARI: FATTISPECIE E POSIZIONI SOGGETTIVE.

LA FIGURA DELL'AMMINISTRATORE DI FATTO E LA CRISI DI LIQUIDITÀ.

CON ANALISI RAGIONATA DI RECENTI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI
SU CASI PECULIARI, RELATIVI ALLA RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI
DI FATTO, SENZA DELEGHE, O CESSATI, DEI SINDACI, DEI CURATORI,
DEI PERCETTORI DI REDDITI ILLECITI SINO ALLE PROBLEMATICHE
QUESTIONI CONNESSE ALLA CRISI DI LIQUIDITÀ.

Pag. 17

FRANCESCO GRECO

*Procuratore aggiunto presso la Procura della Repubblica di Milano
Responsabile Pool Reati Finanziari*

OBBLIGHI TRIBUTARI E RESPONSABILITÀ PENALE SECONDO

LA RECENTE DELEGA FISCALE: PROSPETTIVE DI RIFORMA

E PROFILI DI CRITICITÀ.

Pag. 86

SALVATORE LAMPONE

Direttore centrale dell'Accertamento delle Agenzie delle Entrate

LA RESPONSABILITÀ PENALE - TRIBUTARIA

AI TEMPI DELLA CRISI D'IMPRESA.

I PRINCIPI DELLA DELEGA FISCALE.

Pag. 101

MIRANDA PIRONI

Commercialista in Rimini

ILLECITI TRIBUTARI E SOGGETTI ATTIVI DEL REATO.

Pag. 110

INTRODUZIONE

di **GIANCARLO FERRUCINI**
Dottore Commercialista in Rimini

* * *

Il grafico che rappresenta questo convegno è composto da tre persone che trasportano una caramella avvolta da una banconota da 500 euro.

La recente delega fiscale comporta obblighi tributari e responsabilità penali.

Obiettivo del convegno è la presa di coscienza e un potenziamento della sensibilità del ruolo degli amministratori, di diritto e di fatto, dei sindaci, dei curatori fallimentari e dei commissari nei concordati preventivi.

Occorre ritrovare rigore penale verso chi non paga, con una nuova riforma, cioè con un nuovo sistema organico di garanzie e di regole condivise e chiare alla ricerca di disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

Mi auguro che l'elevato spessore dei relatori possa fornire una risposta soddisfacente a tutti i vostri interrogativi, ed è con questa fiducia che auguro buon lavoro a tutti i congressisti.

**RUOLO DEGLI AMMINISTRATORI, DI FATTO E DI DIRITTO,
DEI SINDACI, DEI CURATORI FALLIMENTARI E DEI COMMISSARI
NEI CONCORDATI PREVENTIVI AI TEMPI DELLA CRISI ECONOMICA.**

di LUIGI BALESTRA

Ordinario di Diritto Civile presso l'Università di Bologna

* * *

La presenza di un civilista, in un convegno che si occupa di responsabilità penale-tributaria, può apparire difficilmente sondabile.

Ecco, per non ricondurre le ragioni esclusive della mia presenza alla cortesia del Dott. Ferrucini, una premessa metodologica si impone. Non mi occuperò di un tema legato al titolo del convegno, bensì di un tema legato al sottotitolo, laddove si parla di amministratori, sindaci, curatori, all'epoca della crisi di impresa.

Allora, il punto di partenza della riflessione può essere il seguente : **il ruolo degli amministratori, per quanto riguarda i poteri e i doveri che sui medesimi incombono, è scolpito da norme aventi chiara matrice civilistica**

Nell'ambito di queste norme, poi, il legislatore ha individuato quei comportamenti che implicano un maggior disvalore, accompagnandoli sotto il profilo della rilevanza penalistica, attraverso la comminazione di una sanzione.

Del resto che l'ordinamento civilistico rappresenti una cartina di tornasole, per riguardare i fenomeni nel loro insieme, ci viene anche confermato da quanto abbiamo udito poc'anzi dal Pubblico Ministero Dottor Greco.

Richiamo il riferimento che egli ha fatto sulla figura dell'abuso del diritto che, giustamente, nasce nel campo del diritto civile, segnatamente in uno scomparto patrimoniale, che è quello del diritto di proprietà, nell'ambito di un dibattito che ha agitato la dottrina civilistica a partire dagli anni 60.

Tenuto conto, poi, che la figura dell'abuso del diritto può apparire come una vera e propria contraddizione in termini, e ciò alla luce del fatto che il diritto soggettivo altro non è, se non un insieme di situazioni giuridiche soggettive cioè interessi, facoltà, poteri, immunità, che sono concessi al singolo per la soddisfazione di un suo interesse, secondo il suo libero apprezzamento.

E allora, si è detto già a quell'epoca, *“ma come si può abusare di un diritto soggettivo, tenuto conto del fatto che il diritto soggettivo è la massima espressio-*

ne della libertà. ?!”

Si tratta di funzionalizzare il diritto soggettivo, affermando che ci sono dei casi in cui il diritto viene utilizzato per finalità diverse da quelle per cui l'ordinamento lo riconosce .

Ecco dunque la figura dell'abuso.

Ma il Dottor Greco ha richiamato, anche, il concetto di alea, che è un concetto civilistico a proposito dei prodotti derivati, evocando il tema dei contratti derivati privi di alea, come contratti che non esistono, fittizi.

Anche qui l'analisi è interessante tenuto conto del fatto che, ci possono essere nel nostro ordinamento dei contratti che possono essere, a seconda dei casi, privi o meno di alea. Il che ci dice che la mancanza di alea non sempre è elemento che incide sulla validità del contratto.

Faccio un esempio : vendita di cose future.

Può essere un contratto tranquillamente commutativo o aleatorio.

Ci sono contratti aleatori che possono essere solo aleatori, e l'esempio è quello dell'assicurazione.

Nel contratto di assicurazione se manca il rischio da assicurare, non c'è più contratto, manca di causa.

Ecco, dunque, l'analisi del penalista che, in questo contesto, deve rivolgersi a queste nozioni di carattere civilistico, per ben percepire la bontà e la realtà di alcuni fenomeni, tenuto conto del fatto che il contratto derivato, a sua volta, richiama alla nota distinzione tra contratti di copertura e contratti speculativi.

Ora, per ritornare al mio tema, ovvero gli amministratori, tutti loro sanno che la riforma del diritto societario ha innovato la materia introducendo delle vere e proprie clausole generali. Ad esempio, il principio di corretta amministrazione che incombe sugli amministratori, di modo che le regole tecniche elaborate nell'ambito di prassi e scienze aziendalistiche, non solo quelle giuridiche, fanno da perno ai doveri comportamentali degli amministratori, così come è dimostrato dal fatto che gli organi di controllo ex art. 2403 sono chiamati proprio a esercitare la loro funzione di vigilanza sul rispetto di tali principi.

Quindi, sotto il profilo penalistico, il Legislatore, nell'ambito della sua discrezionalità, che altro non significa se non fare quelle scelte di politica del diritto che sono alla base dell'emanazione di norme, valuta i comportamenti che gli amministratori devono tenere nella gestione sociale, e gli attribuisce la veste della sanzione, perché sono quei comportamenti che emergono in ambito penalistico come caratterizzati da un livello di disvalore.

E, allora, uno dei temi più significativi, a seguito della riforma del diritto

fallimentare, concerne il ruolo degli amministratori, e sindaci, in occasione della crisi di impresa.

E qui, in realtà, mi riconnetto a quello che diceva il Procuratore, legato alle esigenze del nostro sistema, sulle cosiddette **procedure di alert**, rispetto alle quali in Italia ci sono stati tentativi di legiferazione, sulla scorta di esperienze maturate all'estero dove queste procedure di *alert* da parecchi lustri sono in auge.

Faccio l'esempio della legislazione francese : il Presidente del Tribunale riveste un ruolo importante quando ha notizia, sentore, che una certa impresa ha delle incrinature sotto il profilo della gestione, potendo espressamente richiamare, ascoltare, suggerire, eventualmente, adottare dei provvedimenti.

Stante il sistema italiano, qual'è il **ruolo degli amministratori** ?!

In passato, era un ruolo che poteva essere definito con un certo nitore : vengono in considerazione le norme sulla riduzione del capitale sociale. In caso di riduzione del capitale sociale, l'obbligo degli amministratori è quello di conservarlo, scongiurandone i pericoli di deterioramento; se si abbatte al di sotto di un terzo, è previsto l'obbligo di convocare l'assemblea sociale per adottare gli opportuni provvedimenti.

Se l'abbattimento oltre il terzo si riduce al di sotto del minimo sociale, l'obbligo è quello di convocare l'assemblea che, senza indugio, riduca il capitale o aumenti contestualmente per una cifra almeno corrispondente al minimo, o provveda alla trasformazione perché, in difetto, quella è una causa di scioglimento della società.

Ma se questo si accompagna ad una crisi che denota insolvenza, la Corte di Cassazione ha precisato che sugli amministratori incombe un **dovere di presentare un'istanza di fallimento**, così come si ricava dalla fattispecie penale di bancarotta semplice di cui all'art. 217 comma 1 nr. 4 che punisce l'imprenditore, sanzione estesa ex art. 224 anche agli amministratori, nell'ipotesi in cui abbiano aggravato il dissesto astenendosi dal richiedere il fallimento.

Ma la domanda che ci dobbiamo porre è la seguente : nell'odierno contesto ordinamentale, mutato a seguito delle significative riforme che hanno segnato il diritto fallimentare, possiamo affermare, oggi, che l'amministratore sia tenuto soltanto in caso di insolvenza, a presentare istanza di fallimento, o piuttosto non sia chiamato a fare una valutazione più complessa, tenuto conto del *favor* che emerge da queste riforme nei confronti di soluzioni anche concordate ?!

In altri termini, se la logica del 42 considerava l'impresa involvente come una mela marcia che andava colta e mandata fuori dal mercato, oggi, l'impresa

insolvente si può anche tenere dentro, purchè vengano adottate strategie o accorgimenti affinché quella situazione venga in qualche maniera rimediata.

E, allora, ecco che il ruolo dell'amministratore viene ad assumere un peso più importante, è un ruolo chiamato a valutare innanzitutto la crisi per quel che riguarda la sua portata e le sue implicazioni, con riferimento a quella specifica attività di impresa.

Perché la crisi evidentemente non ha sempre i soliti connotati, e le cause che sono alla base della crisi devono essere valutate, perché solo valutando le cause si può, in prospettiva futura, approntare un'organizzazione di tipo rimediabile.

E, allora, la scelta di chiedere il fallimento che non sia stata preceduta da una valutazione di questo genere può essere una scelta censurabile. Allo stesso modo in cui può essere censurabile la scelta dell'amministratore che abbia presentato correttamente l'istanza di fallimento, ma non abbia avvertito, inoltrato, una chiara informativa agli organi circa l'opportunità di disporre un esercizio provvisorio tempestivo.

Per converso, e questo rappresenta un punto nodale, il perseguimento a tutti i costi, *l'accanimento terapeutico* - per usare un'espressione dell'amico e collega professor Galletti - di una soluzione di ristrutturazione della crisi può essere, a sua volta, fonte di responsabilità.

E, allora, è necessario verificare il modo in cui viene affrontato il superamento della crisi, perché se ci sono soluzioni irrazionali che non riceveranno accoglimento presso il ceto creditorio, o il ceto bancario, è evidente che in questi casi si può profilare una responsabilità.

Dovrà essere l'amministratore a valutare le passività complessive, il fabbisogno finanziario, perché nonostante la mancanza di una norma ad hoc, si può ricavare un principio generale da cui essi devono approntare un assetto organizzativo efficiente.

E qui apro una parentesi : molto spesso nel sistema imprenditoriale italiano, a forte matrice familiare, l'imprenditore, che è il socio, considera la società come cosa propria. Questo cosa comporta ? Che lo porta a proiettare la propria persona non solo a livello partecipativo, ma anche di *governance*.

Stenta a maturare l'idea che quando un'impresa ha un elevato grado di tecnicizzazione si richiedono competenze manageriali, che non si possono trovare all'interno della famiglia, ma che devono essere ricercate altrove.

Tenuto conto del fatto che la riforma del diritto societario del 2003 ha abbondato sotto il profilo delle clausole generali, e dei doveri comportamentali, vi sono maglie assai elastiche per insinuarsi e valutare delle condotte illecite.

E, allora, il punto nodale, una sorta di crinale, consiste nel valutare ex art. 217 comma 1 nr. 4, quand'è che l'imprenditore debba richiedere il fallimento.

Momento che, alla stregua di quello che è avvenuto con la riforma del diritto fallimentare, non è più individuabile con nitore. Richiede un'attenta valutazione di quella che è la specifica situazione aziendale all'interno della quale la crisi si è verificata.

Tenuto conto che parliamo di abuso, ci può essere anche un abuso dello strumento concordatario.

La questione, allora, è capire se l'insolvenza -che ai sensi dell'art. 5 Legge Fallimentare altro non è, se non l'impossibilità di provvedere regolarmente alle proprie obbligazioni per un arco di tempo non transitorio- possa invece essere rimediata attraverso il piano concordatario. E' lì che si proietta tutta la strategia dell'impresa.

Più delicata la **posizione dei sindaci**, tenuto conto del fatto che su di loro non grava il dovere di presentare un'istanza di fallimento. Non sono legittimati alla proposizione dell'istanza, quantunque ex art. 224 della Legge Fallimentare siano equiparati agli amministratori, oltre che ai liquidatori, e direttori generali, per quel che riguarda il reato di cui all'art. 217 qualora abbiano cagionato o concorso a cagionare l'aggravamento del dissesto, in violazione dei doveri a loro imposti dalla legge.

Si tratta di una norma rispetto a cui la dottrina ne ha denunciata la tecnica redazionale perché comporta un'assimilazione tra situazioni che non sono ontologicamente assimilabili.

E questo nel senso che nell'art. 217 L.F. si punisce l'imprenditore che abbia gestito il proprio patrimonio, a cui viene assimilato l'amministratore, e poi addirittura i sindaci che, ovviamente, gestiscono un patrimonio che gli appartiene perché è il patrimonio della società. C'è questa alterità frutto dello schermo della personalità giuridica.

E allora con riferimento ai sindaci, in particolare, si è posto in luce come non possa darsi applicazione all'art. 217 per il fatto che costoro non sono legittimati a presentare l'istanza di fallimento.

Anche se da altri si è osservato come, tenuto conto della possibilità che essi avrebbero di chiedere l'intervento del pubblico ministero, la relativa omissione sarebbe configurabile quale colpa grave ai sensi del medesimo art. 217 nr. 4.

Sotto il profilo civilistico, va detto che essi, ex art. 2407 co. 2 c.c., sono responsabili solidalmente con gli amministratori, per fatti od omissioni, quando il danno non si sarebbe verificato se avessero vigilato in conformità ai loro doveri.

Quindi sono responsabili di tutte quelle attività e omissioni di amministratori, che l'organo di controllo avrebbe dovuto stigmatizzare perché non frutto, non rivelatesi dannose, a causa della preferenza che ha ispirato l'attività degli amministratori, la cosiddetta *business judgement rule*, ma perché ad essa gli amministratori medesimi sono giunti senza l'osservanza di quelle cautele e conoscenze che i principi di corretta amministrazione impongono.

Un ulteriore profilo, a mio avviso interessante da analizzare, è quello relativo al **ruolo degli enti creditizi**, e qui parlo quasi sottovoce, tenuto conto del fatto che siamo ospitati da una Banca.

E, quindi, mi muoverò con un certa cautela. Enti creditizi, senza il concorso dei quali, alcune volte, i reati fallimentari da parte degli amministratori non sarebbero possibili.

Sotto il profilo civilistico, è noto il problema che si agita allorquando il curatore si avvede del fatto che il passivo sia risultato aggravato da una concessione di credito da parte della banca, che in quelle condizioni, si sarebbe dovuta astenere dal finanziare l'attività d'impresa.

Qui una premessa si impone: il finanziamento, la concessione di un credito non può essere analizzato sotto un'ottica atomistica come contratto semplicemente di diritto privato tra l'ente finanziatore e il finanziato.

La concessione del credito va riguardata in un'ottica macroeconomica, tenuto conto che ci sono tutta una serie di posizioni che rischiano di essere pregiudicate proprio da quella concessione del credito.

Questo lo ricaviamo anche da una serie di indici previsti dal TUB, laddove, a proposito della vigilanza, all'art. 5 si fa riferimento alla sana e prudente gestione dei soggetti vigilati ai fini del contenimento delle molteplici ipotesi di rischio ex art. 53 del TUB.

In Italia, il dibattito sulla cosiddetta concessione abusiva del credito ha preso piede negli anni 70, sulla scorta di sollecitazioni che provenivano dall'ordinamento francese e belga, dove in quei contesti, in quegli anni, le rispettive Cassazioni si erano pronunciate.

La banca ha le competenze, ha l'organizzazione imprenditoriale, è un operatore qualificato professionale per poter capire se quel finanziamento, ma ancora prima se c'è una situazione di crisi d'impresa, possa avere effetti benefici, o addirittura, possa avere effetto di aggravamento del passivo.

E, questo, poichè il finanziamento non ci deve portare, ingenuamente, a pensare che è un vantaggio per l'imprenditore il quale ha nuovamente disponibilità di liquidità, dal momento che esso ha dei costi, deve restituire quelle somme,

maturano degli interessi, e soprattutto, se inserito in un quadro imprenditoriale oramai irreversibilmente frustrato dalla situazione di insolvenza, rischia di produrre danni cospicui.

Anche perché sappiamo benissimo, alcune volte l'imprenditore, in buona fede, che è innamorato della propria impresa e la considera come un proprio figlio, stenta, non ha quella lucidità per guardare direttamente negli occhi la situazione che si sta profilando, e quindi, per valutare la situazione di crisi è necessario un intervento esterno, drastico, per porvi rimedio.

E allora il ruolo della banca è assai delicato. Qualcuno ha parlato anche del “*dilemma del banchiere*”.

Tenuto conto del fatto che il banchiere può essere assoggettato a responsabilità nell'ipotesi in cui - la Cassazione ha avuto modo di pronunciarsi- receda anticipatamente dall'apertura di credito senza giusta causa.

Tenuto conto anche del fatto che non solo l'impresa insolvente, per la concezione che ispira la recente riforma del diritto fallimentare, non è da tirare fuori, da espellere, ma anche il sistema dei finanziamenti all'impresa insolvente ha trovato consacrazione nel diritto fallimentare, addirittura, con una inversione radicalmente di rotta, rispetto al finanziamento dei soci, che nel diritto societario sono addirittura postergati, nel diritto delle procedure concorsuali possono andare in predezione.

Certo, tutto avviene secondo il monitoraggio degli organi della procedura, di qui il carattere pubblicistico che ancora mantengono queste procedure, proprio, nell'ottica della tutela di queste ragioni creditorie.

E, allora, qui diventa delicato, ancora una volta, il ruolo del curatore che si accorge di questa fattispecie identificata con il sintagma “abusiva concessione del credito”. E che, però, ha un limite derivante dal fatto che la Cassazione ha affermato, in maniera granitica, che il curatore non è legittimato ad esperire azione di responsabilità verso le banche, in quanto non si tratterebbe di un'azione di massa, ma di un'azione che spetterebbe soltanto ai creditori, ai singoli creditori.

Anche se qui va subito avvertito, come in un'occasione, la Cassazione, nel 2010, seppur in via di *obiter dictum*, abbia affermato la legittimazione del curatore in virtù della disciplina sulle obbligazioni solidali ad agire ex art. 146 direttamente nei confronti della banca, anche senza agire nei confronti degli amministratori della società fallita, e ciò in considerazione della sentenza di condanna penale per bancarotta fraudolenta e per ricorso abusivo del credito, sia dell'amministratore della società fallita, sia del direttore della filiale della banca.

Qui i giudici hanno ritenuto che fosse configurabile una fattispecie di illecito (condotta dell'amministratore in concorso con la banca) e quindi ammesso la legittimazione attiva del curatore fallimentare.

Tenuto conto anche di un'altra questione : il giudice civile non è che deve necessariamente aspettare la sentenza penale di condanna; il giudice civile, ai limitati fini dell'accertamento della singola vicenda della cui cognizione è stato investito, può valutare la rilevanza penalistica della vicenda che gli è stata sottoposta.

Ecco che, qui chiudo, in un sistema di diritto fallimentare in cui abbiamo visto il forte depotenziamento delle azioni revocatorie, che erano istituzionalmente deputate a recuperare attivo alle masse, molto spesso l'attenzione dei curatori si concentra sulla condotta degli amministratori, eventualmente in concorso con altri soggetti esterni.

Quindi diventa focale, nodale, la valutazione che i curatori propongono ai fini di eventuali azioni di responsabilità nei confronti degli amministratori delle società fallimentari.

Iniziative che vanno sempre e comunque adeguatamente soppesate, perché tali azioni sono sempre assai complicate per quanto riguarda la dimostrazione degli elementi costitutivi dell'illecito, ma anche la quantificazione del danno, che richiede, a monte, una valutazione delle capacità patrimoniali degli amministratori. Perché non ha senso intentare l'azione di responsabilità se alla fine della vicenda non si è in grado di aggredire un patrimonio evidentemente da escutere.

E, qui, viene fuori un aspetto pratico, ad esempio che ottenere una sentenza di condanna per svariati milioni di euro, che poi viene assoggettata ad una imposta di registro senza poter poi ottenere soddisfazione, rischia di tramutarsi in un boomerang per le curatele fallimentari.

Vi ringrazio.

**I REATI TRIBUTARI: FATTISPECIE E POSIZIONI SOGGETTIVE.
LA FIGURA DELL'AMMINISTRATORE DI FATTO
E LA CRISI DI LIQUIDITÀ.**

Con analisi ragionata di recenti orientamenti giurisprudenziali su casi peculiari, relativi alla responsabilità degli amministratori di fatto, senza deleghe, o cessati, dei sindaci, dei curatori, dei percettori di redditi illeciti sino alle problematiche questioni connesse alla crisi di liquidità.

di **FABIO DI VIZIO**

*Sostituto Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Pistoia
Membro del Comitato degli esperti del UIF*

* * *

INDICE-SOMMARIO

1. Introduzione.
2. Chi può commettere i singoli reati tributari? *Norme penali in bianco, reati propri e reati comuni.*
3. Imprese individuali. *L'imprenditore individuale, l'instutore e l'imprenditore occulto.*
4. Le società di persone. *Società semplici e in nome collettivo, Società di fatto e società in accomandita semplice*
5. Le società di capitali. *Amministratori e liquidatori.*
6. Questioni dibattute.
- 6.1. L'amministratore di fatto ed il prestanome. *Dissidio tra diverse impostazioni teoriche, la posizione della giurisprudenza, l'orientamento di parte della dottrina rispetto alle tematiche dell'amministratore di fatto e del prestanome; la necessità di un intervento normativo?*
- 6.2. I sindaci e gli amministratori senza deleghe. *La lunga marcia verso la responsabilità, dai reati societari e fallimentari a quella, non impossibile, per i reati fiscali.*
- 6.3. Il fallito, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore ed il commissario straordinario.
- 6.4. Il consulente fiscale, l'intermediario nel collocamento delle fatture ed il delegato.
7. Soggetti attivi, per singolo reato tributario ed alcuni casi "peculiari" nell'esperienza giudiziaria.
- 7.1. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.
- 7.2. L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.
- 7.3. Il concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.
- 7.4. La dichiarazione infedele mediante altri artifici.
- 7.5. La dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione. *I peculiari casi del possessore di proventi illeciti e (accenno) dell'elusore fiscale.*
- 7.6. Occultamento o distruzione di documenti contabili.
- 7.7. I reati di omesso versamento. *Il termine penale "lungo" e gli accadimenti nel divario temporale intermedio: crisi di liquidità, concordato preventivo, nuovi e vecchi amministratori.*
- 7.8. L'indebita compensazione.
- 7.9. La sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.
- 7.10. Il falso nella transazione fiscale.
- 7.11. L'esibizione di falsa documentazione e la comunicazione di notizie non vere.

1. Introduzione.

Sono rari i settori del diritto percorsi da *tensioni interpretative* di intensità analoga a quelle che animano la materia penale-tributaria. Sia che esse mirino ad estendere ovvero a limitare il perimetro dei possibili autori dei reati tributari, ovvero delle condotte riconducibili al paradigma legale e sin anche delle peculiari condizioni di difficoltà economica in cui esse vengono realizzate, tali conflittuali letture convergono, sovente, nel vanificare gli sforzi di chiarezza e di predeterminazione delle fattispecie e delle loro componenti. E' stato così anche dopo l'innovativa scelta di anteporre alle fattispecie penali-tributarie una norma definitoria (articolo 1¹ del d.lgs. n. 74/2000) che, alla prova dei fatti, ha rivelato l'ingenuità dell'aspirazione che la sosteneva, ovvero prevenire e ridurre contrasti interpretativi sulle nozioni utilizzate nel testo normativo.

A distanza di oltre dieci anni dall'ultima riforma organica, quando un'altra risulta già in cantiere², suscita un *sentimento di tenerezza qualsiasi aggiuntiva opinione di poter davvero comporre il moto permanente che rapidamente erode*

¹ Art. 1 *Definizioni*

1. Ai fini del presente decreto legislativo:

a) per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;

b) per "elementi attivi o passivi" si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto;

c) per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche;

d) il "fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi l'evasione" si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi;

e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce;

f) per "imposta evasa" si intende 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;

g) le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione.

² Legge 11.3.2014 n. 23, Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

ogni nuovo approdo normativo. Più realistico, forse, sarebbe prender atto che, almeno entro certi limiti, corrisponde a necessità insopprimibile di una vasta platea di esegeti alimentare, insinuare ed accreditare il contrasto con la lettera o con l'intenzione della legge, quali che siano (o saranno) i suoi reali margini di opacità, per perseguire diversificati scopi, in funzione della salvaguardia di interessi predeterminati. E sotto questo profilo, che sia in nome della *ragion fiscale* o della *salvaguardia delle libertà e dei diritti della persona*, poco cambia.

Proclamato il superamento dei modelli che colpivano con sanzione penale anche comportamenti non fraudolenti che non arrecavano effettiva e comunque immediata lesione rispetto all'interesse alla percezione del gettito erariale, ovvero solo in astratto idonei a concretizzare una successiva evasione, dichiarato l'abbandono della logica dei reati prodromici seguita dal precedente sistema (d.l. n. 429/1982, convertito in legge 516/1982), *la mitica e mai doma ragion fiscale riappare*, prima o poi, in maniera imbarazzata tra le pieghe di qualche mini-riforma. Al calare del gettito erariale, meno prosaicamente, *immancabili e sperimentati profili di particolarismo tributario vengono riproposti*, specie a garanzia della riscossione, infrangendo la già tenera coerenza dell'impianto sanzionatorio tributario con il sistema generale, con ritorni a severe persecuzioni (sin anche con confisca per equivalente) di quelle che costituiscono, al fondo, trasparenti (e, senza equivoci, non per questo commendevoli) inottemperanze all'obbligo di versamento delle imposte.

Il ritrovato rigore penale verso chi non paga, senza nascondersi, senza simulare e senza mentire (si pensi ai delitti di omesso versamento), talvolta anche perché non in grado di organizzarsi attraverso l'ausilio di consulenti di vaglia, stride a confronto della *generale inefficacia dei sistemi di contenimento delle condotte più insidiose, celate ed estese, connotate da speciale fraudolenza nella fase dichiarativa quanto in quella omissiva o da occulta* (non vista o non potuta o non voluta scorgere?) e *astuta realizzazione attraverso raffinate pianificazioni fiscali*, assistite da consiglieri premurosi ed accorti, con le quali non si riesce ad intendere se la legge sia tradita nello spirito od usata nella lettera, ma di certo resta “scansata” nel risultato. *Al mondo scorgibile e madido dei dannati, si contrappone quello etereo ed imperscrutabile degli invisibili*.

Giusto il tempo di qualche parziale riassetto, di qualche protestata violazione del principio di predeterminazione delle condotte d'improvviso non

più assentite e sanzionate. Poi rapidamente riprende la corsa verso una nuova riforma, ovvero un “*nuovo sistema organico di garanzie e di regole condivise e chiare*”, alla ricerca di “*disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*”. Ed altrettanto prontamente, sorgono e si preparano le premesse delle future violazioni.

In questo quadro delle dinamiche interpretative, *il ruolo della giurisprudenza resta e risulterà centrale oltre che ineliminabile*, apparendo ragionevole ritenere che nessuna legge potrà mai porre rimedio finale a taluni dissidi, come ad esempio all’individuazione degli esatti confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale, compito che ambiziosamente l’articolo 8.co. 1 della legge delega n. 11.3.2014 n. 23 affida al governo. E lo stesso è a dirsi per l’individuazione di alcune posizioni soggettive tuttora discusse.

Confrontandosi con i principali contributi giurisprudenziali, lo studio si propone di offrire un quadro sistematico dei possibili autori dei reati tributari in uno con la considerazione di alcune peculiari situazioni in cui gli stessi possono trovarsi a gestire l’adempimento degli obblighi fiscali di rilievo penale.

2. Chi può commettere i singoli reati tributari?

A questa elementare domanda, *non dovrebbe essere difficile rispondere*. Ed invece, sovente, non è affatto agevole offrirvi chiara ed univoca risposta perché non è unanime l’esigenza che essa sia tale. Nelle pagine che seguono sarà ripercorsa, in via generale e poi per singolo reato tributario, la *platea dei possibili autori*, cercando di arricchire, senza complicare (non ve ne sarebbe bisogno...) la trattazione con alcune delle questioni che ravvivano il dibattito degli operatori del diritto, ovvero di coloro che concretamente vivono sulla persuasività della sua interpretazione. Si intende evocare peculiari, ormai non rare, *situazioni di fatto in cui possono trovarsi i loro autori*, tipici o atipici ed eventuali, non sempre agevolmente riconosciute e riconoscibili nel tessuto lessicale delle fattispecie legali e nel quadro degli istituti della tradizionale dogmatica penalistica.

In coerenza con l’evoluta struttura sociale in cui si manifestano, oltre che con la necessità di tutelare interessi connessi ad attività svolte attraverso l’esercizio di differenti funzioni all’interno di organismi anche complessi, i reati tri-

butari interessano per lo più *persone rivestite di peculiari qualifiche soggettive, gravate di particolari obblighi scaturenti dalle disposizioni tributarie*. A dispetto del pronome “*chiunque*” che introduce tutte le fattispecie criminose delineate dal decreto legislativo n. 74/2000, esse, salvo rare eccezioni, hanno natura di **reato proprio**, potendo esser commesse solo da soggetti provvisti di particolari qualifiche, naturalistiche o giuridiche, che valgono a porli in una caratteristica relazione con il bene giuridico tutelato.

Le fattispecie del d.lgs. n. 74/2000 (d’ora in poi, decreto) sono congegnate quali **norme penali in bianco** e dunque per identificare il soggetto attivo occorre tenere presente la normativa di settore. Ad esempio, per le *persone fisiche e le società* rilevano le previsioni del d.p.r. n. 917/1986 (artt. 1, 2, 6, 23, 72 e 73), del d.p.r. n. 600/1973 (art. 1) e, in tema di IVA, del d.p.r. n. 633/1972 (artt. 1 e 28). In relazione al reato ex a. 3 d.lgs. n. 74/2000, autori possono essere solo coloro che sono vincolati alla tenuta delle scritture private obbligatorie. I reati di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 del decreto) e di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 del decreto) sono, invece, “comuni”, non richiedendo alcuna particolare qualifica giuridica o naturalistica nel soggetto attivo.

3. Imprese individuali.

Il soggetto attivo può essere individuato, senza sforzi, nel caso di **imprenditore individuale**. In tal evenienza, in via di principio, vi è serena *coincidenza tra il criterio civilistico della rappresentatività* (alla cui stregua risponde chi ha la rappresentanza legale dell’impresa) e *quello penalistico dell’effettività* (per il quale rileva chi esercita concretamente i poteri di gestione, ovvero, di regola, il titolare dell’impresa).

In caso di **institore** (art. 2203 e ss. c.c.), ovvero di persona preposta dal titolare all’esercizio di un’impresa commerciale (ovvero ad una sede secondaria o ad un ramo particolare dell’impresa) la responsabilità rispetto al versamento del tributo scaturisce dall’ampiezza della gestione e della rappresentanza dell’ente cui lo stesso risulta preposto. L’institore *può compiere tutti gli atti pertinenti all’esercizio dell’impresa cui è preposto, salve le limitazioni contenute nella procura* (art. 2204 c.c.) ed è *tenuto*, insieme all’imprenditore, *all’osservanza*

delle disposizioni riguardanti l'iscrizione nel registro delle imprese e la tenuta delle scritture contabili (art. 2205 c.c.). Inoltre, può stare in giudizio in nome del preponente per le obbligazioni dipendenti da atti compiuti nell'esercizio dell'impresa cui è preposto (articolo 2204, co.2 c.c.). Non essendo sottoposto ad un potere direttivo dell'imprenditore titolare dell'impresa (pur rispondendo ad esso), rappresentandola ed esercitando effettivamente poteri gestori appare pienamente conforme ai principi della responsabilità penale personale ex a. 27 Cost. che l'istitutore possa rispondere dei reati tributari, salva la corresponsabilità dell'imprenditore a titolo di concorso. Alla stregua del principio di colpevolezza delineato dall'articolo 27 Cost. (quale secondo aspetto del principio garantistico di legalità vigente in ogni Stato di diritto), infatti, il principio la colpevolezza è basata sulla rimproverabilità dell'azione o dell'omissione che, a sua volta, presuppone la possibilità di conoscere il precetto e l'esigibilità del controllo della condotta che ne importi la trasgressione (C.Cost. n. 364/1998)

Sempre in ossequio al *criterio di effettività*, appare imputabile per reati tributari anche l'**imprenditore occulto**, ovvero colui che esercita di fatto l'impresa "nascosto" dietro un terzo soggetto (prestanome), esercitando concretamente i poteri decisionali, organizzativi e di direzione tipici dell'imprenditore.

4. Le società di persone.

Nel caso di **società di persone** (società in nome collettivo, società in accomandita semplice e società semplice) l'individuazione del soggetto penalmente responsabile appare già più complicata.

In base alla **lettera c) dell'articolo 1 del decreto** "per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche", mentre alla stregua della successiva lettera e), "riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce".

Nelle **società semplici** e nelle **società in nome collettivo**, salvo deroghe (art. 2258 c.c.), l'amministrazione spetta a ciascun socio disgiuntamente (art.

2257 e 2293 c.c.), con il temperamento del diritto di veto dell'altro rispetto alle operazioni dissentite, prima del loro compimento. Indipendentemente da ciò, ai fini dell'attribuzione della responsabilità per l'illecito penale-tributario e dell'adempimento degli obblighi fiscali appare preferibile *verificare in concreto la singola partecipazione soggettiva nella particolare tipologia di illecito tributario*, potendo risultare anche situazioni di estraneità del singolo amministratore al reato realizzato dall'altro.

Nel vigore della precedente disciplina penalistica, la Corte di Cassazione (III, 7167/1991) aveva affermato che *“in tema di reati tributari (nella specie infedele dichiarazione dei redditi), qualora i soci di una società in nome collettivo abbiano, in assenza di una specifica previsione contenuta nell'atto costitutivo, la responsabilità della amministrazione disgiunta della società, se ad uno solo di essi vengono delegate le incombenze fiscali, gli altri soci non sono responsabili delle infrazioni commesse”*. Nella specie, la Corte ha ritenuto che risultava accertata in fatto, con valutazione insindacabile in sede di legittimità, la attribuzione ad un solo amministratore di compiti gestionali e, quindi, anche fiscali, con esclusione di ipotesi concorsuali di altri soggetti. Qualche anno dopo i giudici di legittimità (Cass., III, 10537/1997) chiarirono di non rilevare illogicità nella decisione con la quale due coniugi, soci di una società in nome collettivo, erano stati ritenuti *entrambi responsabili* di omessa bollatura del registro IVA dei corrispettivi e di omessa istituzione del libro degli inventari (art. 1 comma sesto D.L. 10 giugno 1982, n. 429 conv. in legge 7 agosto 1982, n. 516) sul presupposto che essi avevano contribuito in parte eguale alla costituzione del capitale sociale, avevano firma disgiunta sia per l'ordinaria che per la straordinaria amministrazione e, inoltre, il marito era stato presente a tutte la verifica fiscale, senza fornire prova alcuna del suo assunto difensivo secondo il quale della gestione effettiva della società si occupava solo la moglie.

Nel caso di **società di fatto**, esercitata a prescindere da atto formale, l'obbligo dichiarativo (come quello contributivo e di tenuta della documentazione sociale) grava su tutti i soci. Per riconoscerne l'esistenza, occorre però la prova dell'esistenza del vincolo sociale, che presuppone la sussistenza di un fondo comune, di un'alea comune nei guadagni e nelle perdite, nonché della *“affectio societatis”* (cfr. Cass. n. 8154 del 1990). L'esistenza del contratto sociale può risultare, oltre che da prove dirette, anche da manifestazioni esteriori rivelatrici delle componenti del rapporto societario (Cass. civile, I, n. 2985/1994), fra le

quali “*particolare significatività può riconoscersi ai rapporti di finanziamento e di garanzia, che, se costituiti sistematicamente e con esclusione del diritto di regresso del garante, sostanzialmente si risolvono in uno strumento di apporto di capitale alla società* (cfr. Cass. n. 84 del 1991; v. anche Cass. nn. 2539 del 1990, 5403 e 4827 del 1988).

Per la **società in accomandita semplice** la situazione parrebbe agevolata dalla necessaria attribuzione dei poteri di amministrazione ai *soci accomandatari* (responsabili solidalmente ed illimitatamente delle obbligazioni sociali ex a. 2313 c.c.). Una qualche complicazione pare possa provenire dall’evenienza di un’ingerenza significativa nella amministrazione da parte del *socio accomandante*, che, aldilà delle conseguenze civilistiche (art. 2320, co.1 c.c.), potrebbe indurre a riconoscere uno status di *amministratore di fatto*, per i cui effetti tributari-penalistici in punto di identificazione di posizione di garanzia si rinvia ad altra porzione di questo scritto.

5. Le società di capitali.

Nelle **società di capitali** (ossia le società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata) la responsabilità è attribuita all’**amministratore** (individuato secondo i criteri ex a. 2380 e ss c.c., 2455 c.c. e 2475 c.c.), ovvero a coloro che rappresentano e gestiscono l’ente e, in quanto tali, sono tenuti a presentare e sottoscrivere le dichiarazioni rilevanti per l’ordinamento tributario (art. 1, lettera c ed e del decreto). Nessun dubbio, per il **liquidatore** ex artt. 2276 e 2489 c.c., nominato in caso di scioglimento della società, passibile della responsabilità per il delitto del decreto in virtù della espressa previsione dell’articolo 1, co.1 lettera c), in combinazione con le norme che ne definiscono poteri e responsabilità.

6. Questioni dibattute.

6. 1. L'amministratore di fatto ed il prestanome.

Non di rado, nella realtà d'impresa (specie collettiva) le funzioni ricollegate al possesso di *qualifiche formali* sono *svolte*, in concreto, *da soggetti che ne sono privi*. Anzi, l'evenienza in cui un'impresa è formalmente amministrata da un prestanome (o “testa di legno” o “uomo di paglia”), ma è di fatto gestita da un soggetto terzo privo di formale investitura, si pone come affatto residuale. E comunque, senza pensare alle pratiche fraudolente finalizzate all'evasione delle imposte con attribuzione delle cariche societarie in capo a soggetti, variamente inconsapevoli, votati ad assumersi ogni responsabilità amministrativa e penale, analogo svolgimento di fatto di funzioni gestorie può derivare anche nelle ipotesi in cui l'atto di nomina sia per qualsiasi ragione invalido (perché assunto in presenza di cause di ineleggibilità) oppure revocato.

La tematica dei soggetti di fatto è stata ampiamente esaminata rispetto ai reati societari e fallimentari proprio con riferimento alla figura dell'**amministratore**, sebbene essa investa tutte le altre qualifiche soggettive in cui sia riscontrabile una fenomenologia analoga (ad es. imprenditore, datore di lavoro, liquidatore, direttore generale)³.

In merito alla possibilità di estendere le qualifiche soggettive indicate nelle singole disposizioni incriminatrici ai soggetti che di fatto svolgono funzioni corrispondenti sussiste **dissidio tra diverse impostazioni teoriche**.

Alla stregua della **teoria formale**, nell'individuazione del soggetto attivo del reato proprio è *inammissibile prescindere dalla definizione della qualifica soggettiva formale come disciplinata dalla normativa extrapenale di riferimento, pena la lesione del principio di tassatività della norma penale* (art. 25, co. 2, Cost.), traducendosi il procedimento di equiparazione in un'intollerabile ipotesi di *analogia in malam partem*. Nulla vieta al soggetto di fatto, tuttavia, di rispondere quale extraneus in forza delle norme disciplinanti il concorso di persone.

³ Meno frequente è l'ipotesi del sindaco o del revisore di fatto, posto che in difetto di nomina lo svolgimento in concreto delle funzioni corrispondenti alla qualifica soggettiva appare di difficile verifica.

La **teoria realistica o funzionale**, poi seguita dalla giurisprudenza nella consolidata elaborazione della figura del c.d. amministratore di fatto, invece, in ragione del carattere antiformalistico del diritto penale (che attribuisce importanza al rapporto naturalistico tra la persona, la cosa aziendale ed il potere di gestione di essa, in coerenza con la penale responsabilità commisurata alla stregua di “fatto autenticamente proprio”) *per l’attribuzione della qualifica soggettiva si deve far riferimento alle funzioni in concreto esercitate*. In tal senso, in base ad una *interpretazione estensiva* dell’elemento normativo di fattispecie, risponde alla stregua di soggetto “*intraneo*” anche, ed anzi prioritariamente chi abbia di fatto svolto le funzioni inerenti la qualifica soggettiva richiesta dalla norma. Ne deriva che il soggetto formalmente estraneo rispetto alla società che possa, però, qualificarsi come amministratore di fatto, risponde del reato quale diretto destinatario della norma, non già quale estraneo in concorso con il titolare della qualifica. Con il risultato che, una volta provata l’esistenza della sua qualità di fatto, deriva una seria semplificazione dell’onere probatorio della sua responsabilità penale.

Con la *riforma dei reati societari del 2002* (d.lgs. n. 61 del 2002), l’**art. 2639 c.c.** ha offerto una *tipizzazione dei tratti caratterizzanti le funzioni di fatto*, stabilendo, per i reati societari previsti dagli articoli da 2621 a 2638 c.c. (“reati previsti dal presente titolo”), che *al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge civile è equiparato chi esercita in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione*. E’ diffusa l’opinione che la disposizione abbia essenzialmente *significato ricognitivo*, in ambito penale societario, delle risalenti indicazioni della dottrina e della giurisprudenza, volte a privilegiare il dato sostanziale rispetto al difetto formale della qualifica. Anche se, in verità, piuttosto variabili erano stati i parametri definiti per individuare l’amministratore di fatto, spaziandosi dal criterio della “*massiccia ingerenza*” nella gestione sociale, a quello della “*gestione*” della società espressione di un corrispondente potere, non generico né occasionale, contraddistinto da *un minimo di continuità*.

L’equiparazione del soggetto di fatto a quello di diritto delineata dall’articolo 2369 c.c., peraltro, *non costituiva novità assoluta*, sussistendone precedente già nel testo unico bancario, il cui articolo 135 statuiva: “*le disposizioni contenute nel titolo XI del libro V del codice civile si applicano a chi svolge funzioni di amministrazione, direzione e controllo presso banche, anche se non costituite*

in forma societaria”. Essa ha avuto però un indubbio *pregio*, ossia quello di *precisare i requisiti alla stregua dei quali la funzione di fatto assume rilevanza*. Ai fini della parificazione, infatti, la norma richiede la sussistenza di *due parametri*: uno di ordine *quantitativo-temporale* (l’esercizio della funzione in modo *continuativo*); l’altro di carattere *qualitativo* (la *significatività* degli atti realizzati). In tal modo, il legislatore ha inteso escludere l’estensione della qualifica nelle ipotesi di svolgimento meramente occasionale dei poteri tipici ad essa inerenti. In particolare, il primo criterio esclude dalla categoria degli amministratori di fatto il soggetto che compia sporadici atti di gestione (ad es. la sottoscrizione di un contratto, l’assunzione di un debito o la prestazione di una garanzia), richiedendo piuttosto una condotta protratta nel tempo che dimostri l’inserimento organico del soggetto nell’attività di gestione dell’impresa. Il parametro qualitativo della significatività, inoltre, comporta che le operazioni poste in essere devono rispecchiare i poteri tipici inerenti alla funzione - o una parte di essi - e non deve trattarsi di mere mansioni esecutive, di scarsa rilevanza ovvero di natura accessoria. In linea generale, l’attività gestoria penalmente rilevante si distingue dalla mera ingerenza per la presenza di poteri decisionali e deliberativi tipici della gestione apicale, nonché per poteri di rappresentanza concretantesi nella manifestazione all’esterno della volontà sociale.

Secondo parte della dottrina⁴, l’art. 2639 c.c. avrebbe tenuto conto anche di quell’orientamento giurisprudenziale, delimitativo della responsabilità penale, secondo cui *l’amministratore di fatto può essere ritenuto responsabile per violazione dei doveri connessi all’attività gestoria soltanto allorché sia provata l’estraneità alla gestione del rappresentante legale*. Ciò comporta che *se il rappresentante legale esplica funzioni gestionali, non è configurabile l’amministratore di fatto, pur potendosi avere gestione di fatto rispetto a singole attività: in questi casi, tuttavia, il gestore risponde soltanto per gli atti da lui posti in essere, ma non gli si può ascrivere di non aver compiuto gli atti spettanti all’amministratore di diritto nei quali egli non aveva l’obbligo di ingerirsi*. Del resto, tanto più l’amministratore di diritto svolge effettivamente i propri compiti, tanto meno vi è spazio per affermare che un soggetto eserciti ‘di fatto’ i corrispondenti poteri tipici, in modo continuativo e significativo. L’orientamento esposto è stato contrastato dalla *più recente giurisprudenza*, che per vagliare la qualità dell’amministratore di fatto ha ritenuto *necessario valutare non già la totale*

⁴ Musco, I nuovi reati societari, Milano, 2007, 18 in relazione a Cass., Sez. III, 16 novembre 1994, Pagano, in Riv. trim. dir. pen. econ., 1996, 689.

sovrapposizione di funzioni esercitate dal soggetto non qualificato rispetto a quelle proprie dell'amministratore, poiché 'significatività' e 'continuatività' non comportano necessariamente l'esercizio di 'tutti' i poteri propri dell'organo di gestione, ma richiedono l'esercizio di un'apprezzabile attività gestoria, svolta in modo non episodico od occasionale. L'art. 2639 c.c. **non esclude** che l'esercizio dei poteri o delle funzioni dell'amministratore di fatto possa verificarsi in **concomitanza** con l'esplicazione dell'attività di **altri soggetti di diritto**, i quali –in tempi successivi o anche contemporaneamente– esercitino in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione.

Con riferimento al **titolo della responsabilità dell'amministratore di fatto**, la Corte di Cassazione ha specificato, già prima dell'introduzione dell'art. 2639 c.c., che il medesimo può rispondere del reato sia quale *extraneus*, in concorso con gli organi legali della società, sia autonomamente quale **diretto destinatario della norma incriminatrice**. Ne deriva che mentre nella prima ipotesi è necessaria la prova dell'apporto causale dato dall'*extraneus* al fatto proprio dell'amministratore legale, nella seconda è necessaria la prova della gestione della società da parte dell'amministratore di fatto la cui responsabilità è diretta e personale, e non concorsuale. Si è altresì precisato - con riferimento alle fattispecie di bancarotta - che l'amministratore di fatto assume anche la relativa posizione di garanzia nei confronti dei beni giuridici tutelati, di modo che egli risponderà sia dei reati commissivi che omissivi. Salvo, tuttavia, specificare che, in taluni casi, l'amministratore di fatto non può realizzare (autonomamente) gli illeciti incentrati sull'esercizio di poteri connessi alla formale investitura (poteri di convocazione dell'assemblea o di approvazione del progetto di bilancio) e – per alcune pronunce, in parte poi superate - che il medesimo può essere ritenuto responsabile solamente qualora sia provata l'estraneità all'attività di gestione del legale rappresentante.

L'adattamento della figura dell'amministratore di fatto al diritto penale tributario non è incontrastata, anche per il rilievo, immediatamente evidente, dell'inesistenza nel decreto legislativo n. 74/2000 di una norma di tenore 'equiparativo' analoga all'articolo 2639 c.c.

La Corte di Cassazione, in tre ravvicinate pronunce della Terza Sezione penale (23425/2011, 24811/2011 e 35307/2011), confermate pure da successive sentenze (cfr. 20678/2012; id., 33385/2012), si è confrontata con la **tesi per cui**

del reato omissivo proprio (nella specie omessa presentazione della dichiarazione dei redditi) potrebbe **rispondere soltanto il soggetto sul quale incombe formalmente l’obbligo relativo**, mentre il “preteso estraneo” non potrebbe consumare il reato omissivo proprio, perché formalmente non titolare di alcuna posizione di garanzia e quindi non gravato dell’obbligo di impedire l’evento.

Per disattenderla, i giudici di legittimità hanno notato, anzitutto, che accedendo alla tesi dissentita si porrebbero a carico dell’amministratore di diritto (anche se solo un prestanome) tutte le omissioni civilmente e penalmente rilevanti, mentre verrebbe esclusa ogni responsabilità a carico di chi effettivamente gestisce la società. In altre parole, *si addebiterebbero al solo prestanome, per il semplice fatto di aver assunto formalmente la carica di amministratore, tutte le omissioni civilmente o penalmente imputabili a colui che di fatto ha gestito la società mentre rimarrebbe esente da responsabilità civile o penale per i fatti omissivi proprio colui il quale ha il potere ed il dovere di compiere l’azione omessa, nella fattispecie la presentazione della dichiarazione dei redditi*. Il prestanome sovente non ha neppure il potere di compiere l’azione doverosa o di impedire che essa sia omessa dall’amministratore di fatto; infatti, non disponendo per lo più neppure delle scritture contabili e degli altri documenti societari, può non aver modo materiale di presentare la dichiarazione.

Quello delineato è un **criterio di equità sistematica** ovvero di non irrazionalità dell’interpretazione che funziona quale termine di riscontro (postumo) della bontà dei risultati di essa, coerente con la necessità di conservare vitalità alle norme, in particolare per quanto attiene alla capacità di governare mutevoli fenomeni umani, secondo criteri di razionalità e non discriminazione. Non si può sottacere, per vero, di rilevare che il criterio presenta *margini di opinabilità* oltre che qualche tensione con la necessità di mantenersi nei limiti rigorosi della lettera (per quanto estendibile) della norma, dovendosi evitare di trasmodare in un’inammissibile interpretazione analogica, preclusa in sede penale.

Inoltre, *secondo consolidato orientamento, specie in tema di reati fallimentari, l’amministratore di fatto è equiparato all’amministratore di diritto*, tanto che risponde dei delitti di cui alla L. Fall., art. 216 e ss. a prescindere dalla responsabilità, quale correo, dell’amministratore di diritto. Invero la dottrina e la giurisprudenza, in presenza di prestanome, hanno sempre ritenuto irrilevante l’etichetta per privilegiare il concreto espletamento della funzione. Tale

opinione costituisce il recepimento sul piano positivo del cosiddetto *criterio funzionalistico o dell'effettività in forza del quale il dato fattuale della gestione sociale deve prevalere sulla qualifica formalmente rivestita* ovviamente quando alla qualifica non corrisponda l'effettivo svolgimento delle funzioni proprie della qualifica. Criterio che non sempre porta ad estendere la responsabilità, essendo omogeneo a quello, fondamentale nella materia del diritto penale tributario, ispirato da evidenti esigenze di aderenza alla realtà naturalistica, alla cui stregua (Cass., III, n. 20678/2012) “per imposta evasa deve intendersi l'intera imposta 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*” Sezione 3 n. 21213 del 26/02/2008 Ud. (dep. 28/05/2008) Rv. 239983; Cass. pen. sez. 3[^] n. 21213 del 26.2.2008. *Ai fini del superamento della soglia di punibilità di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche a entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario* (Cass. pen. sez. 3 n. 21213/2008)”. E così anche alcuni **precedenti giurisprudenziali** hanno sorretto le decisioni della Cassazione del 2011 con cui ammessa l'estensione all'amministratore di fatto degli obblighi tributari di rilievo penale, anche quelli dichiarativi. L'equiparazione degli amministratori di fatto a quelli di diritto, infatti, era stata *affermata da tempo dalla Cassazione sia in materia civile, che penale e tributaria* (cfr. Cass. civ. 5.12.2008 n. 28819; Cass. civ. 12.3.2008 n. 6719; Cass. sez. un. civ. 18.10.2005 n. 2013; Cass. civ. Sez. 5 n. 21757 del 2005; Cass. pen. n. 7203 del 2008; Cass. pen. n. 9097 del 1993; Cass. pen. n. 2485 del 1995).

Ad avviso della Suprema Corte, tale equiparazione trova conferma anche in precisi **riferimenti normativi**.

Anzitutto, *l'articolo 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, che parifica il legale rappresentante all'amministratore di fatto, prevedendo formalmente la diretta responsabilità anche degli amministratori di fatto. Peraltro, secondo la giurisprudenza di legittimità, “anche nel vigore della L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 12 - abrogato dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 29, comma 1, lett. a), il cui art. 11 ha formalmente sancito la responsabilità degli amministratori, anche di fatto, delle società per le sanzioni pecuniarie connesse a violazioni tri-

butarie riferibili all'ente quale soggetto passivo del rapporto tributario - detta responsabilità poteva comunque profilarsi, tenuto conto che la citata L. n. 4 del 1929, art. 11, prevedeva che se la violazione della norma delle leggi finanziarie, per la quale sia stabilita la pena pecuniaria o la soprattassa sia imputabile a più persone, queste sono tenute in solido al pagamento della pena pecuniaria o della soprattassa (cfr. Cass. Sez. 5^a n. 21757 del 9.1.2005)”.

Inoltre, sulla base del *novellato art.2639 c.c.* “l'amministratore di fatto è da ritenere gravato dall'intera gamma dei doveri cui è soggetto l'amministratore di diritto, per cui, ove concorrano le altre condizioni di ordine oggettivo e soggettivo, egli assume la penale responsabilità per tutti i comportamenti penalmente rilevanti a lui addebitabili, anche nel caso di colpevole e consapevole inerzia a fronte di tali comportamenti, in applicazione della regola dettata dall'art. 40 c.p., comma 2 (Cass. pen. sez. 5^a n. 7203 dell'11.11.2008)”. L'art. 2639 c.p., ad avviso della Corte - ed in ciò riposa un elemento da più parti contrastato e comunque diversamente apprezzato - “anche se relativa ai reati societari, contiene la codificazione di un principio generale applicabile ad altri settori penali dell'ordinamento e per la sua natura interpretativa è applicabile anche ai fatti pregressi (cfr. Cass. n. 7203/2008). Tale principio rende configurabile il concorso dell'amministratore di fatto sia nei reati commissivi che in quelli omissivi propri”, nel senso che autore principale del reato è proprio l'amministratore di fatto, salva la partecipazione di estranei all'amministrazione secondo le regole del concorso di persone nel reato.

Quanto al *reato ex a. 5 d.lgs. n. 74/2000, l'articolo 1 del D.P.R. n. 600 del 1973* prevede che sono obbligati alla presentazione della dichiarazione tutti i soggetti che *possiedono redditi* anche se non consegue alcun debito di imposta e coloro che sono *obbligati alla tenuta delle scritture contabili*. Situazioni fattuali e giuridiche che, per quanto detto, non paiono estranee all'amministratore di fatto ed all'ambito della sua sfera di controllo e di azione doverosa. L'*articolo1, comma 4 del D.P.R. n. 322 del 1998*, inoltre, stabilisce che la dichiarazione di soggetti diversi dalle persone fisiche è sottoscritta dal rappresentante legale e, in *manca*, da chi ne ha l'amministrazione *anche di fatto*. Per la Cassazione (III, 23425/2011), il rappresentante legale si deve considerare *mancante*, non solo quando manca la nomina, ma anche in presenza di un prestanome privo di alcun potere o ingerenza nella gestione della società e, quindi, non in condizione di presentare la dichiarazione perché non dispone dei documenti contabili detenuti dall'amministratore di fatto.

In tale situazione l'intraneo è colui che, sia pure di fatto, ha l'amministrazione della società mentre al **prestanome** il fatto potrebbe esser addebitato a titolo di concorso a norma dell'art. 2392 c.c. e art. 40 cpv. c.p., a condizione che ricorra l'elemento soggettivo proprio del singolo reato. Dunque, quanto alla responsabilità dell'amministratore di fatto nei reati omissivi propri formalmente imputabili al prestanome, in base ai principi esposti, il vero soggetto qualificato non è quest'ultimo ma colui che effettivamente gestisce la società, il solo in condizione di compiere l'azione doverosa. E l'estraneo è dunque il prestanome.

Questo ove non ricorra il caso di un **prestanome parzialmente operativo**, evenienza in cui dovranno individuarsi gli atti gestori direttamente posti in essere dall'amministratore di fatto e per i quali quest'ultimo sarà chiamato a rispondere. Secondo parte dei commentatori⁵, come detto, *non è ammissibile imputare all'amministratore di fatto l'omissione di condotte spettanti al coesistente amministratore di diritto*, rispetto al quale egli non aveva né il potere né l'obbligo di ingerirsi. Ad una *lettura diversa* potrebbe pervenirsi ove di valorizzasse il significato di un'ingerenza effettiva e continuativa nell'esercizio di poteri significativi in attività dell'impresa svolte in coabitazione con l'amministratore di diritto e alle quali dovessero risultare connessi inscindibili doveri dichiarativi e contributivi. Dovendosi immaginare che in questi casi derivi *dall'ingerenza nella organizzazione, gestione e direzione l'assunzione di una posizione di garanzia e di quanto ad essa consegua*, non difformemente da quello che accade in altro settori del diritto penale (cfr. Cass. IV, 3563/2012 in tema di responsabilità del committente per inosservanza della disciplina antinfortunistica dell'appaltatore). In altre parole l'intromissione nell'attività gestoria di un'impresa societaria o di una persona giuridica in genere, senza formale investitura, comporterebbe la traslazione dell'obbligo tipico anche in capo a quel soggetto, con l'assunzione del rischio conseguente all'esercizio "di fatto" di un'attività in grado di fondare un'ulteriore posizione di garanzia. Un risultato non pacifico secondo altri che, già prima dell'introduzione dell'art. 2639 c.c. nell'ordinamento, a salvaguardia di una dimensione normativa della posizione di garanzia, non condividevano la possibilità che una mera considerazione di fatto potesse reggere una responsabilità omissiva, sia rispetto ai reati omissivi propri che impropri, negando che l'obbligo di agire potesse andar disgiunto dalla normativa civilistica o tributaria, che traccia i poteri e i doveri spettanti a chi è titolare della qualifica.

5 A. Rossi, Amministratori di fatto e reati tributari, in Fisco, 2004, p. 1984.

Seguendo la logica del principio funzionalistico o di effettività, al **prestanome non operativo** una corresponsabilità può essere *imputata solo in base alla posizione di garanzia (ex a. 40, co.2 c.p.) fondata sull'art. 2392 cod. civ.*, in forza della quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi, ivi compresi il creditori e dunque il fisco. Nelle occasioni in cui la Cassazione si è occupata di reati, anche omissivi, commessi in nome e per conto della società, ha individuato nell'amministratore di fatto il soggetto attivo del reato e nel prestanome il concorrente per non avere impedito l'evento che in base alla norma citata aveva il dovere di impedire. Poiché il più delle volte il prestanome non ha alcun potere d'ingerenza nella gestione della società per fondare il concorso la Corte di Cassazione ha fatto ricorso alla figura del *dolo eventuale*; si è sostenuto cioè che il prestanome accettando la carica ha anche accettato i rischi connessi a tale carica (cfr. Cass., V, 31885/2009⁶, Cass. V, 26 gennaio 2006 n. 7208⁷; Cass., III, 6 aprile 2006 n. 22919, Cass., V, 44293/2005⁸, Cass., V, 28007/2004⁹, Cass., 26 novembre 1999,

6 “Integra il reato di bancarotta semplice (art. 217 L. fall.) l'amministratore che, ancorché estraneo alla gestione dell'azienda - esclusivamente riconducibile all'amministratore di fatto - abbia omesso, anche per colpa, di esercitare il controllo sulla regolare tenuta dei libri e delle scritture contabili, poiché l'accettazione della carica di amministratore, anche quando si tratti di mero prestanome, comporta l'assunzione dei doveri di vigilanza e di controllo di cui all'art. 2932 cod. civ.”.

7 “In tema di bancarotta fraudolenta, l'amministratore di diritto risponde unitamente all'amministratore di fatto per non avere impedito l'evento che aveva l'obbligo giuridico di impedire; a tal fine, è necessario, sotto il profilo soggettivo, la generica consapevolezza, da parte del primo, che l'amministratore effettivo distrae, occulta, dissimula, distrugge o dissipa i beni sociali. Tale consapevolezza, se da un lato non deve investire i singoli episodi nei quali l'azione dell'amministratore di fatto si è estrinsecata, dall'altro, non può essere desunta dal semplice fatto che il soggetto abbia acconsentito a ricoprire formalmente la carica di amministratore; tuttavia, allorché, come nella specie, si tratti di soggetto che accetti il ruolo di amministratore esclusivamente allo scopo di fare da prestanome, la sola consapevolezza che dalla propria condotta omissiva possono scaturire gli eventi tipici del reato (dolo generico) o l'accettazione del rischio che questi si verifichino (dolo eventuale) possono risultare sufficienti per l'affermazione della responsabilità penale”.

8 “In tema di bancarotta fraudolenta documentale, la responsabilità dell'amministratore, che risulti essere stato soltanto un prestanome, nasce dalla violazione dei doveri di vigilanza e di controllo che derivano dalla accettazione della carica, cui però va aggiunta la dimostrazione non solo astratta e presunta ma effettiva e concreta della consapevolezza dello stato delle scritture, tale da impedire la ricostruzione del movimento degli affari o, per le ipotesi con dolo specifico, di procurare un ingiusto profitto a taluno.

9 “In tema di bancarotta fraudolenta, mentre con riguardo a quella documentale per sottrazione delle scritture contabili, ben può ritenersi la responsabilità del soggetto investito solo formalmente dell'amministrazione dell'impresa fallita (cosiddetto “testa di legno”), atteso il diretto e persona obbligo dell'amministratore di diritto di tenere e conservare le suddette scritture, non altrettanto può dirsi con riguardo all'ipotesi della distrazione, relativamente alla quale non può, nei confronti dell'amministratore apparente, trovare automatica applicazione il principio secondo il quale, una volta accertata la presenza di determinati beni nella disponibilità dell'imprenditore fallito, il loro mancato reperimento, in assenza di adeguata giustificazione della destinazione ad essi data, legittima la presunzione della dolosa sottrazione, dal momento che la pur consapevole accettazione del ruolo di amministratore apparente non necessariamente implica la consapevolezza di disegni criminosi nutriti dall'amministratore di fatto”.

n. 14745). Si può discutere se ed entro quali limiti la mera assunzione della carica possa giustificare l'affermazione di responsabilità anche del prestanome, ma appare indiscutibile che l'autore principale resta colui che, sia pure di fatto, ha l'amministrazione della società.

Come si accennava, per vero, i contenuti di questa ricostruzione della Cassazione non hanno sopito le **voci di dissenso**¹⁰. È stato in proposito notato, non senza linearità di argomenti, che in ambito penal-tributario occorre preliminarmente distinguere tra *fattispecie incriminatrici* che consentono la *realizzazione diretta della condotta tipica da parte di chiunque, in concreto, operi per la società* (quali le ipotesi di emissione di fatture per operazioni inesistenti o di occultamento o distruzione di documenti contabili) dalle *fattispecie dichiarative, nelle quali la condotta tipica deve essere posta in essere da chi abbia il potere di impegnare la società verso l'esterno*.

Nel primo caso, l'azione di chi svolga in via di mero fatto la funzione amministrativa è in sé idonea ad integrare la fattispecie materiale del reato, atteso che le norme incriminatrici consentono la realizzazione della condotta tipica a prescindere dalla investitura formale di una qualifica gestoria. *Problematica*, invece, sarebbe *l'estensione delle qualifiche soggettive in ordine ai reati che presuppongono la presentazione dalla dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto* (artt. 2, 3, 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000): trattandosi di reati soggettivamente qualificati, invero, la condotta tipica sembrerebbe realizzabile solo da chi, in base a quanto stabilito dal diritto tributario, ha l'obbligo di presentare le dichiarazioni ai fini delle imposte. L'*articolo 5 del decreto*, in particolare, pur destinato genericamente a reprimere il comportamento vietato posto in essere da qualsivoglia contribuente, se contestualizzata nell'ambito di un'impresa societaria, configurerebbe un *reato proprio in senso materiale ed esclusivo*. Punendo la norma l'omessa presentazione della dichiarazione a fini fiscali, invero, se detto comportamento viene realizzato da una persona giuridica, il soggetto tenuto ad assolvere l'obbligo dichiarativo sembrerebbe identificarsi solamente con l'amministratore che ha la rappresentanza legale della stessa: solamente in capo a tale soggetto, infatti, gravano gli obblighi connessi agli adempimenti tributari e contributivi, compresi quelli concernenti il momento dichiarativo.

¹⁰ Tra esse, per la completezza degli argomenti si segnalano Enrico Amati-Massimiliano Belli, *Responsabilità dell'amministratore di fatto per il reato di omessa dichiarazione dei redditi*, in *Archivio Penale* 2011 n.3.

Secondo i sostenitori di tale interpretazione, *non sarebbe nelle possibilità di una norma regolamentare e secondaria* (qual è l'articolo 1, comma 4 del d.p.r. n. 322/1998) *avallare un ribaltamento tanto rilevante della titolarità degli obblighi tributari sostanziali.*

Inoltre, *l'estensione della mancanza dell'amministratore di diritto al caso dell'amministratore di diritto inerte* (sola evenienza in cui ammessa la sottoscrizione della dichiarazione da parte dell'amministratore di fatto) appare *operazione in odore di analogia*, con problematico allargamento in malam partem dell'ambito applicativo della fattispecie penale-tributaria.

Analogamente è a dirsi quanto all'*estensione dei principi fissati dall'articolo 11 del d.lgs. n. 472/1997*, disposizione relativa al solo ambito sanzionatorio amministrativo e non richiamabile convenientemente nella materia penale, retta dal principio costituzionale della tassatività.

Identica censura sarebbe possibile rivolgere, inoltre, anche *all'attribuzione di una portata generale alla regola dell'articolo 2639 c.c. ed alla esportabilità di essa in altri settori, quali quello fallimentare e tributario.* Assegnare a questa disposizione la natura di norma definitoria di meri “parametri interpretativi di validità generale” rispetto ad un diritto vivente già consolidato nel settore societario, fallimentare e tributario appare a taluno un modo sostanzialmente surrettizio per *trascurare alcuni dati letterali.* *La norma si riferisce espressamente ai soli reati previsti dal capitolo titolo XI del libro V del codice civile* (disposizioni penali in materia di società e di consorzi) e tale circostanza parrebbe coerente con la *volontà del legislatore* di riservare alla sola materia penale societaria l'estensibilità della qualifiche societarie. Individuare identità di ratio tra diversi ambiti (societario e fallimentare o societario e tributario) e nella disposizione della norma in commento in principio di ordine generale (quale definizione ai fini della legge penale della figura dell'amministratore di fatto), lungi dallo smentire la censura mossa, varrebbe a riconoscerne la fondatezza, atteso che la clausola di esordio dell'articolo 2639 c.c. (“per i reati previsti dal presente titolo...”) è certo più delimitata di quella prevista dall'articolo 357 c.p. (“agli effetti della legge penale”).

Del resto *allorché il legislatore ha inteso estendere le qualifiche soggettive anche in ambiti diversi da quello penale-societario l'ha fatto espressamente.* Si

pensi, all'adozione del criterio funzionale, alla luce del quale assume rilevanza non la mera qualifica formale, bensì la funzione concretamente svolta dal soggetto agente. In base all'art. 136 del testo unico bancario (d.lgs. n. 385 del 1993), soggetto attivo della fattispecie è chi "svolge funzioni di amministrazione, direzione e controllo presso una banca". Ed ancora, alla stregua dell'art. 5 del d.lgs. n. 231 del 2001 in materia di responsabilità "amministrativa" delle persone giuridiche, "l'ente è responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio: a) da persone che rivestano funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso". Rilevante è, poi, la disposizione di cui all'art. 299 del testo unico in materia di sicurezza sul lavoro (d.lgs. n. 81 del 2008), secondo la quale (analogamente a quanto previsto dall'art. 2639 c.c. in materia penale-societaria) le posizioni di garanzia del datore di lavoro, del dirigente e del preposto, "gravano altresì su colui il quale, pur sprovvisto di regolare investitura, eserciti in concreto i poteri giuridici riferiti a ciascuno dei soggetti ivi definiti". Proprio tale previsione normativa - introdotta in epoca successiva alla riforma societaria del 2002 - dimostrerebbe che il legislatore ha avvertito l'esigenza di disciplinare espressamente (non rinvenendola quale principio generale dell'ordinamento) l'estensione delle qualifiche soggettive proprie, in una materia, peraltro, già caratterizzata dalla declinazione in termini funzionalistici delle figure dei garanti.

In definitiva, secondo questo orientamento dottrinario per quanto attiene alle fattispecie dichiarative - trattandosi di ipotesi di reato soggettivamente qualificate e non essendo per esse prevista alcuna estensione delle qualifiche personali - chiamati a rispondere del reato dovrebbero essere solamente i soggetti obbligati, in forza delle norme fiscali, alla presentazione delle relative dichiarazioni. Il che *non escluderebbe, naturalmente, la corresponsabilità anche di altri soggetti non qualificati a titolo di concorso ex art. 110 c.p.*; ma, in tal caso, *occorrerebbe la prova dell'apporto causale concretamente fornito dall'extraneus alla realizzazione del reato*. Inoltre, trattandosi di reati omissivi propri esclusivi, per la cui realizzazione è richiesta la titolarità di poteri tipici di chi ha la rappresentanza legale della persona giuridica contribuente, essi parrebbero estranei alla ratio della clausola di equiparazione dell'art. 2639 c.c., imperniata sull'esercizio di poteri gestori, per cui l'amministratore di fatto non potrebbe, in ogni caso, essere chiamato a rispondere in via principale ed autonoma del reato di omessa

dichiarazione. *Mancherebbe*, in altri termini, il presupposto dell'*identità di ratio* per l'operatività *praeter legem* della clausola di equiparazione positivizzata dall'art. 2639 c.c.. *A tutto concedere, l'omologazione tra soggetti diritto e di fatto può apparire* –in linea generale- ammissibile (anche in assenza di una clausola espressa quale quella di cui all'art. 2639 c.c.) *per quanto riguarda le condotte attive*; mentre possono sussistere dei dubbi che ciò violi il principio di legalità in ordine alla più complessa e formale responsabilità omissiva, in relazione alla quale non potrebbe essere estesa la “portata incriminatrice” della norma.

In conclusione, quale che sia la posizione che si stimi preferibile, ovvero sia che si valuti rassicurante la stabilità dell'opinione giurisprudenziale spiegata (ancora relativamente giovane nel diritto penale tributario) sia che si presti attenzione ai dubbi dottrinari appena riepilogati, appare incontrovertibile che **la tematica meriterebbe un intervento normativo**, che, secondo il tenore letterale nella recente legge delega 23/2014 non pare imminente. Già immaginando che qualsiasi intervento, anche ove dovesse concretizzarsi nell'auspicata introduzione espressa del criterio funzionale nel diritto penale tributario, verrà raccontato, a seconda delle mutevoli esigenze degli ermeneuti, quale norma meramente ricognitiva di principi dati ovvero quale disposizione radicalmente innovativa. Ma in questo caso, il risultato in termini di chiarezza e di predeterminazione potrebbe ben giustificare lo sforzo.

6. 2. I sindaci e gli amministratori senza deleghe.

Nonostante l'obbligo formale di sottoscrivere le dichiarazioni presentate dalla società e dall'ente ex a. 1, co.5 DPR n. 322/1998, i **sindaci non sono espressamente annoverati tra i naturali destinatari** dei precetti penali del decreto legislativo n. 74/2000, non essendo indicati tra i soggetti le cui dichiarazioni sono ritenute rilevanti ai fini in commento dall'articolo 1, lettera c). Secondo l'orientamento più diffuso¹¹ la loro *sottoscrizione ha mera finalità di controllo dei dati contenuti in dichiarazione*, riferibili direttamente al solo soggetto obbligato o al suo rappresentante. Del resto, la stessa assenza della sottoscrizione dei sindaci non importerebbe la nullità della dichiarazione, diversamente da quella dell'amministratore.

¹¹ C.M. Pricolo, Commento all'articolo 2, in AA.VV., Diritto e procedura penale tributaria a cura di Caracciolo-A.Giarda-A.Lanzi, Cedam, Padova, 2011, p. 89.

Generale è l'opinione che *i sindaci non rientrano tra i soggetti passibili di integrare a titolo mono-soggettivo le fattispecie penali-tributarie "proprie"*. Ma, a ben vedere, a questa affermazione si esaurisce l'unanimità delle letture interpretative.

Sulla base di queste premesse, infatti, da più parti, si ritiene che la responsabilità dei sindaci sia configurabile *solo in caso di loro concorso nella condotta illecita degli amministratori, secondo il noto paradigma del concorso dell'extraneus nel reato commesso dall'intraneus*. Ad esempio, il sindaco, d'intesa con l'amministratore, potrebbe venir meno ai propri doveri di vigilanza per consentire a quest'ultimo di commettere il reato. Ciò essenzialmente sulla base di una condotta omissiva (consistente nel non evidenziare le irregolarità), che segue un'attiva (l'espressa con l'impegno assunto a tenere quella omissiva) di autentico contributo causale (per agevolazione, rafforzamento o determinazione) rispetto alla condotta dell'intraneus. Detta impostazione assume che i doveri penalmente sanzionati dal diritto penale tributario (presentare la dichiarazione, garantirne il fedele contenuto, conservare la documentazione contabile, pagare le imposte dovute) non sono conferiti dalla legge in via diretta e primaria ai sindaci, né come organo collegiale né come soggetti.

Altri commentatori e parte della giurisprudenza, di contro, derivano dall'obbligo del presidente del collegio sindacale di sottoscrivere la dichiarazione l'esistenza di una *autentica posizione di garanzia*, assumendo che la responsabilità possa fondarsi sul *contributo causale di tipo omissivo di cui all'articolo 40 c.p. c.p. in presenza del necessario coefficiente soggettivo doloso*. Del resto, non di rado la giurisprudenza in ambito societario ammette il *dolo eventuale*, ravvisandolo in presenza di violazioni degli obblighi di vigilanza e di controllo incombenti sugli amministratori e sui sindaci, talvolta con rischio concreto di trasformare in tale coefficiente soggettivo un atteggiamento in origine, a rigore, connotato in termini meramente colposi.

Per arricchire le diverse opinioni conviene esaminare proprio il quadro degli approdi della riflessione giuridica in merito alle **responsabilità dei sindaci nei reati di false comunicazioni sociali e nelle disposizioni penali in materia fallimentare**.

Incontroverso in giurisprudenza il principio secondo cui i *sindaci rispondono per violazione degli artt. 2621, 2622 c.c. per fatto proprio*, essendo *espressamente annoverati tra i potenziali autori di tali reati*. L'amministratore e il sindaco sono diretti destinatari dell'art. 2621 c.c. e delle norme civili, integrative di quelle penali, relative, ai sensi degli art. 2491 e 2423 - 2431, agli obblighi di chiarezza, precisione, completezza e verità che devono essere osservati nella redazione del bilancio e delle altre comunicazioni sociali (Cass., V. n. 12018/1999). In particolare, il sindaco non è un "extraneus" e risponde del reato, eventualmente in concorso con gli amministratori, non per fatto altrui, ex art. 40 cpv. c.p., ma per fatto proprio, e, non solo per fatto omissivo, "sub specie" di violazione dei doveri di vigilanza, ma per fatto commissivo, in definitiva per aver approvato la falsa relazione, per averla condivisa, consapevole della non corrispondenza al vero. Del resto, i sindaci sono responsabili di quanto affermato nei verbali sulla situazione dell'amministrazione e sulla funzionalità della società o per i pareri loro richiesti in ordine a particolari operazioni, essendo loro imposto di "attestare il vero".

La *responsabilità dei sindaci nei reati fallimentari* è stata tematica pressoché ignorata sino al decennio 80/90, allorché la giurisprudenza ha definito i criteri di identificazione del loro concorso nei reati commessi dagli amministratori. Lo strumento individuato è stato costituito dal modello della responsabilità omissiva per omesso impedimento dell'evento di cui all'art.40 c.p. Con la sentenza della Quinta sezione penale (n. 5927/1990), la Corte Suprema ha fissato il principio, successivamente consolidato, del *concorso dei sindaci nel reato di bancarotta fraudolenta documentale commesso dagli amministratori* individuando quali *requisiti essenziali* di esso, rispettivamente: a) *l'omesso doloso esercizio dei doveri di controllo o comunque l'inerzia nell'adozione delle iniziative previste dalla legge per eliminare le irregolarità*; b) *il nesso di causalità tra le omissioni e ciascuna delle fattispecie previste nell'art. 216 legge fall.*; c) *il dolo riferito alla fattispecie realizzata dagli amministratori, che può essere sia diretto che eventuale*, non essendovi alcuna valida ragione per escludere il dolo eventuale.

Non sfugge alla giurisprudenza che l'equiparazione della responsabilità "per omesso impedimento dell'evento" di cui all'art. 40 c.p. alla responsabilità degli autori della condotta tipica opera su un *terreno delicato* e tuttavia il sindaco che sia a conoscenza di attività distrattive e nulla fa per impedirle deve essere ritenuto responsabile a titolo di concorso (Cass., V, 15850/1990). In altre

parole, si postula l'esistenza di una *posizione di garanzia* in capo ai sindaci ai quali è attribuito il *dovere di impedire la commissione di reati da parte degli amministratori*, posizione di garanzia che scaturisce dai *doveri di controllo* posti a loro carico dalla legge.

Con la sentenza n. 3949/1991, la stessa Quinta sezione penale della Cassazione ha fissato un baluardo nell'affermazione della responsabilità dei sindaci per il reato di cui all'art. 2629 c.c. (fraudolenta esagerazione della valutazione di azioni conferite), respingendo la tesi difensiva della mancanza di una norma che includa i sindaci tra i soggetti attivi previsti dall'art. 2629 c.c., individuando nella "*funzione di controllo*" la *posizione di garanzia* rispetto al bene giuridico protetto dalla norma penale. Secondo tale orientamento giurisprudenziale, poi consolidatosi, *il generale dovere di controllo e di vigilanza non potrebbe infatti essere limitato agli atti espressamente considerati, ma si estenderebbe a tutti gli aspetti dell'attività sociale in ragione "degli ampi e penetranti poteri conferiti ai sindaci dalla legge"*, con automatico collegamento dell'art. 2407 comma 2 c.c. (che disciplina la responsabilità civile dei sindaci) all'art. 40 c.p.

Con la sentenza del Banco Ambrosiano (Cass., V, n. 8327/1998) si è registrato un ulteriore sviluppo, con pratica *equiparazione di responsabilità penale tra amministratori e sindaci*, fondata, per questi ultimi, sulla funzione di controllo che discende dall'art. 2392 c.c., richiamato dall'art. 2407 c.c. Negli anni successivi l'indirizzo si è irrobustito ulteriormente.

Il problema del concorso dei sindaci nei reati commessi nell'esercizio delle attività sociali trova soluzione in giurisprudenza attraverso il seguente percorso argomentativo: (i) nell'affermazione di una *posizione di garanzia* in capo ai sindaci avente ad oggetto *l'impedimento delle azioni delittuose*; (ii) nell'opinione che tale obbligo di impedimento ai sensi dell'art. 40 c.p. sia *diretta conseguenza degli obblighi di controllo e di vigilanza imposti ai sindaci dall'art. 2403 c.c.*

Non rari commentatori hanno censurato tale impostazione, imputandole di aver realizzato la *confusione dei poteri di controllo con il dovere di impedire*, ovvero con la *posizione di garanzia*, dilatando eccessivamente la responsabilità penale. Per tali opinioni critiche, infatti, dagli obblighi di vigilanza e controllo non discenderebbe l'obbligo di impedire l'evento ai sensi dell'art. 40 c.p., ma *solo il dovere di attivazione e segnalazione*. Andrebbe frenata la portata dell'art.

40 c.p., evitandone la trasformazione in clausola generale di trasposizione penale di tutti gli obblighi, assumendo che la violazione dell'obbligo può divenire fonte di responsabilità penale solo quando la norma extrapenale che lo prevede orienta chiaramente lo stesso a garanzia dei beni giuridici meritevoli di protezione, ma non quando sia previsto un semplice dovere di segnalazione.

Con la riforma del 2003, la funzione principale del collegio sindacale (articolo 2403 c.c.) è divenuta la *vigilanza sull'osservanza delle legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento*. Pertanto, in altre parole, i compiti spaziano dalla sorveglianza sull'organizzazione societaria, sul sistema di controllo interno, sul suo funzionamento concreto alla *vigilanza sulla legalità dell'attività svolta dagli amministratori*. Il controllo contabile - distinto da quello sulla gestione - può essergli assegnato solo eventualmente (per le società che non facciano ricorso al mercato del capitale di rischio e non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato), ma, come regola generale, viene esercitato da un revisore o da una società di revisione iscritta nel registro istituito presso il Ministero della Giustizia.

Quanto alla *natura del controllo esercitato dal collegio sindacale* si conferma il principio, già prevalente, che si tratti di un *controllo di legittimità sostanziale*, nel senso che, oltre a verificare il rispetto della legge e dello statuto, i *sindaci sono tenuti a verificare che le scelte degli amministratori siano conformi ai canoni di una buona amministrazione e compatibili con i fini della società*. Rientra nella vigilanza sul rispetto dei *principi di corretta gestione* verificare che questa venga svolta nell'interesse della società, che sia *diligente, informata e non avventurosa*. A tal fine, i sindaci vigileranno sull'adeguatezza delle *strutture organizzative* e sulla loro effettiva *operatività*. Non si tratta, quindi, solo di un *controllo sugli amministratori*, ma anche *sull'idoneità e il funzionamento delle strutture che da questi dipendono*. Naturalmente, i controlli esercitati dal Collegio sindacale sono diretti a verificare la rispondenza dell'attività sociale alle regole che la governano e *non l'opportunità e la convenienza economica dei singoli atti*.

Usualmente si distinguono tre *momenti dell'attività di controllo esercitata dai sindaci*: - la fase ricognitiva o ispettiva; - quella valutativa; - quella comminatoria o di intervento attivo. La prima fase ha la finalità di raccogliere le in-

formazioni sulla situazione economica, finanziaria e patrimoniale della società; quindi i sindaci esprimono un giudizio sulla gestione della società. All'inizio del mandato, il collegio sindacale deve acquisire la conoscenza della struttura organizzativa-aziendale che è tenuto a vigilare in considerazione dell'oggetto sociale, del settore di attività, del mercato in cui opera, delle dimensioni e delle prospettive di medio periodo. Dovrà altresì conoscere l'organigramma e il sistema delle deleghe e, nel corso del mandato, effettuare un'adeguata verifica della tipologia dei controlli insiti nelle procedure di funzionamento dell'azienda e della loro capacità di rilevare errori ed irregolarità. Ne consegue che i controlli saranno, ad esempio, articolati diversamente nelle società in cui esiste una funzione di controllo interno affidata ad un apposito comitato, da quelle in cui essa non esista in ragione delle ridotte dimensioni aziendali. *La fase di intervento attivo, infine, è tesa a reagire contro gli atti e le omissioni degli amministratori pregiudizievoli per la società; essa si realizza attraverso la denuncia agli organi competenti delle irregolarità riscontrate.*

L'art. 2403-bis c.c. individua alcuni dei *poteri che il legislatore ha attribuito ai sindaci*, sia individualmente sia come collegio. Essi, oltre a poter procedere in qualsiasi momento ad *atti di ispezione e di controllo e chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali e su determinati affari*, possono *chiedere notizie anche con riferimento alle società controllate e scambiare informazioni con i corrispondenti organi delle società controllate* in merito ai sistemi di amministrazione e controllo e all'andamento generale dell'attività sociale.

In sostanza, sia nelle società quotate sia in quelle non quotate, il collegio sindacale diventa *centro del sistema informativo*, quale destinatario di un flusso di informazioni di contenuto specifico relative alla gestione societaria, per individuare le aree critiche che necessitano di interventi. In questo senso si muove anche la norma relativa agli scambi di notizie con i soggetti incaricati del controllo contabile (art. 2409-septies). Nell'espletamento di specifiche operazioni di ispezioni e controllo, essi possono avvalersi, sotto la propria responsabilità e a proprie spese, di propri dipendenti ed ausiliari, che non si trovino in una delle condizioni di incompatibilità descritte dall'art. 2399 c.c.. *Degli accertamenti eseguiti dai sindaci devono risultare evidenze nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale* (art. 2421, n. 5 c.c.).

L'art. 2403-bis c.c. non esaurisce i poteri attribuiti ai sindaci che, essendo correlati ai molteplici doveri di controllo cui essi sono tenuti, sono numerosi e disposti in diverse norme del codice civile. Si pensi, in tal senso, al potere di *impugnativa delle delibere assembleari e consiliari viziati* (artt. 2377, 2388, 2391, comma 3 c.c.); al potere di *chiedere giudizialmente la riduzione del capitale sociale*; al potere di *approvare la nomina degli amministratori cooptati* (art. 2386 c.c.). Tra gli strumenti per esercitare la vigilanza non secondario il potere, già previsto dal T.U.F., di *denunciare al Tribunale le “gravi irregolarità” nella gestione societaria, che possono riguardare anche le società controllate* (art. 2409 c.c. e art. 152 del T.U.F.). Inoltre, il collegio sindacale ha *poteri sostitutivi di procedere alla convocazione dell'assemblea e di eseguire le pubblicazioni nell'inerzia degli amministratori* (2406, comma 1 c.c.); e può *convocare l'assemblea dei soci* qualora ravvisi fatti censurabili di rilevante gravità e vi sia urgente necessità di provvedere (art. 2406, comma 2 c.c.).

Ai sensi dell'articolo 2407, co. 1 c.c., oltre ad essere responsabili della verità delle loro attestazioni, *“i sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico”*. Coerentemente con quanto previsto dall'art. 2392 c.c. per gli amministratori, il legislatore ha abbandonato il riferimento alla diligenza del mandatario, in linea con quanto affermato dalla giurisprudenza. Ma mentre la responsabilità degli amministratori prevede standard di diligenza differenziati all'interno del consiglio d'amministrazione in considerazione delle diverse deleghe (esigendo *“la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle loro specifiche competenze”*), per i sindaci *si accentua il profilo della qualificazione professionale di tutti i componenti del collegio sindacale*, come confermato dalla norma sulla composizione del collegio (art. 2397 c.c.).

Dal complesso di norme in considerazione, in particolare dalla lettura congiunta degli artt. 2403 e 2407 c.c., emerge che *la diligenza professionale dei sindaci va considerata in concreto*, anche avendo riguardo alle dimensioni, all'oggetto sociale e alla struttura organizzativa della società e che *la responsabilità dei sindaci è sempre una responsabilità per fatto proprio*, cioè responsabilità esclusiva per il mancato adempimento degli obblighi ad essi imposti dalla legge, sempre che dalla loro condotta o dalla loro omissione sia derivato un danno alla società o ai creditori. Tale forma di responsabilità, dunque, prescinde dagli inadempimenti eventualmente imputabili agli amministratori e trova fonte direttamente nel comportamento negligente dei sindaci, in sé e per sé considerato.

Altra forma di responsabilità per fatto proprio, inoltre, è configurabile per l'evenienza *in cui i sindaci non rispettino l'obbligo di verità delle loro attestazioni e del segreto d'ufficio*. Secondo parte della dottrina, in concreto, "l'obbligo di verità delle attestazioni" deve coniugarsi con il rilievo che esse hanno spesso ad oggetto valutazioni tecniche che implicano una certa discrezionalità. L'attestazione, dunque, deve essere il risultato di una *valutazione ragionevole, operata con diligenza* ed effettuata sui dati, informazioni e conoscenze acquisite nel corso dell'attività di controllo.

Il comma 2 dell'art. 2407 c.c., inoltre, prevede che i sindaci rispondano solidalmente con gli amministratori per i fatti di cattiva gestione a questi imputabili, quando il danno non si sarebbe prodotto se avessero agito in conformità degli obblighi della loro carica. È questa l'ipotesi qualificata in termini di "responsabilità concorrente", perché essa non può esistere senza una concomitante responsabilità degli amministratori, presupposto necessario per la condanna dei sindaci al risarcimento dei danni. La fonte normativa di tale responsabilità viene individuata nel dovere del collegio sindacale di vigilare sull'operato degli amministratori. Secondo la giurisprudenza, la responsabilità concorrente dei sindaci di una società per azioni per i comportamenti illegittimi degli amministratori ex art. 2407, comma 2, è modellata su quella degli amministratori medesimi. Pertanto, essi possono essere chiamati a rispondere, in via solidale con questi ultimi, dei danni cagionati non solo alla società o ai creditori sociali, ma anche ai terzi, o a singoli soci, da fatti od omissioni attribuibili agli amministratori, tutte le volte in cui non abbiano adeguatamente vigilato in conformità agli obblighi della loro carica. La responsabilità dei sindaci, ai sensi dell'art. 2407, comma 2, ha dunque natura solidale. La ripartizione del danno in relazione all'incidenza della singola condotta colposa attiene esclusivamente al profilo interno, mentre non può avere rilevanza nei rapporti esterni nei confronti del terzo danneggiato, il quale avrà esclusivamente l'onere di provare l'inadempimento degli amministratori e sindaci, il danno patito dalla società ed il nesso di causalità tra il difetto di vigilanza e il danno stesso. La responsabilità dei sindaci in queste ipotesi, tuttavia, non è automatica proiezione di quella degli amministratori, ma consegue all'accertamento dell'omessa vigilanza sull'attività di questi ultimi.

Ai fini della soluzione della questione in diretta considerazione (ovvero l'individuazione del fondamento giuridico della responsabilità per omesso impedimento dei reati consumati dagli amministratori), assume rilievo centrale la modifica contenuta nel nuovo comma 1 dell'art. 2403 c.c. secondo cui il collegio sindacale vigila “sul rispetto dei principi di corretta amministrazione”, che ha sostituito la formulazione precedente (“il collegio sindacale deve controllare l'amministrazione della società”). Come detto, con questa nuova espressione si è inteso escludere una valutazione della scelta operata dagli amministratori se non nei termini di un controllo sulla sua razionalità. Ma, già prima dell'emanazione del T.U.F., come si segnalava sopra, veniva affermato che il dovere di controllo dei sindaci sull'amministrazione e sull'operato degli amministratori esige di verificare il rispetto, da parte di questi ultimi, sia degli obblighi imposti dalla legge, sia del generale obbligo di gestire nell'interesse sociale, secondo il parametro della diligenza. E la Cassazione ritiene da tempo che l'obbligo della vigilanza importa, sotto il profilo della diligenza, l'attivazione di tutte le condotte possibili, anche se non espressamente considerate dal legislatore. Incombe sui sindaci, dunque, il dovere di attivare anche forme di controllo ed interventi extra societari se necessario, quali il procedimento ex art. 2409 c.c. in caso di gravi irregolarità nella gestione o il potere-dovere di effettuare segnalazioni alla Consob per le società quotate.

Inoltre, il controllo del collegio sindacale è esteso a tutta l'attività sociale – non solo, dunque, all'amministrazione – dal momento che è organo cui è deputata sia la tutela dei soci e della minoranza, sia quella concomitante dei creditori sociali. L'art. 2407 co.2 c.c., a sua volta, assicura un più preciso coordinamento con le nuove disposizioni sulla responsabilità degli amministratori rinviando espressamente agli artt. 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis e 2395, che pertanto diventano applicabili anche al collegio sindacale, in quanto compatibili. In particolare, si segnala la possibilità che l'azione sociale di responsabilità nei confronti dei sindaci venga esercitata anche dalla minoranza, purché si rispettino le soglie indicate dall'art. 2393-bis c.c. e le regole procedurali rilevanti con riguardo agli amministratori. L'art. 2395 c.c. prevede che i sindaci possono essere condannati a risarcire i danni provocati ai soci o ai terzi in conseguenza di un proprio comportamento negligente o in solido con gli amministratori, se si versa in un'ipotesi di responsabilità da omessa vigilanza. Il legislatore, in tal modo, ha ampliato la tutela del socio e del terzo creditore considerando rilevante ai fini del giudizio di responsabilità ogni comportamento pregiudizievole dei loro diritti.

Questo rinnovato assetto della figura dei sindaci, reso evidente dalle modifiche degli artt. 2403 e 2407 c.c., ha indotto a ritenere definitivamente *superate le obiezioni opposte dalla dottrina penalistica in merito alla configurabilità di una generale responsabilità omissiva dei sindaci, per omesso impedimento dell'evento*. Infatti, è esplicitamente sancito nella norma civile extrapenale (art. 2403 c.c.) che *il dovere di controllo non è generico e non può pertanto ridursi al dovere di segnalazione, estendendosi al dovere di far rispettare i principi di corretta amministrazione*. Inoltre, *l'art 2407 c.c. finisce per estendere al collegio sindacale molti dei doveri degli amministratori*.

Così è stato affermato (Cass., I. n. 17393/2007) dopo la riforma che “nei reati di bancarotta è certamente ammissibile il concorso di uno o più componenti del collegio sindacale con l'amministratore di società, concorso che può realizzarsi anche attraverso un comportamento omissivo del *controllo sindacale, il quale non si esaurisce in una verifica formale, ma comprende il riscontro tra la realtà e la sua rappresentazione* (così anche Cass. Pen., Sez. 5[^], 22 aprile 1998, Bagnasco ad altri, n. 8327; idem. V, 10186/2010). *Più specificamente va detto che dal disposto degli artt. 2403 e 2404 c.c. si deduce che il sindaco nell'esercizio dei suoi poteri di controllo ha il dovere di intervenire tutte le volte in cui gli amministratori della società violino la legge in generale ed in particolare quella penale. Ne consegue che nel caso in cui un sindaco abbia conoscenza di attività distrattive poste in essere da amministratori, egli ha il dovere di intervenire per impedirne la realizzazione e, in mancanza, deve essere ritenuto responsabile a titolo di concorso del delitto di bancarotta fraudolenta per distrazione* (così Cass. Pen., Sez. 5[^] n. 15850 del 26 giugno 1990 rv. 185890). Ovvero che (Cass., V, 31163/2011) “*in tema di bancarotta è configurabile il concorso dei componenti del collegio sindacale nei reati commessi dall'amministratore della società anche a titolo di omesso controllo sull'operato di quest'ultimo o di omessa attivazione dei poteri loro riconosciuti dalla legge*”.

In tal modo, *la responsabilità penale dei sindaci per i reati fallimentari commessi dagli amministratori è ravvisabile non solo nell'ipotesi di una diretta partecipazione alle condotte incriminate, ma anche in ipotesi di omesso impedimento di esse nel caso che dei fatti i sindaci abbiano avuto diretta conoscenza e - in quella ben più rilevante - che tale conoscenza avrebbero dovuto acquisire esercitando correttamente i propri compiti di vigilanza e controllo, sussistendo in tal caso un vincolo di causalità tra la violazione dei doveri stessi e la realizzazione delle condotte vietate dalla legge penale*.

Per taluni profili di evidente contiguità tra la condizione dei sindaci e quella degli amministratori senza delega (resi tangibili dalla riforma del diritto societario) più recente ed approfondito arresto giurisprudenziale (Cass. pen., V, 36595/2009), sempre nella materia dei reati fallimentari, ha statuito che *“ai fini della affermazione della responsabilità penale degli amministratori senza delega e dei sindaci è necessaria la prova che gli stessi siano stati debitamente informati oppure che vi sia stata la presenza di segnali peculiari in relazione all’evento illecito, nonché l’accertamento del grado di anormalità di questi sintomi, giacché solo la prova della conoscenza del fatto illecito o della concreta conoscibilità dello stesso mediante l’attivazione del potere informativo in presenza di segnali inequivocabili comporta l’obbligo giuridico degli amministratori non operativi e dei sindaci di intervenire per impedire il verificarsi dell’evento illecito mentre la mancata attivazione di detti soggetti in presenza di tali circostanze determina l’affermazione della penale responsabilità avendo la loro omissione cagionato, o contribuito a cagionare, l’evento di danno.*

Secondo numerose pronunce della Suprema Corte (Cass., Sez. 5[^], sentenza n. 17393 del 2007 e n. 23838 del 2007) la posizione di garanzia degli amministratori privi di specifiche deleghe e dei sindaci ed il contenuto degli obblighi di attivazione e di controllo alla cui violazione consegue, ex art. 40 cpv. c.p., la responsabilità dei soggetti indicati, è certamente individuabile nell’art. 2392 c.c. per l’amministratore e negli artt. 2403 - 2407 c.c. per i sindaci. Se gli amministratori hanno l’obbligo di svolgere l’attività di gestione nel pieno rispetto della legge ed hanno l’obbligo di salvaguardare il patrimonio aziendale, i sindaci hanno un dovere di vigilanza e di controllo in ordine alla corretta gestione della società, verifica che non è meramente formale e non è esclusivamente contabile, spettando ai sindaci anche un *potere surrogatorio delle funzioni gestorie finalizzato a supplire alla eventuale inerzia degli amministratori*. La Corte ha mostrato di aver piena coscienza del fatto che *la riforma del 2003 ha ristretto l’ambito della responsabilità penale degli amministratori non operativi e dei sindaci, con l’introduzione di alcuni rilevanti criteri*, ma non ha inteso legittimare alcuna loro deresponsabilizzazione attraverso la fuga dalla conoscenza, ove possibile ed anzi doverosa. Il mandato gestorio, infatti, è retto dal criterio dell’*agire informato*, previsto dall’art. 2381 c.c., comma 5, garantito dall’*obbligo del ragguaglio informativo in capo al Presidente del Consiglio di amministrazione ed all’amministratore delegato* (il primo ai sensi dell’art. 2381 c.c., comma 1 ha l’obbligo di provvedere a fare pervenire ai consiglieri

adeguate informazioni sulle materie iscritte all'ordine del giorno del consiglio di amministrazione, mentre l'amministratore delegato deve, ai sensi dell'art. 2381 c.c., comma 5 citato, fornire, con prestabilita periodicità, agli amministratori non operativi ed ai sindaci notizie adeguate in ordine al generale andamento della gestione, nonché sulle operazioni di maggiore rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società o dalle sue controllate). Se ai sindaci non sembra più competere un generale obbligo di vigilanza sul generale andamento della gestione, non di meno incombe l'obbligo di intervenire nel momento in cui siano stati debitamente informati di quanto sta per essere deciso dagli organi sociali, potendosi originare la responsabilità penale ex art. 40 cpv. c.p. Per perseguire penalmente le condotte di amministratori non operativi e di sindaci per le condotte materialmente consumate dagli amministratori gestori è dunque *necessaria la precisa rappresentazione dell'evento nella sua portata illecita e la omissione consapevole nell'impedirlo*. Ma non è solo la conoscenza dei dati informativi offerta dal presidente del consiglio di amministrazione o dall'amministratore delegato che può rilevarsi utile e fondare tale rappresentazione, anche perché in questo modo la responsabilità dei soggetti indicati sarebbe molto circoscritta, mentre essi sono titolari di un *potere di richiedere informazioni*, che debbono utilmente attivare. La conoscenza di situazioni di difficoltà che richiedono adeguato intervento può avvenire attraverso *altri sistemi informativi* ed anche in tal caso gli amministratori non operativi ed i sindaci hanno l'obbligo di impedire il verificarsi del fatto pregiudizievole. Inoltre, tali soggetti *debbono certamente attivare il loro potere informativo per attingere notizie utili all'esercizio del loro mandato*. In particolare, *si deve ritenere che i soggetti di cui si discute hanno il dovere di richiedere informazioni quando percepiscano segnali di pericolo o sintomi di patologia nelle operazioni da compiere*. La giurisprudenza in proposito ha parlato della *necessità di conoscenza di indici rivelatori, di segnali perspicui e peculiari del fatto illecito posto in essere, o che sta per essere posto in essere, dagli amministratori operativi che determinino la necessità per l'amministratore non operativo e/o per il sindaco di effettuare quei controlli e quelle verifiche sull'operato degli amministratori operativi e di porre in essere quelle condotte che possano impedire il verificarsi dell'evento di danno*.

In conclusione, quindi, per affermare la responsabilità penale dei soggetti in considerazione è necessario che vi sia *la prova che gli stessi siano stati debitamente informati oppure che vi sia stata la presenza di segnali peculiari in rela-*

zione all'evento illecito, nonché l'accertamento del grado di anormalità di questi sintomi (Cass., Sez. 5[^], n. 23838 del 2007). Soltanto in presenza della prova della conoscenza del fatto illecito o della concreta conoscibilità dello stesso mediante l'attivazione del potere informativo in presenza di segnali inequivocabili è possibile intravedere l'obbligo giuridico degli amministratori non operativi e dei sindaci di intervenire per impedire il verificarsi dell'evento illecito; la mancata attivazione di tali soggetti in presenza di tali circostanze comporta l'affermazione della penale responsabilità avendo la loro omissione cagionato, o contribuito a cagionare, l'evento di danno.

A miglior specificazione del concetto di *concreta conoscibilità* appena evocato - obiettivamente suscettibile di creare pericolose semplificazioni nella dimostrazione dell'elemento soggettivo, col rischio concreto di scambiare la dimostrazione di meri atteggiamenti colposi con la rigorosa prova del dolo - è intervenuta una recente pronuncia della Cassazione (Cass.pen. V. 23000/2013). La Corte, nell'occasione, ha affermato che in tema di reati fallimentari e societari, ai fini della responsabilità penale dell'amministratore privo di delega (analogo principio pare convenientemente adattabile alla situazione del sindaco) per fatti di bancarotta fraudolenta, *non è sufficiente la presenza di dati (c.d. segnali d'allarme) da cui desumere un evento pregiudizievole per la società o almeno il rischio della verifica di detto evento, ma è necessario che egli ne sia concretamente venuto a conoscenza ed abbia volontariamente omesso di attivarsi per scongiurarlo*¹². In altre è *necessario che l'atteggiamento omissivo antidoverosi segua (e non preceda) la conoscenza del segnale di allarme.*

Proprio richiamandosi al precedente insegnamento della sentenza 23838/2007 ed all'alleggerimento degli oneri e delle responsabilità degli amministratori privi di deleghe, la Corte ha decisamente segnato, in tal modo, il limite operativo dell'art. 40 cod. pen., comma 2, quando correlato a fattispecie incriminatrici connotate da volontarietà, onde evitare di sovrapporlo o, peggio, sostituirlo con forme responsabilità di natura colposa, addebitando all'autore dell'omissione eventi che in astratto avrebbe avuto l'obbligo giuridico di impedire, ma solo per ragioni di col-

¹² In applicazione del principio di cui in massima la S.C. ha censurato la decisione con cui il giudice di appello ha ritenuto la responsabilità concorsuale degli amministratori senza delega per avere essi preso parte a deliberazioni del Consiglio di amministrazione integranti l'operazione distrattiva, affermando che la sussistenza di "fattori di anomalia tali da emergere ad una semplice lettura del carteggio", addotta a fondamento della responsabilità dei suindicati soggetti da parte del giudice di merito, comporta ex se un chiaro addebito di colpa, financo grave, in chi non colse detti fattori anomali, ma non consente di affermare la loro sicura conoscenza.

pa (e cioè con rimprovero di imperizia, di negligenza o di imprudenza) ovvero per non aver preso conoscenza, avendone la possibilità, dei segnali di allarme. Infatti, ad avviso della Corte, “in tanto si può discutere di dolo, per l’amministratore privo di delega, *in quanto egli sia concretamente venuto a conoscenza di dati da cui potesse desumersi un evento pregiudizievole per la società, od almeno il rischio che un siffatto evento si verificasse, ed abbia volontariamente ommesso di attivarsi per scongiurarlo. Dunque, occorre la conoscenza del “segnale di allarme” (per ricorrere ad un frasario ormai consolidato), non già la mera conoscibilità*”.

Non solo, ma la Cassazione è andata oltre rispetto a questa affermazione chiarificatoria, notando: “per dare senso e concretezza al dolo eventuale più volte invocato nella giurisprudenza di questa Corte come parametro minimo per la riferibilità psicologica di quell’evento pregiudizievole al soggetto attivo del reato, *occorre che il dato indicativo del rischio di verificaione (del “segnale di allarme”, per intendersi) dell’evento stesso non sia stato soltanto conosciuto, ma è necessario che l’amministratore se lo sia in effetti rappresentato come dimostrativo di fatti potenzialmente dannosi, e non di meno sia rimasto deliberatamente inerte*. Argomentando diversamente, infatti, non si potrebbe ancora discutere di dolo, neppure nella forma del dolo eventuale, che richiede pur sempre da parte del soggetto attivo - per potersi affermare che un fatto è da lui voluto, per quanto in termini di mera accettazione del rischio che si produca - la determinazione di orientarsi verso la lesione o l’esposizione a pericolo del bene giuridico tutelato dalla norma incriminatrice: un conto è, dunque, che l’amministratore privo di delega rimanga indifferente dinanzi ad un “segnale di allarme” percepito come tale, in quanto decida di non tenere in considerazione alcuna l’interesse dei creditori o il destino stesso della società, ben altra cosa è che egli continui a riconoscere fiducia, per quanto mal riposta, verso le capacità gestionali di altri, ovvero che per colpevole - ma non dolosa - superficialità venga meno agli obblighi di controllo su di lui effettivamente gravanti, accontentandosi di informazioni insufficienti su un’operazione che gli viene sottoposta per l’approvazione senza che egli si renda davvero conto delle conseguenze che ne potrebbero derivare. Solo nel primo caso l’amministratore potrà essere chiamato a rispondere penalmente delle proprie azioni od omissioni, non già nel secondo, dove - ferma restando la prospettiva di ravvisare una sua responsabilità in sede civile, ricorrendone i meno rigorosi presupposti - sarebbe ipotizzabile soltanto una sua condotta colposa, al massimo nella forma della colpa cosciente per avere egli ritenuto erroneamente che le capacità manageriali di qualcun altro

avrebbero di certo impedito il verificarsi di un pur previsto evento...”.

In conclusione, i contenuti di questi contributi giurisprudenziali rendono francamente *difficile individuare, al ricorrere delle condizioni anzidette di conoscenza e di concreta conoscibilità appena chiarite, serie e differenti ragioni preclusive di una responsabilità ex a. 40/2 c.p. dei sindaci (o degli amministratori senza deleghe) rispetto ai reati tributari consumati dagli amministratori*. Le preoccupazioni di coloro che vedono nell’attribuzione di poteri pseudo gestori e surrogatori ai sindaci il rischio concreto di una compromissione della loro terzietà si scontrano con un ruolo non deresponsabilizzato dalla riforma del 2002-2003 nel dovere informativo, di vigilanza e di controllo (ampliato oltre la mera amministrazione) ed in cui la funzione tutoria è presidiata proprio attraverso l’attribuzione di significativi poteri e doveri con effettiva attitudine impediente, diretti a *far rispettare i principi di corretta amministrazione*.

6. 3. Il fallito, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore ed i commissari della amministrazione straordinaria prevista dal decreto legge n. 347/2003, convertito con la legge n. 39/2004 (cd. legge Marzano).

Discussa è la responsabilità del **curatore** e del **commissario liquidatore** per i reati previsti dal decreto.

Alcuni commentatori¹³, pur riconoscendo i loro obblighi dichiarativi, osservano che essi non sono annoverati esplicitamente tra i possibili soggetti attivi dei reati tributari, in base all’articolo 1, co.1 lettera c) del decreto (escludendo che il curatore possa essere considerato quale rappresentante nel senso avuto presente dalla norma) e ciò corrisponderebbe alla precisa volontà di escluderli dall’area della incriminabilità penal-tributaria.

Altri osservano che, dovendo presentare le *dichiarazioni ai fini dell’imposta sui redditi* ex a. 5, co.4 d.p.r. n. 322/1998 per il periodo tra l’inizio del periodo di imposta e la data della nomina nonché in relazione al risultato finale del

13 V. Napoleoni, I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lgs. n. 10 marzo 2000 n. 74, Ipsoa, 2000, p. 44 A. Mangione, La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture, in *Diritto penale tributario*, a cura di E. Musco, Milano, 2002, pag. 24; P. Russo, I soggetti attivi nei delitti dichiarativi tributari, *Il fisco* n. 32/2003, pag. 5072; F. Brighenti, I nuovi reati tributari, *Bollettino Tributario* 7/2000, pag. 486; M. Solinas, Il problema della rilevanza penale della qualificazione giuridica delle operazioni economiche oggetto della fatturazione nella nuova disciplina del delitto di dichiarazione fraudolenta ex art. 2 D.Lgs. 74/2000, *Rivista della Scuola Superiore dell’Economia e delle Finanze* n. 2/2010.

fallimento, il **curatore** assumerebbe una posizione analoga a quella del legale rappresentante della società e dunque le relative dichiarazioni non risulterebbero estranee alla disciplina in esame. Ulteriori doveri fiscali sono previsti per il curatore ed il commissario liquidatore nella disciplina tributaria, di natura dichiarativa in materia di IVA (articolo 8, co. 4 d.p.r. n. 322/1998), ovvero di fatturazione e di registrazione per le operazioni effettuate anteriormente alla dichiarazione di fallimento (articolo 74 bis, co.1 d.p.r. n. 633/1972)¹⁴ nonché di operare le ritenute di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti (art. 23, co.1 d.p.r. n. 600/1973).

Secondo la giurisprudenza (Cass. pen., III, n. 1549/2011; id., n. 299/1995), ai sensi dell'art. 5 del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322 (dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di IRAP), spetta al curatore presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la dichiarazione di fallimento, mentre spetta al **fallito** presentare la dichiarazione dei redditi per i periodi di imposta anteriori al fallimento. Ad avviso della Corte, "in materia di fallimento, la soggettività passiva nel rapporto tributario permane nei confronti del fallito, il quale dopo la dichiarazione di fallimento perde solo la disponibilità dei suoi beni nonché la capacità processuale e quella di amministrare il suo patrimonio. Coerentemente, resta in capo al fallito l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi relativamente ai periodi di imposta anteriori alla sentenza di fallimento, mentre relativamente ai periodi di imposta successivi è il curatore fallimentare che ...è obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi per l'intervallo di tempo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la dichiarazione di fallimento". La dottrina e la giurisprudenza maggioritaria, nell'escludere che si possa configurare tale obbligo in capo al curatore, pongono in rilievo che il fallito conserva la capacità e soggettività tributaria (cfr. per l'impugnabilità in tema di accertamento, Cass. n. 5671/06, n.9951/03). Dall'applicazione di questi principi consegue altresì la responsabilità dell'**imprenditore fallito** per il reato di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi ex a. 5 del decreto per annualità anteriore a quella della dichiarazione di fallimento, ancorché il termine per la presentazione scada a fallimento dichiarato.

14 Obblighi estesi, anche per espresse indicazioni dell'Agenzia delle Entrate evincibili dalle risoluzioni n. 460573/1992 e n. 161/2009, ai commissari della procedura di amministrazione straordinaria prevista dal d.l. 26/1979, convertito nella legge n. 95/1979, poi sostituita dal d.lgs. n. 270/1999, nonché ai commissari della procedura di amministrazione straordinaria prevista dalla cd. legge Marzano.

Esiste un ulteriore orientamento¹⁵ che, in relazione alla nomina del curatore, distingue per la prima dichiarazione (relativa al lasso di tempo tra l'inizio del periodo di imposta e la nomina del curatore), per la quale non pare possibile né l'incriminazione del fallito (che non ne è firmatario) né quella del curatore, estraneo alle condotte antecedenti alla presentazione della prima dichiarazione. Per le successive dichiarazioni, invece, il curatore assumerebbe una posizione analoga a quella dell'imprenditore ed il curatore risponderebbe dei reati in materia dichiarativa secondo le regole ordinarie.

Per risolvere i problemi più significativi (essenzialmente connessi ai debiti erariali maturati con riferimento al periodo antecedente quello di nomina), merita ricordare, ad ogni modo, che il curatore ed il commissario liquidatore sono pubblici ufficiali, come chiariscono inequivocabilmente gli articoli 30 e 199 della Legge fallimentare. In tal senso, essi sono tenuti a contemperare interessi erariali ed interessi dei creditori, potenzialmente confliggenti.

Nelle procedure concorsuali, ovvero nella procedura di amministrazione straordinaria prevista dalla cd. Legge Marzano, occorre distinguere tra i creditori i cui diritti sono sorti antecedentemente alla data di ammissione della società alla procedura da quelli sorti dopo tale data. Il curatore ed il commissario straordinario non possono, come regola generale, effettuare alcun pagamento nei confronti dei creditori per crediti sorti prima della ammissione della procedura, dovendo gli stessi essere preventivamente ammessi al passivo (art. 93 e ss. Legge Fallimentare e art. 3, co.1 e 1 bis del d.l. n. 347/2003).

Muovendo da tali premesse la Risoluzione n. 161/E del 16.6.2009 dell' Agenzia delle Entrate, rispondendo ad uno specifico interpello avanzato dai commissari di una procedura di amministrazione straordinaria ex legge Marzano, dopo aver riconosciuto la assimilabilità delle previsioni che disciplinano detta procedura a quelle previste dalle altre procedure concorsuali, in particolare alla liquidazione coatta amministrativa, ma non escluso il fallimento (per cui sussistono identici doveri dichiarativi e fiscali), ha rilevato (con indicazioni, per quanto detto, estendibili al commissario liquidatore ed al curatore): (i) l'inesistenza di un obbligo dei commissari straordinari di versare l'IVA relativa alle operazioni effettuate nella parte dell'anno solare anteriore alla data di ammissione alla procedura; (ii) la possibilità di considerare le ritenute operate nel

¹⁵ “La responsabilità penale del curatore fallimentare”, di Ciro Santoriello, in “Il Fisco” n. 39 del 29.10.2011.

periodo antecedente alla data di ammissione della società alla procedura quale debito della società e non della procedura, con conseguente esclusione di un obbligo incondizionato dei commissari straordinari di versamento delle ritenute (assumendo che il debito insorge al momento in cui la ritenuta viene operata e non la data in cui il versamento del debito di imposta deve essere eseguito); (iii) con riguardo ai debiti di imposta (per IVA o ritenute) maturati dopo la data di ammissione alla procedura, l'esistenza di obblighi di pagamento a carico dei commissari straordinari, con conseguente responsabilità dei medesimi, sia dal punto di vista amministrativo che penale, per l'eventuale omesso pagamento.

Va anche considerato che la miglior tutela del ceto creditorio (tra cui può rientrare anche l'erario, tenuto ad insinuarsi al passivo e con aspettativa di soddisfazione secondo l'ordine dei privilegi fissato dalla normativa del codice civile) non passa necessariamente attraverso la rinuncia a tutte le posizioni fiscali a credito (ad esempio scaturenti da forniture e costi per forniture sospette riscontrate in contabilità) in presenza di una qualsiasi perplessità in merito alla loro effettiva consistenza (secondo i termini eventualmente esplicitati nella relazione ex a. 33 L.F.); specie tenendo presente che il curatore non ha poteri ispettivi e di accesso documentali analoghi all'agenzia delle entrate e che può mancare una corrispondente formale contestazione da parte dell'organo titolare del potere di accertamento. Con riferimento al delitto ex a. 2 del decreto, inoltre, non va dimenticato che lo stesso è connotato da un particolare dolo specifico, orientandosi la condotta a conseguire una *evasione propria* e tale non sarebbe per il curatore (al pari del commissario liquidatore o del commissario straordinario) il debito tributario della società amministrata¹⁶.

6. 4. Il consulente fiscale ed il delegato.

La natura di reato proprio di molte fattispecie previste dal decreto non preclude all'*extraneus* di concorrere con il contribuente, secondo le regole del concorso ex a.110 c.p., nelle forme del contributo morale (nel caso di pareri e consulenze che valgano a determinare, istigare o agevolare l'azione dell'*intraneus*) o materiale (ad esempio con la compilazione della dichiarazione fiscale).

¹⁶ Anche se tale lettura, sul punto, sia pure attraverso l'identificazione – impropria – della figura del curatore nella figura della rappresentante della società e dell'ente, potrebbe essere ovviata dall'articolo 1, co. 1 lettera e) del decreto.

Nel caso del **consulente fiscale** occorre verificare, in concreto, l'esistenza di un contributo apprezzabile da costui offerto all'ideazione ovvero all'esecuzione dell'azione criminosa del cliente.

Il confine tra lecito e illecito può rivelarsi esile. Ad esempio, si può ritenere consentita la prospettazione di possibili alternative assieme ad una condotta incriminata, lasciando al cliente la libertà di autodeterminarsi, con cognizione di causa, non ritenendosi che tale contegno costituisca un'istigazione criminosa. Ma sul punto, il crinale è davvero impervio e sdruciolevole. Lo stesso è a dirsi per il consulente che annota in contabilità dati falsi forniti dal cliente, in assenza del dolo; prova che, però, può desumersi dalla natura palesemente contraffatta dei dati o dalla circostanza che gli stessi siano supportati da documentazione chiaramente non veritiera. Per la punibilità, invece, dovrebbe concludersi allorché il consulente indichi in concreto al cliente la modalità per adottare un espediente illecito (lo ovvero segnali, stimoli, istruisca su come realizzare l'indebito risparmio fiscale) o lo adotti di persona; in tal caso, con la propria condotta, contribuisce a realizzare il reato ed esorbita dalle prerogative professionali, persuadendo ovvero spingendo il cliente ad adottare l'espediente illecito.

Secondo la Cassazione (III, 35453/2010) “il d.lgs. n. 74 del 2000, art. 9, mentre esclude il concorso tra chi ha emesso la fattura e chi l'ha utilizzata (ad evitare che la medesima condotta sostanziale sia punita due volte - cfr. Cass. 3 giugno 2003 n. 24167 Rv. 225453), *non esclude invece il concorso nella emissione della fattura o del documento per operazioni inesistenti secondo le regole ordinarie del concorso di persone nel reato ex art. 110 c.p.. Una diversa interpretazione, infatti, determinerebbe una situazione di irrilevanza penale nei confronti di chi abbia posto in essere comportamenti riconducibili alla previsione concorsuale in relazione alla emissione della documentazione fittizia e che non abbia poi utilizzato le fatture per un mero accidente (accertamenti effettuati prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione). In tal caso infatti il soggetto, pur avendo concorso nella emissione delle fatture inesistenti con un ruolo di primaria rilevanza (ad es. come istigatore) non verrebbe sanzionato ne' ex art. 8 D.Lgs. cit. (a titolo di concorso), ne' ex art. 2 medesimo D.Lgs. a titolo di tentativo (essendo questo escluso espressamente dall'art. 6)”. Analogamente già Cass. Pen. III, n. 28341/2001.*

Nel caso di concorso del professionista sia nel reato di emissione ex a. 8 del

decreto, sia in quello di utilizzazione ex a. 2 del decreto, è da taluno¹⁷ ritenuta l'incriminabilità per entrambe le fattispecie di reato dell'**intermediario (comune all'utilizzatore ed all'emittente) nel collocamento delle fatture false**, rispettivamente, in concorso con l'emittente, da una parte, e con l'utilizzatore dall'altra. Questa opinione, invero, stride con la lettera dell'articolo 9 del decreto e con il testo della relazione ministeriale di illustrazione di quest'ultimo, alla cui stregua (paragrafo 3.2.2) è escluso che l'intermediario tra l'emittente e l'utilizzatore della fattura "falsa" (nel collocamento o nell'ottenimento di essa) possa essere considerato concorrente in entrambi di reati. Nello stesso senso si è espressa la Cassazione (SS.UU., 27/2000). Appare ragionevole aderire a quest'ultima lettura e dissolvere la possibile incertezza valorizzando quale criterio risolutivo l'antiorità della instaurazione della relazione autenticamente concorsuale (usualmente quella ricollegata all'emissione), considerando l'ulteriore assorbita dalla repressione della precedente.

Negli *altri reati fiscali dichiarativi*, per la corresponsabilità, occorrerà la prova di un *contributo positivo del consulente fiscale all'altrui condotta criminosa*. Rispetto al *delitto ex a. 5 del decreto*, in particolare, **la delega** al professionista o all'incaricato di compilare la dichiarazione, in caso di omessa presentazione, non esonera il contribuente delegante dalla responsabilità penale, posta la *natura personale ed inderogabile dell'obbligo tributario* (di rilevanza pubblicistica). Natura che preclude il trasferimento a terzi degli obblighi (Cass. Pen. III, 102/2000), costituendo la delega solo una modalità di adempimento di essi da parte del destinatario principale di essi.

Appare ipotizzabile un caso di *errore determinato dall'altrui inganno* (art. 48 c.p.) nell'evenienza del commercialista che, ricevuto l'incarico di conservare le scritture societarie e di presentare la dichiarazione, venga meno ai suoi compiti, ponendo consapevolmente in essere una condotta idonea ad indurre in errore il committente (cfr. Tribunale di Verona Sez. dist. Soave n. 79/2007).

È altresì possibile anche la responsabilità concorsuale del professionista nel reato ex a. 11 del decreto qualora il primo determini, istighi o agevoli il cliente o contribuisca all'esecuzione di atti fraudolenti simulati per far apparire l'assistito insolvente, ostacolando la procedura di riscossione erariale.

17 I. Caraccioli, L'intermediario nel collocamento delle fatture false: profilo di concorso, in Fisco, 2012, p. 54891; E. Musco - F. Ardito, Diritto penale Tributario, p. 79.

7. Soggetti attivi per singolo reato tributario ed alcuni casi “peculiari” nell’esperienza giudiziaria.

A seguire un quadro dei soggetti attivi tipici dei singoli reati tributari, evitando di ripetere quanto già esposto in via generale rispetto ad alcune figure di possibili autori.

7.1. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Ai sensi dell’articolo 2 del decreto “ 1. è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell’amministrazione finanziaria”.

Si tratta di *reato proprio*, potendo esser commesso solo da chi assume la veste di *contribuente*, ovvero di soggetto obbligato, per conto proprio o di altri, alla presentazione delle dichiarazioni annuali in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, le uniche provviste di tutela penale. Si tratta, oltre che del contribuente *persona fisica*, dell’*amministratore, liquidatore o rappresentante della società* (art. 1, co. 1, lettera c del decreto), ma non necessariamente contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili (i documenti falsi possono essere anche solo detenuti ai fini di prova e non devono essere necessariamente soggetti a registrazione).

Anche l’*extraneus* può concorrere con l’*intraneus*, con contributo apprezzabile in termini di istigazione o determinazione del proposito criminoso altrui (cfr. Cass., III, n. 23299/2012).

7.2. L’emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

In base all’articolo 8 del decreto “è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l’evasione delle imposte

sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”.

Quello in commento, in coerenza col pronome “chiunque”, è un *reato comune*, realizzabile da un numero vasto di soggetti. Volendo attribuire un qualche profilo di “tipizzazione”, l’autore più insidioso di tal reato è la cd. “cartiera”, soggetto che dietro una formale veste imprenditoriale è dedito solo alla fabbricazione di documentazione fiscale mendace.

Può essere autore del reato in commento anche la stessa persona fisica, cui riferibile la società emittente al pari della distinta società utilizzatrice. In tale ipotesi è presente il requisito della intersoggettività richiesto per integrare la finalità di consentire a terzi l’evasione di imposta dal d.lgs. n. 74 del 2000 (Cass. Pen. III, n. 13947/2006; III; n. 38199 del 10.10.2002).

7.3. Il concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Alla stregua dell’articolo 9 del decreto “in deroga all’articolo 110 del codice penale: a) l’emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo *non e’ punibile a titolo di concorso* nel reato previsto dall’articolo 2; b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo *non e’ punibile a titolo di concorso* nel reato previsto dall’articolo 8”. Ammettere la punizione dell’emittente, già punibile a prescindere dall’impiego del documento mendace emesso, per la successiva utilizzazione di rilievo fiscale avrebbe significato *punire due volte la stessa condotta*. Per converso, ammettere la punizione dell’utilizzatore per il fatto antecedente dell’emissione, avrebbe significato *disconoscere la portata dell’articolo 6 del decreto* (“*delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo*”), con indiretta resurrezione della logica reato prodromico¹⁸. Secondo le Sezioni Unite della Cassazione (sentenza n. 27/2000)

¹⁸ SS.UU: n. 27/2000 “La ratio legis, ovvia e trasparente, è quella di evitare la vanificazione della strategia abolitrice del modello di reato prodromico mediante la generalizzata applicazione dell’art. 56 cod. pen. (Relazione governativa, par. 3.1.5), potendosi altrimenti sostenere che la propedeutica registrazione in contabilità o la detenzione a fine di prova di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, accertate nel corso del periodo d’imposta, siano teleologicamente dirette in modo non equivoco alla successiva dichiarazione fraudolenta, come tali punibili ex se a titolo di delitto tentato; s’intende in tal modo favorire nell’interesse dell’erario la respicenza, anche se non spontanea, del contribuente, il quale di fronte a un accertamento compiuto nei suoi confronti nel corso del periodo d’imposta sarà portato a presentare una dichiarazione veridica e conforme alle risultanze della verifica fiscale per sottrarsi alla responsabilità penale.

“per l'emittente la successiva utilizzazione da parte di terzi configura un *postfatto non punibile*, mentre per l'utilizzatore, che se ne avvalga nella dichiarazione annuale, il previo rilascio costituisce un *antefatto pure irrilevante penalmente*; del pari, *l'intermediario non potrà considerarsi concorrente in entrambi i reati ma, a seconda dei casi concreti, in una delle distinte ipotesi*”.

Secondo la stessa giurisprudenza di legittimità, la disposizione in commento non si applica al di fuori di una peculiare prospettiva, ovvero quella della *compartecipazione del soggetto nella condotta materialmente consumata da diverso soggetto*. In particolare, la Corte di Cassazione (cfr. Cass. pen. III, n. 192347/2012) - con un'unica eccezione (sentenza n. 3052 del 2007, PM in proc. Cappato, rv 238609) - ha fissato il principio che *la deroga al regime del concorso di persone previsto dall'art. 110 c.p., introdotta dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 9, non ha portata generale. La non punibilità per il reato ex artt. 110 c.p. e 8 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, opera solo nell'ipotesi in cui nei confronti del soggetto utilizzatore delle fatture irregolari sia stata esercitata l'azione penale per il reato ex art. 2 del citato d.lgs..* Di contro (sentenza n. 14862/ 2010, rv 246967) *la citata deroga non trova applicazione qualora nei confronti dell'utilizzatore non sia in concreto esercitata l'azione penale perché, acquisite le fatture alla contabilità, costui non le ha poi incluse nella dichiarazione annuale* (come potrebbe verificarsi nel caso in cui i controlli della polizia giudiziaria sono intervenuti successivamente alla ricezione delle fatture, ma anteriormente alla presentazione della dichiarazione). La disciplina derogatoria *mira ad evitare solo che per la medesima operazione in frode si giunga a sanzionare l'utilizzatore due volte: una volta in quanto ha portato in contabilità e utilizzato in dichiarazione le fatture irregolari e l'altra in quanto ha concorso con l'emittente delle fatture medesime*. La Corte ha ritenuto infondata l'interpretazione che esamina la fattispecie ex aa. 2 e 9 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 avendo riguardo al profilo meramente soggettivo rappresentato dalla identità delle persone chiamate a rispondere dei due reati. *Ciò che l'art. 9, citato, intende evitare non è, in sé la “doppia” punibilità della medesima persona fisica per la gestione delle medesime fatture, ma la punibilità della medesima persona, una volta a titolo diretto per la propria condotta di utilizzazione delle fatture per operazioni inesistenti e una seconda volta per concorso morale nella diversa e autonoma condotta posta in essere dall'emittente con cui ha preso accordi*. Sulla base di queste premesse, dunque la Corte ha affermato il seguente il principio: *“la disposizione prevista dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 9, contenente una deroga alla regola generale fissata dall'art. 110 c.p.,*

in tema di concorso di persone nel reato, esclude la rilevanza penale del concorso dell'utilizzatore nelle condotte del diverso soggetto emittente, ma non trova applicazione quando la medesima persona proceda in proprio sia all'emissione delle f.o.i. sia alla loro successiva utilizzazione". A dimostrazione della correttezza di tale interpretazione i giudici hanno richiamato il *regime applicabile all'ipotesi in cui l'amministratore della società utilizzatrice porti in contabilità una o più fatture per operazioni inesistenti emesse da una ditta individuale di cui egli stesso è legale rappresentante.* "Un'impropria lettura dell'art. 9, citato, condurrebbe ad affermare che la condotta di emissione di f.o.i. D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ex art. 8, non può essere coperta da responsabilità penale, attesa l'identità del legale rappresentante del soggetto emittente e di quello utilizzatore, in ciò confondendo nell'unicità della persona fisica i diversi livelli di responsabilità giuridica che debbono, invece, essere tenuti distinti. Senza omettere di rilevare che in tale ipotesi sarebbe impossibile individuare un criterio fondato su basi obiettive per definire quale delle due condotte, di emissione e di utilizzazione, dovrebbe "cedere" rispetto all'altra e risultare non sanzionabile penalmente. Viceversa, una più corretta interpretazione deve condurre a ritenere la persona responsabile sia della condotta di emissione sia della diversa condotta di utilizzazione, con evidentemente probabile applicazione dell'istituto della continuazione fra i due reati ex art. 81 cpv. c.p.". Del resto, secondo il dato letterale dell'articolo 9, co.1 lettera b) del decreto è *esclusa la responsabilità a titolo di concorso solo per chi si avvale (si noti) effettivamente del falso documento, ma non in quello in cui lo stesso decida di non utilizzarlo.*

La giurisprudenza ha individuato, infine, un'altra eccezione al principio di non sussistenza *ex lege* del concorso di persone tra chi versa rispettivamente nelle ipotesi delittuose di cui agli artt. 2 e 8 del D.L.vo n. 74 del 2000. Essa riguarda la ricorrenza di un sodalizio associativo, costituito da più persone organizzatesi per commettere entrambi i reati suddetti: l'esclusione legislativa del concorso personale nei reciproci reati ex artt. 2 e 8 del decreto non può, si è stabilito, essere ritenuta ostativa alla configurabilità del delitto associativo (Cass. sez. III, 28 settembre 2005, n. 34678, Rossetti).

7.4. La dichiarazione infedele mediante altri artifici.

L'articolo 3 del decreto prevede: “Fuori dei casi previsti dall'articolo 2, commette reato chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei a ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente: – l'imposta evasa è superiore a 30.000 euro (con riferimento a ciascuna delle singole imposte); – l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque è superiore a 1 milione di euro”.

Si tratta di un *reato proprio*, potendo esser commesso unicamente da soggetti non solo *tenuti alla presentazione delle dichiarazioni fiscali di interesse penale* (non diversamente dai reati ex a. 2 e 3 e 5 del decreto) ma altresì *vincolati alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie* (cfr. Cass., III, n., 46785/2011). E' poi l'*articolo 13¹⁹ del d.p.r. n. 600/73* che indica i soggetti appartenenti a questa categoria più ristretta, sinteticamente individuabile negli *imprenditori commerciali*, negli *esercenti arti e professioni*, nei *rappresentanti negoziali e legali degli*

¹⁹ Art. 13. Soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili

Ai fini dell'accertamento sono obbligati alla tenuta di scritture contabili, secondo le disposizioni di questo titolo:

- a) le società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, (nonché i trust,) che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597;
- d) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 51 del decreto indicato alla lettera precedente.

Sono inoltre obbligate alla tenuta di scritture contabili, a norma degli articoli 19 e 20:

- e) le persone fisiche che esercitano arti e professioni, ai sensi dell'art. 49, commi primo e secondo del decreto indicato al primo comma, lettera c);
- f) le società o associazioni fra artisti e professionisti di cui all'art. 5, lettera c), del decreto indicato alla precedente lettera;
- g) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, ((nonché i trust,)) che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

I soggetti obbligati ad operare ritenute alla fonte a titolo di acconto sui compensi corrisposti, di cui al successivo art. 21, devono tenere le scritture ivi indicate ai fini dell'accertamento del reddito dei percipienti. I soggetti i quali, fuori dell'ipotesi di cui all'art. 28, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, svolgono attività di allevamento di animali, devono tenere le scritture contabili indicate nell'art. 18-bis.

imprenditori, negli amministratori delle società e degli enti. L'articolo 2214 del codice civile indica le scritture contabili obbligatorie, segnalando il libro giornale ed il libro degli inventari, unitamente alle "altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa", in gran parte individuate dagli articoli da 14 a 22 del d.p.r. n. 600/73 (disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) e dagli articoli da 23 a 25 del d.p.r. 633/1972 (istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto).

7.5. La dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione.

Ai sensi dell'articolo 4 del decreto "1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, e' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, e' superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, e' superiore a euro due milioni". In base all'articolo 5 del decreto "1. E' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro trentamila.2. 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".

Si tratta di *reati propri*, il primo a condotta commissiva, l'altro di contegno omissivo. L'individuazione dei possibili autori "tipici" scaturisce dalla considerazione delle previsioni degli articoli 1, co.1 lettera c) del decreto legislativo n 74/2000, 1 e ss del d.p.r. n. 917/1986 (testo unico delle imposte sui redditi), 1 e ss d.p.r. n. 600/73, 1 e ss d.p.r. n. 633/1972. In via di estrema sintesi, rimandando ai riferimenti normativi anzidetti per il miglior dettaglio ed i casi di esonero, si tratta delle *persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, che quivi hanno il possesso di redditi in denaro o in natura specificamente individuati (redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente o autonomo, di*

impresa e redditi diversi), i legali rappresentanti delle persone fisiche legalmente incapaci, i rappresentanti legali e gli amministratori di s.p.a., di s.a.p.a., di s.r.l. di cooperative nonché di enti ad esse equiparate, gli eredi del contribuente per le obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato prima della morte del dante causa, coloro che hanno effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o di arti o professioni nonché le importazioni assoggettate ad IVA.

Qualche notazione in merito alla condizione soggettiva del **possessore di proventi illeciti** e all'esistenza di un dovere penalmente sanzionabile a suo carico per l'evenienza di presentazione di dichiarazioni infedele o di omissione di dichiarazioni fiscali, ove, rispettivamente, siano integrate le soglie ex aa. 4 e 5 del decreto. In base all'*articolo 14, co. 4 legge n. 537/1993* “nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria”. Ai sensi dell'*articolo 36, co. 34 bis D.L. n. 223/2006* (convertito con modificazioni dalla legge n. 248/2006) “in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la disposizione di cui al comma 4 dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi”.

Prima dell'entrata in vigore di queste norme, le Sezioni Unite della Cassazione (n. 2798/2004) avevano sostenuto che “*i proventi del reato non costituiscono “reddito”, sicché le norme che al “reddito” o ai “redditi” collegano il prelievo fiscale non sono ad essi applicabili. Tuttavia quando si tratti di cose ricomprese nell'ambito di operatività dell'istituto della confisca facoltativa, le stesse, qualora la confisca non sia disposta o perché il giudice si è avvalso del potere discrezionale spettantegli al riguardo ovvero per l'esistenza di un divieto posto dalla legge (come accade nell'ipotesi di patteggiamento), perdono il carattere di illiceità ed in quel momento diventano ricchezza lecita aggredibile dal fisco, con le conseguenti implicazioni, quali, ad esempio, la necessità di dichiararla e di*

rispettare le disposizioni sulla "trasparenza", previste dal comma sesto dell'art. 1 del D.L. n. 429 del 1982, convertito in legge n. 516 del 1982 (ciò a proposito di una fattispecie in cui il P.M. ricorrente assumeva che l'imputato, accusato del reato di riproduzione abusiva di musicassette, avrebbe dovuto rispondere anche della contravvenzione prevista dalla norma summenzionata per non aver tenuto in relazione alla predetta attività, le scritture contabili obbligatorie indicate nella detta norma; la Cassazione ha respinto il ricorso sulla scorta del principio di cui in massima e sul rilievo che le musicassette, costituenti l'unica "ricchezza" conseguente all'attività illecita, erano state confiscate).

Con successiva pronuncia (III, 7713/1997) la Corte di Cassazione è tornata sui suoi passi ed ha statuito che *"la tassabilità o meno dei proventi da illecito penale è stata risolta legislativamente con l'entrata in vigore della Legge 24 dicembre 1993, n.537: secondo l'art. 14, comma 4, fra le categorie di redditi tassabili classificate nell'art.6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, "devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, se non già sottoposti a sequestro o confisca penale"*. Trattasi di norma interpretativa, non innovativa, poiché la disposizione legislativa del 1993 non modifica né altera quelle del testo unico del 1986, ma ne precisa semplicemente il significato possibile, chiarendo che il presupposto dell'imposta è il possesso di redditi classificabili nelle menzionate categorie, anche provenienti da attività illecite, sempre che il possesso non venga meno per provvedimenti di carattere ablatorio (sequestro o confisca). Tale interpretazione autentica può applicarsi anche per i proventi illeciti acquisiti prima dell'entrata in vigore della citata Legge n.537 del 1993, giacché non si tratta tanto di applicare retroattivamente la legge interpretativa, quanto piuttosto di applicare correttamente la legge interpretata, sicché l'interpretazione autentica del legislatore è applicabile anche se meno favorevole all'imputato di una interpretazione giurisprudenziale precedente²⁰.

²⁰ Nella specie, relativa a rigetto di ricorso, la S.C. ha inoltre osservato che il quesito sulla retroattività di una interpretazione autentica più sfavorevole è un quesito mal posto, che nasconde un problema diverso e reale: quello dell'errore scusabile sulla legge penale ex art. 5 cod.pen. così come modificato dalla nota sentenza n.364 del 1988 della Corte Costituzionale. L'imputato potrebbe dedurre infatti di essersi incolpevolmente attenuto all'interpretazione più favorevole della norma penale, sulla base della giurisprudenza costante o prevalente, poi smentita dalla legge interpretativa più sfavorevole (specifico motivo non dedotto dal ricorrente, ma doverosamente esaminato d'ufficio e ritenuto, nella specie, privo di fondamento).

Due successive sentenze della Terza Sezione penale della Cassazione hanno confermato quest'ultimo orientamento. In base alla sentenza n. 7411/2010 “sussiste il reato di omessa dichiarazione dei redditi ai fini Irpef (art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000), qualora l'evasione di imposta riguardi redditi provenienti da illecito penale (nella specie attività distrattiva dalle disponibilità finanziarie della società fallita), in quanto secondo l'interpretazione autentica fornita dall'art. 14, comma quarto, della legge n. 537 del 1993 con riguardo al testo unico sulle imposte dei redditi n. 917 del 1986, tra le categorie di redditi tassabili classificate nell'art. 6, comma primo, devono intendersi ricompresi anche i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo; i redditi provento di attività illecite rientrano nella categoria dei redditi diversi di cui all'art. 6, comma primo, lett. f) del suddetto testo unico n. 917 del 1986, come attesta l'art. 14, comma quarto, della legge n. 537 del 1993, oggetto di interpretazione autentica da parte dell'art. 36, comma quarto bis, del D.L. n. 223 del 2006, convertito con modificazioni nella L. n. 248 del 2006”. In virtù della sentenza n. 42160/2010 “integra il delitto punito dall'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 l'omessa dichiarazione dei redditi derivanti dall'attività di sfruttamento dell'altrui prostituzione, in quanto ogni provento, anche illecito, costituisce reddito tassabile, la cui mancata indicazione nella dichiarazione annuale costituisce reato” (in motivazione la Corte ha ulteriormente affermato che il “costo” sostenuto dallo sfruttatore per il pagamento dei compensi alle prostitute, essendo illecito, non è detraibile al fine di escludere il raggiungimento della soglia di punibilità prevista dalla legge).

Quest'ultima lettura giurisprudenziale ha solide fondamenta normative, ma non paiono del tutto prive di ragionevolezza (e di qualche argomento serio) alcune notazioni critiche ad essa rivolte, che evidenziano la sua *tensione irrisolta con il principio generale del nemo tenetur se detegere*. Specie, merita segnalarlo, in caso di proventi e/o introiti di attività non semplicemente irregolari (cioè consentite dall'ordinamento a date condizioni, quali il rilascio dell'autorizzazione amministrativa) ma addirittura *intrinsecamente illecite* (si pensi al “guadagno” del ladro, del rapinatore o dell'estorsore).

Non pare questa l'occasione per complicare l'esposizione con altre difficili questioni, che attengono a peculiari condotte, più che alla posizione soggettiva di chi le tiene. Molto sarebbe da dire in merito alla definizione “in chiave tributaristica”, o meno, della nozione penale di “*elementi passivi fittizi*” (si pensi al

particolare trattamento fiscale di spese o componenti negative derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in stati o territori diversi da quelli individuati del DM emanato ai sensi dell'articolo 168 bis del TUIR ovvero alla definizione di diversi valori normali delle componenti del reddito derivanti da operazioni con società con cui sussistono variegati rapporti di controllo non residenti nel territorio dello Stato), ovvero i *limiti della rilevanza penale dell'elusione fiscale* (o per meglio dire, dell'inopponibilità fiscale di specifici atti, fatti e negozi privi di valide ragioni economiche dirette ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzione di imposte o rimborsi altrimenti indebiti). Quello che si può riconoscere sin d'ora è che se esistono ragioni di politica criminale che hanno indotto il legislatore a criminalizzare specifici comportamenti, individuando particolari "posizione" soggettive, giuridiche o di fatto, per salvaguardare beni giuridici fiscali, non minori paiono esisterne per contrastare "a viso aperto" e con norme predeterminate (senza ricostruzioni postume di principi generali non scorti prima e di mutevole destino) i "nuovi" sistematici utilizzatori, "accorti" o "distorti" (allo stato non pare forzato ancora parlarne nei termini di legittimi punti di vista...) delle possibilità di risparmio fiscale offerte dall'ordinamento. Chissà che l'attuazione della delega fiscale (legge n. 23/2004), non ci consegni un nuovo autore tipico di reato proprio: l'**elusore fiscale**.

7.6. Occultamento o distruzione di documenti contabili.

In virtù dell'articolo 10 del decreto, "salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari".

Si tratta di *reato comune*, realizzabile anche da chi non è obbligato per legge alla tenuta ed alla conservazione delle scritture contabili obbligatorie, a prescindere dal previo accordo con il contribuente titolare dei documenti contabili. Minoritaria dottrina²¹, invece, assume che solo i soggetti obbligati alla tenuta ed alla conservazione possono consumare il reato, ammettendo un concorso

21 F. Furia, il delitto di occultamento o distruzione di scritture contabili e altri documenti, in Boll. trib., 1985, p. 16.

dell'extraneus per aver determinato o agevolato la condotta del soggetto proprio. Fuori di questa ipotesi ammettendo solo il reato ex a.490 c.p.

7.7. I reati di omesso versamento.

In base all'*articolo 10 bis* del decreto “è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta”. L'*articolo 10 ter* del decreto sanziona con la stessa pena “chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successiva”.

Si tratta di *reati propri*. Possibili soggetti attivi del delitto di omesso versamento delle ritenute certificate ex *a. 10 bis del decreto* possono essere solo i *sostituti di imposta*, secondo le previsioni degli articoli 23, 26, 28 e 29 del titolo III (“ritenute alla fonte”) del d.p.r. n. 600/1973 ossia i soggetti che, erogando un reddito, secondo la disciplina tributaria, assumono su di sé l'obbligo di operare la cd. ritenuta alla fonte (ovvero di trattenere una percentuale di quanto corrisposto con obbligo del successivo trasferimento all'Erario) e di versare il tributo in luogo del soggetto passivo. In particolare, il sostituto d'imposta (persona fisica o giuridica che in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, dei quali è debitore, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, art. 64 d.p.r. n. 600/73), per adempiere a tale obbligazione trattiene somme di denaro – di cui ha la materiale disponibilità, che deve al soggetto passivo e che costituiscono per costui reddito (sostituito) - in misura pari all'imposta da questi dovuta, per poi versarle al fisco a tale titolo (meccanismo della ritenuta alla fonte, artt. 23 e ss. d.p.r. n. 600/73). Il sostituto certifica l'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali ed assistenziali. Egli è tenuto a consegnare la certificazione entro il termine previsto dall'art. 4 d.p.r. n. 322/98 ed a presentare annualmente una dichiarazione contenente l'indicazione dei compensi erogati sotto qualsiasi forma e le ritenute alla fonte operate; il sostituto, dal canto suo, è liberato dall'obbligazione tributaria, in misura diversa a seconda che la sostituzione avvenga a titolo di imposta o di acconto.

Ove sostituto di imposta sia una persona giuridica, il soggetto obbligato al versamento delle ritenute è l'amministratore, il liquidatore o il legale rappresentante. Tale adempimento è *trasferibile* attraverso una *delega* a favore di terzo (dipendente o consulente), ma la Cassazione (III, n. 27720/2012) ha individuato chiari limiti a tale trasferimento: a) in assenza di una *delega formale*, l'obbligo di adempiere, seppure tramite terzi incaricati, permane in capo al legale rappresentante, che deve rispettare in modo puntuale e tempestivo rispetto gli adempimenti senza attendere l'accertamento dell'omissione ad opera dell'ente pubblico; b) la logica e giuridica *impossibilità per il consulente di sostituirsi all'imprenditore nell'adozione delle scelte conseguenti alla invocata "carezza di liquidità"* ovvero alle priorità che penalizzerebbero il puntuale rispetto degli obblighi previdenziali e comporterebbero una consapevole dilazione dei relativi pagamenti. Ad essi si potrebbero aggiungere i noti limiti della sussistenza in capo al delegato delle *qualità professionali* necessarie per eseguire correttamente l'incarico, la *disponibilità di mezzi adeguati* e la *formalizzazione scritta* dell'incarico.

Pare debba escludersi dal novero dei soggetti attivi il *curatore fallimentare*, non tenuto ad operare la ritenuta alla fonte. L'unica eccezione attiene all'evenienza in cui il curatore sia autorizzato l'esercizio temporaneo dell'impresa, assumendo in tal caso gli obblighi gravanti sull'imprenditore.

Il delitto di omesso versamento dell'IVA previsto dall'articolo 10-bis del decreto può essere commesso solo dai *soggetti obbligati alla contribuzione IVA*, individuabili alla stregua del titolo I del d.p.r. n. 633/1972.

Secondo i noti approdi giurisprudenziali (tra esse cfr. Cass. Pen. III, 23425/2011) i reati in argomento possono essere consumati *dall'amministratore di fatto*.

Anche l'*extraneus* può concorrere nei reati in analisi, nella forma dell'istigazione o della determinazione, ovvero può commettere solitariamente il reato nell'evenienza in cui essendo stato delegato all'adempimento, all'insaputa del committente, non vi provveda (errore determinato dall'altrui *inganno* ex a. 48 c.p.).

I reati in commento si consumano a consistente distanza di tempo dal momento in cui è stata realizzata l'omissione del versamento secondo le scansioni

di rilievo amministrativo ovvero in cui è sorto il presupposto impositivo: per i delitti ex a. 10-bis citato, alla scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta (attualmente, il 31 luglio di ciascun anno), purché, operate le ritenute, siano state rilasciate le relative certificate e raggiunto il limite soglia previsto dalla legge; per il delitto ex a. 10-ter citato, alla scadenza del termine per il versamento dell’acconto relativo al periodo di imposta successiva (27 dicembre di ogni anno), anche in tal caso ove superato il limite soglia previsto dalla legge.

Specie nel contesto dell’impresa societaria, questo ampio *divario temporale* può importare la necessità di valutare situazioni non agevolmente inquadrabili negli istituti della dogmatica tradizionale, pur afferendo principalmente al tema dell’elemento soggettivo. Non pare fuorviante parlarne in tema di posizioni soggettive, pur avendo presente che non si propone la tematica quale prospettazione di un tipo di autore di tali violazioni.

Si pensi all’ipotesi in cui allo scadere del termine lungo (ossia quello di rilievo penale) per l’adempimento utile ad evitare il perfezionamento del reato, il soggetto non si trova più nella condizione di disporre dei beni dell’impresa. Sia che ciò sia imputabile a cessazione dalla carica (per normale avvicendamento o per avvenuta sostituzione da parte di curatore o commissario, nel contesto di procedure concorsuali), sia che sia ascrivibile ad intervenuta crisi di liquidità. Proprio in periodi di accentuazione della crisi economica l’inadempimento rispetto ai doveri contributivi e tributari (in particolare in materia di IVA) costituisce consueta forma di “autofinanziamento” delle imprese.

In tema di **crisi finanziaria o di liquidità**, merita premettere che la dottrina ha individuato il criterio distintivo delle due figure delineate dall’art. 45 c.p. evidenziando il carattere della *imprevedibilità* del caso fortuito e della *irresistibilità* della *forza maggiore* (la *vis maior* in presenza della quale l’agente *non agit, sed agitur*). Sul punto, la giurisprudenza (Cass. pen., IV, 21/04/1980) ha notato che “mentre il caso fortuito consiste in un quid imponderabile ed imprevedibile che s’inserisce d’improvviso nell’azione del soggetto soverchiando ogni possibilità di resistenza e di contrasto, la forza maggiore si concreta in un evento derivante dalla natura o dall’uomo che, pur se preveduto, *non può essere impedito* (*vis maior cui resisti non potest*)”.

La *giurisprudenza di merito* ha offerto alcune aperture alla considerazione penalistica della **crisi di liquidità**, più sotto il profilo del dolo, che della forza maggiore, sovente evocata dalle difese nei processi penali, escludendo che l'assenza di mezzi economici possa permettere di identificare la volontà dell'omissione, pur nella consapevolezza di essa. In effetti, detta illiquidità può derivare da situazioni variegata, non tutte sotto il controllo del contribuente, quali l'improvviso default di un cliente, l'inatteso blocco di una erogazione, non ultimo, il tardivo adempimento da parte della Pubblica Amministrazione. Si segnalano due pronunce dell'ufficio GIP di Milano (dell'1.10.2012 e del 7.1.2013) che hanno condotto all'*esclusione del dolo*, in presenza di situazioni di grave crisi per mancato incasso di rilevanti crediti nei confronti della Pubblica Amministrazione. Parimenti è a dirsi per la pronuncia del GIP di Firenze del 10.10.2012 rispetto ad omesso versamento di IVA. Con riferimento ai reati tributari di *omesso versamento* delle imposte, la forza maggiore ha trovato spazio in una parte della giurisprudenza di merito (si segnalano Trib. di Milano, 22/5/2013, Trib. Roma, 7/5/2013, Uff. indagini preliminari Milano, 19/09/2012, Uff. indagini preliminari Firenze, 27/07/2012, Uff. indagini preliminari Milano, 17/04/2012, Trib. Milano, 28/04/2012), in cui peraltro essa è spesso stata avvicinata alla categoria della *inesigibilità*, causa ultralegale di esclusione della colpevolezza, sgradita alla giurisprudenza della Suprema Corte (considerando la presenza di ipotesi di esclusione della colpevolezza normativamente codificate, quali gli artt. 45, 46, 54, 384 c.p.). Secondo la dottrina il fondamento della loro previsione sta nella permanenza, in seno alla colpevolezza, dell'esigibilità del comportamento doveroso, dovendo la volontà formarsi in circostanze di fatto normali e tali da consentire un fisiologico processo motivazionale e decisionale, cosicché, in loro presenza, il comportamento conforme può e deve essere preteso in quanto oggettivamente esigibile.

La *Corte di Cassazione*, come si accennava, si è mostrata *rigorosa*, specie rispetto alle prospettazioni di un possibile rapporto di identificazione tra forza maggiore e situazione di crisi finanziaria. Per il delitto ex a. 10 bis del decreto, anche di recente (Cass., III, 37528/2013), ha richiamato il risalente principio già espresso in tema di *omesso versamento delle ritenute previdenziali, per cui non assume alcuna rilevanza lo stato di dissesto dell'impresa*. "Lo stato di dissesto dell'imprenditore - il quale prosegua ciononostante nell'attività d'impresa senza adempiere all'obbligo previdenziale e neppure a quello retributivo - non elimina il carattere di illiceità penale dell'omesso versamento dei contributi.

Infatti, i contributi non costituiscono parte integrante del salario ma un tributo, in quanto tale da pagare comunque ed in ogni caso, indipendentemente dalle vicende finanziarie dell'azienda. Ciò trova la sua “ratio” nelle finalità, costituzionalmente garantite, cui risultano preordinati i versamenti contributivi e anzitutto la necessità che siano assicurati i benefici assistenziali e previdenziali a favore dei lavoratori. Ne consegue che la commisurazione del contributo alla retribuzione deve essere considerata un mero criterio di calcolo per la quantificazione del contributo stesso” (cfr. Cass.pen., III, n.11962/1999). Sullo stesso tema, la *Corte Costituzionale aveva già escluso la denunciata irragionevolezza di un obbligo di versamento penalmente sanzionato perdurante anche nello stato di dissesto dell'impresa*, sottolineando come l'obbligo in parola concerna somme trattenute sulle retribuzioni dei dipendenti che il datore di lavoro versa all'Inps, sostituendosi ad essi e si sostanzia, quindi, nel dovere di non trattenere per sé somme di pertinenza dei prestatori e dell'istituto previdenziale (Corte Cost., Ord. 22/07/1996, n. 274).

Le *Sezioni Unite della Cassazione*, con due coeve pronunce, proprio sul tema dell'elemento soggettivo dei reati ex a. 10-bis e 10 ter d.lgs. n. 74/2000, ha mosso nella analisi osservando che i reati in esame sono punibili a titolo di dolo generico, per considerare: “mentre, invero, molte delle condotte penalmente sanzionate dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, richiedono che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte, questa specifica direzione della volontà illecita non emerge in alcun modo dal testo dell'art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000. Per la commissione del reato, basta, dunque, la coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato. Tale coscienza e volontà deve investire anche la soglia dei cinquantamila euro, che è un elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore. La prova del dolo è insita in genere nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituto e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Mod. 770), che riporta le ritenute effettuate, la loro data ed ammontare, nonché i versamenti relativi. Il debito verso il fisco relativo al versamento delle ritenute è collegato con quello della erogazione degli emolumenti ai collaboratori. *Ogni qualvolta il sostituto d'imposta effettua tali erogazioni, insorge, quindi, a suo carico l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria. L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta*

*esigenza di organizzazione su scala annuale (SSUU, n. 37425/2013)”. Parimenti per la commissione del reato ex a. 10 ter del decreto, la Suprema Corte ha notato: “basta, dunque, la coscienza e volontà di non versare all’Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato. Tale coscienza e volontà deve investire anche la soglia di Euro cinquantamila, che è un elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore. La prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia di Euro cinquantamila, entro il termine lungo previsto. *Il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è collegato al compimento delle operazioni imponibili. Ogni qualvolta il soggetto d’imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall’acquirente del bene o del servizio) l’IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l’Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all’obbligazione tributaria. L’introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale (SS. UU., 37424/2013)”. Per entrambe le sentenze e le diverse tipologie di reato, quindi, non può essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza predetta.**

A dispetto di una serie di negazioni consecutive che connotano la frase appena ricordata e che paiono essenzialmente capaci di disorientare l’interprete, proprio quest’ultimo passaggio delle pronunce costituisce una parziale apertura ad una qualche più intensa considerazione penalistica della situazione di crisi economica del soggetto attivo, anche se le stesse sentenze sottolineano l’esclusione del rilievo scriminante delle impreviste difficoltà economiche in sé considerate (cfr. Cass. Pen., III, n. 10120/2011, Provenzale). Infatti, se non può essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità al momento della scadenza del termine lungo, “*ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza predetta*”, ragioni di coerenza del più ampio argomentare, impongono di ritenere che la Corte aprendo qualche spazio di considerazione per atteggiamenti autenticamente colposi, pur ritenendo parificata a scelta volontaria non scusante l’atteggiamento riconducibile al dolo eventuale.

Una recente pronuncia della Corte di Cassazione (Cass., III, n. 5905/2014) ha *valorizzato proprio questo passaggio*, esaminando le prospettazioni difensive che individuano la crisi finanziaria quale causa di forza maggiore o condizione di esclusione del dolo tipico dei reati di omesso versamento delle ritenute.

Confrontandosi con la concisa frase della corte territoriale (*“che pagate le retribuzioni nette l'appellante non abbia avuto disponibilità per i versamenti delle ritenute è cosa priva di rilievo”*), la Corte di Cassazione ha osservato che, se intesa in rapporto al dettato dell'articolo 45 c.p., essa manifesta una violazione di legge, poiché *non può essere irrilevante la causa della indisponibilità del denaro occorrente ai versamenti delle ritenute*. L'esimente della forza maggiore configura una ipotesi generale in cui la causa della condotta criminosa non è attribuibile a chi materialmente espleta la condotta stessa: *anche nel reato di cui all'articolo 10 bis d.lgs. 74/2000, pertanto, non può escludersi in assoluto che la omissione possa derivare in toto da una causa di forza maggiore*, la quale, tenuto conto della conformazione del reato, ragionevolmente può anche configurarsi, a seconda dei casi concreti, in una *imprevista e imprevedibile indisponibilità del necessario denaro non correlata in alcun modo alla condotta gestionale dell'imprenditore*. Per dare maggior concretezza all'argomentare, si potrebbe pensare, a titolo esemplificativo, al caso del contribuente che, in prossimità della scadenza del termine lungo, patisca ad opera di dipendente di banca infedele inaspettata appropriazione delle sole risorse finanziarie, senza riuscire a conseguire il tempestivo ristoro dell'ammacco subito. Ipotesi eccezionale, ma forse compatibile con l'ipotesi ex a. 45 c.p.

Prendendo atto della possibile bivalenza della crisi finanziaria quale causa di asserita carenza del dolo generico, la Corte di Cassazione ha ricordato come nella analisi dedicata all'articolo 10 bis d.lgs. 74/2000 dalle Sezioni Unite (28 marzo 2013 n.37425), dopo avere dato atto dell'esistenza di uno “spazio di condotta virtuosa” consentito al soggetto fino alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale (rilievo attinente al periodo d'imposta antecedente all'entrata in vigore della norma ma valevole su un piano generale), è stato ammesso che *“in relazione alle singole fattispecie concrete, possono venire in rilievo elementi tali da condurre, anche per questioni collegate al divario temporale fra il momento di effettuazione delle ritenute e l'introduzione della norma penale, all'esclusione dell'elemento soggettivo del reato”*. Quanto viene così prospettato per l'ipotesi di una mancata previsione/prevedibilità delle conseguenze della

propria condotta di sostituto d'imposta in rapporto all'introduzione di un illecito penale prima inesistente, vale per la fattispecie collocata nel momento cronologico in cui il divario si configura. Se, infatti, "la prova del dolo è insita in genere nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituto e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto", come osservano ancora le Sezioni Unite, "*ciò non impedisce che, in casi concreti, a tale elemento oggettivo del reato non corrisponda l'elemento soggettivo della coscienza e volontà di omissione dei versamenti, non essendosi verificata alcuna scelta inidonea a "non far debitamente fronte" agli obblighi di legge, cioè - a prescindere dalla sussistenza o meno, quindi, di una scriminante e rimanendo sul piano strettamente soggettivo - non risultando dimostrata una consapevole volontà criminosa in chi ha omesso i versamenti laddove, nel tempo prodromico al rilascio suddetto, la sua condotta gestoria non ha rappresentato una scelta consapevole nel senso dell'astensione da un adeguato piano di accantonamento organizzativo che consentisse poi l'adempimento dell'obbligo divenuto penalmente rilevante*". Su questo piano la Corte di Cassazione richiama i più preziosi rilievi in tema di elemento soggettivo riscontrabili nella pronuncia delle SS.UU del 28 marzo 2013 n. 37425: "mentre il debito tributario è collegato con quello della erogazione degli stipendi ai sostituiti (per cui quando il sostituto d'imposta effettua le erogazioni insorge a suo carico "l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario" per poter adempiere l'obbligazione tributaria), "*l'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale. Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta...di non far debitamente fronte alla esigenza predetta*".

Premesso, allora, che *una condotta di mancato accantonamento mese per mese al momento della erogazione degli stipendi ai dipendenti non è già di per sé penalmente rilevante, poiché l'organizzazione previdente del datore di lavoro deve configurarsi "su scala annuale"*, ovvero più ampia ma anche più elastica, come il notorio insegna essere proprio della gestione a medio termine di una impresa, quel che le Sezioni Unite prospettano - sottolineandone appunto la necessità di adeguatamente dimostrarlo - è *l'eventualità, rilevante ai fini di escludere la colpevolezza, che sia intervenuta una crisi di liquidità al momento della scadenza del termine lungo, crisi non derivante dalla scelta del datore di lavoro-sostituto d'imposta "di non far debitamente fronte" al suo obbligo orga-*

nizzativo. È in tale ipotesi, allora - tenuto conto dell'epoca in cui si è concretizzato il fatto oggetto di imputazione nel caso de quo -, che difetta il dolo, e ciò deve essere oggetto di puntuale dimostrazione.

Al riguardo i giudici di legittimità osservano che, qualora eserciti il suo diritto di difesa adducendo la carenza dell'elemento soggettivo, pur non avendo l'imputato onere probatorio, si esige che egli adempia uno *specifico onere allegatorio*. “Invero, non essendo possibile dimostrare un elemento negativo se non è convertibile in specifici elementi positivi da cui desumerlo (e quindi la dimostrazione dell'assenza del dolo direttamente quale prova negativa sarebbe probatio diabolica) in un caso del genere l'imputato ha onere di allegare indicando all'ufficio gli elementi necessari all'accertamento di fatti ignoti che siano idonei, ove riscontrati, a volgere il giudizio in suo favore (così da ultimo Cass. sez. II, 7 febbraio 2013 n. 20171; conformi Cass. sez. I, 11 novembre 1988-11 novembre 1989 n. 15493 e Cass. Sez. IV, 2 ottobre 1987 n. 11810; sull'onere di allegazione dell'imputato cfr. pure Cass. sez. VI, 21 marzo 2012 n. 18711 e Cass. sez. IV, 16 dicembre 2011-21 febbraio 2012 n. 6854; sul suo esonero dall'onere probatorio v. altresì Cass. sez. III, 11 gennaio 2008 n. 8372)”.

A ben considerare, parlando di *'organizzazione previdente'* e di doverosa capacità dell'imprenditore di *'far debitamente fronte ai propri obblighi organizzativi'*, l'assenza della quale precluderebbe di sfuggire ad un giudizio di responsabilità e la cui dimostrazione permetterebbe di evitare, la Corte di Cassazione sembra evocare concetti più consoni ad un illecito a struttura colposa, anziché ad una fattispecie dolosa quale quella in esame.

Le prime pronunce di merito che hanno introdotto il riconoscimento giudiziale della “crisi economica” quale causa di non punibilità governavano *peculiari fattispecie concrete*. Si pensi all'evenienza del *liquidatore o del nuovo amministratore, intervenuti nella gestione della società a ridosso della scadenza del termine penale per il versamento delle imposte*, in difetto di accantonamento da parte dei precedenti amministratori all'epoca in cui avevano corrisposto i compensi ai sostituiti.

In termini di possibile assenza di responsabilità per il reato ex a. 10 ter del decreto (omesso versamento IVA), meno evidenti di quanto abitualmente si sia portati a ritenere, sono *le fattispecie nelle quali ricorre l'improvviso*

mancato pagamento da parte di un debitore dell'impresa quale la Pubblica Amministrazione o nel ritardo nell'erogazione di fondi pubblici. In questi casi, infatti, in presenza di fatture nei confronti della pubblica amministrazione, anche in base all'art. 6, comma 5, D.P.R. 633/72²², l'I.V.A. diviene esi-

22 Art. 6. Effettuazione delle operazioni. 1. Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, tranne quelle indicate ai numeri 1) e 2) dell'art. 2, si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione. 2. In deroga al precedente comma l'operazione si considera effettuata: a) per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità e per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, all'atto del pagamento del corrispettivo; b) per i passaggi dal committente al commissionario, di cui al n. 3) dell'art. 2, all'atto della vendita dei beni da parte del commissionario; c) per la destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, di cui al n. 5) dell'art. 2, all'atto del prelievo dei beni; d) per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori, all'atto della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione. d-bis) per le assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa, alla data del rogito notarile; d-ter) LETTERA ABROGATA DAL D.L. 30 DICEMBRE 1991, N.417, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA L. 6 FEBBRAIO 1992, N. 66. 3. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese. PERIODO SOPPRESSO DALLA L. 15 DICEMBRE 2011, N. 217. 4. Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento. 5. L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti e l'imposta è versata con le modalità e nei termini stabiliti nel titolo secondo. Tuttavia per le cessioni dei prodotti farmaceutici indicati nel numero 114) della terza parte dell'allegata tabella A effettuata dai farmacisti, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti, di cui al quarto comma dell'articolo 4, nonché per quelle fatte allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 25 della legge 8 giugno 1990, n. 142, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza, l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi, salva la facoltà di applicare le disposizioni del primo periodo. 6. Per le cessioni di beni ((di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera b))), l'imposta diviene esigibile nel mese successivo a quello della loro effettuazione. Per le prestazioni di servizi effettuate dagli autotrasportatori di cose per conto di terzi iscritti nell'albo di cui alla legge 6 giugno 1974, n. 298, l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi, salva la facoltà di applicare le disposizioni di cui al primo periodo. 7. In deroga al terzo e al quarto comma, le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinques, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito, si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento. Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime.

gibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi. Se vi è assenza di liquidità per procedere ai versamenti IVA, dunque, significa che l'imprenditore non ha accantonato l'imposta ricevuta, ma l'ha utilizzata (pur non potendo vantare alcun diritto su di essa) per consapevole autofinanziamento non bancario. Diversamente, invece, nel caso di omesso versamento dell'IVA connessa alle evenienze in cui, a fronte dell'emissione delle fatture, non vi sia necessario adempimento del debitore, poiché in tal caso il contribuente potrebbe essere chiamato a versare IVA su somme in realtà non ancora (o mai) riscosse.

In altri termini, se in materia di omesso versamento delle *ritenute* il giudice deve valutare la condotta del contribuente anche considerando che questi può contare solo sulle *proprie risorse* per adempiere all'obbligazione tributaria, nel caso dell'omesso versamento dell'IVA, invece, a sfavore del contribuente inadempiente milita il fatto che lo stesso ha sovente *speso il denaro ricevuto dal terzo*, cessionario o committente, a titolo di imposta sul valore aggiunto. Ciò naturalmente, nei casi in cui il terzo abbia effettivamente onorato il proprio debito nei confronti del fornitore del bene o del servizio, soggetto passivo IVA; al contrario, in caso di inadempimento del terzo, il soggetto IVA può in taluni casi trovarsi a dover versare all'erario IVA su operazioni effettuate, ma mai pagate, circostanza di cui il giudice dovrebbe tener conto al momento di valutare la rimproverabilità dell'omissione del versamento dovuta a insolvenza. Come attentamente osservato, *il problema riguarda quei soggetti che realizzano operazioni per le quali l'obbligo di versare l'IVA nasce in un momento anteriore al pagamento del corrispettivo*. Ma proprio per evitare che questi soggetti si trovino a dover versare IVA su operazioni mai pagate dal terzo cessionario o committente, l'art. 32 bis del d.l. 83/12 (Decreto Sviluppo), conv. in legge 134/12 ha previsto che i soggetti con volume d'affari non superiore a due milioni di euro hanno facoltà di optare per la liquidazione dell'IVA secondo modalità di cassa. In tal modo, l'IVA diviene esigibile solo al momento del pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente²³ (sul punto, si veda anche l'art. 7 d.l. 185/08, conv. in l. 2/09, abrogato proprio dall'art. 32 bis d.l. 83/12). La nuova disciplina – pur di non generale applicazione, tempo-

²³ Peraltro per i medesimi soggetti l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti dei beni o dei servizi sorge al momento del pagamento dei relativi corrispettivi. In ogni caso il diritto alla detrazione dell'imposta in capo al cessionario o al committente sorge nel momento di effettuazione dell'operazione.

ralmente limitata e da opzionare²⁴ - va così ad affiancarsi alla disposizione di cui all'art. 26 d.p.r. 633/72, che prevede che il soggetto passivo possa portare in detrazione l'IVA applicata sull'operazione non pagata in talune, circoscritte, ipotesi di mancato pagamento del corrispettivo. Il giudice penale, pertanto, nei procedimenti per il delitto in commento dovrebbe anche vagliare se l'imputato che invochi lo stato di insolvenza quale "scusante" per non aver adempiuto all'obbligo di versamento dell'IVA, indicandone la causa nei mancati pagamenti da parte dei terzi cessionari o committenti, abbia colpevolmente ommesso di fare ricorso a tali istituti previsti dal legislatore a favore del soggetto passivo IVA.

Nell'ipotesi in cui la *manca*za di risorse dipenda dalla scelta operata dall'imprenditore in merito al debito da adempiere (verso l'Erario o verso fornitori o dipendenti) con *esaurimento delle liquidità disponibili*, la responsabilità non pare evitabile, né richiamando l'inesigibilità, né la forza maggiore. In tale ipotesi non ricorrono i caratteri della *vis cui resisti non potest* (che, operando come violenza sulla persona, pone l'agente in una condizione di costrizione assoluta tale da far ritenere del tutto assente un comportamento umano a lui attribuibile). Resta, piuttosto, consapevole scelta imprenditoriale, preclusa ad altre categorie di contribuenti, anche nel caso in cui assistita da allegazioni e da prove di aver fatto tutto il possibile per riscuotere dai terzi i propri crediti o d'aver tentato inutilmente l'accesso al credito bancario. Ove poi non vi sia prova neppure di tali comportamenti diligenti, alcun esonero dalla responsabilità pare riconoscibile. E non tanto per elementi di scarsa diligenza (evocativi di profili colposi, privi di rilievo in un delitto con spirito doloso), quanto perché in tal caso difetta la "*irresistibilità*" della forza maggiore, permettendo il comportamento virtuoso di resistere.

Un altro caso di disallineamento tra titolare dell'obbligo tributario e soggetto gestore dell'impresa al momento della scadenza del termine "lungo" di rilievo penale è stato esaminato dalla Corte di legittimità con riferimento ad una

24 La disciplina dell'articolo 32 bis DL 83/2012 e non si applica ai soggetti che si avvalgono di speciali regimi di applicazione dell'imposta, né a quelle operazioni poste in essere nei confronti di cessionari o committenti che assolvono l'imposta mediante l'inversione dell'onere contabile. L'imposta diviene, comunque esigibile dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione. Il limite annuale non si applica nel caso in cui il cessionario o il committente, prima del decorso del termine, sia stato assoggettato a procedure concorsuali. Il regime di contabilità di cassa si rende applicabile previa opzione da parte del contribuente.

società debitrice di Iva non versata, per importo di rilievo, sino alla presentazione della domanda di **concordato preventivo**, poi omologato dal Tribunale. Secondo i giudici di legittimità (Cass., III, 39101/2013), è *erroneo ritenere che la presentazione di una proposta concordataria e la sua approvazione ed omologazione da parte del Tribunale possa far elidere la responsabilità penale dell'amministratore della società che non ha versato quanto dovuto all'Erario ai fini degli obblighi IVA*. Il reato, infatti, che ha natura di reato omissivo a carattere istantaneo, si perfeziona con l'omesso pagamento alla scadenza del termine ed è ascrivibile all'amministratore e non all'Ente da lui amministrato, in relazione al quale, non è ravvisabile alcuna responsabilità da reato per la mancanza di una espressa previsione legislativa in tal senso. Pertanto, ogni vicenda successiva in ordine alla sistemazione delle obbligazioni tributarie dell'ente (così come di quelle altre civili), alla presenza di garanti e di controllori (il Commissario Giudiziale), non elide le conseguenze patrimoniali del delitto e la responsabilità di colui che l'ha commesso. In termini più ampi, secondo la Corte Suprema (III, 44283/2013) *la legislazione vigente impone che nel concordato preventivo il debito IVA debba essere sempre pagato per intero, a prescindere dalla presenza o meno di una transazione fiscale, poiché la norma che lo stabilisce va considerata inderogabile e di ordine pubblico economico internazionale* (cfr. Direttiva del Consiglio 2006/112/CE del 28 novembre 2006; Corte di Giustizia 29 marzo 2012, nella causa C-500/10, Belvedere Costruzioni srl, secondo la quale “ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che VIVA sia interamente riscossa nel suo territorio”). Infatti, costituisce diritto vivente il principio (espresso da ultimo da Cass. civ. 16 maggio 2012 n. 7667; ma nello stesso senso anche da Cass. civ. 4 novembre 2011 n. 22931) secondo cui “in tema di omologazione del concordato preventivo con transazione fiscale, secondo l'istituto di cui all'art. 182 ter legge falliment., anche per le procedure cui non sia applicabile “ratione temporis” l'art. 32 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185 (convertito nella legge 28 gennaio 2009, n. 2), che ha modificato il primo comma dell'art. 182 ter legge falliment., prevedendo espressamente che la proposta, quanto all'IVA, può configurare solo la dilazione del pagamento, sussiste l'intangibilità del predetto debito d'imposta, in quanto le entrate derivanti dall'applicazione di un'aliquota uniforme, valida per tutti gli Stati membri, agli imponibili relativi a detto tributo, costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione europea, e quindi, il relativo credito, attenendo comunque a tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, non può essere oggetto di accordo per un pagamento parziale neppure

ai sensi dell'art. 182 ter nella versione introdotta dal d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5. Secondo la Corte, tale assunto risulta confermato, anche dalla recente disciplina della procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento (art. 7, c. 1, L. 27 gennaio 2012 n. 3, come modificata dal D.L. 18 ottobre 2012 n. 179, conv. in L. 17 dicembre 2012 n. 221, che stabilisce, quanto alla possibilità di stipulare un accordo con i creditori dell'imprenditore non fallibile o del consumatore non imprenditore, che "in ogni caso, con riguardo ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento.". In conclusione, né dall'articolo 160, né dall'articolo 182 ter L. fall., può essere desunta una volontà legislativa che ponga in dubbio il principio di indisponibilità della pretesa tributaria in riferimento al debito IVA, consentendone il pagamento dilazionato al di fuori degli accordi di transazione fiscale.

Il punto centrale dell'analisi della Corte di Cassazione è che *"l'accesso alla procedura di concordato preventivo è atto di autonomia privata, d'iniziativa del debitore, che mira a sfociare nel cd. patto concordatario con i creditori. Una scelta di questo genere, tutta interna alla volontà del debitore, non può portare, come sua conseguenza, ad elidere gli obblighi giuridici, specie quelli aventi rilievo pubblicistico, come la previsione del versamento dell'IVA alla scadenza di legge, la cui omissione è sanzionata penalmente.* Quindi il concordato preventivo non esclude la configurabilità del reato tributario di cui all'art. 10-ter d.lgs n. 74 del 2000, con particolare riferimento al debito IVA scaduto e da versare, in quanto il debitore, pur nella strettezza della propria condizione finanziaria e patrimoniale (propria, quantomeno, della situazione di crisi), ha di fronte a sé una pluralità di soluzioni, a partire dalla transazione fiscale sino al piano che, indicando la prioritaria soddisfazione del debito Iva (peraltro avente rango privilegiato), rispetto a tutti gli altri (e beninteso con le risorse idonee al pagamento anche di tutti gli altri crediti aventi grado poziore rispetto al credito IVA - come i professionisti nominati dal Tribunale, ecc. - onde l'irrelevanza e l'infondatezza di ogni richiamo al principio della par condicio dei creditori), ove presentato tempestivamente in vista delle scadenze (e quindi, previa ammissione del relativo concordato), raggiunga anche l'approvazione dei creditori e la conseguente omologazione del Tribunale, fatti giuridici idonei a consentire la successiva esecuzione dei pagamenti senza falcidie". Poiché il reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (art. 10-ter d.lgs n. 74 del 2000) "si consuma con il mancato pagamento dell'imposta dovuta in base alla dichia-

razione annuale, per un ammontare superiore ad euro cinquantamila, entro la scadenza del termine per il pagamento dell’acconto relativo al periodo di imposta dell’anno successivo” (cfr. S.U. n. 37424/2013) e pertanto è reato omissivo istantaneo che si perfeziona alla scadenza del termine entro cui doveva essere effettuato il pagamento, è *“del tutto irrilevante il fatto che la società tenuta all’adempimento del debito tributario, e per essa il suo legale rappresentante, sia stata ammessa alla procedura del concordato preventivo in data precedente, non avendo la stessa ottenuto alcuna dilazione di pagamento, a seguito di una espressa richiesta di accesso alla procedura di transazione fiscale avanzata con l’istanza di concordato preventivo”*.

Altra evenienza di rilievo della distinzione tra titolare dell’obbligo tributario (e possibile soggetto attivo del reato) e soggetto gestore o responsabile dell’impresa al momento della scadenza del termine “lungo” di rilievo penale attiene ai casi sovente strettamente raccordati dell’**ex amministratore e del nuovo amministratore**.

Particolare attenzione meritano i casi di omesso versamento per impossibilità di adempiere allorché, nel lasso di tempo intercorrente tra l’insorgenza dell’obbligazione tributaria e la scadenza del termine per l’adempimento fissato dalla norma incriminatrice, venga nominato un *nuovo amministratore* (o *rappresentante legale, o liquidatore* – cfr. art. 1, lett. c ed e), d.lgs. 74/00) del contribuente-persona giuridica. Un commentatore²⁵ ha notato in proposito: *“In questi casi, se l’impossibilità di adempiere entro il termine ultimo fissato dalla norma penale è dovuta esclusivamente a comportamenti del precedente amministratore (quali il mancato versamento delle ritenute o dell’IVA alle scadenze periodiche, ovvero la mancata creazione di “riserve” destinate al successivo pagamento delle ritenute o dell’IVA), è contrario ai principi regolatori del nostro ordinamento penale condannare il nuovo amministratore sulla base dell’assunto per cui, al momento di assumere la carica, quest’ultimo avrebbe ben potuto e dovuto verificare se nelle casse dell’azienda vi erano riserve sufficienti a far fronte a tutti gli obblighi tributari ancora pendenti. Infatti, posto che la condotta meritevole di sanzione, in quanto manifestazione del reale disvalore punito dalla norma, è quella del precedente amministratore (che ha omesso di effettuare i*

25 Alfio Valsecchi, Omesso versamento delle ritenute certificate e dell’IVA (art. 10 bis e 10 ter, d.lgs. N.74/00) per insolvenza del contribuente, 2013 in www.dirittopenalecontemporaneo.it.

versamenti periodici, così come di creare riserve adeguate) e non certo quella del nuovo (che altro non ha fatto se non assumere la guida di una società dissestata), l'eventuale condanna di quest'ultimo appare in contrasto col principio di personalità della responsabilità penale. Così, il principio, invece, è salvo se, una volta accolta l'impostazione – senz'altro condivisibile – della giurisprudenza in materia di omesso versamento dovuto a impossibilità di adempiere per insolvenza, che focalizza l'attenzione sul comportamento del contribuente anteriore allo scadere del termine ultimo previsto per il versamento, coerentemente si riconosce rilevanza penale alle sole condotte che abbiano contribuito a determinare la situazione di oggettiva impossibilità di adempiere. E sicuramente fra queste condotte non può essere annoverata l'accettazione dell'incarico di amministrare una società che versi in crisi di liquidità. Al contrario, il nuovo amministratore ben potrebbe essere ritenuto responsabile (o corresponsabile) dell'omesso versamento ove si dimostrasse che, nel lasso di tempo intercorso fra l'assunzione dell'incarico e lo scadere del termine ultimo fissato dalla norma penale per l'effettuazione del versamento dell'imposta, ha avuto (e dolosamente mancato di raccogliere) l'opportunità di reperire le somme necessarie a far fronte non solo alle nuove obbligazioni tributarie sorte nel frattempo, ma anche alle obbligazioni sorte sotto il precedente amministratore e non ancora adempiute”.

Tale impostazione non impedisce di sanzionare penalmente l'omissione che sia frutto, anche, del comportamento del *precedente amministratore*. Il vecchio amministratore, infatti, ben potrà essere chiamato a rispondere, ai sensi dell'art. 110 c.p. e dell'art. 10 *bis* o 10 *ter*, d.lgs. 74/00, per aver concorso a realizzare un fatto di reato *materialmente* commesso dall'amministratore incarica al momento della scadenza del termine ultimo per il versamento, a nulla rilevando che il fatto di reato sia o meno rimproverabile anche a quest'ultimo (per la punibilità del primo e la non punibilità del secondo ex a. 48 c.p. cfr. Tribunale di Milano, I Sezione penale, 11.6.2013).

Secondo la Cassazione (III, 12268/2013), «*le somme incassate a titolo di IVA sono destinate a essere versate e non sono nella libera disponibilità del contribuente che dovrebbe, invece, accantonarle se non provvede al versamento periodico mensile o trimestrale e da tale incombenza non può ritenersi estraneo, in caso di successione tra amministratori di una società, colui che la rappresentava nel periodo antecedente alla scadenza del termine per il versamento, poiché la sua condotta potrebbe aver fornito un contributo causale alla commissione del fatto,*

creando materialmente i presupposti per il successivo omesso versamento». Nella fattispecie concreta, risultava accertato che l'imputato era stato amministratore della società fino al 28.9.2009, data in cui era subentrato il liquidatore, il quale aveva provveduto a presentare la dichiarazione IVA alla scadenza del 30.9.2009, senza poi provvedere al versamento. Entrambi i soggetti erano soci della società ed il liquidatore anche membro del consiglio di amministrazione. Tali circostanze, ad avviso della Corte, dovevano essere opportunamente valutate ai fini dell'attribuzione della responsabilità penale per l'omesso versamento, che non può basarsi sul mero dato formale della legale rappresentanza della società, ma deve riguardare anche la condotta concretamente posta in essere dai singoli soggetti coinvolti nell'amministrazione e la sua rilevanza nel caso specifico, valutandone la effettiva incidenza. Ancora, la Corte (III, 39082/2013), con riferimento ad un ex amministratore, di poi sostituito da un liquidatore e poi ancora da un curatore fallimentare, rilevando che alla successiva data di consumazione del reato ex a. 10 ter del decreto lo stesso non avrebbe più potuto adempiere a tale obbligo, ha rimarcato che occorre la prova di altri specifici elementi per desumere che la pregressa gestione fosse stata volta all'evasione dell'IVA, ed a tale scopo fossero indirizzati i mancati accantonamenti (essendo, ad esempio, rilevante l'eventuale residuo di cassa trovato dal curatore, ove insufficiente per l'esecuzione del pagamento, o l'esistenza, nel passivo fallimentare, di altri debiti aventi grado anteriore onde il pagamento si sarebbe palesato in violazione della par condicio). Proprio tali elementi, per converso, secondo diversa prospettiva, potrebbero ricondurre l'omissione del versamento alla scadenza proprio all'ex amministratore, o al liquidatore, i quali, in tal modo, avrebbero determinato il curatore o il nuovo amministratore all'omissione del versamento ex art. 48 c.p.

7.8. L'indebita compensazione.

Alla stregua dell'articolo 10-quater del decreto “a disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti”.

A dispetto del pronome chiunque, si tratta di reato proprio, realizzabile solo da chi è tenuto al pagamento delle imposte ed in particolare dal contribuente che redige il modello F24

7.9. La sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

In base all'articolo 11, co.1 del decreto "è punito con la reclusione da sei mesi a quattro chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su alcuni beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni".

Si tratta di *reato proprio*, realizzabile, solo dal *contribuente tenuto al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto in misura maggiore del limite di 50.000 euro, ovvero, dell'amministratore, liquidatore o rappresentante della società, ente o persone fisica* cui riferibile la titolarità del rapporto di imposta.

Certo ammissibile il concorso dell'*extraneus* in presenza di consapevole contribuente all'*intraneus* a sottrarsi alle proprie obbligazioni tributarie

7.10. Il falso nella transazione fiscale.

Secondo l'articolo 11, co.2 del decreto "è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni".

Reato proprio, realizzabile solo dall'*imprenditore che avanza la proposta di transazione fiscale ex a. 182 ter r.d. n. 267/1942* (accordo transattivo fra l'imprenditore e l'Agenzia delle Entrate finalizzato al superamento della crisi aziendale, praticabile in seno al concordato preventivo ovvero all'accordo di ristrutturazione), *ovvero dai professionisti iscritti nel registro dei revisori contabili*, chiamati ai sensi dell'articolo 161, co. 3 r.d. n. 267/1942 ad attestare la veridicità delle informazioni fornite dal debitore.

Certo ammissibile il concorso dell'*extraneus* in presenza di consapevole contribuente all'*intraneus*.

7.11. L'esibizione di falsa documentazione e la comunicazione di notizie non vere.

In base all'*articolo 11, co.1 del d.l. 201/2011, convertito con legge 241/2011*, “chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero e' punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74”.

La norma delinea un *reato proprio*, consumabile solo (si fa per dire, trattandosi di platea potenzialmente estesissima....) dai destinatari, a qualsiasi titolo, di legittime richieste di informazione da parte della Guardia di Finanza e dell'amministrazione finanziaria, nell'ambito dei loro poteri ispettivi e di accertamento.

OBBLIGHI TRIBUTARI E RESPONSABILITÀ PENALE
SECONDO LA RECENTE DELEGA FISCALE:
PROSPETTIVE DI RIFORMA E PROFILI DI CRITICITÀ.

di FRANCESCO GRECO

*Procuratore aggiunto presso la Procura della Repubblica di Milano
Responsabile Pool Reati Finanziari*

* * *

Buongiorno a tutti , mi scuso perché devo andare via presto.

Ma quando a volte si studiano delle linee giurisprudenziali nuove, innovative, come è capitato ai tempi della vicenda *Parmalat*, non si immagina mai che questa linea innovativa, se si afferma, possa diventare un *boomerang*.

E, quindi, devo andare a Siena perché sta arrivando il processo di Monte dei Paschi, ed era una cosa che non avevamo preventivato.

Io sono un societarista, quindi, mi sono occupato nella mia vita di reati societari, reati fallimentari, e di corruzione, ho fatto molti processi di corruzione, e mai avrei immaginato, che nell'ultima parte della mia carriera professionale, potessi diventare un fiscalista.

Si tratta di una materia appassionante in cui è facile indulgere ad impostazioni pionieristiche perché capisci che tutto quello che è stato detto fino a quel momento risente di approcci a volte sbagliati, a volte insufficienti, e che meritano, forse, un maggior approfondimento.

A titolo esemplificativo, abbiamo ripreso a Milano a discutere, in termini diversi, sulla tematica **dell'abuso del diritto**, e stiamo cercando di categorizzarla sotto l'egida **della violazione del diritto** che è cosa ben diversa, e ben più importante.

Nell'organizzare il Primo Dipartimento nella Procura di Milano -che ha come ambito di trattazione reati societari e fallimentari, reati finanziari di mercato previsti dal TUF e dal TUB, reati fiscali, truffe, appropriazioni indebite realizzate in forma societaria, usura finanziaria e, in proposito, sono state preventivate quest'anno notizie specializzate pari a circa 8000 processi- abbiamo cercato di avere un approccio integrato e globale alla criminalità economica, perché l'abbiamo sempre ritenuta un *unicum*.

Un orientamento perfettamente in linea con quanto, del resto, sostiene anche l'OCSE che da tempo manda ai pianificatori fiscali dei manuali, in cui li

invita a lottare contro la corruzione e il riciclaggio dicendo “*voi siete gli occhi dello Stato nelle società*” alla stregua di quanto si diceva delle società di revisione prima delle grandi crisi “*voi siete gli occhi della CONSOB, della SEC nelle società, ci dovete aiutare a scoprire anche altri fatti*”.

Ecco, questo approccio globale e integrato noi abbiamo provato ad applicarlo e, devo dire, con risultati assai soddisfacenti perchè nella struttura che abbiamo messo in piedi nel Primo Dipartimento lavorano fianco a fianco uomini delle Agenzie delle Entrate, uomini della Guardia di Finanza, uomini della Banca d'Italia, e -non lo devo dire perché so che molti si offendono- uomini delle Dogane, che sono considerati figli di un Dio minore. Non ho mai capito bene cos'è questa storia. Io dico sempre che bisogna, come dire, lo Stato ci paga per lavorare, non per litigare, quindi trovo sempre antipatico i litigi tra magistrati, tra procure, tra altri organismi dello Stato.

Questa struttura operativa integrata ci ha permesso di conseguire notevoli risultati, e di smaltire una mole di lavoro ingente.

Non voglio vendere un prodotto ma, soprattutto, far capire la rilevanza della problematica dell'evasione fiscale, che per me è centrale in Italia poichè il declino di questo paese è segnato, a parer mio, proprio dalla criminalità economica.

I numeri li conoscete tutti e deve essere considerata questa la grande emergenza : 180 miliardi/ 120 miliardi circa la quantificazione dell'evasione fiscale, mentre i costi della corruzione lievitano esponenzialmente.

Anche in questi giorni, stiamo assistendo a fatti di grande criminalità economica che ci dimostrano come lo Stato e il Paese non possa più sostenere questi costi.

Io ho sostenuto più volte che la vera *spending review* dovrebbe essere proprio la riduzione dei costi della criminalità economica. E lì si potrebbero fare tagli lineari, senza alcun tipo di problema : riduciamo del 10% all'anno i costi della criminalità economica, e avremo fatto le finanziarie.

Dunque è tempo di decreti delegati, e sicuramente il decreto delegato penale è molto importante.

C'è molta attesa, e attenzione. I problemi che il Legislatore delegato dovrà affrontare, peraltro, sono molteplici.

A questo proposito, ho predisposto un prospetto di quali siano i punti critici per far comprendere la complessità dei problemi sottesi all'emanazione della legge delega.

Per esempio, c'è il problema dell'abuso del diritto, che pur non essendo centrale, è indubbiamente un notevole problema.

La categoria dell'abuso del diritto, paradossalmente, non nasce nel diritto fiscale, bensì nel diritto societario e, addirittura, nel diritto di proprietà.

Storicamente, la prima controversia che ispirò la categoria dell'abuso del diritto fu una causa in Francia, tra due vicini di terreno, uno dei quali, costruendo un muro o un albero, aveva impedito all'altro di poter vedere liberamente il panorama. E la Corte di Giustizia francese affrontò diffusamente questa questione.

C'è, quindi, il problema dell'abuso del diritto, e come distinguere tra l'elusione, anche, aggressiva, e l'elusione fraudolenta.

Noi abbiamo cominciato ad elaborare questo concetto dell'elusione fraudolenta perché sentivamo la necessità di connotare il comportamento di elementi fraudolenti.

C'è il problema centrale, che si collega a questa tematica, e che la legge delega pone con forza, ovvero se l'attuale art. 5 decreto legislativo 74/2000 debba restare o essere abolito.

Io devo dire che su questo, quando me l'hanno raccontato gli autori della delega, sono rimasto un po' perplesso.

E' vero, per esempio, che io ho criticato molto la tendenza culturale degli organi di accertamento ad immaginarsi il sistema che ruota, solo, attorno all'articolo 4 decreto legislativo 74/2000, ovvero il reato di dichiarazione infedele.

Oggi noi abbiamo creato un sistema, come dire, *quattrocentrico*, perché sostanzialmente non abbiamo più grandi processi per frode fiscale, ma una tendenza a riportare le condotte delittuose nel fuoco della previsione di cui all'art. 4. Anche le ipotesi di reato di falsa fatturazione ex art. 2 decreto legislativo 74/2000 vengono, piuttosto, qualificate come costi deducibili rilevanti ai sensi dell'art. 4.

E, quindi, espungere l'art. 4 decreto legislativo 74/2000 imporrebbe una revisione culturale rispetto alla quale noi non siamo pronti. Il che ci impone di muoverci all'interno del reticolato per capire ciò che deve essere tolto, e ciò che deve essere conservato in questo tipo di norma.

C'è il problema dell'art. 5 sotto un duplice profilo.

Da un lato, ho sempre considerato strana questa scelta che fece il Legislatore del 2000 di considerare la condotta dell'evasore totale meno grave, di quello che fa fatture false.

Ah, scusate, tornando all'art. 4 : abbiamo calcolato che con la recente riforma che prevede l'abbassamento delle soglie avremo, poi, un aumento del 30% dei fascicoli, con ovvie ripercussioni negative sulle già gravi e preesistenti

situazioni di carenza strutturale ed organica in cui versano le Procure in questo momento.

Proprio stamattina segnalavo al dottor Lampone la tendenza di Guardia di Finanza e Agenzia delle Entrate, in occasione di conferenze stampa indette sulla lotta all'evasione, a polarizzare l'attenzione sugli esiti di attività del tipo “scoperti 5000 evasori totali”. Come dire che la cosa più importante che è stata fatta quest'anno è scoprire 5000 evasori totali.

Ebbene, l'evasore totale risponde di una pena ridicola, rispetto a colui che realizza quattro fatture false : una scelta di politica legislativa che, secondo me, dovrà essere rivista.

Ma il problema più importante, secondo me, relativo alla previsione normativa dell'art. 5, come è emerso di recente anche con riferimento al caso di alcuni stilisti, è quello della **esterovestizione** fraudolenta di beni, proprietà e redditi, che si è avuta in questi anni attraverso il trasferimento in paesi *off shore* delle sedi delle proprie società, di marchi e simili.

E, questo, è un ulteriore problema che deve essere affrontato.

Stanno nascendo proposte legislative diverse per creare un **rapporto di collaborazione tra fisco e contribuente**, ad esempio, tutta la tematica di multe e *disclosure* per quanto riguarda il monitoraggio fiscale dei rientri di capitali, o l'idea di estendere fino a 5 anni il ravvedimento operoso.

Proposte che impongono di valutare se questi istituti debbano diventare istituti strutturali, che segnino un rapporto nuovo di collaborazione tra cittadino e fisco, o se invece debbano qualificarsi come strumenti emergenziali *una tantum*.

Così come è fondamentale capire se ha senso l'azione penale quando il cittadino ha aderito all'accertamento, ovvero, ha collaborato attivamente.

E in tal senso, segnalo il paradosso che si viene a creare laddove siamo costretti a portare avanti processi sostanzialmente inutili, per sopravvenuta mancanza d'interesse dello Stato, dal momento che il cittadino ha già aderito all'accertamento, sol perché non c'è una previsione normativa atta a regolamentare questa situazione.

C'è il problema di capire esattamente la differenza tra art. 2 e art. 3 decreto legislativo 74/2000, e la permanenza nell'ordinamento dell'art. 3 che, tra l'altro, fino a qualche anno fa, era un reato sostanzialmente disapplicato, come il riciclaggio, e che oggi sta vivendo una nuova primavera a seguito di tutta una serie di interpretazioni innovative sul concetto di falsità contabile.

Devo dire che quando ho analizzato il primo caso di abuso del diritto, mi

ero subito posto un problema, ovvero perché noi stiamo qui a discutere di una categoria che non è penale, e che è quella della “inopponibilità dell’atto”, e non discutiamo, invece, del problema centrale se la rappresentazione contabile corrisponda ai principi contabili previsti dal codice civile per rappresentare i fatti economici.

Nella mia esperienza, a questo proposito, ho constatato che si tendono a considerare veri, contratti fittizi costruiti a tavolino.

Bene, **nel diritto societario un contratto fittizio non dichiarato è un falso contabile**, così come operazioni che sono fatte settorialmente, ma che in realtà hanno tutta una loro unitarietà.

La grande scuola di queste elaborazioni è stato il processo Parmalat laddove noi abbiamo considerato delle operazioni che venivano contabilizzate come *Equity*, ma che, in realtà, erano dei finanziamenti bancari mascherati da *Equity*.

E noi abbiamo sostenuto, in questo caso, la ravvisabilità del reato di agiotaggio e falso in bilancio : impostazione accusatoria che è stata vidimata ed accolta sia dai Tribunali che dalla Corte di Cassazione.

Questo tipo di approccio sarebbe auspicabile anche nei confronti dell’abuso del diritto.

Se un’operazione è costruita a tavolino, nel diritto penale, si dice che quella è un’operazione fittizia e/o fraudolenta, risultando del tutto irrilevante se sia opponibile o meno, e rendendo altrettanto pleonastiche tutte le dissertazioni elaborate sui derivati fittizi.

Se io escludo dal contratto l’alea, che è l’essenza di un contratto derivato, questo non è più un derivato bensì un contratto falso, fittizio, costruito a tavolino.

E se nel bilancio non si menziona il contratto falso, ci troveremo di fronte ad un’ipotesi di falso in bilancio. Questo è stato il ragionamento dal quale abbiamo preso le mosse nel processo Parmalat di Milano.

Un altro dei grandi problemi esistenti in Italia è quello che io definisco “**la latitanza fiscale**”.

Abbiamo un programma di ricerca di latitanti di mafia, per fortuna, ma non abbiamo un programma di ricerca di latitanti fiscali.

Quando leggo i dati sconcertanti di Equitalia, sconcertanti nel senso che il livello di ripresa del riscuotibile viaggia sul 5/6 %, poichè mi dicono “ma questi sono falliti, sono morti, sono fuggiti, non ci sono più, non riusciamo” mi chiedo sempre quale sia il problema che impedisce di affrontare in maniera seria la

latitanza fiscale.

E non c'è. Ovviamente. Come dire, se non perché c'è un problema strutturale e forse di matrice privata. Tralasciando quest'ultimo, e concentrandosi sul primo, il vero *punctum dolens* è il fatto che oggi ad Equitalia arriva un credito da riscuotere di 7 anni, mediamente, prima.

Nonostante gli sforzi dell'Agenzia delle Entrate volte ad evitare la prescrizione del fatto, trascorrono in media 5/6 anni, ed è fin troppo evidente che se si crea questo *spread* tra il fatto e il momento della riscossione, non trovo più niente.

A questa discrasia temporale, dobbiamo aggiungere che non c'è un programma di ricerca della latitanza fiscale, e che c'è un art 11 Decreto legislativo 74/2000 poco valorizzato dalle Procure che dovrebbero invece sfruttarlo perché, in fondo, l'art. 11 ha una struttura quasi di **autoriciclaggio**: il fatto di nascondere un bene, e rispondere per averlo nascosto all'aggressione, all'accertamento dell'Agenzia delle Entrate o di Equitalia, è una forma di autoriciclaggio.

Una volta mi sono messo a studiare tutte le possibili forme di autoriciclaggio nel sistema, e come dire, alcune sono ormai conclamate anche dalla Corte di Cassazione, ad esempio l'art. 12 quinquies D.L. 306/1992. Ma l'art 11 era sfuggito ai più, ma secondo me la struttura è quella.

Altro problema che avrà il Legislatore delegato è la riformulazione dell'art. 13, tenendo conto di due aspetti.

Sotto il primo profilo, l'introduzione di strumenti diversi per regolare il rapporto di collaborazione tra il cittadino e il fisco deve essere maggiormente premiato, secondo me, rispetto alla previsione dell'attuale art. 13.

La seconda questione è l'insana introduzione di un limite al patteggiamento rispetto al pagamento integrale del debito fiscale, debito che, poi, lo dicevo stamattina, sfiora i limiti dell'usurarietà tenuto conto delle sanzioni, degli interessi e quant'altro.

Questo crea un problema pratico serio, e cioè se non sono in grado pagare integralmente e in un'unica soluzione il debito, chiedendo una rateizzazione, mi viene inibita la possibilità di accedere al rito del patteggiamento, e questo in quanto l'attività giudiziaria non può aspettare i 30 mesi, e più, previsti per il pagamento rateale perché, diversamente, il reato va in prescrizione.

In proposito, la soluzione adottata dal Tribunale di Milano è stata quella di stimolare l'accesso al giudizio abbreviato facendoci, ovviamente, odiare dai Giudici per le Indagini Preliminari che sono costretti ad un lavoro in più: una cosa è scrivere una sentenza di patteggiamento, altro è scrivere una sentenza di

abbreviato.

Questa scelta del Legislatore deve essere rivista, quantomeno coniugata con la possibilità di rateizzare, perché noi abbiamo un paradosso sull'art. 10 bis e ter Decreto Legislativo 74/2000, ovvero che possiamo rateizzare solo dopo aver commesso il reato.

Un caso unico al mondo dove per poter accedere ad una rateizzazione, si deve aver commesso il reato. Laddove sarebbe più opportuno, e di buon senso, che quando so che sto per commetterlo, dovrei andare all'Agenzia delle Entrate e dire *"scusate mi rateizzate prima, in modo che evito di commettere questo reato, e comunque spero di non commetterlo"*.

Invece no, prima lo devi commettere e poi ti rateizzo. Una situazione paradossale.

Poi un altro grosso problema che la delega fiscale dovrà affrontare è **l'estensione della L. 231/2001 ai reati fiscali**.

Ecco, devo dire francamente che, come sull'autoriciclaggio ho avuto dei ripensamenti in ordine alla necessità di introdurre l'autoimpiego, così anche sull'estensione della legge 231/2001 -che tanto avevo auspicato, e in proposito ho anche scritto in una commissione che ho presieduto qualche anno fa- ho incominciato ad avere delle perplessità per due motivi, ma soprattutto per un motivo pratico, perché, concettualmente, non c'è miglior reato di quello fiscale che, per antonomasia, è il reato commesso nell'interesse della società, secondo quanto richiesto dalla legge 231/2001.

E, tuttavia, temo l'estensione di tale normativa ai reati fiscali per due ordini di ragioni : da un lato, perché ciò finirebbe per svilire la legge 231/2001, e in secondo luogo, perché i tribunali italiani non sono in grado di affrontare l'impatto di un raddoppio dei procedimenti.

Perché se io ho 8000/6000 reati fiscali quello che è, si avranno 6000 processi in più e, d'altra parte, qui nessuno ha mai fatto un'analisi seria dei primi dieci anni di applicazione della legge 231/2001.

Io ho fatto a Milano quest'analisi sui dati che avevo a disposizione, e devo dire che è molto deludente. Andrebbe fatta una seria riflessione.

Perché come è successo in passato, ad esempio, per il falso in bilancio, sono stati fatti diversi convegni, sono stati scritti libri, ma nessuno è andato a valutare, poi, gli effetti della sua concreta applicazione nei Tribunali.

E quello che succede nei Tribunali è che a Milano, ad esempio, che è sicuramente quello che più l'ha applicata -nei primi dieci anni ha avuto più di 400 processi *ex lege* 231/2001- sono nettamente inferiori di una percentuale ridicola,

tra l'altro, rispetto ai reati presupposti.

E allora, qui, in più, il problema è capire se l'iscrizione della società sia un atto dovuto, necessario, di esercizio di un'azione penale-amministrativa, o se, invece, via sia totale discrezionalità d'iscrizione da parte delle Procure.

Discrezionalità d'iscrizione rinvenibile tra uffici, tra magistrati, anche all'interno del medesimo ufficio, fino a casi limite che abbiamo avuto a Milano di un processo in cui tre società sono state iscritte, e altre tre non sono state iscritte.

Questo è un problema che, a dieci anni dalla sua applicazione, non è stato risolto.

In questo quadro l'idea di raddoppiare, triplicare, quadruplicare l'applicazione della legge 231/2001 merita un'attenta riflessione.

Non sostengo che non si debba fare ma, forse, la soluzione potrebbe essere quella di ravvisare l'estensione di responsabilità alla persona giuridica solo per i fatti più gravi.

Devo dire che, francamente, il problema è in gran parte stato risolto dalla recente sentenza della Cassazione a Sezioni Unite, la cosiddetta **sentenza Davigo**, dal nome del giudice estensore. (Sent. nr. 10561, 5 marzo 2014)

Una sentenza che ha detto delle cose fondamentali in questa materia: pur lamentando, nella parte motiva, il mancato inserimento dei reati fiscali nella legge 231/2001, sostanzialmente, ha, però, affermato che la confisca del profitto del reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica è consentito direttamente presso la società, se tale profitto sia nella disponibilità della stessa persona giuridica e, quindi, è una confisca diretta.

Questa è una rivoluzione copernicana perché il precedente orientamento giurisprudenziale, suggellato nella sentenza emessa nella vicenda *Unicredit/Brontos*, era di segno esattamente contrario.

Ora, a questo punto, è chiaro che, poi, di fatto, la principale sanzione che si può applicare con la legge 231/2001 è la confisca del profitto direttamente alla società, e questa sentenza, per certi versi, ci ha risolto il problema, prescindendo dalla stessa legge 231/2001.

Questa è una sentenza recente, di qualche mese fa, è stata ancora poco studiata, ma grosso modo il punto delle discussioni che abbiamo avuto a Milano, è che è una sentenza molto innovativa, molto importante, e forse ancora un po' sottovalutata.

Se questi sono i problemi, e ci sono, anche, per la mia visione di un approccio globale di diritto penale, altri problemi vi sono per la lotta all'evasione fiscale, che vanno oltre i reati fiscali, quindi l'opportunità di introdurre il reato di au-

toriciclaggio, e la necessità di rimettere in piedi il **falso in bilancio**.

I più vecchi di noi si ricorderanno che negli anni novanta, quando qualcuno riprese in mano il falso in bilancio, e lo lanciò dentro *Mani Pulite*, cominciò tutta una problematica relativa alla possibilità di contestare il falso in bilancio unitamente alla frode fiscale, e fu copiosa la produzione giurisprudenziale.

Il problema del falso in bilancio è fondamentale : non ci possiamo permettere di avere un Paese in cui la carta d'identità delle società può essere tranquillamente falsificata. E questo perché il falso in bilancio non è un reato più credibile, dal momento che è relegato al rango di mera contravvenzione.

Un po' di tempo fa circolava la battuta in Procura che avremmo dovuto fare indagare sul falso in bilancio, non la Guardia di Finanza, ma i Vigili Urbani. E questo perché è una contravvenzione molto meno grave di alcune previste, come il gioco d'azzardo.

E, allora, non solo bisogna tener presente la riforma dei reati fiscali, ma anche -e devo dire che in questo momento il Parlamento ci sta ragionando- la riforma di quei reati che, in un certo senso, ad essi si coniugano.

A questo proposito, io l'ho detto e scritto a più riprese che l'autoriciclaggio è il principale strumento di lotta all'evasione fiscale.

Non mi interessa assolutamente quanto sia importante per la lotta alla mafia. Lo dico francamente. La lotta alla mafia è piena di reati. La lotta alla criminalità economica è senza reati.

L'autoriciclaggio è fondamentale perché colpisce quella che io chiamo l'evasione-aria, ovvero laddove circola il denaro, e lo si fa sparire.

E' opportuno ricordare che c'è un'evasione fiscale *soft*, che è quella contabile, ed è quella, poi, che genera risparmi enormi : è pacifico in giurisprudenza che quei profitti siano confiscabili perchè sono indiscutibilmente provento di riciclaggio.

Poi c'è quell'evasione che comporta un passaggio di denaro e, come dire, l'esito biblico che abbiamo avuto in questi ultimi venti/trent'anni di trasferimento massiccio di capitali verso l'estero, lo dimostrano tre scudi fiscali, e ancora ci sono capitali all'estero.

Questo effetto deve imporre una considerazione diversa : l'autoriciclaggio.

Negli anni 90 abbiamo avuto uno dei più grossi casi di riciclaggio nel processo *Mani Pulite*.

Il caso di un italiano che aveva fondato una banca in Svizzera per riciclare il denaro dell'Eni, e di altri enti pubblici.

Lui era convinto di essere un riciclatore ma è stato condannato, invece, per

concorso in falso in bilancio dell'Eni.

Tutto avrebbe immaginato nella sua vita, fuorchè di essere considerato una sorta di amministratore di fatto dell'Eni.

Questo è stato il grande paradosso, e allora, all'epoca, mi ricordo che il problema non era tanto avvertito perché c'era il falso in bilancio.

Il falso in bilancio era un reato abbastanza grave, e soprattutto, non c'era la Legge ex Cirielli, per cui anche l'appropriazione indebita aveva una prescrizione di quindici anni.

E questi reati, comunque, si potevano adattare anche a condotte di riciclaggio.

Però era già stridente il fatto che a uno che faceva di mestiere il riciclatore iscritto all'albo dei riciclatori di un Paese *off shore*, gli avessimo fatto venire una crisi d'identità: “*tu non sei un riciclatore ma un amministratore della società che ha portato via i soldi.*”. “*No no io sono un riciclatore, no no la mia professionalità.*”. “*Ma essere un amministratore di una multinazionale è importante...*”

E questo era già il primo problema.

Quindi, all'epoca, negli anni 90, il problema nostro non era tanto per la punibilità dell'amministratore perché nel sistema erano già previsti reati gravi.

Il problema era, intanto, codificare il reato del riciclatore.

Questa difficoltà ce la siamo portati fino ad oggi, tant'è che qualche anno fa un signore che venne arrestato a Malpensa, che tornava dai campi di golf delle Isole Baleari, e che aveva con sè un computer, dove la segretaria si era sbagliata, e aveva scaricato tutto il server della sua fiduciaria anziché solo la posta elettronica, ci ha permesso di entrare per la prima volta, appunto, in una società fiduciaria svizzera, senza passare per la rogatoria.

Ancora oggi si sta discutendo in Tribunale, se questa persona, che ha portato poi una ripresa fiscale a 150/200 imprese italiane per 400/500 milioni di euro, sia concorrente con queste 150 persone alle quali ha offerto contratti di associazione in partecipazione, ha venduto marchi inutili, e simili, per portare via i soldi.

Ma questo problema è diventato ancora più grave quando nel 2002 è stato abolito, sostanzialmente, il falso in bilancio, e quando nel 2005 è stata introdotta la legge ex Cirielli.

Abbiamo facilitato l'attività dei manager che portano via i soldi, degli evasori fiscali che portano via all'erario importanti soldi, anche perché in Italia è sport nazionale sottrarre gli utili, non solo all'erario, ma anche ai soci di minoranza.

Non c'è stata più tutela, e da qui che nasce il problema dell'autoriciclaggio.

Tutti hanno compreso l'utilità dell'introduzione del reato di autoriciclaggio,

trattandosi solo di capire le modalità, e auspicando che venga fatto bene.

E' fondamentale, soprattutto per quanto riguarda i capitali all'estero, l'introduzione della norma sull'antiriciclaggio perché rende immobili quei capitali, dal momento che nessun banchiere può movimentarli.

Tenete presente che quasi tutte le banche svizzere stanno chiedendo ai propri clienti la documentazione in autocertificazione, o i documenti attestanti la circostanza di avere rispettato le regole del loro Paese.

Se il cittadino italiano non porta questa documentazione, sostanzialmente, si auto dichiara evasore fiscale.

A quel punto se ci fosse l'autoriciclaggio, il banchiere, reso edotto di questo fatto, non toccherebbe più quei soldi perché, diversamente, risponderebbe anche lui del reato di autoriciclaggio.

Capite com'è importante, oggi, che si arrivi velocemente a varare la norma.

Se questi sono i problemi che abbiamo davanti, andiamo a vedere la delega fiscale.

Scopriamo che sostanzialmente è una delega in bianco.

Con ironia, coloro che l'hanno scritta hanno detto che l'hanno fatto apposta -scherzo- perché così avrebbero avuto le mani libere nei decreti delegati.

Non so se da un punto di vista costituzionale reggerà, tuttavia, il problema è che cosa bisogna fare, perché non è facile comprenderlo leggendo la delega fiscale.

Il dottor Lampone ci dirà che cosa dobbiamo fare, però, noi ci troviamo davanti una prima domanda che ancora non ha ricevuto risposta : **dobbiamo cambiare la 74/2000 o lavorare all'interno della struttura della 74 del 2000?**

E badate bene, noi qui stiamo da parecchi anni a criticare la 74/2000 in maniera *spot*, ovvero in maniera saltuaria.

Tra l'altro, è una legge singolare che mi farebbe pensare che è anche buona perché è criticata sia dai giustizialisti che dai garantisti. A volte questo è sintomatico di una correttezza della norma, di una sua equidistanza perché le critiche sono bipartisan.

E, tuttavia, noi non abbiamo avuto né nella dottrina, né nei convegni l'articolazione di un sistema nuovo e diverso.

Già quando fu fatta la 74/2000 si discuteva sul fatto che fossero reati di pericolo, e che fosse opportuno "trasferirli" nella categoria dei reati di danno.

Ma quella è stata una scelta che ha fatto il legislatore, condivisibile o meno, io non la condivido, ma tuttavia è stata una scelta di sistema penale.

Negli ultimi 14 anni questo tipo di discussione non l'abbiamo fatto, abbia-

mo parlato di abuso del diritto, di eccessiva intraprendenza dell’Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza, di disinvoltura, abbiamo avuto battaglie ideologiche sulla esterovestizione dei marchi e così via, però nella sostanza, un disegno d’insieme, una costruzione d’insieme non è mai stata fatta.

Quindi io penso che il Legislatore delegato non solo si dovrà porre questo problema, ma si troverà anche, come dire, a disagio, perché non ha dei punti di riferimento precisi.

Tra l’altro sono convinto che alcune figure di reati fiscali debbano essere riportate, secondo me, all’interno del diritto penale.

Ho proposto, in una commissione di cui ho fatto parte, una norma sull’abuso fraudolento dei beni sociali, perché sono fortemente convinto che le pratiche di clandestinizzazione dei beni sociali, anche con un uso di strumenti fraudolenti, tipo i fondi neri, devono essere penalizzate all’interno del diritto penale, all’interno del diritto societario.

E, poi, ci sono i problemi enormi che le nuove condotte stanno evidenziando. Per esempio, un problema che abbiamo a Milano, che stiamo cercando di affrontare, che la Guardia di Finanza sta cercando di affrontare, come l’Agenzia delle entrate, nonché le Dogane, è il **problema della fiscalità dei grandi gruppi multinazionali**, ma soprattutto dei gruppi che operano su internet, e dei gruppi che allocano i guadagni in paesi *off shore*, attraverso tutta una serie di strumenti ed utilizzazione più o meno di organizzazioni stabili con contratti un po’ strani.

E’ un problema che non abbiamo solo noi, tra l’altro, l’hanno avuto i francesi, gli inglesi, tutto il mondo sta affrontando il problema di questi grandi gruppi che hanno questi utili enormi, e che, però, non pagano le tasse adeguatamente nei singoli paesi.

Non so se questo è un problema risolvibile all’interno della delega fiscale, ma è **IL** problema che abbiamo davanti nei prossimi mesi.

Ora, mi avvio alla conclusione, come dicevo prima, la delega risente un po’ anche di una sorta di **visione garantista del Legislatore, che si è coniugata con un’idea**, che c’è qui in Italia, un po’ **giustificazionista dell’evasione fiscale**.

E questo è dato proprio dal fatto che non hanno voluto mettere mano ad un aumento della pena per i fatti più gravi.

Si mantiene ancora il limite edittale della pena a 6 anni, che abbiamo visto in questi 14 anni essere un limite troppo basso.

Tant’è che poi, ci si sorprende, che in carcere vadano solo quelli che fanno reati bagatellari.

E questa visione un po' garantista e giustificazionista, tra l'altro, stride con l'animo che si sta affermando, e che Davigo, che è uno molto fulminante nelle sue affermazioni, ha ben colto: *“gli italiani sono garantisti quando l'economia tira, e giustizialisti quando si va in recessione.”*

Adesso, qui, siamo in un momento giustizialista e populista. Quindi, questo fatto del trattamento dell'evasione fiscale così blando, per certi versi non piace, ma al di là del fatto che piaccia o non piaccia, bisogna capire se l'evasione fiscale è la rottura del rapporto democratico tra il cittadino e Stato, o se invece è una cosa da trattare come un buffetto sulla guancia.

E, quindi, la delega fiscale ha anche questo problema che forse è nato in un periodo culturale diverso, ma al di là di questo fatto, c'è un altro problema fondamentale: dopo 5 anni di crisi economica, noi non possiamo affrontare la crisi delle imprese con l'ottica che avevamo, e che abbiamo, per una situazione di economica normale.

Per cui secondo me bisogna affiancare alla delega fiscale, nuove regolamentazioni del rapporto tra cittadino e Stato che tenga conto della strutturabilità della crisi economica.

Una proposta seria, secondo me, deve essere fatta su quelle che io chiamo **misure di alert**: vi sono tutta una serie di indicatori, per esempio l'impresa che non paga i contributi per x mesi, l'impresa che non paga l'IVA per x mesi; indicatori che potrebbero essere verificati dagli stessi organi di controllo sociale.

Ebbene, io mi chiedo perché non si possa elaborare una **figura di crisi dell'impresa** che prescindendo dalle procedure concorsuali, e che venga poi sottoposta al Presidente del Tribunale del luogo, in modo che, convocando le parti, analizzando contabilmente la situazione dell'impresa si faccia una sorta di piano transattivo con l'Agenzia delle Entrate, e quant'altro, per trasferire e guidare la crisi di questa impresa.

Tenete presente che, poi, oggi non stiamo facendo fallire quelli che avevano enormi buchi economici già nel 2008, noi stiamo facendo fallire, oggi, i sopravvissuti della crisi economica. Questo è un allarme che dobbiamo lanciare: i piccoli imprenditori che noi facciamo fallire sono quelli che subiscono, che hanno commesso i reati dell'art. 10 bis e ter.

Stiamo parlando di chi ha ancora un po' di fatturato, che ha sicuramente sbagliato a non versare l'iva, non dico il contrario, dico anche, però, che dovremmo essere realisti, da questo punto di vista, e che non possiamo permettere di distruggere ancora capitale sociale, e capitale umano.

Bisogna assolutamente intervenire con misure di allerta, e più volte, ho chie-

sto inutilmente che si rivedessero i meccanismi di revisione dell'impresa.

Oggi, sostanzialmente, riescono a sopravvivere quelli che non hanno capitale umano.

Nelle procedure pubbliche rimaste -ahimè, non sono tanto convinto nella privatizzazione del diritto fallimentare- abbiamo ancora in piedi dei poltronifici, cioè sono poche le gestioni di amministrazioni straordinarie, e di altro, che non siano stati dei poltronifici.

Io me ne ricordo solo una nella vicenda Parmalat, che invece è andata bene, ma perché è stato nominato un manager, e poi perché il latte lo beviamo tutti, anche se io sono passato al the.

Quindi questa articolazione delle misure di allerta è fondamentale, e si può risolvere in due modi : **prevedendo una procedura che passa attraverso il Presidente del Tribunale, o prevedendo delle nuove procedure di rapporto tra Agenzia delle Entrate, e contribuente che dichiara “mi sto per arrendere, aiutatemi” ..**

Ma non possiamo fare finta che nel 2014 la situazione sia uguale a quella del 2006 e 2007 perché non è così.

L'errore è considerare questa storia, dopo 5 anni, ancora, come un fatto provvisorio, che si riprenderà.

Nello stesso tempo se io sono favorevole a questa gestione della crisi di impresa, sono per la **tolleranza zero nei confronti di chi ha portato i soldi all'estero.**

Perché non è possibile che gli italiani soffrano, paghino, falliscano, anche perché non ce la fanno più, mentre dall'altra parte vi è gente che ha portato soldi all'estero, gente che magari ha inquinato, e così via. Tra l'altro, poi, scopriamo che hanno fatto scudi fiscali per 1 miliardo e 200 milioni di euro, e su questi soldi non hanno mai pagato le tasse.

Per fortuna che il mondo sta cambiando, per fortuna c'è lo scambio economico di informazioni che entrerà adesso in vigore -avete letto l'ultima risoluzione OCSE-, per fortuna i paesi *off shore* hanno capito finalmente che non si può più andare avanti in questo modo.

Tuttavia, noi questi soldi li dobbiamo far rientrare senza alcuna possibilità di immaginarci scudi fiscali. Basta non è più tempo per questo tipo di condotte.

Chi non ha pagato le tasse, le paga.

Si può magari intervenire sulle sanzioni, perché non è più possibile avere tolleranza nei confronti di chi si sia sottratto al pagamento delle tasse, sistematicamente, in tutti questi anni.

Stiamo parlando sempre di soldi clandestini. C'è bisogno di farli rientrare e farci pagare le tasse, poi, faranno quello che vogliono, ma la mia idea è questa.

Magari, poi, manderò una serie di riflessioni complete, perché avevo tutta una serie di proposte, da questo punto di vista, anche se credo di aver affrontato i punti principali.

LA RESPONSABILITÀ PENALE – TRIBUTARIA
AI TEMPI DELLA CRISI D'IMPRESA.
I PRINCIPI DELLA DELEGA FISCALE.

di SALVATORE LAMPONE

Direttore centrale dell'Accertamento delle Agenzie delle Entrate

* * *

Premessa.

La legge delega per la revisione del sistema fiscale, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 12 marzo 2014¹, costituisce una tappa nevralgica del lungo percorso volto a costruire un rapporto leale e collaborativo tra Fisco e contribuenti e ad innescare un circolo “virtuoso” con l’obiettivo di diffondere, passo dopo passo, la cultura della legalità fiscale che troppo spesso è mancata nel nostro Paese.

Il provvedimento, nel suo complesso, mira a favorire le decisioni di investimento e quindi la crescita del Paese, attraverso una legislazione priva della sua attuale complessità, prevedendo l’introduzione di norme caratterizzate da maggiore certezza e stabilità, attraverso la semplificazione degli adempimenti tributari.

Tra le previsioni contenute all’interno del provvedimento, in linea con le suddette finalità, la riforma del sistema sanzionatorio penale tributario (**art. 8**) è ispirata ai principi cardine di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti e predeterminazione della pena, individuati, in linea con i principi di ordine costituzionale, quali criteri guida dei quali il Governo dovrà tenere conto in sede di attuazione della delega.

I suddetti principi si collegano naturalmente ai principi enunciati *illo tempore* dal Beccaria, il quale, già nella seconda metà del XVII secolo, teorizzava che “*perché ogni pena non sia una violenza di uno o di molti contro un privato cittadino, dev’essere essenzialmente pubblica, pronta, necessaria, la minima delle possibili nelle date circostanze, proporzionata a’ delitti, dettata dalle leggi*” e che, nella determinazione della pena, occorre anche tenere conto del danno alla collettività; del vantaggio che comporta e della tendenza dei cittadini a commettere un certo tipo di reato.

¹ Legge 11 marzo 2014, n. 23 delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita (pubblicata nella GU Serie Generale n.59 del 12-3-2014).

La riforma dell'impianto sanzionatorio penale e amministrativo.

Va premesso che, nonostante la riforma complessiva dell'impianto sanzionatorio tributario - sia amministrativo, sia penale - non sia tra le più "datate" del sistema², sono nel tempo emerse specifiche carenze, suscettibili di essere corrette non tanto con interventi mirati e puntuali, quanto con un riordino complessivo dei rapporti tra apparato sanzionatorio amministrativo ed apparato sanzionatorio penale.

Il principio ispiratore della riforma è frutto anche di scelte di carattere economico/sociale, indirizzate alla crescita del sistema Paese e ad incentivare gli investimenti, in quanto è stata tra l'altro contestata al nostro Paese non solo la mancanza di stabilità del quadro normativo, ma anche l'**incertezza del "rischio" legato ad un intervento sanzionatorio che, proprio perché potenzialmente "troppo esteso", finirebbe con l'essere paradossalmente poco deterrente.**

Il Legislatore della riforma quindi mira ad un intervento penale oculato, consapevole che le conseguenze, in termini anche solo reputazionali, sono tutt'altro che indifferenti per i contribuenti interessati.

In tal senso l'articolo 8³ della legge delega prevede, quale criterio guida per la revisione del sistema sanzionatorio penale, **il principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla effettiva gravità dei comportamenti**, con l'intento di ridurre il carico sanzionatorio nei casi di inadempimenti di minore gravità.

L'idea di fondo che emerge è che, nell'ottica più generale del deflaziona-

2 (1997 per le sanzioni amministrative e 2000 per quelle penali).

3 Art. 8. (*Revisione del sistema sanzionatorio*)

1. Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, **alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo:** la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, **alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa**, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative.

mento della misura penale, occorre **riservare il trattamento sanzionatorio punitivo per eccellenza - quello penale - ai casi connotati da un particolare disvalore giuridico**, oltre che etico e sociale, più in particolare, in presenza di comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, come la creazione e l'utilizzazione di documenti falsi.

L'obiettivo sotteso alla disposizione è quello di **rafforzare la deterrenza del sistema punitivo penale ridimensionando l'area degli illeciti penalmente rilevanti a favore dell'area dell'illecito amministrativo**, non indiscriminatamente ma alla luce delle precise linee guida tracciate dalla norma medesima.

A fronte di un sistema nel quale talvolta **le risorse umane non sono in grado di far fronte alla enorme mole di segnalazioni di notizie di reati tributari** e l'operatività concreta della macchina della giustizia penale sembra duramente condizionata dal peso di un così ingente ricorso alla tutela giurisdizionale, l'intervento della delega mira a dare **credibilità alle norme penali**, nell'ottica di garantire la concentrazione del lavoro della magistratura sulle fattispecie che possiamo indicare, almeno per il momento, **“più rilevanti”**.

Detta rilevanza attiene non tanto a parametri quantitativi, quanto alla graduazione della gravità della condotta come criterio di selezione di beni giuridici meritevoli della tutela “rafforzata” per eccellenza (quella penale appunto).

Su tale scelta pesa anche il raffronto tra l'impianto sanzionatorio italiano rispetto a quello di **altri Paesi europei, caratterizzato non solo da risposte più miti** (nella determinazione della misura della sanzione applicabile), ma anche da un **intervento penale limitato a fattispecie numericamente più ridotte rispetto al nostro Paese**.

E' **ragionevole prevedere che tali interventi apporteranno benefici in termini di deterrenza**, grazie ad una **maggiore “prontezza”** nell'applicazione della pena anche in conseguenza del deflazionamento dell'attività giudiziaria.

Per ritornare al Beccaria, *“la prontezza delle pene è più utile perché quanto è minore la distanza del tempo che passa tra la pena ed il misfatto, tanto è più forte e più durevole nell'animo umano l'associazione di queste due idee, delitto e pena, talchè insensibilmente si considerano uno come cagione e l'altro come effetto necessario ed immancabile”*.

Corollari del principio di proporzionalità e della volontà di graduazione dell'intervento sanzionatorio nel rapporto tra reazione amministrativa e reazione penale appaiono:

- l'*“individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie”*;

- l'“*efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1*” della stessa legge delega.

Per quanto riguarda il tema dell'elusione, l'art 5 della legge delega⁴ detta le linee guida della revisione delle vigenti disposizioni antielusive, nell'ottica di unificarle col principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei principi enunciati nello stesso art. 5, da coordinare con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.

Non mi soffermo sull'**individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale**; evidenzio come l'abuso del diritto, nelle sue forme sofisticate, lede il rapporto tra Fisco e contribuente in maniera non meno grave (perché anzi più insidiosa) dell'evasione fiscale.

Mi riferisco ad un certo tipo di operazioni strutturate a livello internazionale, con uso di derivati ed altri complementari strumenti che consentono arbitraggi internazionali (vedi operazioni che permettono di trasformare flussi reddituali in flussi di cassa esenti fiscalmente).

L'abuso del diritto nei confronti dello Stato è una delle massime espressioni dell'“*assenza di una vera e propria educazione alla legalità fiscale*”.

4 Art. 5 (Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale)

1. Il Governo e' delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi, coordinandoli con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012:

a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione;

b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine:

1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;

2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni e' giustificata da ragioni

extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente;

c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta;

d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno

abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti;

e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;

f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

In ogni caso l’ottica è quella di ridurre, se non eliminare incertezze - che pure sono esistite da parte dell’Amministrazione - e controversie che in questi anni hanno compromesso il rapporto fisco – contribuenti.

In tema di efficacia attenuante o esimente dell’adesione alle **forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata** e nell’ottica di ripristinare, consolidare e sviluppare il rapporto di fiducia tra fisco e contribuenti il legislatore guarda ad esperienze maturate in ambito internazionale auspicate dall’OCSE.

In realtà già esistono all’attualità forme di interlocuzione con l’Agenzia, quali le varie forme di interpello, tra cui il *ruling*, che consentono di fornire risposte alla legittima esigenza di certezza richiesta dai contribuenti, garantendo così l’instaurarsi dell’auspicato rapporto di fiducia tra fisco e contribuenti.

Più di recente l’Agenzia delle entrate ha avviato il **progetto pilota** (Regime di Adempimento Collaborativo) che si propone di analizzare in concreto e in collaborazione con il mondo delle imprese i sistemi di controllo interno del rischio fiscale (c.d. *Tax Control Framework, TCF*), al fine di valorizzare gli stessi nell’ambito di nuove forme di interlocuzione.

L’interlocuzione avviata inizialmente con le imprese selezionate per la partecipazione al progetto pilota, **coinvolgerà anche il mondo della consulenza e quello accademico**, tramite la pubblicazione sul sito dell’Agenzia delle entrate del documento di sintesi che descrive i principi che devono ispirare il *Tax Control Framework*, che darà l’opportunità di raccogliere, valutare e valorizzare contributi⁵.

5 Con un invito pubblico dello scorso giugno le imprese sono state chiamate alla partecipazione a specifici tavoli tecnici che, oltre all’esame del TCF, consentissero anche di individuare elementi utili alla successiva definizione delle caratteristiche che dovranno ispirare il nuovo rapporto in termini di impegni e benefici reciproci.

Il bando ha suscitato, da parte del mondo imprenditoriale, un interesse oltre le aspettative; infatti sono pervenute ben 84 candidature riconducibili a circa 55 gruppi societari dei quali il 53% italiani, il 32% europei e la restante parte extra europei. Tra le candidature pervenute sono state selezionate le 14 imprese che, sulla base dell’istanza e di altre informazioni disponibili, sono apparse interessanti in relazione alla presenza di un sistema di controllo interno strutturato, o, comunque, in possesso di specifici presidi per la gestione del rischio fiscale. L’interlocuzione con questo gruppo di imprese è attualmente in corso di svolgimento attraverso una serie di incontri bilaterali finalizzati alla definizione di un documento che sintetizzi gli elementi emersi in questa prima fase di studio.

Al termine di questa prima fase di interlocuzione, intensa e fattiva, sarà condiviso con tutte le imprese che hanno manifestato la disponibilità a partecipare al progetto un documento di sintesi che descrive i principi che devono ispirare il *Tax Control Framework*.

Una volta conclusa questa prima fase con la definizione del documento di sintesi, i risultati verranno illustrati e condivisi attraverso il coinvolgimento delle associazioni di categoria e di tutte le imprese che hanno aderito al progetto pilota nell’ottica di valorizzare il contributo che le stesse vorranno apportare.

Successivamente, il documento di sintesi sarà oggetto di una consultazione pubblica, mediante pubblicazione sul sito dell’Agenzia delle entrate. Questo costituisce, oltre che un momento divulgativo, soprattutto l’opportunità di raccogliere, valutare e valorizzare contributi provenienti dalle società che pur non avendo partecipato al progetto pilota vogliono comunque fornire spunti, osservazioni, esperienze. Ma si tratta anche dell’occasione per dare voce al mondo della consulenza e al mondo accademico.

Il Regime di Adempimento Collaborativo potrà consentire ai contribuenti di confrontarsi con l'Agenda sui rischi fiscali più rilevanti, favorendo maggiore certezza sul corretto trattamento fiscale delle operazioni, prevenendo, in tal modo, il contenzioso.

La presenza di un adeguato TCF, qualora supportato dalla volontà di avere nei confronti dell'amministrazione finanziaria un atteggiamento trasparente e collaborativo, può costituire una importante premessa per l'introduzione di un approccio al controllo *ex ante*, rispetto al tradizionale intervento *ex post*, con positivi impatti sul livello di compliance del contribuente e sulle sue esigenze di certezza e stabilità.

L'auspicio è quello di prevenire, piuttosto che reprimere, comportamenti che possono evidenziare profili di criticità fiscale.

Da ultimo l'intento del legislatore della delega di contemperare le esigenze di certezza dei rapporti giuridici col necessario presidio sugli illeciti fiscali più insidiosi è declinato nei principi sulla base dei quali il Governo è chiamato ad **intervenire sulla disciplina del raddoppio dei termini**⁶.

In attesa dei decreti che verranno emessi sulla base della delega contenuta al comma 2 dell'art. 8, gli uffici si attengono al rispetto dell'art. 43, comma 3, del DPR 600/73⁷ e a quanto statuito con la sentenza nr. 247 del 25.07.2011 dalla Corte Costituzionale, la quale ha affermato che, **ai fini del raddoppio dei termini, l'obbligo di invio della denuncia, è "del tutto irrilevante"** che *"possa insorgere anche dopo il decorso del termine "breve" o possa non essere adempiuto entro tale termine."*

La Corte infatti ha chiarito che *"ciò che rileva è solo la sussistenza dell'obbligo, perché essa soltanto connota, sin dall'origine, la fattispecie di illecito tributario alla quale è connessa l'applicabilità dei termini raddoppiati di accertamento."*

6 Art. 8. (Revisione del sistema sanzionatorio)

1 OMISSIS.

2. Il Governo è delegato altresì a definire, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi.

7 Art. 43, comma 3, del DPR 600/73: *"In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione"*

Focus su illeciti penali da riscossione.

Non vi è dubbio che le norme contenute nel DLgs n. 74 del 2000 che maggiormente impattano sulle imprese che attraversano l'attuale congiuntura negativa sono quelle che sanzionano l'omesso versamento di ritenute certificate (art. 10 – bis)⁸ e l'omesso versamento di IVA (art. 10 – ter)⁹.

Sono fattispecie delittuose che **possono più frequentemente configurarsi nell'attuale periodo caratterizzato da una perdurante crisi finanziaria** e che spesso sono suscettibili di colpire quegli operatori che, solo a causa di mancanza di liquidità, e quindi per una reale impossibilità all'adempimento, non onorano il debito tributario dagli stessi indicato in dichiarazione.

In questi casi la sanzione penale finisce per danneggiare ulteriormente quelle imprese più duramente colpite dalla crisi, con effetti negativi anche sulla crescita del sistema Paese.

La Corte di Cassazione con delle recenti sentenze (*cf*r Sent. SS.UU. del 12/9/2013, n. 37424 e del 21/1/2014, n. 2614)¹⁰, pur affermando che “*non può essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità*”, ha dato rilevanza, ai fini della configurabilità del delitto di omesso versamento, alla dimostrazione in giudizio che il mancato pagamento sia dipeso da una “*reale impossibilità incolpevole all'adempimento*”.

La Cassazione in particolare afferma che non può “*essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della*

8 **Articolo 10 bis** (*Omesso versamento di ritenute certificate*).

In vigore dal 1 gennaio 2005 ad opera dall'art. 1 della legge del 30/12/2004 n. 311

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

9 **Articolo 10 ter** (*Omesso versamento di IVA*)

In vigore dal 4 luglio 2006 ad opera dell'art. 35 del decreto-legge del 04/07/2006 n. 223

1. La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

10 Si riportano alcuni passaggi delle richiamate sentenze:

“*Il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è collegato al compimento delle operazioni imponibili. Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria.*”

“*... Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo (termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo n.d.a.), ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta (...) di non far debitamente fronte alla esigenza predetta*”

scadenza del termine lungo (termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo n.d.a.), ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta (...) di non far debitamente fronte alla esigenza predetta”

Secondo l'orientamento della Suprema Corte, quindi, la configurabilità del reato può escludersi non quando il contribuente dimostri che la carenza di liquidità è conseguenza della crisi economica, ma **nel caso di reale impossibilità incolpevole dell'adempimento** (ad esempio qualora l'incasso dell'Iva di cui è stato omesso il versamento non sia effettivamente avvenuto).

Sul delicato tema è ultimamente intervenuto il Governo, che, nel corso di una risposta ad un'interrogazione parlamentare^{11 12}, ha manifestato l'intenzione di escludere la configurazione del reato di omesso versamento dell'IVA in caso mancanza di liquidità del contribuente causata dalla crisi economica.

Tale intervento potrebbe avvenire nell'ambito dei decreti legislativi che saranno emanati ai sensi della legge delega.

Conclusioni.

Appare all'evidenza che l'intervento della legge delega teso a ridurre l'area degli illeciti tributari penalmente rilevanti, demandando all'area dell'illecito amministrativo, in particolare, quei comportamenti che appaiono connotati da una minore gravità o dall'assenza di intenti fraudolenti, **potrà contribuire realmente a rafforzare la deterrenza del sistema punitivo penale.**

A fronte di un sistema nel quale le risorse umane non sono sempre in grado di far fronte alla enorme mole di segnalazioni di notizie di reato, l'intervento mira a dare credibilità al presidio penale.

Ciò tende a garantire da un lato la concentrazione della magistratura sulle fattispecie più rilevanti e, dall'altro, a scongiurare il rischio che una dilatazione

¹¹ Si riporta stralcio del verbale di seduta:

“5-02264 Gebbard: Esclusione del reato di omesso versamento IVA in caso mancanza di liquidità del contribuente causata dalla crisi economica.

Manfred SCHULLIAN (Misto- Min. Ling.), rinuncia a illustrare l'interrogazione, di cui è cofirmatario.

Il Sottosegretario Enrico ZANETTI risponde all'interrogazione in titolo nei termini riportati in allegato (vedi allegato 3). Segnala inoltre come il Governo sia intenzionato ad escludere la configurazione del reato di omesso versamento dell'IVA al ricorrere delle circostanze indicate nell'interrogazione, provvedendo in tal senso nell'ambito dei decreti legislativi che saranno emanati ai sensi della legge delega recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. Manfred SCHULLIAN (Misto- Min. Ling.) ringrazia il Sottosegretario e si dichiara soddisfatto della risposta.”

¹² (risposta resa dal Sottosegretario Enrico ZANETTI il 12/3/2014 alla mozione 5-02264 presentata alla VI Commissione Finanze della Camera dei Deputati dall'On.le Manfred SCHULLIAN)

eccessiva dei reati costituisca un disincentivo agli investimenti.

In tale contesto va inquadrato il preannunciato intervento del Governo in sede di emanazione dei decreti delegati teso a circoscrivere l'ambito di applicazione di taluni reati.

La riforma in tema di sanzioni penali tributarie potrà essere maggiormente efficace quanto più sarà inserita in un contesto generale di riforma del sistema penale improntato a al principio di certezza della pena che, insieme alla sua prontezza, può determinare un reale effetto deterrente degli illeciti di natura tributaria, in specie in tutti quei casi in cui il legislatore ha riconosciuto le violazioni contraddistinte da particolare grave disvalore giuridico.

Una tale riforma non escludo possa avere impatti significativi anche sull'organizzazione e sul *modus operandi* dell'accertamento, perché indurrà, unitamente ad altri importanti fattori di cambiamento, ad avvicinare sempre di più, ove possibile, la distanza temporale fra l'emissione dell'atto di accertamento e l'annualità d'imposta oggetto di controllo, se non altro per rispetto di Cesare Beccaria.

ILLECITI TRIBUTARI E SOGGETTI ATTIVI DEL REATO.

di MIRANDA PIRONI

Commercialista in Rimini

* * *

Questo mio intervento è una panoramica generale di quelli che sono gli illeciti tributari, e i soggetti attivi del reato che possono essere tipici e atipici.

Le violazioni tributarie costituiscono reato quando la legge, considerandole di particolare importanza, non ritiene sufficienti le sanzioni amministrative, e quindi ravvisa l'applicazione di una sanzione penale.

L'elemento soggettivo è il dolo specifico, ovvero la volontà di evadere le imposte previste per legge.

In periodo di crisi, come quello attuale, l'inadempimento rispetto ai doveri contributivi, in particolare omesso versamento iva, costituisce in molti casi una consueta forma di auto finanziamento per le imprese.

In questo momento, diverse sentenze hanno affrontato la questione, cercando una scriminante nella mancanza di liquidità da parte del contribuente soggetto attivo del reato, sia di omesso versamento iva, che delle ritenute certificate.

In questo primo periodo di applicazione delle fattispecie tributarie sono stati offerti diversi approdi dalla giurisprudenza di merito e, addirittura, soluzioni contrastanti dalla giurisprudenza di legittimità.

Per potersi qualificare la crisi economica in termini di forza maggiore, sarà sempre necessario valutare la sussistenza di due condizioni:

- 1) Che la condizione di crisi economica sia incolpevole, ovvero non imputabile al soggetto attivo contribuente poiché, diversamente, verrebbe meno l'elemento della imprevedibilità di questa crisi;
- 2) Che la crisi economica non possa neppure essere adeguatamente fronteggiata con il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi di volta in volta.

Questo accertamento dovrà essere condotto in termini rigorosi, in quanto andrà verificato che l'imprenditore abbia adottato tutte le azioni e soluzioni possibili, in taluni casi anche sacrificando il proprio patrimonio personale, senza però essere riuscito a raggiungere con un esito positivo la sistemazione della crisi.

Sono punibili solo le violazioni attinenti all'omesso versamento dell'iva, delle imposte relative ai redditi, e sono pertanto escluse quelle afferenti l'Irap, o relative alle altre imposte indirette.

Le sanzioni penali hanno una natura personale e, pertanto, si applicano solo alle persone fisiche. Per quanto riguarda le persone giuridiche (enti e società) risponderanno per esse le persone fisiche che ne hanno la rappresentanza, o comunque quelle persone fisiche a cui risulta imputabile la commissione della fattispecie penale.

Attualmente si possono individuare le seguenti fattispecie penali, nel presupposto del superamento delle soglie di punibilità, e di altri elementi costitutivi categorizzati dal legislatore stesso:

- dichiarazione fraudolenta, infedele od omessa
- emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti
- occultamento e distruzione di scritture contabili
- omesso versamento di ritenute certificate
- omesso versamento IVA
- indebita compensazione in f24
- sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

L'adempimento degli obblighi fiscali ai fini penali va ascritta a soggetti che possono essere tipici o atipici.

I reati tributari generalmente riguardano soggetti che rivestono particolari qualifiche, in forza delle quali, derivano loro degli obblighi previsti anche dalle disposizioni tributarie.

Per identificare il soggetto attivo bisogna fare riferimento alla normativa del settore.

Ad esempio, per le **persone fisiche** e le **società**, rilevano le norme del testo unico 917/86, del dpr 600/73 in materia di accertamento, e per quanto riguarda l'iva il dpr 633/72.

Mentre per il reato di cui all'art. 3 decreto legislativo 74/2000, in questo caso, i soggetti attivi sono coloro che hanno l'obbligo di tenuta delle scritture contabili.

I reati di emissione di fatture o altri documenti falsi o inesistenti, o reati di occultamento, distruzione sono reati comuni, in quanto non richiedono alcuna particolare qualifica del soggetto attivo che incorre nell'infrazione.

Rispetto alle **società di persone**, di capitali, nelle prime (società in nome collettivo e semplici), l'amministrazione spetta di norma in via disgiunta, salvo deroga, e ai fini delle responsabilità penale e dell'adempimento degli obblighi

fiscali andrà verificata la partecipazione soggettiva, dell'elemento attivo, salvo che non ci siano deroghe nell'atto costitutivo, nelle norma di funzionamento delle società dove viene riservata solo ad un amministratore, o a parte dei soci amministratori, la delega per l'adempimento degli obblighi tributari. In questo caso, i restanti ne sono esclusi e non sono responsabili.

Per quanto riguarda la **società di fatto**, una volta verificato il vincolo societario, l'obbligo dichiarativo fa capo a tutti i soggetti.

Nelle **società di capitali** la responsabilità è attribuita in via principale all'amministratore, o a chi, in quanto tale, gestisce e rappresenta l'ente, e a chi si deve occupare della presentazione e sottoscrizione delle dichiarazioni rilevanti a fini tributari.

Lo stesso dicasi del **liquidatore**, nominato in caso di scioglimento della società, cui fanno capo tutti gli obblighi tipici degli amministratori.

In diverse realtà delle imprese, troviamo che i poteri tipici dell'amministratore vengano svolti da soggetti che non hanno una investitura formale, e sono i cosiddetti **amministratori di fatto**.

Specie in materia di reati fallimentari, l'amministratore di fatto è parificato a quello di diritto.

Nel settore tributario l'amministratore di fatto è figura controversa.

Senza entrare nei dettagli – il Dottor Di Vizio entrerà nei particolari- nel testo del decreto legislativo 74/2000, in relazione agli amministratori di fatto, manca una norma che estenda espressamente una parificazione con gli amministratori di diritto, come nel caso dell' art. 2639 cc.

Vi sono state diverse pronunce della giurisprudenza su questo punto.

La Corte si è confrontata con questo tema, ed ha affermato che del reato omissivo proprio di omessa presentazione della dichiarazione, poteva rispondere solo il soggetto sul quale gravava formalmente l'obbligo, e non l'amministratore di fatto, poiché non era titolare di alcuna posizione di garanzia.

I giudici di legittimità hanno adottato quest'impostazione che porrebbe a carico dell'amministratore di diritto tutte quelle omissioni civilmente e penalmente rilevanti, mentre verrebbe esclusa ogni responsabilità in capo a chi, effettivamente, gestisce la società, e gli adempimenti che, effettivamente, riguardano la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Per quel che riguarda i **sindaci**, nonostante abbiano obbligo di sottoscrivere la dichiarazione presentata dalla società, non sono espressamente previsti fra i soggetti destinatari dei reati propri previsti dal decreto legislativo 74/2000.

La sottoscrizione della dichiarazione dei redditi da parte dei sindaci ha una

funzione di controllo dei dati che sono in essa appostati, dati che sono solo riferibili al soggetto obbligato e responsabile, ovvero l'amministratore. Tanto è che la mancata sottoscrizione da parte dell'amministratore ne comporta la nullità, quella dei sindaci no. Quindi, l'opinione generale è che i sindaci non rientrino tra i soggetti a cui ascrivere fattispecie penali tributarie.

Ovviamente, tutto questo salvo il caso in cui non ricorra l'ipotesi di concorso dei sindaci nei reati degli amministratori, ad esempio, nel caso in cui il sindaco, d'intesa con l'amministratore, non osservi i propri doveri di vigilanza e controllo, e consenta a questi di commettere reato.

La figura del **collegio sindacale**, a prescindere dall'imputazione di un reato proprio penal-tributario, in questo particolare momento di crisi d'impresa, assume una rilevanza di controllo ancora più rilevante, poiché, in caso dovesse ravvisare situazione di difficoltà finanziaria, o andamento di risultati economici negativi importanti, dovrà subito attivarsi per eseguire i dovuti accertamenti, e per sollecitare l'organo amministrativo ad adottare gli opportuni provvedimenti.

Tra i poteri che sono rimasti al collegio sindacale vi è la richiesta agli amministratori di avere notizie anche sulle società che sono controllate, sull'andamento delle operazioni sociali, o informativa su determinati affari sociali.

Questa potrebbe essere anche una forma di controllo da esercitarsi preventivamente.

Infatti l'art. 2407 cc, come faceva notare prima il prof Balestra, prevede la responsabilità solidale dei sindaci con gli amministratori per fatti e omissioni di questi, mentre l'art 2409 c.c., come riformato, stabilisce ora che spetta al collegio sindacale il potere di denuncia diretta al tribunale, nel caso di fondato sospetto che gli amministratori, in violazione dei loro doveri, abbiano commesso delle gravi irregolarità nella loro gestione.

La funzione di verifica del collegio sindacale deve comportare una valutazione sia sulla correttezza della gestione, sia sull'opportunità che all'economicità e prudenza dell'impresa. Infatti, da un controllo accurato potrebbe emergere una realtà ben diversa da quella che appare dalla documentazione formale.

Lo stato di crisi costituisce, senza dubbio, uno dei mali più gravi che ha colpito le imprese.

L'art. 2406 c.c. dispone anche che nel caso in cui gli organi interni della società non provvedano, oppure non intervengano per convocare l'assemblea per l'adozione dei più opportuni provvedimenti, il collegio sindacale deve prendere l'iniziativa.

Perché se il collegio appura che la crisi presenta aspetti di gravità, e soprattutto connotati di irreversibilità, in caso di inerzia e disinteresse degli amministratori, dovrà attivarsi affinché non si verifichino le condizioni della bancarotta semplice.

L'art 217 L.F. stabilisce che è punibile l'imprenditore o l'amministratore che abbia compiuto operazioni di grave imprudenza per ritardare il fallimento, oppure che abbia aggravato il dissesto per il ritardo nella richiesta del fallimento.

Il collegio sindacale dovrà anche vigilare in condizione di adozione di un piano volto al risanamento dell'impresa. Esattamente mi sto riferendo al piano di cui all'art. 67 co. 3 lett. d) della legge fallimentare, poiché ne dovrà monitorare sia l'impostazione, che tutta l'evoluzione.

Infatti, il collegio sindacale non può disinteressarsi a tutta la predisposizione del piano da sottoporre al tribunale, e dovrà esaminare se con questa proposta, elaborata dal debitore, potrà essere raggiunto lo scopo di pervenire alla prosecuzione dell'attività, e alla sopravvivenza dell'impresa.

La stessa attività di vigilanza dovrà essere attivata in caso di ristrutturazione dei debiti ai sensi del 181 bis L.F. proprio per gli stessi motivi che abbiamo visto per il piano.

Il collegio dovrà ricercare insieme agli amministratori quelle modalità, e quei procedimenti, necessari per raggiungere lo scopo prefissato.

Lo stesso in caso di concordato preventivo ex art. 160 L.F. dove il collegio è tenuto ad esaminare anche le cause che hanno portato allo stato di difficoltà, che si tratti di crisi, o di insolvenza.

Il collegio collaborerà anche con l'imprenditore affinché questo si doti delle delibere richieste dall'art. 152 L.F.

E' opportuno rilevare che in corso di procedure di concordato preventivo, anche con cessioni di beni, i beni dell'impresa rimangono nella disponibilità del debitore, e il collegio sindacale dovrà continuare ad effettuare le opportune verifiche, e procederà, nonostante la presentazione del concordato, a stilare la propria relazione di accompagnamento al bilancio d'esercizio.

In caso di fallimento, le funzioni del collegio sindacale si devono ritenere soppresse.

Diversa è la figura del **curatore fallimentare** : non è configurabile una forma di responsabilità diretta, se non per gli obblighi che la legge pone a carico del curatore stesso.

Infatti, non sono attribuiti poteri di rappresentanza o di sostituzione del fallito o dei creditori.

Il sistema sanzionatorio tributario prevede il principio della responsabilità personale delle sanzioni per i seguenti casi :

- la presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo prefallimentare, dove si intende il periodo che va dalla data del 1° gennaio a quello di presentazione del fallimento, sia ai fini IRES che IRAP;
- la presentazione dei redditi relativa all'anno precedente rispetto alla dichiarazione di fallimento, qualora non vi abbia provveduto l'imprenditore, sempre che i termini non siano scaduti;
- il versamento delle imposte sui redditi relative al maxi periodo fallimentare;
- il versamento iva nel periodo fallimentare, e la presentazione iva sia nella fase iniziale, che durante la procedura, che in sede di chiusura, con eventualmente la dichiarazione Iva rimborso.

Per quanto riguarda il periodo prefallimentare, in capo al curatore, non potrà ravvedersi alcuna responsabilità qualora abbia fornito tutti i dati che erano nella sua disponibilità.

In generale, quindi, può dirsi che in capo al curatore non vi siano altre responsabilità penali tributarie.

Non si può, però, escludere che il curatore possa concorrere con il fallito, o con alcuno dei creditori, al compimento di alcune attività rientranti nella normativa penal tributaria.

Per questo si ritiene che il curatore possa rispondere di reati, rispetto ai quali viene richiesto l'accertato dolo specifico dell'evasione dell'imposta, o a ledere gli interessi stessi dell'amministrazione finanziaria.

Il curatore sarà sempre responsabile di quelle azioni che commette al fine di consentire a terzi l'evasione sulle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, come per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, oppure per l'occultamento e la distruzione delle scritture contabili.

Infine, si ravvede in capo al curatore il reato di peculato, trattandosi di pubblico ufficiale, ad esempio in caso di prelevamenti e sottrazione di somme destinate al pagamento delle imposte.

Un ruolo importante che riveste il curatore attiene all'obbligo di presentare al Giudice delegato una relazione particolareggiata sulle cause del fallimento, sulle responsabilità del fallito, e su quanto possa avere rilievo a fini dell'istruttoria penale.

Il procedimento penale si apre a seguito della denuncia presentata dal curatore.

La Procura, infatti, riceve una relazione dove il curatore deve obbligatoriamente

mente evidenziare alcuni fatti che integrano gli estremi di reato per il vaglio dell'autorità giudiziaria, tra cui i reati tributari, come omesso versamento ritenute certificate e iva, indebita compensazione, sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, frode fiscale mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti o di documenti alterati.

Un altro organo nell'ambito delle procedure concorsuali è quello del **commissario giudiziario** e il **commissario liquidatore**.

In merito alla responsabilità fiscale di queste figure si può pacificamente affermare che non vi sia analogia con la figura del curatore.

In questo caso, infatti, il debitore resta nel pieno possesso delle sue funzioni anche imprenditoriali, e come tale sarà lui a mantenere il possesso e l'amministrazione dei beni, pertanto, al commissario giudiziale spetteranno solo doveri di sorveglianza per cui risponde al Giudice delegato e, indirettamente, ai creditori.

Per quel che attiene il commissario liquidatore, esiste una corrente di pensiero, da parte mia non condivisibile, a mente del quale questi, a differenza di quello giudiziale, è responsabile per gli adempimenti che sono collegati ai beni destinati al concordato preventivo, cioè ai beni che vengono ceduti ai creditori.

Per chi sostiene questo pensiero, il liquidatore avrebbe compiti assimilabili a quelli del curatore. Questa posizione non può essere condivisa in quanto, seppure l'amministrazione finanziaria non si sia pronunciata in modo univoco, però sottintenderebbe una natura diversa, quasi di un fallimento parziale che riguardi una parte dei beni destinati alla procedura.

Ma direi che il commissario liquidatore non ha reati tributari diretti, al pari del commissario giudiziale, perché non ha funzioni neppure assimilabili a quelle del curatore.

Un altro caso di disallineamento tra il titolare dell'obbligo tributario, e il soggetto dell'impresa, al momento della scadenza del termine lungo di rilievo penale, in materia di iva, è stato esaminato dalla Corte di legittimità, con riferimento ad una società debitrice di iva non versata per un importo rilevante, oltre le soglie di punibilità, e questo fino alla presentazione della domanda di concordato preventivo poi omologato dal tribunale.

Secondo i giudici è erroneo che con la presenza di una domanda concordataria, e omologazione da parte del tribunale, possa essere elusa la responsabilità penale dell'amministratore che non ha versato quanto dovuto all'erario a fini iva.

Questo perché ogni vicenda successiva alla sistemazione delle obbligazioni tributarie della società, anche alla presenza del controllore, come può essere il

commissario giudiziale, non elide quelle conseguenze e responsabilità verso colui che ha commesso il reato.

In termini più ampi, la giurisprudenza di legittimità ritiene che la norma vigente imponga che l'iva vada sempre pagata per intero, a prescindere dalla presenza o meno di una transazione fiscale, perché quest'ultima permette unicamente di avere una dilazione del pagamento dell'imposta.

Si ricorda, a proposito della transazione fiscale, il reato di falso nella realizzazione di tale transazione, ed esattamente l'indicazione di elementi passivi fittizi che superino un ammontare di € 200.000,00.

Il reato è proprio dell'imprenditore che presenta la proposta di transazione, oppure dei professionisti iscritti all'albo dei revisori contabili che sono chiamati ad attestare la veridicità dei dati forniti dal debitore.

Non esistono responsabilità penali tributarie proprie per il commissario giudiziale.

Di particolare rilievo, però, in relazione alla transazione fiscale, è ciò che il commissario giudiziale andrà ad indicare nella propria relazione ex art. 172 L.F., poiché quella relazione, in alcune sue parti, rappresenterà una base essenziale di partenza per l'accoglimento o diniego della transazione da parte dell'amministrazione finanziaria.

Ovviamente, la relazione del commissario giudiziario ex 172 L.F. rivestirà una particolare importanza anche per la segnalazione di fatti ed atti penalmente rilevanti.

Con questo ho dato una panoramica generale dei reati tributari, e dei soggetti tipici e atipici cui possono essere ascritti questi reati.

OVUNQUE VADA
 IL TUO BUSINESS,
 MOVE&PAY
 VIENE CON TE.



CASSA DEI RISPARMI
 DI FORLÌ E DELLA ROMAGNA

**MOVE&PAY BUSINESS.
 IL MOBILE POS PER ACCETTARE PAGAMENTI IN MOBILITÀ.**

Move&Pay Business è un nuovo tipo di mobile Pos che si collega direttamente tramite bluetooth a uno smartphone o un tablet, per accettare pagamenti con le carte. È piccolo, portatile e a canone contenuto, facilmente attivabile tramite una App gratuita. Una grande novità per il tuo business.

Intesa Sanpaolo
 Official Global Partner



MILANO 2015

Banca del gruppo **INTESA**  **SANPAOLO**

Messaggio Pubblicitario con finalità promozionale. Per le condizioni contrattuali ed economiche fare riferimento ai Fogli Informativi sul sito www.monetaonline.it, presso le Filiali e sui siti internet delle Banche del Gruppo Intesa Sanpaolo che collocano il Servizio. La concessione dei prodotti e servizi è soggetta all'approvazione di Setefi.



www.cariromagna.it/piccole-imprese

PER IL TUO
BUSINESS
LA NOSTRA BANCA
È SEMPRE APERTA.

STV DDB



CASSA DEI RISPARMI
DI FORLÌ E DELLA ROMAGNA

SERVIZI ONLINE PER IL BUSINESS. IL MODO PIÙ SEMPLICE PER GESTIRE ONLINE LE OPERAZIONI BANCARIE.

Per entrare in banca, non serve andare in banca. Attivando i servizi multicanale, internet, cellulare e telefono, puoi movimentare i conti, gestire i titoli, effettuare bonifici e pagamenti senza recarti in Filiale. Inoltre, puoi tenere la tua situazione finanziaria sotto controllo e avere le informazioni che ti servono in ogni momento. Perché è bello trovare la tua banca sempre aperta.

Intesa Sanpaolo
Official Global Partner



MILANO 2015

Banca del gruppo INTESA  SANPAOLO

Messaggio Pubblicitario con finalità promozionale. Per le condizioni contrattuali consultare i Fogli Informativi disponibili in Filiale e sul sito internet della Banca.

www.cariromagna.it/piccole-imprese



SO DI POTER CONTARE
SULLA MIA BANCA
ANCHE QUANDO
NON È TUTTO ROSE E FIORI.

Immagine pubblicitaria con finalità promozionali.

 **BCC**
CREDITO COOPERATIVO

LA MIA BANCA È DIFFERENTE.

I NOSTRI SOCI E CLIENTI CI AFFIDANO I LORO RISPARMI.
E NOI LI INVESTIAMO SUL LORO TERRITORIO.
**E' COSI' CHE FACCIAMO GIRARE
L'ECONOMIA LOCALE.**

Per questo lavorano le nostre 15 filiali, perché lo sviluppo del territorio parta dal territorio.

Per noi di Banca Valmarecchia questo è il circuito virtuoso della finanza.

“La mia Banca è differente” significa anche questo.

 **VALMARECCHIA**

BANCA DI CREDITO COOPERATIVO

SEDE LEGALE e DIREZIONE GENERALE

Via Marecchiese 227 Rimini Tel. 0541 368411

Sito www.bancavalmarecchia.it

Email info@valmarecchia.bcc.it

VALMARECCHIA

BANCA DI CREDITO COOPERATIVO

LA BANCA COOPERATIVA È DIFFERENTE.



PROVALA.

Filiale CORPOLO'

Via Marecchiese
292/294 Corpòlo
Tel. 0541 368600

**Filiale
MARECCHIESE**

Via Marecchiese
227 Rimini
Tel. 0541 368500

Filiale MARZABOTTO

Via Caduti di
Marzabotto 42
Rimini
Tel. 0541 368610

Filiale TIBERIO

Via Tiberio 87 Rimini
Tel. 0541 368680

Filiale FLAMINIA

Via Flaminia 163/G
Rimini
Tel. 0541 368700

Filiale MIRAMARE

V.le Regina Margherita
201 Rimini
Tel. 0541 368760

Filiale PRAGA

Via Praga 7 Rimini
Tel. 0541 368690

Filiale VILLA VERUCCHIO

Via Garibaldi 2 Villa
Verucchio
Tel. 0541 368640

Filiale POGGIO BERNI

Via Santarcangiolese
2990
Poggio Berni
Tel. 0541 368660

Filiale SANTARCANGELO

Piazza Marini 33/34
Santarcangelo
Tel. 0541 368750

Filiale PIETRACUTA

Via Gramsci 35/37
Pietracuta
Tel. 0541 368670

Filiale NOVAFELTRIA

VIA Garibaldi 5/7
Novafeltria
Tel. 0541 368720

Filiale PENNABILLI

Via Roma, 39/41
Pennabilli
Tel. 0541 368730

Filiale CARPEGNA

Piazza dei Conti, 12
Carpegna
Tel. 0541 368740

**Filiale SAN MAURO
PASCOLI**

Via G. Pascoli 36/38
S.Mauro Pascoli
Tel. 0541 368770

SEDE LEGALE e DIREZIONE GENERALE

Via Marecchiese 227 Rimini Tel. 0541 368411

Sito www.bancavalmarecchia.it

Email info@valmarecchia.bcc.it

Finito di stampare
da Arti Grafiche Ramberti
nel mese di ottobre 2014