

del diritto di utilizzo dello stesso bene. Inoltre, se i rischi e i benefici restano in capo all'utilizzatore, in contabilità rileverà il debito verso la società di leasing. Anche per le operazioni di *lease back* si registrerà una importante novità tesa ad evitare che l'operazione consenta surrettiziamente di effettuare una sorta di rivalutazione del bene in capo all'utilizzatore. Quest'ultimo, infatti, sarà chiamato nel prossimo futuro a rilevare in contabilità non un ricavo bensì il debito nei confronti della società di leasing. Anche per i contratti di affitto si profilano nuove regole contabili che potrebbero por-

tere i relativi canoni nello stato patrimoniale e andare così a modificare gli attivi e passivi facendo di conseguenza emergere le operazioni fuori bilancio. Pertanto tutti gli affitti operativi, secondo lo IASB, dovranno essere necessariamente capitalizzati nello stato patrimoniale in forza dell'acquisizione del diritto all'utilizzo del bene in un determinato periodo di tempo. Di conseguenza, negli attivi saranno iscritti gli *asset* in affitto e nel passivo i relativi debiti che scaturiscono dalle obbligazioni contrattuali. Nel conto economico, in luogo dei canoni di affitto, saranno esposti gli ammortamenti e gli

oneri finanziari impliciti.

Come si può facilmente intuire, l'anno appena iniziato sarà ricco di novità su tutta la linea verticale della dimensione aziendale tanto da coinvolgere sia le società quotate sia le banche e gli emittenti con strumenti finanziari diffusi tra il pubblico sia le piccole e medie imprese la cui dimensione operativa dovrà essere meglio definita.

Non resta che tenersi sempre adeguatamente aggiornati per affrontare al momento necessario gli importanti impegni professionali che scaturiranno dalle sopra esposte revisioni del linguaggio di bilancio.

D'Attualità

Alcune considerazioni sugli effetti penali dello Scudo Ter, ed in particolare sulla figura del concorrente nei reati scudati

di Luca Mazzanti - Avvocato*

Premessa

Con il termine "Scudo Ter" si identifica il quadro normativo disciplinante le procedure di regolarizzazione, ovvero di rimpatrio, delle attività finanziarie e patrimoniali irregolarmente detenute all'estero¹ da "persone fisiche, enti non commerciali, società semplici e associazioni equiparate"² "fisicamente residenti in Italia"³. Tali procedure concernono esclusivamente le attività finanziarie e patrimoniali "dettate a partire da una data non successiva al 31 dicembre 2008 e rimpatriate ovvero regolarizzate a partire dal 15 settembre 2009 e fino al 30 aprile 2010"⁴ (art. 13 bis, comma 6, D.L. 1 luglio 2009, n. 78). La tecnica legislativa che ha delineato il quadro normativo suddetto è stata efficacemente definita come un "monstrum legislativo"⁵ e sono stati avanzati da più parti dubbi in ordine alla costituzionalità dell'*iter* nomogenetico adottato nel caso di specie⁶.

Ad ogni buon conto, attualmente il quadro normativo di riferimento può dirsi assestato.

Non possono invece definirsi consolidate le interpretazioni della normativa concernente lo "Scudo Ter" circa gli aspetti penalistici della disciplina in esame. L'analisi delle problematiche di natura penalistica concernenti l'entrata in vigore e l'applicazione dello Scudo Ter necessiterebbe di un approfondimento inconciliabile con la natura, necessariamente ridotta, di questo lavoro.

Con le presenti brevi note, prive quindi di alcuna pretesa di esaustività, speriamo di fornire al lettore spunti di riflessione in ordine agli aspetti penalistici dello Scudo Ter, con particolare attenzione alla figura del concorrente nel reato, che, sovente, si identifica con il professionista che ha assistito il contribuente nelle operazioni di illegittima esportazione di patrimonialità all'estero.

La "sanatoria" penal

L'art. 13 bis, comma 4 del D.L. n. 78/09 attualmente vigente (nel seguito ci si riferirà al D.L. n. 78/09, come convertito dalla l. 102/09 e come successivamente modificato dal D.L. n. 103/09, convertito con l. n. 141/09, con il termine: il "DECRETO") introduce una causa di esclusione della punibilità in relazione ai reati elencati all'art. 8, comma 6, lettera c, l. 27 dicembre 2002, n. 289.

Trattasi dei seguenti reati tributari: art. 2, D.Lgs n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti); art. 3, D.Lgs n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici); art. 4, D.Lgs n. 74/2000 (dichiarazione infedele); art. 5, D.Lgs n. 74/2000 (omessa dichiarazione); art. 10, D.Lgs n. 74/2000 (occultamento o distruzione di documenti contabili)⁷.

Oltre ai reati tributari sopraelencati, ➡

* Si ringrazia l'Avv. Jacopo Santinelli, Studio Associato Mazzanti.

¹ Trattasi di attività detenute "senza l'osservanza delle disposizioni del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito con modificazioni dalla l. 4 agosto 1990, n. 227 e successive modificazioni"; trattasi della normativa concernente il cosiddetto monitoraggio fiscale, la quale impone l'obbligo per le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici e le associazioni equiparate (con esclusione quindi delle società commerciali) di segnalare la titolarità di investimenti all'estero, ovvero di attività estere di natura finanziaria, dalle quali possano essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia nella dichiarazione dei redditi, e cioè nel quadro RW della dichiarazione medesima. Sul problema dell'estensibilità alle società commerciali della disciplina di cui allo Scudo Ter si veda *infra*, sez. III.

² Cfr. art. 11, comma 1, lett. a), D.L. 350/2001.

³ Cfr. art. 12, comma 1, D.L. 350/2001.

⁴ Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 50/E del 30 novembre 2009, dispone che il termine per il completamento delle pratiche di emissione è prorogato sino al 31 dicembre 2010, qualora esse non siano state perfezionate entro i termini previsti "per cause oggettive non dipendenti dalla volontà dell'interessato". Si veda sul punto la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 122/E del 29/11/2010.

⁵ Cfr. Alberto Cisterna, *Questioni sanzionatorie e procedurali della Manovra Ter per il rientro dei capitali: dallo scudo fiscale a quello penale*, Diritto Penale e Processo, 2/2010, pp. 144 e ss.

⁶ Il punto di partenza dell'attuale assetto normativo è la cosiddetta "Manovra Anticrisi" di cui al D.L. 1 luglio 2009, n. 78, la cui legge di conversione - del 3 agosto 2009, n. 102 - contiene, all'art. 13 bis, l'originaria disciplina dello "Scudo Ter". Con il D.L. 3 agosto 2009, n. 103, scante "disposizioni correttive del D.L. Anticrisi n. 78/09", sono state introdotte significative modificazioni all'art. 13 bis, la cui formulazione attuale è quella risultante dalla legge di conversione del 3 ottobre 2009, n. 141; il "tormentato" *iter* di approvazione della normativa in parola è stato definito molto opportunamente un "alambiccato legislativo" (cfr. Cisterna, *op. cit.*, p. 145) ed ha suscitato durissime critiche da parte dell'ANM, nonché da parte dell'opposizione parlamentare (cfr. *Passa lo scudo fiscale ampio ANM: non servono amnistie*, in Il Sole 24 Ore, 23 settembre 2009).

⁷ Tra i reati tributari scudati non sono incluse le fattispecie di cui agli artt. 10 bis (omesso versamento di ritenute certificate), 10 ter (omesso versamento di IVA) e 10 quater (indebita compensazione) del D.Lgs n. 74/2000, benché tali fattispecie siano punite con una pena edittale inferiore rispetto alle pene previste dai reati tributari che beneficiano dello scudo. Tale illogico trattamento, è stato osservato (cfr. Cisterna, *op. cit.*, p. 149; Ivo Caraccioli, *Per le violazioni penali coperture a maglie larghe*, in Il Sole 24 Ore - Scudo Fiscale, n. 4/2009, p. 35), deriva dall'indiscriminato utilizzo, da parte del Legislatore, della tecnica del rinvio, in effetti, la legge di rinvio (e cioè la n. 289/2002) è precedente rispetto all'inserimento nel D.Lgs n. 74/2000 delle norme di cui all'art. 10 bis, 10 ter e 10 quater, cosicché tali reati restano esclusi dalla sanatoria penale prevista dal DECRETO. Ragionevole, invece, è stata giudicata l'esclusione dell'art. 8, D.Lgs n. 74/2000 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), dal novero dei reati tributari scudati (cfr. Cisterna e Caraccioli, *op. cit.*), e ciò in considerazione della maggiore offensività sociale legata ai fenomeni delle società cosiddette "cartiere", alle quali principalmente si applica la fattispecie di reato in parola.

beneficiano altresì della causa di esclusione della punibilità anche i seguenti ulteriori reati concernenti la falsità in atti, allorché "siano stati commessi per eseguire od occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria" (cfr., art. 8, comma 6, lett. c, l. 289/2002); art. 482 c.p. (falsità materiale commessa dal privato); art. 483 c.p. (falsità ideologica commessa da privato in atto pubblico); art. 484 c.p. (falsità in registri e notificazioni); art. 485 c.p. (falsità in scrittura privata); art. 489 c.p. (uso di atto falso); art. 490 c.p. (soppressione, distruzione e occultamento di atti veri); art. 491 bis c.p. (documenti informatici); art. 492 c.p. (copie autentiche che tengano luogo degli originali mancanti).

Infine, la stessa norma esclude la punibilità per i reati societari previsti dall'art. 2621 c.c. (false comunicazioni sociali) e dall'art. 2622 c.c. (false comunicazioni sociali in danno delle società, dei soci o dei creditori), sempre qualora "siano stati commessi per eseguire od occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria". La connessione finalistica posta dal Legislatore tra i reati di falso e quelli societari, da un lato, ed i reati tributari, dall'altro, secondo chi scrive, onera il soggetto interessato di fornire la prova della sussistenza di tale connessione.

Si dia il caso di un amministratore di una S.p.A. che, al fine di creare all'estero fondi neri, abbia utilizzato false fatture predisposte da una cartiera estera.

Nella pratica, la società avrà pagato alla cartiera l'importo della fattura, ricevendo su un conto corrente estero l'importo medesimo decurtato delle illecite "provvigioni" percepite dalla cartiera.

Ora, tale conto corrente, che avrà con tutta probabilità intestazioni fiduciarie esotiche, potrà essere utilizzato, nell'interesse della società, per realizzare, per esempio, attività di corruzione di Pubblici Ufficiali al fine di essere illecitamente preferita nell'ambito di una gara per l'assegnazione di un pubblico appalto.

Nel caso di specie - ipotizzando che ancora il delitto di corruzione non sia stato consumato o tentato - l'amministratore della società (ove l'operazione di cui alla falsa fattura sia stata indicata nella denuncia dei redditi della società) dovrebbe rispondere del reato di cui

all'art. 2, D.Lgs n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), nonché (ove l'operazione di cui alla falsa fattura sia stata annotata nelle passività di bilancio) del reato di cui all'art. 2622 c.c. (false comunicazioni in danno della società, dei soci o dei creditori), ovvero di quello di cui all'art. 2621 c.c. (false comunicazioni sociali).

Ora, tralasciando per un istante la problematica inerente l'operatività dello scudo penale in relazione ad operazioni di rientro o di regolarizzazione di capitali riferibili ad una società commerciale compiute personalmente dall'amministratore di questa - problematica di cui ci si occuperà *infra*, sez. III -, l'esclusione della punibilità dovrebbe operare automaticamente in relazione al reato tributario⁹, mentre, per ciò che concerne il falso in bilancio, dovrà essere fornita prova della correlazione tra la falsa passività indicata nel bilancio della società e la falsa fattura utilizzata per l'evasione di imposta.

Tale prova potrebbe essere fornita, per esempio, dimostrando la contestualità temporale tra l'emissione della fattura ed il pagamento effettuato in favore della società cartiera e la compatibilità tra l'importo portato dalla falsa fattura e quello rimpatriato o regolarizzato a mezzo dello Scudo Ter.

Occorre ora sottolineare un'altra limitazione imposta dal Legislatore circa l'operatività dello scudo penale.

La causa di esclusione della punibilità introdotta dallo Scudo Ter non si applica infatti "in caso di esercizio dell'azione penale della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa" (cfr., art. 8, comma 6, lett. c, l. 289/2002).

Posto che, ai sensi dell'art. 405 c.p.p., l'azione penale viene esercitata dal P.M. attraverso la formulazione dell'imputazione, ovvero a mezzo della richiesta di rinvio a giudizio; e posto che l'imputato ha formale conoscenza di tale iniziativa attraverso la ricezione della notifica del decreto di citazione a giudizio (art. 550 c.p.p.), ovvero del decreto penale di condanna (art. 459 c.p.p.), ovvero del decreto di giudizio immediato (art. 456 c.p.p.), ovvero del decreto di giudizio direttissimo (art. 499 c.p.p.), ovvero ancora del decreto che dispone il giudizio (art. 429 c.p.p.); lo stesso potrà usufruire dell'esenzione della punibilità pre-

vista dalla normativa in esame in tutti i casi in cui non gli sia stato notificato uno degli atti sopraelencati¹⁰.

Nel caso di accesso allo Scudo Ter in un momento successivo alla notifica dei provvedimenti sopradetti, il contribuente potrà comunque usufruire dei benefici fiscali previsti dalla normativa.

Secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E del 10 ottobre 2009 (cfr., p. 36), sia i benefici penali che quelli fiscali resterebbero invece interdetti qualora, alla data di presentazione della dichiarazione riservata, la violazione della normativa fiscale "sia stata già constatata o comunque siano già iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario e contributivo di cui gli interessati hanno avuto formale conoscenza": ciò in virtù del rinvio all'art. 14, comma 7, D.L. n. 350/2001 contenuto ai commi 4 e 5 dell'art. 13 bis del DECRETO¹⁰.

Pertanto, qualora al contribuente sia già stato notificato¹¹, ad esempio, un processo verbale di constatazione, il medesimo non potrebbe, secondo detta interpretazione, usufruire dei benefici fiscali e penali previsti dallo Scudo Ter.

Non sarebbe tuttavia irragionevole ritenere che debbano considerarsi comunque operanti - anche nel caso in cui la dichiarazione riservata sia successiva agli atti tributari di cui sopra - quantomeno i benefici di natura penale previsti dallo Scudo Ter, e ciò sia poiché il richiamo all'art. 14, D.L. 350/2001, contenuto nell'art. 13 bis, comma 4 del DECRETO non è specificatamente riferito agli effetti penali dello Scudo Ter - i quali paiono trovare la propria esclusiva disciplina nel richiamo effettuato, dalla norma citata, all'art. 8, comma 6, lett. c, l. 27/12/2002, n. 289 (cfr., nota 9), sia in quanto l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 43/E citata potrebbe portare a risultati illogici.

Si pensi ad esempio al caso di un soggetto cui sia stato notificato un avviso di conclusione delle indagini preliminari (art. 415 bis c.p.p.) in relazione a reati tributari: egli, tramite il successivo deposito della dichiarazione riservata ed il successivo pagamento dell'imposta, renderebbe operativa sia la causa di esclusione della punibilità prevista dallo Scudo Ter, sia i benefici di natura fiscale e tributaria accordati da tale normativa. Diversamente, un soggetto che sia stato semplicemente destinatario di un

⁹ Ma, sul punto, si veda *infra*, § III

¹⁰ Occorre a tale riguardo specificare come l'art. 14, comma 7, D.L. 25/9/2001, n. 350, convertito con l. 23/11/2001, n. 409 (che, agli artt. 11-21, contiene la disciplina dello Scudo Bis), richiamato dall'art. 13 bis, commi 4 e 5 del DECRETO, prevedesse l'inoperatività della sanatoria penale qualora l'interessato avesse avuto, alla data di presentazione della dichiarazione riservata, "formale conoscenza" dell'avvio di un "procedimento penale", con ciò ampliando notevolmente l'ambito di inoperatività dello Scudo in materia penale, posto che l'avvio del procedimento penale può essere conosciuto dall'indagato ben prima della notifica allo stesso degli atti tipici richiamati nel testo attraverso cui si estrinseca l'esercizio dell'azione penale da parte del P.M. e cioè, per esempio, tramite la notifica dell'invito a rendere interrogatorio, tramite l'attività di P.G. connessa ai sequestri probatori o preventivi, a mezzo della notifica dell'avviso di conclusione delle indagini preliminari, ecc. Secondo chi scrive, non può che ritenersi inoperativa in relazione allo Scudo Ter tale limitazione, sia in quanto, diversamente argomentando, si disattenderebbe il generale principio del *favor rei*, sia in quanto il novero dei reati scudati dallo Scudo Bis era limitato a quelli di cui all'art. 4 e 5 del D.Lgs n. 74/2000 (nonché ad alcuni residui reati previsti dal D.L. n. 429/1982), talché l'art. 14 citato non può ritenersi richiamato dall'art. 13 bis del DECRETO in relazione alle disposizioni penali ivi contenute, sia, infine, poiché, sotto un profilo puramente letterale, il richiamo all'art. 14, D.L. 350/2001 contenuto nell'art. 13 bis, comma 3 del DECRETO non è specificatamente riferito agli effetti penali dello Scudo Ter.

¹¹ In tal senso sembra esprimersi anche Cisterna, *op. cit.*, p. 150.

¹² "Per formale conoscenza si intende la notifica" degli atti di cui all'art. 14, comma 7, D.L. n. 350/2001 (cfr., circolare Agenzia delle Entrate, n. 43/E, cit., p. 36).

❖ accesso, di un'ispezione o di una verifica da parte della polizia tributaria, senza che ancora la Procura della Repubblica sia stata notiziata in ordine all'eventuale sussistenza di reati tributari, si vedrebbe preclusa non solo la possibilità di ottenere i benefici fiscali connessi allo Scudo Ter, ma altresì quelli penali¹².

Estensibilità ai correi della causa di esclusione della punibilità di cui allo Scudo Ter

Occorre ora soffermarsi sull'aspetto della estensibilità ai concorrenti nel reato della causa di esclusione della punibilità di cui allo Scudo Ter.

Tale argomento è di particolare interesse nella presente sede, visto che, con sempre maggiore frequenza, le indagini aventi ad oggetto reati tributari vengono estese anche al consulente del contribuente che abbia svolto attività professionale nell'interesse di quest'ultimo, quando tale attività abbia permesso la realizzazione di operazioni evasive.

Come noto, l'art. 182 c.p. stabilisce che "salvo che la legge disponga altrimenti, l'estinzione del reato o della pena ha effetto soltanto per coloro ai quali la causa di estinzione si riferisce".

Pertanto, in assenza di una specifica disposizione di legge, nei confronti del professionista non potrebbe operare la causa di esclusione della punibilità introdotta dallo Scudo Ter, con la conseguenza che egli dovrebbe rispondere penalmente di delitti in relazione ai quali il cliente andrebbe invece del tutto esente da responsabilità di natura penale.

Al riguardo, occorre precisare che il D.L. 24 giugno 2003, n. 143, fornisce, all'art. 1, comma 2 septies, un'interpretazione autentica in ordine all'estensibilità ai correi della causa di estinzione della punibilità di cui all'art. 8, comma 6, lett. c, l. 289/2002, stabilendo che le disposizioni ivi contenute "si intendono nel senso che la esclusione della punibilità opera nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i reati ivi indicati, anche quando le procedure di sanatoria alle quali è riferibile l'effetto di esclusione della punibilità riguardano contribuenti diversi dalle persone fisiche e da questi sono perfezionate".

Nonostante sia assente nella formulazione letterale dell'art. 13 bis del DECRETO uno specifico richiamo alla norma interpretativa ora citata, l'interpretazione autentica ivi contenuta deve ritenersi come vincolante nell'individuazione

dell'ambito di operatività della disposizione di cui all'art. 8, comma 6, lett. c, l. 289/2002.

Ed ancora, l'estensione ai correi delle cause di non punibilità di cui allo Scudo Ter discende altresì dalle indicazioni della Corte Costituzionale contenute nella sentenza 19 gennaio 1995, n. 19, in materia di estensibilità ai correi dell'amnistia tributaria, la quale ha stabilito che si applichi anche ai correi l'amnistia tributaria di cui al D.P.R. 20 gennaio 1992, n. 23.

Stante l'assenza di pronunce giurisprudenziali che abbiano ad oggetto la questione dell'estensibilità al concorrente della causa di esclusione della punibilità prevista dallo Scudo Ter, si reputa opportuno segnalare come Carlo Nocerino, Sostituto Procuratore presso la Procura della Repubblica di Milano, Dipartimento Reati Economici, paia condividere l'opinione di chi ritiene estensibili ai correi i benefici di carattere penale previsti dallo Scudo Ter¹³.

In riferimento al tema ora affrontato, è opportuno svolgere un'ulteriore precisazione.

Non è azzardato ipotizzare che, al fine di superare l'ostacolo della non punibilità del contribuente e del correo in relazione a reati scudati, alcune Procure della Repubblica contestino ai medesimi soggetti il delitto di cui all'art. 640, comma 2, n. 1 c.p. (truffa ai danni dello Stato o di altro Ente Pubblico)¹⁴.

La Giurisprudenza maggioritaria della Suprema Corte ha tuttavia escluso che i delitti tributari possano concorrere con il reato di truffa ai danni dello Stato, e ciò in quanto il delitto di frode fiscale si pone in rapporto di specialità rispetto a quello di cui all'art. 640, comma 2, n. 1 c.p.¹⁵ e rimane pertanto da quest'ultimo assorbito.

Un ulteriore rilevante aspetto è quello riguardante il possibile concorso del professionista nell'attività di illecita produzione di fatture afferenti operazioni inesistenti posta in essere dalla cartiera. Sovente, infatti, il professionista è stato chiamato a rispondere penalmente a titolo di concorso con il dominus della società cartiera nel reato di cui all'art. 8, D.Lgs n. 74/2000 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti).

Si dia il caso del commercialista che abbia posto in essere una "collaborazione illecita" con una società cartiera operante all'estero, la quale fornisca a contribuenti italiani fatture oggettivamente

inesistenti utilizzate poi dal contribuente per evadere il fisco tramite la commissione del reato di cui all'art. 2, D.Lgs n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti).

In tale ipotesi, il professionista, come del resto il dominus della cartiera, non potrà usufruire dei benefici penali dello Scudo Ter anche qualora il contribuente abbia rimpatriato o regolarizzato le somme evase; ciò in quanto, come si è visto (cfr., supra, § I, nota 7), la normativa di cui allo Scudo Ter non include nel novero dei reati, in relazione ai quali opera la causa di non punibilità ivi prevista, il delitto di cui all'art. 8, D.Lgs n. 74/2000.

In pratica, quindi, il contribuente beneficerà degli effetti penali dello Scudo Ter e andrà esente da ogni conseguenza penale (posto che lo Scudo Ter esclude la punibilità del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 2, D.Lgs n. 74/2000 e che il contribuente non può concorrere con il professionista e con il dominus della cartiera nel reato di cui all'art. 8, D.Lgs n. 74/2000 per l'espressa previsione legislativa di cui al successivo art. 9, D.Lgs n. 74/2000¹⁶), mentre il commercialista ed il dominus della cartiera dovranno rispondere della commissione del reato di cui all'art. 8, D.Lgs n. 74/2000.

Il problema dell'operatività dello scudo penale in relazione a operazioni di rimpatrio o regolarizzazione di somme pertinenti a società commerciali

Nell'ambito delle presenti note, e quindi al fine di fornire al lettore spunti in ordine al concorso del professionista nei reati tributari scudati, non ci si può esimere dal trattare, seppur sommariamente, uno dei principali problemi attinenti alla normativa in commento: la causa di esclusione della punibilità di cui allo Scudo Ter opera anche in relazione al rimpatrio o alla regolarizzazione di attività finanziarie o patrimoniali sostanzialmente riconducibili a società di capitali?

In altre parole: il legale rappresentante di una società commerciale che abbia illegittimamente esportato capitali della società e che successivamente li abbia fatti rientrare avvalendosi dello Scudo Ter, godrà del beneficio dello scudo penale qualora dovessero essergli contestati reati tributari commessi nel-

¹² Pare invece doversi escludere l'estensibilità delle cause di esclusione della punibilità di cui allo Scudo Ter alle persone giuridiche, stante il chiaro tenore letterale dell'art. 8, comma 1, lett. b del D.Lgs n. 231/2001, il quale stabilisce che "la responsabilità dell'ente sussiste anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia".

¹³ Cfr., relazione dott. Nocerino, in: www.sdbocconi.it.

¹⁴ Tale tecnica è stata frequentemente adottata, in passato, al fine di aggirare lo status di inconfeisibilità (art. 322 ter; c.p.) - c, quindi, l'impossibilità di operare sequestri preventivi (art. 321, comma 2 c.p.p.) - dell'equivalente dei beni costituenti il profitto o il prezzo di reati tributari commessi anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 1, comma 143, l. 244/07 (Finanziaria 2008), che, appunto, ha stabilito la confisicabilità per equivalente anche in relazione a dette fattispecie di reato.

¹⁵ Cfr., Cass. pen., Sez. II, sent. 29/10/2008, n. 40429; Cass. pen., Sez. II, sent. 08/02/2007, n. 5656; Cass. pen., Sez. II, sent. 8/5/2008, n. 21566. Si veda, contra, Cass. pen., Sez. V, 23/1/2007, n. 6825.

¹⁶ Art. 9, D.Lgs n. 74/2000: "Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: In deroga all'art. 110 del c.p.: a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato di cui all'art. 2; b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato di cui all'art. 8".

• l'interesse della società, ovvero il reato di false comunicazioni sociali in relazione ai bilanci della società medesima? La risposta non è certo semplice, e vedremo il perché; ma certamente l'argomento è di massimo interesse nell'ambito del presente scritto, in quanto è evidente che la maggior parte delle operazioni di evasione fiscale e di conseguente esportazione all'estero di risorse imponibili sia effettuata nell'interesse di società commerciali, ed è altrettanto evidente che, sovente, a tali operazioni, partecipi il professionista o ideando e predisponendo l'operazione evasiva, ovvero fornendo il proprio ausilio all'imprenditore in una o più fasi dell'operazione medesima.

Come noto, stante il richiamo all'art. 11, D.L. n. 350/2001, contenuto nell'art. 13 bis, comma 5 del DECRETO, i soggetti "interessati" al rimpatrio o alla regolarizzazione sono unicamente le "persone fisiche", gli "enti non commerciali", le "società semplici" e le "associazioni equiparate".

Inoltre, l'art. 13 bis, comma 1, lett. a, del DECRETO, nell'individuare le attività finanziarie e patrimoniali scudabili, fa espresso riferimento a quelle assoggettate alla normativa sul monitoraggio fiscale (D.L. n. 167/1990), la quale non concerne le società di capitali, ma unicamente i medesimi soggetti sopra indicati (cfr., art. 2, comma 1, D.L. n. 167/1990). Pertanto, una prima lettura della norma porterebbe a ritenere escluse dall'applicabilità dello scudo penale le operazioni di rimpatrio e regolarizzazione di capitali riferibili a società commerciali effettuate da persone fisiche¹⁷.

Non solo, ad avviso di chi scrive¹⁸, deve invece riconoscersi l'operatività della causa di esclusione della punibilità anche nel caso di rimpatrio o regolarizzazione di attività riferibili ad una società di capitali effettuate dall'amministratore della società medesima.

Confortano tale opinione alcune considerazioni di carattere interpretativo e sistematico.

In primo luogo, l'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000 fornisce le seguenti definizioni: "c) per 'dichiarazioni' si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche"; "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 riferite alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce".

In conseguenza di tali definizioni, all'amministratore, al liquidatore o al rappresentante di società commerciali sono soggettivamente imputabili i reati tributari.

Pertanto, specularmente, la copertura penale offerta dallo Scudo Ter, in relazione medesima ai reati tributari, dovrebbe intendersi operante anche quando l'amministratore, il liquidatore o il rappresentante di società commerciali, a titolo personale, si avvalga dello scudo in relazione ad attività patrimoniali o finanziarie riferibili alla società.

Ed ancora, qualora la persona fisica non potesse far rientrare in Italia capitali della società da questa illegittimamente detenuti all'estero, non si comprenderebbe per quale ragione siano stati introdotti nel novero dei reati scudati illeciti realizzabili unicamente nell'ambito di società commerciali (*rectius*, di capitali), quali le false comunicazioni sociali (art. 2621 c.c.) e le false comunicazioni sociali in danno della società, dei soci o dei creditori (art. 2622 c.c.).

Non costituisce poi un ostacolo insormontabile all'interpretazione qui proposta la formulazione dell'art. 13 bis, comma 1, lett. a, del DECRETO, nel punto in cui ammette il rimpatrio o la regolarizzazione di quelle attività finanziarie e patrimoniali "detenute fuori del territorio dello Stato senza l'osservanza delle disposizioni" in materia di monitoraggio fiscale (D.L. n. 167/1990 citato). La Suprema Corte ha, infatti, anche recentemente, affermato il principio secondo cui gli adempimenti in materia di monitoraggio fiscale riguardano "non solo gli effettivi beneficiari o i detentori occulti dei conti in questione [e cioè di fondi neri esteri, n.d.a.] ma anche coloro che ne hanno disponibilità e possibilità di movimentazione [come gli amministratori della società, n.d.a.]: diversamente, verrebbe ad essere vanificato lo scopo stesso della legge sul cd. monitoraggio fiscale"¹⁹.

Pertanto, posto che anche in capo all'amministratore di società di capitali parrebbe sussistere l'obbligo di osservanza della normativa sul monitoraggio fiscale in relazione ad attività detenute all'estero riferibili alla società, anche tali attività risulterebbero ricomprese nel novero di quelle scudabili ai sensi dell'art. 13 bis, comma 1, lett. a, del DECRETO (ferma restando comunque l'applicabilità delle specifiche sanzioni penali previste dalla normativa in tema di monitoraggio)²⁰.

Inoltre, anche dall'interpretazione della volontà del Legislatore emergente dai lavori preparatori alla tormentata appro-

vazione dello Scudo Ter, si evince come a tale provvedimento sia sottesa la ratio di incentivare, in un momento di crisi congiunturale, l'economia italiana tramite il rimpatrio di capitale dall'estero da reimmettere nel sistema produttivo²¹. Da ultimo, occorre affrontare il problema della necessità di un collegamento causale tra i reati per cui opera l'esclusione della punibilità e le attività finanziarie o patrimoniali scudate.

A mezzo di tale impostazione²² - che trova avallo nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E citata, pp. 34 e 35 - si ritiene che le conseguenze tributarie di cui allo Scudo Ter si verifichino unicamente qualora le attività finanziarie o patrimoniali regolarizzate o rimpatriate siano specificamente collegate all'evasione contestata.

Un duplice argomento depono a favore dell'ineroperatività di una simile impostazione: in primo luogo, il tenore letterale della norma di cui all'art. 8, comma 6, lett. c, l. 289/2002 non contempla la necessità di una simile correlazione; secondariamente, l'art. 13 bis del DECRETO non reca alcun esplicito riferimento all'art. 14, comma 1, lett. c, D.L. n. 350/2001 (Scudo Bis), il quale invece prevede espressamente tale correlazione, statuendo che la causa di esclusione della punibilità operi esclusivamente "relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate".

Pertanto, ad avviso di chi scrive, nel caso in cui il contribuente che abbia beneficiato dello Scudo Ter venga assoggettato a procedimento penale in relazione a taluno dei reati ivi contemplati, per usufruire dello scudo penale dovrebbe unicamente provare, tramite la produzione della dichiarazione riservata, la capienza delle attività rimpatriate o regolarizzate rispetto alle somme evase.

* * * *

Nel presente articolo non si è fatto alcun cenno al reato concernente l'infedeltà dichiarativa nella procedura di rimpatrio²³, né si sono affrontati i possibili rischi di implicazioni in accuse di riciclaggio (art. 648 bis c.p.), ovvero di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648 ter c.p.), che potrebbero annidarsi nell'attività di consulenza del professionista in relazione alle operazioni di rimpatrio o regolarizzazione di cui allo Scudo Ter.

L'importanza e la complessità di tali temi, di particolare attualità, meritano certamente di essere approfonditi in un ulteriore lavoro ad essi specificamente dedicato.

¹⁷ Si veda in tal senso, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E cit., pp. 4 e 6.

¹⁸ Cfr. Lorenzo Imperato, *I profili penali dello scudo fiscale*, in www.odc.torino.it

¹⁹ Cfr. Cass., 9320/03; cfr. altresì, in senso conforme, Cass., 17051/10 e 17052/10.

²⁰ Cfr. artt. 8 e 8 bis, D.L. n. 167/1990.

²¹ Cfr. dichiarazioni finali di voto, Senato, resoconto stenografico dell'Assemblea, seduta n. 225 di venerdì 2 ottobre 2009, intervento on. Roberto Simonetti, pp. 45 e ss.

²² Impostazione che pare essere condivisa anche da Carlo Nocerino, *op. cit.*

²³ Reato previsto dall'art. 19, comma 2 bis, D.L. n. 350/2001, norma espressamente richiamata dall'art. 13 bis, comma 5, del DECRETO.