

L'«esterovestizione» non porta dal Pm

di Ivo Caraccioli

■ La manovra d'estate inserisce due nuovi commi (5-bis e 5-ter) all'articolo 73 del Tuir, prevedendo una presunzione di residenza nel territorio dello Stato per le società ed enti che detengono partecipazioni di controllo in società di capitali ed enti commerciali residenti in Italia. La presunzione opera se tali enti e società sono controllati da soggetti residenti nel territorio dello Stato oppure sono amministrati da un consiglio di amministrazione composto in prevalenza di consiglieri residenti in Italia. Ovviamente il contribuente potrà dimostrare, con un rovesciamento dell'onere della prova, che si tratta effettivamente di società estere.

Le situazioni descritte, qualificate come «esterovestizioni», riguardano i casi di società costituite all'estero e con formalmente residenza fiscale nel relativo Paese, ma titolari di redditi suscettibili di essere legittimamente assoggettati a tassazione in Italia, esistendo dei criteri legali di collegamento con l'ordinamento nazionale.

La prova contraria

La citata prova contraria andrà fornita non solo a livello documentale (riunioni del consiglio di amministrazione presso la sede legale estera), ma anche a livello reale con la dimostrazione di elementi concreti da cui risulti che le decisioni operative strategiche, la stipulazione dei contratti e le operazioni finanziarie e bancarie sono effettivamente realizzate all'estero. Provanon sempre facile da fornire.

In dottrina si è, comunque, precisato che l'applicazione della presunzione di residenza non comporta l'automatica ripresa a tassazione in Italia dei redditi della società estera, dovendosi tener conto, in ogni caso, di quanto dispongono le Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Orbene, chiediamoci se nelle ipotesi che questa ripresa a tassazione si verifichi, sussistendo il superamento delle soglie quantitative di punibilità di cui agli articoli 3 (dichiarazione fraudolenta) e 4 (dichiarazione infedele) Dlgs 74/2000, gli uffici verificatori debbano trasmettere la relativa denuncia penale alla Procura della Repubblica.

La risposta, a mio avviso, dev'essere sicuramente negativa per quanto concerne il reato di cui all'articolo 3, dato che esso presuppone un vero e proprio "falso contabile", ossia l'indicazione in contabilità di dati diversi da quelli reali (come in un'ipotesi tutt'affatto diversa, nel caso di indicazione di corrispettivi incassati inferiori a quelli effettivi). E questo profilo comportamentale in tal caso difetta senz'altro.

Alla stessa conclusione si deve pervenire, tuttavia, anche per l'articolo 4, che pur prescinde da elementi di frode, e questo perché il reato sussiste — come si desume anche dal modo in cui sono costruite le soglie di punibilità — solo quando si occultino dei componenti positivi di reddito, anche attraverso l'indicazione di componenti passivi fittizi. Quindi, non per il fatto di far figurare come avente sede all'estero una società italiana, dato che ciò attiene esclusivamente a una problematica di qualificazione giuridica, da sola non riconducibile alla fattispecie criminosa in esame. Il punto che precede non è, per la verità, del tutto pacifico in dottrina, ma pare che la soluzione qui indicata sia quella preferibile.

Non è dubbio, invece, che, se non vengono presentate le dichiarazioni redditi e Iva e non viene versata l'imposta per operazioni che si ritengono compiute in Italia, dovrà essere presentata dai verificatori denuncia rispettivamente per i reati di cui agli articoli 5 (omessa dichiarazione) e 10-ter (omesso versamento Iva) dello stesso Dlgs 74, con le rispettive soglie quantitativa-

ve, trattandosi di comportamenti omissivi che conseguono a obblighi inerenti alla natura italiana della società.

L'insuccesso

Problematiche come quella ora esaminata si inquadrano nella delicata questione della valenza penalistica dell'insuccesso, da parte del contribuente, della prova contraria per vincere la presunzione fiscale. In base ai principi generali del processo penale, da questo insuccesso non può automaticamente derivare la dimostrazione dell'esistenza del reato; cionondimeno, sempre in base ai principi generali, la denuncia al Pm si giustifica comunque, salvo poi allo stesso il compito di dimostrare l'esistenza del reato, ovviamente anche sotto il profilo del dolo di evasione.

Potrebbero, ad esempio, gli amministratori essere in buona fede quanto alla realtà estera della società, non versandosi in un'ipotesi clamorosa, ma discutibile, di esterovestizione. Ed al riguardo un notevole peso a favore della buona fede può derivare da una corretta lettura dell'articolo 15 del Dlgs 74/2000, che apre notevoli spiragli all'errore.