

## “Inesistenza” anche nell’omessa dichiarazione per esterovestizione

L’applicazione del criterio introdotto dal DLgs. 158/2015 per la dichiarazione infedele pare potersi estendere a tale fattispecie

/ Ivo CARACCIOLI

Una delle principali innovazioni della riforma dei reati tributari in vigore dal 22 ottobre (DLgs. 158/2015 di revisione del DLgs. 74/2000) è quella dell’inserimento della parola “**inesistenti**” al posto di quella “fittizi” (art. 4 lett. d) con riferimento al reato di “dichiarazione infedele”, che dunque rende non più penalmente rilevanti tutti gli “elementi passivi fittizi”, con tutte le note infinite questioni inerenti all’ineducibilità tributaria (es. per inerenza, competenza, documentazione) di dati “elementi passivi”.

Poiché, peraltro, la norma dice “**ovunque presenti**”, è chiaro che tale disposizione non è limitata all’art. 4, ma può valere anche, ad es., per l’art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici).

Si pone, interpretativamente, il problema se tale criterio limitativo della responsabilità penale possa valere anche per quelle norme del DLgs. 74/2000 modificato in cui l’espressione “inesistenti” non risulta menzionata: ad esempio nell’art. 5 (**omessa dichiarazione**), fattispecie modificata ma senza tale richiamo.

Fattispecie, questa, nata per punire gli “evasori totali”, ma che, nel corso degli anni, ha assunto grande importanza e sviluppo con riferimento alla tematica della c.d. “**esterovestizione**” (società fittiziamente residenti all’estero, ma accusate di non aver presentato le dichiarazioni in Italia): tematica che (a differenza del “transfer pricing” e delle “stabili organizzazioni occulte o plurime”) ha dato luogo all’apertura di molti procedimenti penali.

Infatti, essendo prevista per l’omessa presentazione delle dichiarazioni una **soglia** di punibilità (cinquantamila euro), può accadere che la stessa venga superata con riferimento ad

elementi passivi ritenuti “fittizi” come in passato e che invece non lo sarebbero più ove si facesse riferimento al nuovo, più garantistico, criterio della vera e propria “inesistenza”.

### Applicazione del nuovo criterio in forza dell’“interpretazione estensiva”

A un’interpretazione strettamente letterale della nuova lett. d) dell’art. 4 la risposta dovrebbe essere negativa (per la mancata presenza nell’art. 5 della parola “fittizi”), ma, a mio avviso, si può comunque fondatamente sostenere l’applicazione del nuovo criterio anche in riferimento all’omessa dichiarazione senza ricorrere a una vera e propria estensione **analogica**, bensì semplicemente in forza della c.d. “**interpretazione estensiva**” (ammissibile in materia penale).

E questo perché la nuova norma, laddove si riferisca alla necessità dell’inesistenza, vuole dare spazio a tutti i casi in cui il costo effettivamente non sussiste, lasciando fuori quelli di semplice (discutibile) ineducibilità tributaria.

Pertanto, alla luce di questa interpretazione, si può giungere alla conclusione che non rispondono di omessa presentazione (art. 5) gli amministratori di società residenti all’estero (ma ritenute italiane) quando la soglia di punibilità contestata venga raggiunta solo tenendo conto di date componenti negative di reddito, **non oggettivamente inesistenti**, ma solo ritenute ineducibili dall’Amministrazione finanziaria, la quale dunque, in casi del genere, non dovrebbe presentare la denuncia penale sulla base di questa interpretazione (ovviamente ove accolta dall’Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza).