

# Le responsabilità dell'amministratore svizzero di una società (italiana) "estero vestita" in relazione alla voluntary disclosure



**Paolo Maria Tabellini**

Avvocato in Milano  
Professore di diritto tributario,  
già titolare della cattedra omonima  
nell'Università di Trento, Facoltà  
di economia ed ora in quella di Pavia,  
Facoltà di economia

## L'esclusione della punibilità subordinata alla prestazione della collaborazione volontaria da parte del socio o dell'amministratore

### 1.

#### La nozione italiana di "estero vestizione"

La cosiddetta estero vestizione è fenomeno complesso e multiforme che, in prima approssimazione, può farsi consistere nel sottrarre alla legislazione nazionale (italiana) la titolarità dei diritti reali o di godimento relativi ad attività patrimoniali o finanziarie, ovunque collocate, per trasferirla a persone giuridiche (soprattutto società), con sede al di fuori dell'Italia. L'approssimazione successiva deve considerare il risultato di volta in volta perseguito, che può essere anche parecchio eterogeneo ed identificarsi con l'occultamento di codesta titolarità ai terzi, al socio in affari, addirittura al coniuge, e così via; frequentemente con elusione della norma tributaria nazionale in funzione di un risparmio d'imposta, anche se non mancano casi di estero vestizione preordinati all'aggiramento di altre norme, da quelle dello statuto dei lavoratori, a quelle del codice della navigazione marittima.

Il diritto tributario italiano conosce ed utilizza ben tre nozioni di estero vestizione, connotate tutte e tre dalla finalità di conseguire un risparmio d'imposta: due sono disciplinate dalle norme di legge qui di seguito riassunte; la terza è stata elaborata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite.

Le norme dell'articolo 73, comma 5-bis del Decreto del Presidente della Repubblica (di seguito D.P.R.) n. 917/1986 (detto anche Testo Unico delle Imposte sui Redditi, di seguito TUIR) considerano estero vestiti le società e gli enti che controllano società od enti residenti in Italia quando essi sono, a loro volta, controllati da soggetti residenti in Italia, oppure amministrati da un organo collegiale composto in prevalenza da persone residenti in Italia. Le norme del successivo comma 5-quater considerano invece estero vestiti le società e gli enti il cui patrimonio è investito in misura prevalente in quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliari e siano controllati direttamente o indirettamente da soggetti residenti in Italia.

La nozione giurisprudenziale di estero vestizione, ormai consolidata, è stata ripresa da una recentissima sentenza della Corte<sup>[1]</sup>, che si riporta testualmente anche per gli interessanti richiami di altri precedenti: *"Secondo la giurisprudenza della sezione tributaria di questa Corte (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 2869 del 07/02/2013) per estero vestizione si intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, ovviamente, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale. Si tratta di un tipico fenomeno di abuso del diritto, il cui divieto può dirsi ormai pacificamente riconosciuto come principio generale nel diritto tributario Europeo (che oltrepassa i confini delle imposte armonizzate) e va, di conseguenza, riconosciuto, almeno in via tendenziale, come principio generale anche nel diritto dei singoli Stati membri (cfr., per tutte, Cass., Sez. un., n. 30055 del 2008, secondo la quale il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo che trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione)"*.

La società estero vestita si considera, fino a prova contraria, residente in Italia ed è soggetta a tutte le norme del diritto tributario italiano, ivi comprese quelle che impongono adempimenti dichiarativi, la cui violazione configurerebbe, per l'amministratore svizzero, il delitto di omessa dichiarazione, punito dall'articolo 5 del Decreto Legislativo (di seguito D.Lgs.) n. 74/2000 con la reclusione da uno a tre anni.

Mentre l'identità delle prime due nozioni è chiaramente delineata quella della terza è ancora embrionale, anche perché richiama un principio, quello dell'abuso del diritto, non ancora familiare all'esperienza giuridica italiana. Ed è anche per questa ragione che qui mi occuperò soltanto della terza nozione: le conclusioni che saranno state raggiunte in relazione ad essa varranno a più forte ragione per le prime due.

La teoria dell'abuso del diritto ha origine in Francia, dopo la rivoluzione, e si diffonde rapidamente negli ordinamenti di tradizione romanistica, penetrando soprattutto quello tedesco. È la teorizzazione del divieto di abusare dei diritti soggettivi ed è specialmente il temperamento dell'assolutezza della proprietà privata e dei diritti connessi. I diritti soggettivi

tendono a non essere più assoluti e si pretende di sindacarne l'esercizio sotto il profilo dell'*animus nocendi*, della frode, della carenza di un interesse legittimo, dello sviamento del diritto dalla sua funzione sociale[2]. Nell'ottica dell'abuso si ridiscutono i fondamenti della convivenza sociale, riconsiderando l'esercizio delle libertà, dei diritti, delle prerogative e delle facoltà, anche dalla prospettiva dell'inefficacia degli atti che ne sono conseguiti e del risarcimento del danno[3]. L'abuso assume connotati ancora più incerti quando viene condotto all'alveo dell'illecito civile; e l'affermazione che "*le droit cesse où l'abus commence*"[4], sebbene suggestiva, non contribuisce a definirlo. Ma ecco che proprio nel Paese d'origine, la Francia, le molte dispute che la teoria dell'abuso ha suscitato sono andate viepiù quietandosi, al punto che "*la querelle ne doit plus inquieter personne*"[5].



Nell'ordinamento italiano non esiste una norma generale anti abuso, ma solo specifiche disposizioni, quali quelle degli articoli 330 (abuso della potestà genitoriale), 833 (abuso di atti emulativi) e 2793 (abuso della cosa ricevuta in pegno) del Codice civile (di seguito c.c.) dalle quali sarebbe assai difficile estrarre un principio di valenza significativa; tant'è che la stessa Corte non ha esitato a rifarsi al "*diritto tributario Europeo*", oppure ai "*principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione*". Ed è all'esame del Parlamento l'approvazione di una norma anti abuso per la sola materia tributaria, del seguente tenore: "*Costituisce abuso del diritto l'utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge, precipuamente finalizzato ad ottenere vantaggi fiscali illegittimi o, comunque, contrari alle finalità perseguite dalla normativa tributaria*". Norma questa che dovrebbe completare quella antielusione prevista dall'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui: "*Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria [ndr. ossia inefficaci nei confronti dell'amministrazione finanziaria] gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti*".

La Suprema magistratura italiana ha dunque ritenuto che nel diritto tributario (italiano) mancasse anche un principio generale antielusione ed ha deciso d'introdurvelo attingendolo dall'abuso del diritto; con un procedimento analogo a quello della giurisprudenza statunitense che già nel secolo scorso elaborò il principio anti elusione del *business purpose test*, desumendolo dal mondo degli affari.

## 2.

### La responsabilità dell'amministratore svizzero ed esclusione della sua punibilità: le domande

Fatta questa lunga premessa, necessaria per correlare la disciplina di uno dei cardini della *voluntary disclosure* a quella più generale del sistema tributario in vigore, è lecito chiedersi qual è il comportamento che deve tenere il residente in Svizzera, amministratore di una società (sicuramente) riconducibile a residenti in Italia, ma con la propria sede al di fuori dell'Italia. Ed infatti, posto che:

- la società estera utilizzata ha, di norma, personalità giuridica e quindi identità del tutto autonoma da quella dei soci residenti in Italia;
- ove sia qualificabile estero vestita è considerata, fino a prova contraria residente in Italia ed è tenuta all'osservanza degli obblighi tributari nazionali, ivi compresi quelli dichiarativi;
- le norme dell'articolo 5-*quinqies*, comma 1, del Decreto Legge (di seguito D.L.) n. 167/1990, stabiliscono che gli effetti premiali si applicano esclusivamente nei confronti di colui che presta la collaborazione volontaria ai sensi dell'articolo 5-*quater*;

si pongono le seguenti domande:

- a) in quali casi il residente in Svizzera, deve presentare, in qualità di amministratore di società collocata all'estero, ma riconducibile a soci italiani, richiesta di accesso alla *voluntary disclosure*?
- b) qualora il socio-padrone della società collocata all'estero prenda valida collaborazione volontaria, viene estesa all'amministratore svizzero l'esclusione della punibilità?

Per evitare l'applicazione di principi antiabuso non ancora codificati diventa opportuno non trascurare le norme antielusione dell'articolo 37-bis D.P.R. n. 600/1973, testé trascritte, secondo cui: "*Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria [ndr. ossia inefficaci nei confronti dell'amministrazione finanziaria] gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare [...]*". Anche perché i criteri definitivi che ne derivano sostanzialmente coincidono, del tutto indipendentemente dall'abuso del diritto, con quelli affermati dalla Corte.

## 3.

### La nozione di estero vestizione rilevante ai fini della *voluntary disclosure*

Il progetto di legge che avrebbe dovuto disciplinare la *voluntary disclosure* italiana fu concepito inizialmente in funzione della sola ricognizione delle attività patrimoniali e finanziarie collocate all'estero dai residenti in Italia e non dichiarate, nonché alla tassazione dei redditi relativi (emersione internazionale). Sennonché la VI<sup>o</sup> Commissione permanente della Camera dei deputati, investita dell'esame progetto, accolse subito, per ragioni perequative e di gettito, un emendamento preordinato alla tassazione di tutti i maggiori imponibili, sottratti al prelievo fiscale, comunque derivanti dalla violazione di obblighi dichiarativi commessi da chiunque, residente o non residente (emersione nazionale). Con l'accoglimento dell'emendamento e l'articolazione della *voluntary disclosure* nelle due forme di

emersione, internazionale e nazionale, anche l'identità della società estera, destinata ad accogliere patrimoni ed attività dei residenti in Italia, ha assunto connotazioni diverse.

### 3.1.

#### L'identità della società, collocata all'estero, rilevante in relazione all'emersione internazionale

Lo scenario che la disciplina dell'emersione internazionale presuppone e che in questo studio rileva è quello di una società persona giuridica con sede all'estero, amministrata da un residente in Svizzera, la quale:

- a) appare titolare di diritti reali relativi ad attività finanziarie e/o patrimoniali ad essa trasferiti, direttamente o indirettamente, da soggetti residenti in Italia, i quali mantengono tuttavia la piena disponibilità di tali attività, che gestiscono direttamente, oppure tramite un proprio fiduciario (esperto di gestioni patrimoniali) che, di norma, non si identifica con l'amministratore della società;
- b) gode di un regime fiscale privilegiato.

Nel caso di emersione internazionale la titolarità dei diritti reali in questione, risulta, di norma, solo apparentemente trasferita alla società, giacché, di fatto, rimane in capo al socio-padrone residente in Italia.

È lui che conserva la piena disponibilità delle attività predette ed è sempre lui che, in ottemperanza alla disciplina del monitoraggio dei capitali detenuti all'estero (articolo 4 D.L. n. 167/1990) avrebbe avuto anche l'obbligo di dichiararle al fisco. Con la conseguenza che la titolarità dei diritti su tali attività, in capo alla società, è solo apparente, giacché viziata da simulazione soggettiva in senso tecnico, più in generale da titolarità ingannevole; sicché, secondo il linguaggio della stessa Agenzia delle Entrate, la società deve considerarsi mera "interposizione".

La conclusione d'obbligo è che, in questo caso, non si può parlare di estero vestizione, ma si deve parlare di vera e propria inesistenza della società. L'obiettivo dell'occultamento, infatti, diventa a tal punto assorbente da rendere secondario quello dell'elusione fiscale. Tant'è che questa, non potrà essere contestata alla società, per definizione inesistente, ma dovrà esserlo al socio-padrone che ne ha effettivamente beneficiato.

E basterebbero già queste notazioni per affermare con sicurezza che mancherebbero tutti i presupposti anche oggettivi perché l'amministratore svizzero della società in questione abbia potuto avere un qualsiasi obbligo dichiarativo verso il fisco italiano. Secondo le norme dell'articolo 4, comma 1 D.L. n. 167/1990, tenuto a dichiarare le attività intestate alla società collocata all'estero era esclusivamente il socio-padrone residente in Italia, che ne aveva la disponibilità; ed è soltanto lui che, per effetto delle norme dell'articolo 5-*quater*, comma 1, dello stesso decreto, potrà ora profittare, della *voluntary disclosure*.

La Circolare n. 10/E/2015, dell'Agenzia delle Entrate, affronta il problema, richiamando altra circolare, quella n. 99/E del 4 dicembre 2001 (emanata in relazione alla sanatoria disposta in occasione della sostituzione della lira con l'euro), secondo

la quale doveva considerarsi soggetto interposto "una società localizzata in un Paese avente fiscalità privilegiata, non soggetta ad alcun obbligo di tenuta delle scritture contabili, in relazione alla quale lo schermo societario appare meramente formale e ben si può sostenere che la titolarità dei beni intestati alla società spetti in realtà al socio che effettua il rimpatrio". Dopo di che aggiunge: "la procedura in esame, pertanto, può essere utilmente attivata dal contribuente italiano che ha proceduto a schermare il proprio rapporto presso una banca estera, mediante la sua intestazione ad una società localizzata in un paese black list, o a «mascherarlo» sotto la forma di polizza assicurativa estera, riservandosi comunque la possibilità di movimentare lo stesso direttamente in qualità di procuratore speciale o indirettamente attraverso un proprio gestore di fiducia".



### 3.2.

#### L'identità della società, collocata all'estero, rilevante in relazione all'emersione nazionale

La *voluntary disclosure* funzionale all'emersione nazionale è rivolta a chiunque, residente o non residente in Italia, abbia violato obblighi dichiarativi e si propone di acquisire al prelievo tutti i maggiori imponibili che gli sono stati sottratti. La società che in relazione ad essa rileva, dunque, è proprio quella che, secondo la definizione della Corte, prima considerata, è stata collocata all'estero esclusivamente per conseguire un risparmio d'imposta.

In questo caso non è in discussione l'esistenza della società, ma la collocazione della sua residenza all'estero, quasi sempre in un paradiso fiscale, in funzione soltanto di un risparmio d'imposta. E si potrebbe anche pensare all'inutilità di scomodare il principio dell'abuso del diritto giacché l'eventuale elusività di questa società, quantomeno nel caso in cui sia controllata (direttamente o indirettamente, eccetera) da un soggetto residente in Italia, sarebbe già contrastata dalle norme dell'articolo 167 TUIR, le quali contengono la disciplina tributaria applicabile alle *Controlled foreign companies* (di seguito CFC) collocate in Stati o territori con un regime fiscale privilegiato. È, infatti, previsto che, in tal caso, il reddito della società estero residente è direttamente imputato ai soci residenti in Italia e concorre alla formazione del rispettivo reddito imponibile.

Ma questa risposta sarebbe insufficiente. Mentre la disciplina della CFC, contenuta nell'articolo 167 TUIR, si limita a trasferire (solo) il reddito dalla società con sede all'estero (in un paradiso fiscale) ai soci residenti in Italia, la estero vestizione ha un effetto

più radicale, giacché presume (trasferita) la residenza stessa della società nel territorio dello Stato italiano. Con tutte le conseguenze che ne derivano in relazione, non soltanto all'applicazione del *worldwide taxation principle*, ma soprattutto all'adempimento di tutti gli obblighi tributari imposti all'amministratore, fra i quali la presentazione della dichiarazione dei redditi.

In questo caso l'amministratore svizzero di una tale società farà bene ad accertare innanzi tutto che il socio-padrone abbia dichiarato al fisco italiano la partecipazione nella società da lui amministrata. Dopo di che avvierà, di propria iniziativa, la richiesta di accesso alla procedura in relazione alle dichiarazioni omesse, adempiendo gli obblighi previsti dall'articolo 5-*quater*, comma 2 D.L. n. 167/1990: eviterà di vedersi contestare il delitto di omessa dichiarazione dei redditi.

#### 4. Società inesistente e società estero vestita

Resta però da stabilire quando una società collocata all'estero:

- a) è del tutto inesistente (mera interposizione), giacché meramente strumentale soprattutto all'occultamento della reale titolarità dei diritti che le sono stati apparentemente trasferiti;
- b) è realmente esistente, ma deve qualificarsi estero residente, giacché strumentale ad un risparmio d'imposta e come tale considerata, fino a prova contraria, residente in Italia.

La risposta è facile ogni qual volta la società collocata all'estero, proprio per essere intestataria di una sola attività patrimoniale o finanziaria (un immobile, un conto corrente, eccetera), oppure di alcune di tali attività, non abbia altra ragione per esistere se non quella di occultare l'identità dell'effettivo titolare (socio-padrone) dei diritti su tali attività, rimaste nella sua piena disponibilità. E ciò anche se la gestione di esse comporti un minimo di organizzazione autonoma. La risposta diventa difficile quando tali attività assumono dimensioni e/o articolazioni viepiù significative e composite, fino al punto da comportare, già di per sé, l'utilità o la necessità di una struttura societaria; e non soltanto per la complessità della gestione, ma soprattutto per l'esigenza di distinguere il patrimonio della società da quello dei soci, in un contesto di reciproca autonomia. Sicché, mutuando l'espressione contenuta nell'articolo 37-*bis* D.P.R. n. 600/1973 potremmo dire, in sintesi, che la società deve considerarsi meramente interposta quando la sua esistenza non è giustificata da valide ragioni economiche, autonome da quelle dei soci.

Per le stesse ragioni non potrà più parlarsi di inesistenza della società, ma dovrà parlarsi di esistenza effettiva e di estero vestizione, ogni qual volta la società, tanto più se partecipata da una pluralità di soci, eserciti un'attività imprenditoriale; non potendosi dubitare che, nella stragrande maggioranza dei casi (salvo quello del cosiddetto "*socio occulto*"), la responsabilità degli atti d'impresa debba essere imputata alla società e per essa al suo amministratore; e non ad altri.

La società validamente costituita ed operante deve qualificarsi estero vestita, allorché è soltanto la sua collocazione all'estero a risultare "*fittizia*"; essendo stata preordinata esclusivamente

ad "*un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale*". Essa sarà considerata fino a prova contraria residente e sarà soggetta, come tale, a tutte le norme tributarie nazionali.

In taluni casi concreti la classificazione nell'una o nell'altra categoria potrebbe risultare anche molto difficile; ma sarebbe arbitrario enunciare regole generali e s'impongono piuttosto accertamenti individuali che dovranno tener conto di tutti i fattori che possono concorrere a legittimarli.

L'amministratore svizzero potrà dunque ritenersi estraneo alla *voluntary disclosure* ogni qual volta la società è qualificabile, con certezza, come meramente interposta, dovendosi il bene intestato alla società considerarsi nella piena disponibilità del socio-padrone. Negli altri casi farà bene a cautelarsi, presentando un'autonoma richiesta di accesso alla procedura in relazione alle dichiarazioni omesse ed adempiendo gli obblighi previsti dall'articolo 5-*quater*, comma 2 D.L. n. 167/1990: eviterà la contestazione del reato di omessa dichiarazione dei redditi, previsto dall'articolo 5 D.Lgs. n. 74/2000.

#### 5. L'estensione all'amministratore svizzero degli effetti premiali della *voluntary disclosure*

È opportuno ricordare che, sia le norme del comma 1, sia quelle del comma 2, dell'articolo 5-*quater* D.L. n. 167/1990, riservano l'accesso alla procedura di emersione, rispettivamente, internazionale e nazionale, solo al soggetto che abbia violato la specifica norma dichiarativa posta a suo carico; e non ad altri.

Nel caso di una società collocata all'estero classificabile come meramente interposta, giacché titolare solo apparente delle attività finanziarie e/o patrimoniali che le sono state intestate, l'obbligo di dichiarare tali attività nel modello RW della dichiarazione dei redditi ricadeva esclusivamente sul socio-padrone. Ed è soltanto lui che potrà accedere alla *voluntary disclosure*, per sanare le (proprie) violazioni dichiarative, osservando le norme previste per l'emersione internazionale, dall'articolo 5-*quater*, comma 1 D.L. n. 167/1990.

Nel caso di società estero residente, ossia realmente esistente ed operante, titolare effettiva delle attività finanziarie e/o patrimoniali delle quali risulta intestataria ma collocata all'estero solo per conseguire un risparmio d'imposta, l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi ricadeva esclusivamente sull'amministratore (in ipotesi) residente in Svizzera. Ed è soltanto lui che potrà accedere alla *voluntary disclosure*, per sanare le (proprie) violazioni dichiarative, osservando le norme previste per l'emersione nazionale, dall'articolo 5-*quater*, comma 2 D.L. n. 167/1990.

Siamo di fronte, dunque, a norme diverse la cui applicazione presuppone responsabilità individuali diverse e, di conseguenza, produce effetti anche premiali a favore di soggetti diversi.

##### 5.1. Nel caso di società inesistente

Consideriamo la prima ipotesi, quella dell'emersione internazionale, ricordando ancora una volta che può accedervi solo il residente in Italia, per le attività finanziarie e patrimoniali che

era tenuto a dichiarare nel modello RW e che non ha dichiarato; e che beneficerà dell'esclusione della punibilità sia per delitti relativi alla violazione degli obblighi dichiarativi, sia per quelli previsti dagli articoli 648-bis (Riciclaggio) e 648-ter (Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita) del Codice penale (di seguito c.p.).

È vero che l'adempimento delle norme dell'articolo 5-*quinquies*, comma 1 D.L. n. 167/1990, produce effetti esclusivamente nei confronti di colui che presta la collaborazione volontaria ai sensi dell'articolo 5-*quater*; ma è anche vero che, in tal caso, sono applicabili anche le norme dell'articolo 5-*quater*, comma 5 D.L. n. 167/1990, secondo le quali "l'esclusione della punibilità [...] opera nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i delitti ivi indicati". Di conseguenza, qualora il socio-padrone presti validamente la propria collaborazione volontaria, sarà sicuramente esclusa la punibilità anche dell'amministratore svizzero che fosse concorso nei delitti previsti dagli articoli 648-bis (Riciclaggio) e 648-ter (Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita) c.p.



Una considerazione è però necessaria. Intanto gli effetti premiali si producono (anche per l'amministratore svizzero) in quanto il socio residente, oltre a fornire all'amministrazione finanziaria le informazioni previste dall'articolo 5-*quater*, comma 1, lettera a), abbia pagato tempestivamente le somme previste dalla lettera b), dello stesso comma, nei termini perentori ivi indicati. Senza di che le esclusioni di pena non saranno operanti e la procura della Repubblica, in possesso della dichiarazione confessoria resa dal socio residente, potrà, sussistendo ipotesi di reato, esercitare l'azione penale, nei confronti di tutti coloro che li hanno commessi o concorso a commetterli, amministratore svizzero eventualmente compreso. Stabilisce infatti l'ultima proposizione, della lettera b), che "il mancato pagamento di una delle rate comporta il venir meno degli effetti della procedura". Di conseguenza l'amministratore svizzero farà bene ad accertarsi che i pagamenti previsti, dalla lettera b), siano stati puntualmente adempiuti.

## 5.2.

### Nel caso di società estero vestita

Consideriamo ora la seconda ipotesi, quella dell'emersione nazionale, ricordando ancora una volta che potrà sanare le violazioni degli obblighi dichiarativi solo il legale rappresentante della società, come tale obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi. Di conseguenza, nel caso in esame, potrà accedere alla procedura solo l'amministratore svizzero, che beneficerà dell'esclusione della punibilità, a norma dell'articolo 5-*quinquies*, comma 1 D.L. n. 167/1990, sia per delitti relativi alla violazione

degli obblighi dichiarativi, sia per quelli previsti dagli articoli 648-bis (Riciclaggio) e 648-ter (Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita) c.p. E sarà esclusa la punibilità anche per il socio italiano che fosse concorso nei delitti previsti dagli articoli 648-bis (Riciclaggio) e 648-ter (Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita) c.p.

È evidente che, quand'anche il socio residente in Italia, della società estero vestita, fosse acceduto alla *voluntary disclosure*, dichiarando tutti i beni intestati alla società, non avrebbe mai potuto sanare la omessa dichiarazione dei redditi di essa, giacché tale obbligo incombeva esclusivamente sull'amministratore svizzero.

## 6.

### Le conseguenze per l'amministratore svizzero, di società interposta, nel caso in cui il socio italiano non presti la collaborazione volontaria

La disciplina della *voluntary disclosure* non contiene esimenti autonome per il soggetto residente in Svizzera che abbia prestato, in modi e posizioni soggettive anche profondamente diverse, la propria collaborazione, in senso lato, nella gestione delle attività finanziarie e patrimoniali collocate all'estero dal soggetto residente in Italia, se non quella applicabile al caso in cui egli rivesta la carica di amministratore in una società estero vestita<sup>[6]</sup>. Essa si limita a prevedere genericamente, all'articolo 5-*quater*, comma 5 D.L. n. 167/1990, "l'esclusione della punibilità nei confronti di tutti coloro che hanno [...] concorso a commettere i delitti ivi indicati".

Ed è una lacuna grave, che non può essere sanata dall'interpretazione, ma deve essere colmata da un trattato o da uno specifico provvedimento normativo italiano; essa è infatti fonte di scenari preoccupanti, resi singolarmente concreti da recenti episodi di cronaca giudiziaria, e pone problemi che investono, non soltanto la sensibilità politica, ma la giustizia sostanziale.

Potremmo ricordare che l'esportazione di capitali ha ricevuto l'impulso forse maggiore in un momento della storia politica italiana nel quale si temettero sconvolgimenti radicali; sicché i capitali, all'epoca frettolosamente esportati, corrisposero più verosimilmente a risparmi debitamente tassati, piuttosto che ad improvvise evasioni. Ma non è questo il punto. Occorre chiedersi piuttosto se al soggetto residente all'estero, che abbia prestato la propria collaborazione a soggetti residenti in Italia nella gestione delle loro attività finanziarie e/o patrimoniali, rimaste comunque sempre nella loro disponibilità esclusiva, sia lecito addebitare non già la violazione delle norme (ad esempio antiriciclaggio) previste dal proprio ordinamento nazionale, ma la violazione di quelle previste dall'ordinamento italiano.

L'incondizionata applicabilità della norma penale pone, già in Italia, gravi problemi, oggetto di un continuo dibattito, che vanno dalla valenza del broccardo latino "*ignorantia legis non excusat*", già recepito dall'articolo 5 del codice Rocco, alla sentenza della corte costituzionale n. 364/88, emessa in relazione agli articoli 5, 42, quarto comma, 43, 47 c.p. e 17, lettera b), della Legge n. 10/1977, nella parte in cui non prevedono la rilevanza della "*buona fede*". Ma proprio l'esistenza in Italia di questi problemi deve far considerare con riluttante circospezione la

pretesa di imporre la conoscenza di una norma italiana a persone fisiche, sottoposte alla sovranità di altri Stati, che hanno operato esclusivamente nel territorio di questi. Anche perché, in relazione alla materia della *voluntary disclosure*, si addebiterebbe alla persona fisica in questione, che può anche non esercitare la funzione di intermediario finanziario, non soltanto la mancata conoscenza della norma penale italiana, ma anche la mancata conduzione preventiva di una azione investigativa, non di rado impossibile anche per le stesse autorità amministrative italiane, preordinata ad accertare tempestivamente e di volta in volta l'eventuale origine illecita delle attività finanziarie e/o patrimoniali che in taluni casi, ma non sempre, concorre a gestire; giacché il più delle volte esse restano nella piena disponibilità del socio-padrone, che le gestisce direttamente oppure avvalendosi della collaborazione di altre persone.

È un problema che diventa grave, soprattutto quando l'amministratore svizzero sia cessato dalla carica o non abbia più la materiale gestione delle attività del socio-padrone, avendole questi collocate altrove; sicché viene a mancare anche quel rapporto fiduciario che avrebbe reso più convincente il consiglio di accedere alla *voluntary disclosure*. E, per l'amministratore o per il consulente svizzero che abbia assistito chi ora si astenga dal prestare collaborazione volontaria, possono delinearsi prospettive inquietanti, non essendo prevedibile neppure cosa mai farà il vecchio cliente; che potrebbe avventurarsi in strade anche molto rischiose.

#### Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.moneylaundering.it/wp-content/uploads/2015/03/estero-vestizione.jpg> [15.06.2015]

<http://lavoicedelquartiere.it/wp-content/uploads/2015/06/asta-giudice-martelletto-2.jpg> [15.06.2015]

<http://www.ascheri.net/wp-content/uploads/2015/01/ita-sv.jpg> [15.06.2015]

[1] Cass. 8 ottobre 2014, n. 41947.

[2] Josserand Louis, De l'esprit des droits et de leur relativité. Théorie dite de l'abus des droits, Parigi 1927, pagina 83 e seguenti; nonché, De l'abus de droit, Parigi 1905, *passim*.

[3] Cfr. Rouart, Les droits discrectionnaires et les

droits contrôllés, in: Rev. Trim. droit. civ., 1944, pagina 1 e seguenti; Roubier, Les prerogatives juridiques, in: Arch. de philos. du droit, 1960, pagina 60 e seguenti, a pagina 70.

[4] Planiol, Traité élémentaire de droit civil, Parigi 1939, pagina 312.

[5] Pirovano, L'abus de droit dans la doctrine et la jurisprudence française, in: AA.VV. L'abuso del diritto, Padova 1979, pagina 315.

[6] Cfr. capitolo 5.2.