

LA DISCIPLINA PENALE IN MATERIA TRIBUTARIA TRA DIRITTO POSITIVO E DIRITTO VIVENTE

a cura di
SERGIO SCHLITZER

prefazione di
GIUSEPPE IANNACCONE

Editoriale Scientifica

con scritti di

Andrea Abbagnano Trione, Alessandro Albano, Bruno Andò
Francesco Ardito, Francesco Bonetta e Giuseppe Manzione
Antonio Borghetti, Mariangela Cirrincione e Marcello Consiglio
Giacomo Cotti, Mario D'Esposito, Filippo Di Pillo, Aldo Franceschini
Damiano Giunti, Livio Gucciardo, Angela La Rosa
Mario Mastrantuono, Andrea Mattioli
Giacomo Sabbatini, Sergio Schlitzer

euro 20,00

ISBN 979-12-5976-159-0



9 791259 761590

<i>Soggettività passiva e responsabilità penale tributaria nei gruppi di impresa: profili sistematici</i>	55
ALESSANDRO ALBANO	
<i>Sul concorso del professionista nel reato di sottrazione fraudolenta attuato mediante l'istituzione e l'assegnazione di beni in trust</i>	69
ANTONIO BORGHETTI	
<i>La compensazione come idonea modalità di estinzione del debito tributario ai fini premiali penali: spunti di riflessione per un auspicabile "reviewment" della giurisprudenza di legittimità</i>	79
FILIPPO DI PILLO	
<i>Patteggiamento e reati tributari</i>	91
MARIO D'ESPOSITO	
<i>Autoriciclaggio e reati tributari: tra istanze repressive e rispetto dei canoni dogmatici</i>	103
MARIO MASTRANTUONO	
 II.2 IN TEMA DI REATI OMISSIVI E DICHIARATIVI	
<i>L'art. 10-quater e la sua applicazione anche alle indebite compensazioni con finalità extrafiscali: i contrasti giurisprudenziali nell'identificazione di parametri che legittimino un'interpretazione sistematica e non analogica della norma</i>	117
BRUNO ANDÒ	
<i>Gruppo IVA e limiti alla rilevanza penal-tributaria delle violazioni del principio all-in, all-out</i>	129
ANGELA LA ROSA	
<i>In tema di operazioni parzialmente inesistenti. Sovrafatturazione "qualitativa" ed indagine sulla congruità della prestazione</i>	141
FRANCESCO BONETTA, GIUSEPPE MANZIONE	

SUL CONCORSO DEL PROFESSIONISTA NEL REATO DI SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA ATTUATO MEDIANTE L'ISTITUZIONE E L'ASSEGNAZIONE DI BENI IN TRUST

Antonio Borghetti*

SOMMARIO: Introduzione. – 1. Il *trust* come strumento idoneo alla realizzazione del reato di sottrazione. – 2. Il reato di sottrazione fraudolenta ed il suo *excursus* storico. – 3. Il coinvolgimento dell'*extraneus*: aspetti generali. – 4. Il coinvolgimento dell'*extraneus*: la competenza tecnica del reodisponente. – 5. Il dolo ed il contributo causale. – 6. Conclusioni: limiti al coinvolgimento dell'*extraneus* nel reato di sottrazione fraudolenta.

Introduzione

Il concorso del professionista, *rectius* dei professionisti che assistono il contribuente nell'elaborazione degli atti istitutivi di *trust* e relativa (e consequenziale) assegnazione di beni assume nella pratica penal-tributaria un rilievo frequente e crescente stante il carattere tipicamente segregativo del patrimonio e – per l'effetto – di sottrazione di “beni” a garanzia della pretesa erariale. Storicamente, l'interesse giudiziale si è concentrato principalmente sul ruolo del consulente di estrazione contabile-fiscale, a nulla rilevando il fatto che il *trust* abbia più attinenza al diritto internazionale ed al diritto privato, che non al diritto tributario, settori scientifico disciplinari nei quali il consulente contabile-fiscale non è senz'altro la figura professionale più “attrezzata” – tra quelle ordinistiche e non – che interviene (peraltro non necessariamente) nella realizzazione di un *trust*.

Appare pertanto poco giustificata l'attenzione, storicamente incentrata sul comportamento di detti professionisti¹, nella loro locuzione volutamente generica ed atta ad individuare sia professionisti ordinistici che non². Il fatto che sia stato principalmente³ il legislatore tribu-

* Dottore commercialista e consulente del lavoro in Trento.

¹ Come pare intendere, G. GAMBOGI (a cura di), *In nuovi reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2020, 609.

² F. GIULIANI (a cura di), *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Giuffrè, Milano, 2021, 234-235.

³ Eccezion fatta per la legge di (mera) ratifica 16 ottobre 1989, n. 364 di recepimento.

tario ad analizzare e disciplinare per quanto di competenza il *trust*, non giova a sostenere la correttezza dell'impostazione assunta sin qui dalla giurisprudenza con riferimento ai consulenti fiscali.

1. *Il trust come strumento idoneo alla realizzazione del reato di sottrazione*

Senza alcuna pretesa di esaustività e consci delle difficoltà intrinseche in ordine alla definizione *de qua*⁴, l'istituto del *trust* è strumento giuridico di piena ed efficace validità anche nel nostro ordinamento, benché come noto, tragga origine dagli ordinamenti anglosassoni. In estrema sintesi, con il *trust* il disponente (*settlor* o *trustor*) trasferisce tutto o parte del proprio patrimonio⁵ ad altro soggetto gestore (*trustee*) affinché questo ne assuma l'intestazione e la gestione in ossequio agli intendimenti del disponente stesso (*lettera dei desideri*) nell'interesse di uno o più beneficiari (*beneficiary*)⁶. A tali figure, può aggiungersi quella, non necessaria, del guardiano (*protector*) al quale il disponente, "spogliatosi"⁷ dei propri beni che ha intestato al *trustee*, attribuisce un ruolo di controllo e vigilanza sul lavoro e sugli adempimenti del *trustee* medesimo⁸.

Lo strumento, pertanto, caratterizzandosi per il vincolo di destinazione della Convenzione dell'Aja del 01 luglio 1985. Si ricorda infatti che in Italia, ancora ad oggi è assente una legge sull'istituto ed i *trust* aventi ivi sede debbono eleggere una legge straniera per disciplinare il proprio funzionamento.

⁴ Si veda in punto LUPOI, *Si fa presto a dire trust*, in *Riv. Trim. di dir. e proc. Civ.*, fasc. 2, anno 2017, 669 e ss.

⁵ Il termine è volutamente generico e da intendersi comprensivo di beni c/o rapporti giuridici sia attivi che passivi.

⁶ Tale soggetto, nell'ambito dei cd. *trust* di scopo non è presente.

⁷ Il termine, evocativo, è utilizzato dall'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 21/E/2011 ove la Direzione centrale accertamento, nel fornire indicazioni operative agli uffici periferici scrive «Pertanto, ogniqualvolta durante l'istruttoria in sede di accertamento emergano elementi potenzialmente sintomatici di una deliberata spoliazione dell'attivo patrimoniale in danno dell'Erario, i funzionari verificatori od accertatori devono svolgere ogni possibile approfondimento al fine di far emergere se nelle condotte dei contribuenti siano ravvisabili i fatti previsti e puniti dall'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000».

⁸ Per una disamina più approfondita, si rimanda a S. LOCONTE, *Strumenti di pianificazione e protezione patrimoniale*, Wolters Kluwer/Ipsa, Torino, 2018, III ed., 542 e ss.

zione attribuito agli *assets* del disponente conferiti in *trust* e per (2) la segregazione patrimoniale emergente con riguardo al patrimonio del *trustee* che, *medio tempore*, si intesta gli *assets*, è senz'altro potenzialmente idoneo⁹ a realizzare il delitto *ex art. 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000*. E ciò, si badi, anche qualora il *trust* possa essere dichiarato nullo posto che per la realizzazione del reato *de quo*, è sufficiente anche solo rendere più difficoltosa la procedura riscossiva¹⁰.

2. Il reato di sottrazione fraudolenta ed il suo excursus storico

Il reato previsto dall'art. 11 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 è un reato di mero pericolo posto che non è richiesto – per la sua realizzazione – alcun effettivo danno all'Erario ma è sufficiente che le condotte adottate dal contribuente siano astrattamente idonee a pregiudicare, in qualche modo, la soddisfazione della pretesa erariale. Tale aspetto, è di assoluto rilievo ed in parte criticabile, perlomeno per i fini oggetto della presente trattazione, volti ad identificare l'iter logico-giuridico che può portare al coinvolgimento del terzo in concorso. Per il delitto di cui al comma 1 dell'art. 11 non è quindi richiesto il fatto che il contribuente abbia, in qualche modo, avuto notizia dell'avvio di accessi, ispezioni e verifiche od anche solo di richieste di chiarimenti o inviti a comparire da parte dell'Amministrazione finanziaria. A *fortiori*, non è richiesta l'esistenza e la notifica di alcun atto impugnabile *ex art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*. Ne consegue che a mente dell'impianto adottato dal d.lgs. n. 74/2000 il reato di sottrazione è assoggettato ad una "tutela penale anticipata" volta a reprimere le condotte predeterminate e precostituite dal contribuente allo scopo di rendere infruttuosa – o comunque più difficoltosa – la procedura di riscossione coattiva¹¹.

In merito, l'attuale art. 11 d.lgs. n. 74/2000, riprendendo parte della precedente formulazione dell'abrogato art. 97 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602¹², innova, espandendola, la fattispecie penalmente rilevante. L'art. 97 infatti sanzionava penalmente il contribuente che con

⁹ Vedasi Cass. pen, Sez. III 6 maggio 2015, n. 40534 e Cass. pen., Sez. III, 16 dicembre 2015 n. 6798 e E. ROSSI, *Il trasferimento del patrimonio*, 2014, 319 e ss.

¹⁰ In punto, Cass. pen., Sez. III, 11 maggio 2018, n. 20862.

¹¹ G. GAMBOGI (a cura di), cit., 569-570.

¹² Come sostituito dall'art. 15, comma 4, lett. b) della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

le proprie condotte intendeva sottrarsi fraudolentemente alle pretese erariali solo a condizione che dette condotte fossero poste in essere «dopo che sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche o sono stati notificati gli inviti e le richieste previsti dalle singole leggi di imposta ovvero sono stati notificati atti di accertamento o iscrizioni a ruolo».

La relazione illustrativa del d.lgs. n. 74/2000 appare illuminante nell'illustrare il cambio di impostazione assunto ove evidenzia – e motiva – che la soppressione del presupposto rappresentato dall'avvenuta effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche o dalla preventiva notifica all'autore della manovra di inviti, richieste, atti di accertamento o iscrizione a ruolo muove dall'evidenza che detto presupposto aveva limitato fortemente la capacità di "presa dell'incriminazione".

Ecco pertanto che, trattandosi di reato caratterizzato da una (necessaria) condotta commissiva, il momento temporale in cui questa viene posta in atto risulta, dopo l'introduzione del d.lgs. n. 74/2000, completamente avulsa dalle eventuali azioni/notificazioni dell'Amministrazione finanziaria, che potrebbero pertanto manifestarsi anche molto tempo dopo la consumazione del reato, come sovente accade.

Il percorso fatto dal legislatore, già a partire dal d.l. del 10 luglio 1982, n. 429 segna, dunque un'inversione della tendenza volta alla depenalizzazione delle condotte evasive, criminalizzando ipotesi prima sottratte alle misure repressive penali, con il probabile intento di prevenire e ridurre l'evasione utilizzando la maggiore afflittività e capacità dissuasiva di queste rispetto alle sanzioni amministrative¹³.

Tuttavia proprio in quanto delitto a consumazione anticipata¹⁴ sorretto da dolo specifico, il coinvolgimento – in concorso – di un terzo, si ritiene debba essere limitato ai casi più estremi vale a dire quelli nei quali il contributo del concorrente nel reato sia particolarmente pregnante e incidente.

3. *Il coinvolgimento dell'extraneus: aspetti generali*

Il delitto di sottrazione fraudolenta è un reato proprio che può essere commesso esclusivamente dal contribuente che è tenuto al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

¹³ A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 1989, Utet, Torino, 295.

¹⁴ L'espressione è di P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 452.

ente alle pretese
o poste in essere
sono stati notifi-
li imposta ovvero
ruolo».

pare illuminante
videnza – e mo-
ato dall'avvenuta
eventiva notifica
rtamento o iscri-
sto aveva limita-
».

zato da una (ne-
le in cui questa
lgs. n. 74/2000,
ioni dell'Ammi-
nifestarsi anche
vente accade.

l.l. del 10 luglio
za volta alla de-
o ipotesi prima
e intento di pre-
tività e capacità
e¹³.

anticipata¹⁴ sor-
o – di un terzo,
a dire quelli nei
colarmente pre-

rio che può es-
tenuto al paga-

Il carattere di reato proprio, come noto, non esclude *ex se* il coinvolgimento dell'*extraneus* – per concorso *ex art.* 110 c.p. – che abbia fornito un contributo materiale, fattuale o morale nel compimento del fatto-reato. È opportuno segnalare che il d.lgs. n. 74/2000 non prevede un'autonoma disciplina del concorso nella commissione dei reati tributari ed è pertanto pacificamente necessario riferirsi alle norme di parte generale del codice penale.

Le responsabilità penali per concorso *ex artt.* 110 e 117 c.p. (e professionali) si ritiene che – qualora concretati i presupposti normativi in ordine al contributo causale alla condotta del concorrente – debbano, perlomeno, in prima battuta, essere condivise o suddivise tra i diversi professionisti complessivamente coinvolti nell'elaborazione e realizzazione di un *trust* finalizzato a sottrarsi alla sottrazione di beni a garanzia della presente e futura pretesa erariale. La giurisprudenza, infatti, pare principalmente focalizzarsi sul (ritenuto fondamentale) apporto dell'*extraneus* in particolare quando i contribuenti siano «soggetti palesamente incapaci di elaborare una frode senza il contributo di un fiscalista esperto»¹⁶, in ciò determinando un rapporto inversamente proporzionale tra la (in)competenza del contribuente e (la maggiore) incisività dell'apporto del concorrente.

Vi è infatti, *in primis*, il ruolo (necessario) del Notaio che anche recentemente è stato ritenuto colpevole in concorso del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte del cliente-disponente di beni in *trust* da lui rogato, come stabilito dalla sentenza della Suprema Corte di cassazione 29 gennaio 2016, n. 1716. È quindi utile evidenziare che nella realizzazione di un *trust* l'intervento del pubblico ufficiale (Notaio) è necessario mentre quello di altri professionisti solo eventuale.

Oltre ciò la condotta del Pubblico ufficiale rileva anche come illecito disciplinare per violazione dell'art. 28 della legge sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili¹⁷. A *fortiori* il delicato tema era stato approfondito da un interessante studio del Consiglio nazionale del notariato¹⁸ proprio in ordine al coinvolgimento – in concorso – del Notaio rogante in atti che possano contribuire a realizzare il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (tra cui fondi patrimoniali, vincoli di destinazione e *trust*).

¹⁶ Così, Cass. pen., Sez. III, 3 novembre 2014, n. 45249.

¹⁷ Legge 16 febbraio 1913, n. 89. Vedasi sul punto A. BUSANI, *Il trust*, 2020, 628 e S. LOCONTE, cit., 894-896.

¹⁸ Studio n. 149/2012/C del 15 marzo 2012.

¹⁵ ffè, Milano, 452.

Sul ruolo (invece non necessario) del consulente fiscale, è da rilevare che in numerose sentenze nelle quali il professionista è stato ritenuto responsabile, questo assume il (necessario, centrale ed essenziale) ruolo di *trustee*¹⁹ e non anche il più marginale e – nemmeno necessario – ruolo di guardiano (*protector*), assimilabile a quello di revisore o componente del collegio sindacale: un incarico di controllo quindi, tipico della professione del commercialista.

Tuttavia, anche in ordine a tale figura, si assiste all'emersione di un recente orientamento giurisprudenziale²⁰ di senso contrario, volta ad ampliarne la portata.

Oltre ciò, vi è anche l'ipotesi nella quale il consulente fiscale si occupi esclusivamente dell'attività di ideazione e proposizione dell'operazione segregativa, non assumendo alcun incarico formale nel costituendo *trust*. In tali ipotesi, inoltre, si verifica sovente l'applicazione delle aggravanti specifiche previste dal comma 3 dell'art. 13-*bis* del d.lgs. n. 74/2000, vale a dire l'aumento della metà delle pene stabilite per i singoli reati del concorrente, nei casi in cui il professionista che svolga l'attività di consulenza fiscale scientemente elabori o commercializzi modelli di evasione fiscale.

4. *Il coinvolgimento dell'extraneus: la competenza tecnica del reo-disponente*

Oltre al ruolo dei professionisti che si affiancano al contribuente che istituisce e dota il *trust* di beni, occorre anche – come già accennato – approfondire il livello di conoscenza tecnica del reo-disponente e quindi il grado di comprensione degli effetti scaturenti dall'operazione di istituzione e dotazione di un *trust*. È chiaro che un disponente munito di adeguata formazione economico-giuridica, ben potrà essere esso stesso *dominus* del percorso incardinato e volto alla destinazione dei propri beni.

Al contrario, un contribuente non dotato di specifiche esperienze o

¹⁹ Vedasi Cass. pen., Sez. III, 26 novembre 2015 n. 9238 ove l'assunzione da parte di un commercialista, del ruolo di consulente nella realizzazione del *trust* ed anche del ruolo di *trustee*, ne aggrava la posizione palesandone il "ruolo primario" nella realizzazione del reato.

²⁰ Tribunale di Rovereto n. 18/2 ud. del 3 gennaio 2018, dep. il 5 gennaio 2108.

competenze economico-giuridiche, non potrà che farsi assistere da terzi non solo per l'implementazione e la realizzazione del *trust* ma anche, *ab origine*, in ordine alla prospettazione dell'utilizzo di detto istituto giuridico molto particolare, specifico e complesso, estraneo peraltro alla tradizione giuridica continentale. È pertanto, a nostro parere, solo in tale ultimo caso, che il ruolo dell'*extraneus* emerge in tutta la sua portata e significanza.

Di contro appare evidente che se il reo-disponente assume su di sé anche il delicato e complesso ruolo di *trustee*²¹, è ben possibile ritenere che quest'ultimo abbia compiuta ed idonea conoscenza di quel complesso istituto che è il *trust*, che deve *medio tempore* amministrare anche in ossequio ad una legge straniera da lui eletta. L'assunzione dell'incarico, ivi compreso l'onere di redazione ed aggiornamento del libro degli eventi e dell'inventario, sono infatti tutti compiti che necessitano di specifica competenza, spesso remunerata per espressa previsione contenuta nell'atto istitutivo. In tale circostanza, *a contrariis*, il ruolo dell'*extraneus* viene meno o comunque risulterà fortemente circoscritto.

Oltre ciò merita cenno anche il tema dell'autoresponsabilità²² posto che – come autorevole dottrina ha evidenziato²³ – l'autonomia individuale è «fondamento e al contempo, limite della responsabilità in quanto esclude che si pongano a carico di un soggetto decisioni e comportamenti di altri; detto altrimenti, esclude che la sfera di imputazione segnata dall'autonomia individuale si dilati a comprendere scelte d'azione altrui, liberamente maturate».

5. Il dolo ed il contributo causale

L'apparente rigido automatismo deduttivo della punibilità del professionista nel reato di cui si controverte che, surrettiziamente, introdurrebbe una sorta di responsabilità penale di natura quasi oggettiva – dunque da doversi rifuggire – deve potersi mitigare o addirittura esclu-

²¹ È il caso del cd. *Trust-Autodichiarato*.

²² In punto vedasi, per tutto, A. FIORELLA, *Le strutture del diritto penale*, Giappichelli, Torino, 2018, 530.

²³ M. MASUCCI, *Sul «rischio penale» del professionista. Contributo alla teoria generale del concorso di persone*, Jovene, Napoli, 2012.

dere sia attraverso l'attento vaglio critico dell'attività in concreto posta in essere dal concorrente nell'articolazione dell'operazione sottrattiva nel momento in cui essa è stata compiuta, sia, in ogni caso accertandosi la volontà di partecipazione alla realizzazione della condotta illecita.

Sotto tale ultimo profilo, essendo noto che la connotazione in termini di dolo specifico della fattispecie incriminatrice "circoscrive" la soglia di rilevanza di punibilità alla condotta-reato, dovrà quindi verificarsi se, anche in capo al professionista che partecipa o presta la sua consulenza nell'operazione, vi sia la consapevolezza e la conoscenza di voler agevolare, con la propria opera o consulenza, il contribuente nell'attività sottrattiva di beni all'erario, facendo così proprio il fine perseguito dall'autore del reato. Nel solco interpretativo qui delineato si è peraltro recentemente orientata la Corte di cassazione, Sez. III, 17 febbraio 2021, n. 6164 ove, *inter alia*, in capo ai consulenti/concorrenti individuati nella commissione del reato è stato richiesto, ai fini della sussistenza del concorso, l'acquisizione della prova della consapevolezza dei propositi distrattivi perseguiti dal contribuente/imprenditore da doversi estrinsecare necessariamente in consigli o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori ovvero, nell'assistenza nella conclusione dei relativi negozi, ovvero ancora nello svolgimento di una attività diretta a garantire l'impunità o a rafforzare, con il proprio ausilio e con le proprie preventive assicurazioni, l'altrui progetto delittuoso. Circostanze tutte da doversi correttamente circostanziare e provare.

Il dolo specifico dunque, deve quindi sorreggere anche la condotta del consulente che abbia partecipato alla strutturazione degli atti dispositivi del patrimonio del contribuente dovendosi chiaramente enucleare il grado di conoscenza del professionista in ordine a tutti gli elementi indicati dalla fattispecie criminosa ed, in particolare, nel grado di partecipazione dello stesso all'intento perseguito dal contribuente. Sulla scorta delle rassegnate osservazioni, non risulta condivisibile quell'orientamento interpretativo per il quale, l'accertamento del dolo specifico del contribuente, consente una sorta di presunzione di esistenza del dolo specifico in capo al professionista in virtù della "posizione" che esso ricopre nell'operazione e/o per la specifica "competenza tecnica" connessa al grado di conoscenze in suo possesso (dunque anche a titolo di dolo eventuale); dovendo di contro, considerarsi opportunamente che al professionista coinvolto o esecutore dell'operazione, contrariamente al Giudice penale che opera una analisi postuma della vicenda sottrattiva e alla magistratura inquirente che gode di am-

concreto posta
zione sottrattiva
aso accertando
ndotta illecita.
otazione in ter-
"circo-scrive" la
avrà quindi veri-
a o presta la sua
a conoscenza di
il contribuente
proprio il fine
vo qui delineato
one, Sez. III, 17
nsulenti/concor-
richiesto, ai fini
ova della consa-
buente/impre-
isigli o suggeri-
reditori ovvero,
ero ancora nello
à o a rafforzare,
arazioni, l'altrui
ttamente circo-

che la condotta
ne degli atti di
aiaramente enu-
ndine a tutti gli
icolare, nel gra-
dal contribuen-
ta condivisibile
mento del dolo
unzione di esi-
rtù della "posi-
cifica "compe-
possesto (dun-
ro, considerarsi
tore dell'opera-
analisi postuma
che gode di am-

pi poteri investigativi, il giudizio di simulazione o fraudolenza dell'atto è necessariamente approssimato per le limitatissime indagini che può astrattamente svolgere il consulente. Dunque, quanto alla ricostruzione dell'elemento soggettivo del concorrente, secondo la prospettiva qui accolta, vi è da richiedersi un *quid pluris* nella condotta di quel professionista coinvolto nell'operazione da doversi necessariamente individuare non nella mera partecipazione, anche a titolo consulenziale, ad un'operazione di disposizione dei beni del contribuente, ma in una (almeno) analoga consapevolezza circa la preordinazione della incapacienza patrimoniale stessa alle future ragioni erariali.

A *fortiori*, a sostegno della tesi volta ad eliminare *in nuce* ogni automatismo in capo al coinvolgimento del concorrente v'è il caso dell'insussistente incapacienza patrimoniale, laddove il contribuente, nonostante il compimento dell'atto dispositivo di *trust*, risulti comunque in possesso di un patrimonio astrattamente sufficiente a soddisfare le obbligazioni di natura tributaria oppure ancora laddove, al momento del compimento dell'atto-reato, non vi siano in corso azioni esattive anche da parte di terzi rispetto all'erario.

6. Conclusioni: limiti al coinvolgimento dell'*extraneus* nel reato di sottrazione fraudolenta

L'espansione, *rectius*, l'anticipazione e la trasformazione del reato di sottrazione fraudolenta in reato di (mero) pericolo pongono l'*extraneus* in una delicatissima situazione nella quale, sulla base della giurisprudenza ad oggi esistente, anche a fronte delle verifiche da questo astrattamente effettuabili con l'assenso del disponente, potrebbe comunque essere chiamato a rispondere del reato. Ci si riferisce in particolare alle verifiche in ordine all'esistenza – o meno – di una reale ed attuale obbligazione tributaria unitamente anche al corretto dimensionamento della medesima stante l'esistenza, per detto reato, di una soglia minima di punibilità di Euro 50.000,00.

Con le modifiche introdotte dal d.lgs. n. 74/2000, solo una accurata e positiva *tax due diligence* consentirà ai professionisti²⁴ che intervengono a diverso titolo nella realizzazione del *trust*, di affrancarsi da responsabilità penali e professionali. Ciò posto, se l'emersione di situa-

²⁴ Notaio o consulente fiscale.

zioni di debenza fiscale pregressa sono solo parzialmente²⁵ verificabili, per le imposte correnti tale verifica appare come una *probatio diabolica* di cui viene onerato il consulente.

Ecco pertanto che, a nostro avviso, fermo restando l'applicazione della norma per il contribuente che realizza il reato proprio, il coinvolgimento in concorso del professionista dovrebbe – pro futuro – atteggiarsi su posizioni più simili a quelle tratteggiate dalla precedente²⁶ normativa penal-tributaria laddove questa individuava il fatto-reato solo ove al momento del compimento della condotta il contribuente fosse già stato notiziato di attività accertativa o ispettiva. In tutte le altre ipotesi, essendo ad oggi precluse autonome attività di indagine in capo ai professionisti, deve conseguirne l'estraneità al reato oggetto di contestazione.

²⁵ Si pensi alle verifiche esperibili – dietro autorizzazione del contribuente – in caso di richiesta degli estratti di ruolo *ex* art. 14 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 esperibile avanti ad Agenzia Entrate-Riscossione e dell'esistenza di contestazioni in corso ai sensi dell'art. 14, commi 2 e 3, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Tale ultima norma, peraltro, sarebbe limitata ai casi di cessione di azienda (o rami di).

²⁶ Ci si riferisce alla formulazione adottata dall'art. 97 del d.lgs. 29 settembre 1973, n. 602.