

- › Osservazioni sulla flat tax!
- › Delega fiscale - La parziale riforma del processo tributario
- › L'ondivaga giurisprudenza sulla prova liberatoria avverso l'accertamento redditometrico
- › L'atto istitutivo del trust
- › Responsabilità concorsuale del consulente fiscale per la dichiarazione infedele del contribuente e confisca per equivalente del profitto
- › Incostituzionalità della sanzione per i compensi ai pubblici dipendenti

#09.2015

Approfondimento online - Anno 1

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a www.iltributo.it o contattateci al seguente indirizzo:

Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.482542

E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,
per ricevere l'approfondimento e le news
direttamente nella tua casella di posta!

Collegati su www.iltributo.it o compila qui di seguito:

Il sottoscritto
professione Via
Città C.A.P.
Tel. E-Mail

CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf al suo indirizzo e-mail
- la Newsletter della Associazione iltributo

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data Firma

Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.

Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantire la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.

Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ilTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.

In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.

data Firma

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA TRAMITE FAX al nr. 055.5002282 OPPURE SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: info@iltributo.it

**Osservazioni sulla flat tax!**

. . . . 02

*di Enea Franza*Approfondimento**Delega fiscale - La parziale riforma del processo tributario**

. . . . 05

*di Maurizio Villani***L'ondivaga giurisprudenza sulla prova liberatoria avverso
l'accertamento redditometrico**

. . . . 09

*di Antonino Russo***L'atto istitutivo del trust**

. . . . 14

*di Paolo Soro*Giurisprudenza - Commento**Corte di Cassazione***Responsabilità concorsuale del consulente fiscale per la dichiarazione infedele del contribuente e confisca per equivalente del profitto.*

. . . . 27

(Corte di Cassazione Penale, Sez. III, sentenza n. 24967 del 16 giugno 2015)

commento di Domenico Pignoloni e Massimo Belli**Corte Costituzionale***Incostituzionalità della sanzione per i compensi ai pubblici dipendenti*

. . . . 34

(Corte Costituzionale, sentenza n. 98 del 5 giugno 2015)

commento di Alessandra Rizzelli e Maurizio VillaniGiurisprudenza - Fonti

Corte di Cassazione Penale, Sez. III, sentenza n. 24967 del 16 giugno 2015

. . . . 36



Corte Costituzionale, sentenza n. 98 del 5 giugno 2015

. . . . 39



Fu nel 1956 l'economista statunitense Milton Friedman a pensare alla *flat tax*, ovvero, ad un sistema fiscale non progressivo, scardinando un sistema di pensiero che nelle economie avanzate prevedono un'aliquota progressiva sui redditi delle famiglie, e sugli utili delle aziende.¹ Ma fu solo dagli anni 80 che la proposta ebbe maggior successo, a partire dall' articolo sul Wall Street Journal intitolato "A proposal to simplify our tax system".²

Nel citato studio, gli economisti Hall e Rabushka avanzarono per la prima volta un proposta concreta: sostituire il sistema di tassazione sul reddito allora vigente con uno ad aliquota piatta. In definitiva, l'ipotesi era di trattare tutti i tipi di reddito allo stesso modo, tassandoli con la stessa bassa aliquota (19%), così da non incentivare lo spostamento del reddito da una parte all'altra a fini elusivi.

Il sistema ideato dagli economisti Hall e Rabushka appariva estremamente semplice ed idoneo a permettere ad ogni cittadino di compilare la propria dichiarazione dei redditi senza l'aiuto di un professionista. Unica deduzione prevista era quella relativa al nucleo familiare, con l'eliminazione di tutti gli altri tipi di deduzioni e detrazioni.

Questo fattore, assieme alla soglia di esenzione per i redditi più bassi, garantivano a loro dire l'equità e progressività. Inoltre, il fatto di non dover tassare diversamente i vari tipi di reddito, avrebbe costituito un disincentivo all'evasione e all'elusione, oltre che facilitato i controlli dell'amministrazione fiscale.

Hall e Rabushka dividono il reddito in due tipi: reddito dipendente e reddito d'impresa.

La divisione ha due ragioni di essere, ovvero, quella di determinare in modo diverso la base imponibile e, quella di tassare la porzione di reddito che i datori di lavoro corrispondono ai dipendenti. La struttura della tassa sul reddito è la seguente: determinazione del reddito (inteso come stipendio, salario o pensione); calcolo della deduzione personale, basata sullo stato civile e il numero di persone a carico; calcolo della base imponibile (come sottrazione della seconda riga alla prima); calcolo dell'imposta dovuta (19% della riga precedente).

L'imposta sulle attività produttive non ha come scopo tassare le imprese e le società di per sé, bensì esigere le imposte gravanti sui proprietari delle stesse il più vicino possibile alla fonte generante il reddito.

Essa si applica su qualsiasi tipo di reddito, eccetto che su quelli da retribuzione od originatisi in altre aziende, e la determinazione della base imponibile non prevede alcun tipo di deduzioni o

1 In particolare si veda: *Capitalismo e Libertà* di Milton Friedman (1962).

2 Dicembre 1980

detrazioni per: interessi, dividendi da pagare agli azionisti, fringe benefits, contributi previdenziali o altro. A pagare questa imposta dovranno essere non solo le imprese in senso stretto, ma anche i locatori, gli agricoltori, i professionisti, gli agenti di commercio, e così via.

Bene questa la proposta concreta più importante, che ricordiamo ha corso il rischio di essere applicata davvero nella più importante economia occidentale.

Quali gli effetti di una tassa del tipo congeniata da Hall e Rabushka?

In primo luogo un imposta costante sui redditi, va certamente a vantaggio di quella parte di popolazione che percepiscono redditi più alti. La gran parte della popolazione pagherebbe le stesse tasse che paga con un sistema progressivo.

Viceversa chi ha un reddito basso o medio basso, pagherebbe più tasse di quanto non ne pagherebbe con un sistema progressivo.³

Tuttavia combinandone gli effetti, è certo che nel breve periodo c'è d'aspettarsi un peggioramento nei conti pubblici, una riduzione delle entrate. C'è da scommettere, in effetti, che gli effetti positivi (minore elusione fiscale, maggiore consumo ecc.) non si produrrebbero alla stessa velocità delle riduzioni fiscali e un certo gap da finanziare va tenuto in conto.

Non son mancate naturalmente critiche più serrate alla proposta.⁴ L'eliminazione delle deduzioni e detrazioni, sono secondo alcuni autori, sono utilizzate dai percettori di redditi medio-bassi, e non in modo prevalente dai più ricchi, come sostengono i fautori della *flat tax*, producendo uno spostamento del peso fiscale dai più ricchi alla classe medio-bassa. Inoltre, l'effetto espansivo sull'economia, con conseguenze anche sul gettito dello Stato, partono dall'assunzione di entrata nel mondo del lavoro di nuove forze, attratte dalle aliquote marginali più basse.

Tuttavia, un abbassamento dell'aliquota sui redditi alti e contemporaneamente un allargamento della base imponibile tale da inglobare una quota maggiore di redditi medio-bassi (vista la considerazione sull'eliminazione degli sgravi fatta sopra) potrebbe avere effetti recessivi.

Vediamo dunque meglio quali i possibili effetti sul bilancio pubblico.

Sappiamo che anche con aliquote molto progressive possiamo non avere redistribuzione del reddito se i politici ed i burocrati sperperano il denaro dei contribuenti.

Con la *flat tax* si ha, come detto, almeno nel breve periodo (nel lungo periodo potrebbero realizzare gli effetti positivi della Curva di Laffer), una penuria di entrate ed i politici dovranno decidere se tagliare le spese utili (esempio: gli aiuti alle famiglie numerose) o quelle inutili

3 Nel caso pratico della Repubblica Ceca, è stata adottata di recente la flat tax al 23%, e, considerando il sistema di tassazione precedente, la soglia minima per poter trarre vantaggio dalla nuova tassazione flat è di 55mila corone ceche lorde al mese (circa 2200 euro). Al di sotto di questa soglia il vantaggio o svantaggio sono pressoché nulli, e lo svantaggio inizia a diventare evidente quando si scende sotto le 30mila corone al mese. 55mila corone lorde al mese sono uno stipendio a volte verosimile solo nella città di Praga. A pagare le spese di questa riforma, oggi sono tutti i pensionati e il 95% dei lavoratori della Repubblica Ceca.[senza fonte]

4 Vedi di recente Teller su "*public policy*" dell'*American University di Washington*, <http://www.american.edu/spa/publicpurpose/upload/2011-Public-Purpose-Flat-Tax>

(esempio: i contributi a fondo perduto a favore di questa o di quella lobby) per raggiungere il pareggio di bilancio.

Quindi, in altre parole, a giustificare una tassa *flat* c'è da parte di chi la propone una profonda sfiducia nei confronti della gestione della cosa pubblica, e tale *sentiment* prescinde dal soggetto chiamato ad occuparsi di cose pubbliche ... E su questo c'è da meditare!



Delega fiscale - La parziale riforma del processo tributario

di Maurizio Villani
Avvocato Tributarista

Il Consiglio dei Ministri di venerdì 26 giugno 2015 ha approvato il decreto legislativo di parziale riforma del processo tributario alla luce dell'art. 10 della legge delega n. 23 dell'11/03/2014 (in G.U. n. 59 del 12/03/2014).

Il suddetto decreto legislativo sarà inviato alle Commissioni finanze di Camera e Senato che, entro 60 giorni, dovranno dare un parere obbligatorio ma non vincolante.

Le modifiche processuali introdotte recepiscono molte mie proposte che vado facendo da oltre trent'anni e che ho prima indicato nel mio libro del 25 gennaio 2000 "Per un 'Giusto' Processo Tributario"¹ e successivamente, dopo la pubblicazione della legge delega, che ha ripreso molte mie proposte, ho inserito nel disegno di legge della Senatrice Gambaro, presentato al Senato il 06 agosto 2014.²

Queste mie proposte ed iniziative letterarie,³ nel corso di vari incontri e convegni, sono state condivise ed apprezzate da **UNAGRACO, Commercialista Telematico, C.U.G.I.T e molti altri Organismi ed Ordini Professionali.**

In sostanza, le mie proposte tendono a mettere su un piano di perfetta parità processuale il fisco ed il contribuente, che non ha, oggi, la possibilità di potersi difendere efficacemente con

i limiti istruttori attuali (come, per esempio, il divieto della testimonianza e del giuramento).

Nel mio progetto di legge, altresì, ho previsto che la gestione e l'organizzazione del processo tributario sia affidata al Ministero della Giustizia o alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, sottraendola, come è oggi, al Ministero dell'Economia e delle Finanze, che è una delle parti in causa e che ha interesse a limitare gli strumenti difensivi del contribuente per costringerlo a conciliare subito in primo grado ed a pagare nel più breve tempo possibile.

Questa mia proposta organizzativa per il momento è stata accantonata e spero che possa essere oggetto di riesame ed analisi nella seconda fase di riforma generale del processo tributario, che dovrebbe avvenire entro la fine di quest'anno.

In ogni caso, sono da condividere le principali modifiche processuali intervenute, che praticamente riprendono alcune mie iniziali proposte

1 Congedo Editore.

2 n. 1593

3 Visionabili e scaricabili dal mio sito www.studiotributariovillani.it.

fatte quindici anni fa e che si riferiscono, in particolare, ai seguenti istituti processuali:

- ✓ possibilità di conciliare le cause anche in appello e Cassazione;
- ✓ possibilità di sospendere il processo tributario quando pendono altri processi collegati, ai sensi dell'art. 295 c.p.c.;
- ✓ condanna sempre alle spese processuali, in quanto la compensazione deve essere un caso eccezionale e per specifici motivi da evidenziare in sentenza;
- ✓ possibilità di condanna per lite temeraria alle parti, compresi gli uffici fiscali, che intraprendono un giudizio che sanno essere perdente o dilatorio;
- ✓ possibilità di ottenere la sospensione dell'esecuzione delle sentenze anche in appello ed in Cassazione;
- ✓ esecuzione immediata della sentenza per tutte le parti in causa, nel senso che l'ufficio fiscale deve sempre procedere al rimborso anche se impugna la sentenza.

Queste ed altre modifiche processuali sono contenute nel nuovo decreto legislativo, che provvedo a sintetizzare nel modo seguente:

1. I contribuenti potranno difendersi da soli in Commissione Tributaria per le controversie di valore pari a 3.000 euro;

(Art. 12 – “Assistenza tecnica”: Per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.)

2. Le spese del processo devono sempre seguire la soccombenza;

(Art. 15 – “Spese di giudizio”: Le spese di giu-

dizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate.)

3. Risarcimento del danno per lite temeraria nei confronti della parte soccombente e condanna alle spese anche nella fase cautelare del giudizio;

(Art. 15 – “Spese di giudizio”: Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con malafede o colpa grave la commissione tributaria, su istanza dell'altra parte, condanna, oltre che alle spese, anche al risarcimento dei danni liquidati, anche d'ufficio nella sentenza.

Con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase. La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito.)

4. Le comunicazioni sono effettuate mediante uso di pec;

(Articolo 16-bis – “Comunicazioni e notificazioni per via telematica”: Le comunicazioni sono effettuate anche mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata, ai sensi del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni. Tra le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, le comunicazioni possono essere effettuate ai sensi dell'articolo 76 del decreto legislativo n. 82 del 2005. L'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti è indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo. Nei procedimenti nei quali la parte sta in giudizio personalmente e il relativo indirizzo di posta elettronica certificata non risulta dai pubblici elenchi, il ricorrente può indicare l'indirizzo di posta al quale vuol ricevere le comunicazioni.)

5. L'istituto della mediazione è applicabile a tutti gli atti impositivi (non solo quelli dell'Agenzia delle Entrate ma anche dell'Agenzia delle

Dogane, degli Enti Locali e dell'Agente della Riscossione) di valore sino a 20.000 euro riferito alla sola imposta, esclusi gli interessi e le sanzioni;

(Art. 17-bis – *“Il reclamo e la mediazione”*: Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse e autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.

Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.)

6. La mediazione non preclude più la richiesta di conciliazione giudiziale;

7. Nella mediazione le sanzioni si riducono al 35% del minimo edittale;

(Art. 17-bis – *“Il reclamo e la mediazione”*: Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge.)

8. è introdotta la sospensione del processo quando i giudici tributari devono decidere e risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione di altra causa, ai sensi e per gli effetti dell'art. 295 del Codice di Procedura Civile;

(all'articolo 39, dopo il comma 1, sono aggiunti i seguenti: 21-bis. La commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla

cui definizione dipende la decisione della causa.)

9. La conciliazione giudiziale, sia in udienza che fuori udienza, è ammessa anche in appello, esclusa la causa in Cassazione, con la riduzione delle sanzioni al 40% nei primi due gradi;

(Art. 48 – *“Conciliazione fuori udienza”*: Se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia.

Art. 48-bis – *“Conciliazione in udienza”*: Ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32 comma 2 può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia.

Art. 48-ter – *“Definizione e pagamento delle somme dovute”*: Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio);

10. La tutela cautelare è ammessa per tutti e tre i gradi del giudizio (Commissione Tributaria Provinciale, Regionale e Cassazione);

(Art. 52 – *“Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello”*: L'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile.

Articolo 62-bis – *“Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione”*: La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere in tutto o in parte l'esecutività allo

scopo di evitare un danno grave ed irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile.)

11. Le sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali sono immediatamente esecutive, per cui i rimborsi fiscali devono subito essere fatti al contribuente vittorioso.

(Art. 69 – “Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente”: La sentenza di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente è immediatamente esecutiva. Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla presentazione di idonea garanzia.)

Il Decreto Legislativo approvato ieri è un primo passo per risolvere alcuni problemi del processo tributario e da questo punto di vista è da accogliere positivamente.

Sono, però, necessarie ulteriori ed importanti modifiche, quali:

- la gestione ed organizzazione del processo affidata ad un organismo terzo diverso dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, quale il Ministero della Giustizia o la Presidenza del Consiglio dei Ministri;
- la possibilità per il contribuente di potersi difendere senza limiti istruttori, potendo utilizzare le testimonianze ed i giuramenti;
- la possibilità di poter conciliare anche durante il ricorso per Cassazione;
- escludere la possibilità, in caso di mancata riassunzione del processo, di dover pagare per intero l'importo indicato nell'atto oggetto del giudizio invece di fare riferimento al pronunciamento dell'ultima sentenza.

E' questo l'auspicio per il futuro per mettere concretamente sul piano di perfetta parità processuale il contribuente-cittadino (con il suo difensore) ed il fisco.



L'ondivaga giurisprudenza sulla prova liberatoria avverso l'accertamento redditometrico

di Antonino Russo
Pubblicista, ex avvocato

Continua , con conclusioni abbastanza altalenanti , l'elaborazione giurisprudenziale in tema di estensione della prova contraria che il contribuente deve opporre all' accertamento redditometrico, nelle controversie recanti la rideterminazione del reddito ai sensi dell'art. 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nella formulazione antecedente alle modifiche apportate dall'art. 22 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.¹

Come è noto la determinazione sintetica del reddito viene effettuata mediante un calcolo basato su alcuni indicatori di capacità contributiva venuti a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria, restando salva la possibilità – per il contribuente – di motivare lo scostamento tra spese sinteticamente calcolate e reddito dichiarato, fornendo dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento ovvero dimostrando l'avvenuto finanziamento con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo di imposta ovvero con la disponibilità di redditi esenti o di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'im-

posta² (ex art. 38, comma 4, citato decreto³) astrattamente utili a sopportare le spese correlate ai “beni-indice”. Però, secondo l'Agenzia Entrate e parte della giurisprudenza, occorre ancora (e qui nasce la questione in commento) che, oltre il possesso di tali redditi, la prova del collegamento stretto tra tale disponibilità ed una effettiva spesa inerente quel bene che l'ordinamento ritiene traducibile in un indice di capacità contributiva, con l'ovvia conseguenza di un onere ulteriore per il contribuente quale

1 L'art. 22 del DL n. 78 del 2010 ha integralmente sostituito i commi quarto, quinto, sesto, settimo e ottavo dell'art. 38 del DPR n. 600 del 1973, con effetti per “gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore” del decreto (avvenuta il 31 maggio 2010).

2 O comunque legalmente esclusi dalla formazione della quota imponibile.

3 La giurisprudenza ha ammesso pacificamente quali prove liberatorie le donazioni di familiari, l'utilizzo di effettivi redditi conseguiti a fronte di importi fiscali convenzionali, gli interessi incassati in veste di obbligazionista, i dividendi incamerati in virtù del possesso di partecipazioni societarie, i disinvestimenti patrimoniali (es: vendite di immobili, di opere d'arte, di titoli dello Stato), l'impiego di somme acquisite *mortis causa* o per atto liberale *inter vivos*.

la dimostrazione della puntuale movimentazione tra le disponibilità in denaro di cui sopra e spese per un determinato bene, così come non vi è dubbio che, in termini di impegno e di “liberatorie” del contribuente.

A fronte del dubbio nascente da tale quadro, appare evidente che la scelta dell’una o dell’altra soluzione cambia non poco il peso e la portata della prova che, a seconda delle varie interpretazioni, viene a spostarsi (o meno) dal “terreno” della «disponibilità» del denaro per approdare a quello della prova dell’impiego dello stesso denaro per consumi o per investimenti; in tale contesto, non sono mancate doglianze del contribuente in ordine al fatto che, diversamente da quanto possa avvenire in tema di c.d. “incremento della spesa patrimoniale”, diventa pressoché impossibile fornire la prova – con conseguente lesione del diritto di difesa – che i redditi esenti siano stati utilizzati per sostenere il mantenimento di altri beni-indice quali le autovetture.

Da qui una *querelle* giudiziale che, sebbene sia nata sotto l’egida della “vecchia” formulazione dell’art. 38 citato, sembra destinata a sopravvivere nonostante la riforma, operata su tale norma, dal legislatore che - ex art. 22 del D.L. n. 78/2010 - ha “cassato” il dato letterale normativo della dimostrazione documentale della durata del possesso dei redditi esenti, oltre a stabilire che la spesa (compresa quella per investimenti) si presume sostenuta con il reddito dell’anno e che (ex D.M. 24 dicembre 2012) gli incrementi patrimoniali devono essere assunti al netto dei disinvestimenti dell’anno e dei quattro anni precedenti.⁴ Infatti, il probabile impegno della giurisprudenza, anche con riguardo alla novellata disciplina, è ampiamente

pronosticabile tenendosi conto che l’intervenuta assenza, nel nuovo testo normativo, del riferimento relativo alla descritta prova documentale, non viene ritenuta rilevante dall’Amministrazione finanziaria che, nella circolare n. 24/E del 2013 (punto 3.6.7 “*Le spese per incrementi patrimoniali*”), ha evidenziato come sia necessaria, anche per il “nuovo” redditometro, la prova relativa all’utilizzo della provvista per l’effettuazione dello specifico investimento. Questo senza considerare che, ancor più recentemente, l’Agenzia Entrate – con la Circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015⁵ - ha rimarcato, con riferimento alle spese per investimenti sostenute nell’anno, che è onere del contribuente, nella fase del contraddittorio, rendere la prova della effettiva disponibilità della provvista e del suo “*utilizzo per l’effettuazione dello specifico investimento effettuato*”.⁶

I suindicati documenti di prassi denotano, pertanto, che gli uffici dell’Agenzia Entrate continueranno a richiedere la prova del collegamento tra la disponibilità finanziaria e la spesa effettuata, ossia la dimostrazione che proprio quei redditi siano stati impiegati per realizzare l’incremento patrimoniale in questione⁷ e - considerato che tale condotta impegnerà, in futuro come in passato, la giurisprudenza - appare quindi opportuno verificare, allo stato, quale sia il raggio d’azione della prova contraria fi-

4 La vecchia formulazione della norma prevedeva che gli incrementi patrimoniali dovevano essere valorizzati per un quinto dell’anno, salva diversa prova contraria del contribuente.

5 Tale documento, in relazione all’applicazione del nuovo redditometro, rilascia alcune precisazioni che potrebbero valere anche per la versione antecedente del medesimo strumento accertativo; ci si riferisce alla “*famiglia fiscale*” - costituita dal contribuente, dal coniuge (anche non a carico), dai figli e/o dagli altri familiari fiscalmente a carico - e alla “*famiglia anagrafica*” che, invece, comprende anche i figli maggiorenni e gli altri familiari conviventi.

6 Nella medesima Circolare viene specificato che se la provvista si è formata in anni precedenti la stessa assume rilevanza in relazione a tali anni, per i quali l’Agenzia può attivare autonomi controlli.

7 Appare opportuno rammentare schematicamente che, per effetto della riforma (dettata dall’esigenza di adeguare l’accertamento sintetico al nuovo contesto socio - economico) l’accertamento sintetico *ante* DL 78/2010 si applica sino agli accertamenti sull’annualità 2008, mentre quello post DL 78/2010 si applica a partire dagli accertamenti sul 2009.

nora individuato giudizialmente , premettendo che non ci si troverà al cospetto di un indirizzo univoco.

L'ultimo responso della Cassazione e il quadro giurisprudenziale pregresso

La più recente pronuncia – emessa dalla Corte di Cassazione sul predetto tema – è , per quel che consta allo scrivente, la n. 7339 del 10 aprile 2015. Nell'occasione, il collegio giudicante ha rilevato sia l'insussistenza, nella vecchia normativa, di contenuti normativi intesi ad estendere la prova fino alla effettiva dimostrazione della stretta correlazione tra spese e somme derivanti da redditi esenti o già soggetti a ritenuta alla fonte, sia l'inesistenza di argomenti logici, a valenza di interpretazione sistematica, utili a suffragare il predetto teorema basato sulla necessità che il tenore dell'onere di prova debba corrispondere a quello più rilevante per il contribuente⁸, gravando su quest'ultimo l'obbligo di dimostrare quel *“nesso eziologico tra possesso di redditi e spesa per incrementi patrimoniali”* richiamato talvolta dalla stessa Corte di Cassazione (sent. n. 4138/2013) .

Con la decisione n. 7339/2015, la Corte si è discostata quindi nuovamente da quest'ultima soluzione evidenziando che, altrimenti, il baricentro della prova contraria addossata al contribuente si sposterebbe ingiustificatamente *<<dall'ambito della “astratta compatibilità” tra spese/tenore di vita e reddito fiscalmente non rilevante al vero e proprio nesso causale tra le due connesse entità, e ciò fino ad imporre al contribuente un rigore probatorio capace di confinare con la probatio diabolica: ed infatti, se il danaro è l'ente fungibile per eccellenza, riuscire a tenerne tracciati i percorsi, quasi alla stregua*

di quanto è imposto per i prodotti alimentari nel sistema di tutela delle denominazioni d'origine, appare davvero evenienza troppo ardua>>. La motivazione della decisione accennata non ha tardato poi ad osservare come *<< è del tutto conforme alla logica che il contribuente possa avere adoperato per i suoi acquisti di beni e servizi proprio i redditi che sono stati puntualmente dichiarati, sapendo di poter poi contare (per affrontare le residue ed ordinarie esigenze della vita) su quelli fiscalmente irrilevanti o comunque già oggetto di prelievo alla fonte>>*.

Da notare che alla luce di questi principi, i giudici di piazza Cavour , ripercorrendo le tappe dei due opposti orientamenti ed il terzo *“intermedio”* (di cui si parlerà a breve), hanno privato - indipendentemente dalla adozione di qualsivoglia tra gli altri due orientamenti, ancorati ad esiti solo parzialmente difformi tra loro - di valenza l'interpretazione resa in passato dall'Agenzia Entrate (e comunque condivisa da buona parte della giurisprudenza di legittimità fino al 2014) rappresentando che l'esegesi normativa adottata dal rappresentante erariale non trova riscontro nella lettera e nella *ratio* della legge.

In tal modo ed almeno in linea di principio, il giudice di ultima istanza si è mostrato – con l'espressa riserva di una probabile valenza anche della soluzione intermedia – coerente:

- ✓ sia con l'osservazione posta da parte della dottrina⁹ sulla circostanza che la passata normativa richiedesse esclusivamente la dimostrazione della permanenza dei redditi esenti nel periodo di imposta in cui sono state sostenute le spese;
- ✓ sia con quell' indirizzo espresso sempre dalla Corte di Cassazione (n. 6396 del 19 marzo 2014), che – rimarcando il dato let-

⁸ Distinto dagli arresti della Cassazione nn. 6813/2009, 4138/2013 , 23785/2013, 2010/2014 , 3111/2014.

⁹ M. Basilavecchia *“Sui limiti alla prova contraria nell'accertamento sintetico e redditometrico”* in GT - Riv. giur. trib. n. 7/2014, 588.

terale della norma, ancorato alla disponibilità di redditi esenti tali da permettere gli acquisti – aveva anche indicato che una diversa interpretazione normativa determinerebbe in definitiva, una sorta di trasfigurazione del presupposto impositivo, non più correlato all’esistenza di un reddito ma, piuttosto, all’esistenza di una spesa realizzata da redditi imponibili ordinali e congrui o da redditi esenti o da redditi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d’imposta.¹⁰

Errato però pensare che la decisione più recente della Cassazione, cioè la n.7339/2015, sia una decisione statuente la liberatoria del contribuente mediante la sola prova di mera disponibilità di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta già tassati, poiché (come anticipato) la motivazione rilasciata non ha chiarito se per soddisfare la prova contraria debbano essere prodotte quelle “circostanze sintomatiche” del fatto che la spesa contestata sia stata sostenuta con redditi esenti o già tassati soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, richieste da alcune argomentazioni fornite dalla stessa Cassazione (n.8995/2014).

Nel contempo, risulta evidente che lo stesso arresto del 2015, ha sottolineato come tra i destinatari dell’accertamento sintetico vi siano anche dei soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili, ai quali *“non si può estendere la logica che presiede agli accertamenti fondati sui riscontri con i conti correnti bancari [...] e non li si può gravare di fornire la puntuale dimostrazione della correlazione causale tra il loro tenore di vita e la disponibilità di risorse prive di rilevanza fiscale”*.

Tuttavia, è presto ancora per intravedere il consolidamento di un determinato orientamento giurisprudenziale, come comprovato dall’ondivaga giurisprudenza del 2014. In tale anno infatti deve annotarsi che la decisione n. 6396/2014, con la quale si affermava la necessità di dimostrare il solo possesso di redditi esenti, giungeva “a cavallo” di due responsi di segno opposto : al primo, n. 3111 del 12 febbraio 2014¹¹ (di assoluto favore per l’Amministrazione finanziaria ed, a sua volta, conforme all’arresto n. 2010/2014) faceva eco un verdetto (n. 8995 del 18 aprile 2014) che si distingueva da ogni precedente poiché formava quel già citato indirizzo intermedio¹², rispetto ai due finora richiamati, ruotante intorno alla circostanza che – pur non necessitando la dimostrazione dello specifico utilizzo della provvista per sostenere la spesa relativa all’investimento operato, occorre tuttavia provarne l’entità e il possesso per un periodo di tempo sufficiente ad effettuare tale investimento; infatti, in tale occasione, il Supremo Collegio affermava che la liberatoria del contribuente impone di richiedere qualcosa di più della mera prova della disponibilità di ulteriori redditi (esenti ovvero soggetti a ritenute alla fonte), pur se la normativa di riferimento non prevede esplicitamente la prova che detti ulteriori redditi siano stati utilizzati per coprire le spese contestate : un *quid pluris* che si traduce in una prova documentale¹³ su “circostanze

11 Nella prima sentenza favorevole all’Amm.ne finanziaria (Cass. Civ. n.6813/2009), seguita più tardi dalla sentenza n.4138 del 20 febbraio 2013, veniva argomentato che *«per la norma, quindi, non è sufficiente la prova della sola disponibilità di “redditi” ma è necessario anche la prova che la “spesa per incrementi patrimoniali” sia stata sostenuta, non già con qualsiasi altro reddito (ovviamente dichiarato), ma proprio con redditi “esenti o... soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d’imposta”, perchè senza (la prova anche del) il nesso eziologico tra possesso di redditi e spesa “per incrementi patrimoniali”, questa spesa (siccome univocamente indicativa, per presunzione di legge, della percezione di un reddito corrispondente) continuerebbe a produrre i suoi effetti presuntivi a danno del contribuente, non avendo lo stesso superato la forza della presunzione iuris tantum (“la stessa si presume”) posta, a suo svantaggio, dalla norma >>*

12 Formatosi anche grazie alle conformi sentenze n. 17663/2014 e 25104/2014.

13 Facilmente raggiungibile, secondo la Corte, ad esempio, *«con l’esibizione degli estratti dei conti correnti bancari facenti capo al contribuente, idonei a dimostrare la*

10 Cfr. in precedenza a Cass. Civ. n.6396/2014 cit.: nn. 11389/2008 e 24597/2010.

sintomatiche” del fatto che la copertura delle spese sia accaduta (o sia potuta accadere) poiché il dato normativo vigente *ratione temporis* faceva specifico riferimento alla prova (risultante da idonea documentazione) della entità di tali eventuali ulteriori redditi e della “durata” del relativo possesso, previsione che – sempre secondo la Corte - aveva l’indubbia finalità di ancorare a fatti oggettivi (di tipo quantitativo e temporale) la disponibilità di detti redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al contribuente .

La permanente prospettiva di incertezza

Intorno all’indirizzo intermedio, sembra iniziare a denotarsi un certo allineamento anche della giurisprudenza di merito, come testimonia la posizione assunta dalla Ctr Lombardia (n. 5062/2014) che, in un caso ove si controverteva sulla compatibilità tra disponibilità finanziarie risultanti dal proprio conto corrente e avvenuto acquisto di un immobile, ha ritenuto che il nesso eziologico tra tali disponibilità e la spesa effettuata, doveva ritenersi corrispondente perchè *“insito nella contiguità temporale delle movimentazioni”*.

Le argomentazioni espresse da questo “terzo” orientamento sembrano, nel frattempo, trovare adesioni anche da parte della dottrina più recente che, riproponendo alcune osservazioni già sollevate in passato , sembra indirizzata a condividere una lettura dell’art. 38 citato che comporti, secondo quanto argomentato dall’orientamento intermedio, oneri probatori ragionevoli in capo al contribuente¹⁴ e quin-

di una valutazione sulla «compatibilità», su un piano cronologico e sul piano quali-quantitativo¹⁵, delle disponibilità finanziarie ascrivibili al contribuente nell’ambito di redditi esenti (o già tassati) e, da questi, opposte all’accertamento sintetico emesso, in ordine alle spese che il medesimo contribuente abbia sopportato nel periodo d’imposta di riferimento.

E’ stato altresì osservato¹⁶ che un contesto, opposto a quello descritto, cioè inteso a dimostrare il predetto <<nesso eziologico>>, si tradurrebbe in una surrettizia auto-indagine finanziaria, scatenata dalla necessità di una ricerca << analitica>> delle movimentazioni del contribuente, operabile per iniziativa di quest’ultimo e non dell’ufficio e quindi senza le garanzie della acquisizione prevista dall’art. 32, primo comma, n. 7), del D.P.R. n. 600/1973.¹⁷

In conclusione e a sommosso parere di chi scrive, deve osservarsi che la situazione creatasi nel 2014, ove non sono mancate le descritte eccezioni¹⁸ a regole esegetiche che sembravano cristallizzarsi, e la stessa apertura conferita dall’ultimo responso commentato ad entrambi i restanti orientamenti, impongono però una certa cautela nell’affermare la prevalenza di uno tra i tre citati criteri poiché solo in futuro potrà verificarsi la possibilità , allo stato assolutamente in itinere , che prevalga una opzione interpretativa ancorata all’orientamento intermedio espresso dalla Corte con le determinazioni assunte nelle sentenze nn. 8995/2014, 17663/2014 e 25104/2014, che pur hanno dato un indizio di abbandono dell’iniziale idea di inderogabilità della prova sul <<nesso eziologico>> tra redditi e spese.

“durata” del possesso dei redditi in esame (quindi non il loro semplice “transito” nella disponibilità del contribuente)>>.

14 In tal senso, sostanzialmente G. Ferranti *“La prova contraria in presenza di investimenti rilevanti ai fini del redditometro”* in *“Il Fisco”* n. 18/2015 , 1707.

15 In ordine a tali parametri : M.Beghin <<*Accertamento sintetico, dimostrazione del nesso eziologico e “probatio diabolica”*>> in *“Corriere tributario”* n. 4/2013, 275.

16 D. Giugliano *“Redditometro e onere probatorio sulla correlazione tra disponibilità finanziarie e spese”* in *“Finanza e Fisco”* n.19/2014.

17 Anche su questo aspetto v.si M.Beghin , op. cit.

18 Cass. Civ. n. 2010/2014 e n. 3111/2014.



L'atto istitutivo del trust

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Lo strumento del trust, vuoi per le indubbe potenzialità, vuoi per la maggiore conoscenza che va acquisendo (anche a seguito delle varie pronunce della Cassazione), sta prendendo piede sempre di più, diffondendosi fra i contribuenti, i quali chiedono con crescente frequenza informazioni in proposito ai loro consulenti di fiducia.

Nel presente elaborato, abbiamo allora pensato di tralasciare per una volta le solite questioni teoriche di diritto, per provare a cimentarci sugli aspetti prettamente pratici concernenti la redazione dell'atto.

Occorre, peraltro, avere ben presente la seguente premessa: a differenza dello statuto di una società, appare impensabile predisporre una sorta di *facsimile* generale di base dell'atto istitutivo di un *trust*, sul quale, in ipotesi, operare successivamente, plasmandolo a seconda del caso. Il *trust* è un "abito che va cucito su misura"; e le ragioni sono invero evidenti:

- ✓ i motivi per i quali si intende istituire un *trust* possono essere i più disparati;
- ✓ il *trust* è un rapporto giuridico che consente al disponente di stabilire le diverse regole in funzione dei propri personali intendimenti;
- ✓ le leggi regolatrici dei *trust* sono anch'esse differenti e numerose.

Assodato, dunque, come sia arduo ipotizzare

una bozza di atto istitutivo, ciò non ci esime comunque dal fornire alcuni esempi di quelle che sono le clausole più importanti da inserire, nonché taluni fondamentali consigli da seguire al riguardo. Il tutto, poi, dovrà sempre essere valutato e ponderato attraverso un lavoro di costante collaborazione tra:

- il professionista che abitualmente segue il cliente: il quale, presumibilmente, sarà deputato ad assumere la veste di guardiano del *trust*;
- il *trustee* che si prevede di incaricare: convenientemente, una *trust company*; nominare un parente può farci risparmiare al principio, ma il *trust* sarebbe poco credibile, specie se trattasi di persona priva di conoscenze specifiche in materia, e gli effetti sarebbero ben più costosi e deleteri rispetto a quanto inizialmente risparmiato;

- il notaio che dovrà redigere il rogito: il quale, come ha avuto modo di precisare la Cassazione (ordinanza 3886/2015), diventa responsabile personalmente anche per l'imposta eventualmente dovuta dal disponente.

Non potendo, ovviamente, analizzare tutti i vari tipi di *trust*, prendiamo in esame quello in cui, più di sovente, ci si imbatte; ovvero: il **trust interno opaco** (discrezionale), disciplinato dalla *Trust Jersey Law*, istituito per gestire il passaggio generazionale familiare, specie in presenza di soggetti c. d. deboli o svantaggiati (esempio: minori, anziani, portatori di handicap o di altre particolari patologie).

Ricordiamo, innanzitutto, quand'è che si parla di *trust* interno. Ebbene, il *trust* interno è istituito in Italia, da soggetti residenti in Italia, su beni situati in Italia, a favore di beneficiari anch'essi residenti in Italia, con *trustee* pure residente in Italia. In pratica, l'unico elemento internazionale è rappresentato dalla legge regolatrice scelta, la quale non potrebbe che essere straniera, posto che non esiste una legge nazionale. Giova rammentare, infatti, che il *trust* acquisisce piena legittimità in Italia a seguito della Legge 364/1989 (entrata in vigore il 1° gennaio 1992), che ha ratificato la Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985.

Il *trust* è, poi, detto *opaco* quando i beneficiari di reddito non sono individuati, ovvero quando è (come nel caso che qui abbiamo ipotizzato) discrezionale: ovvero, pur essendo individuati i beneficiari, gli stessi non hanno il diritto di pretendere i frutti del fondo in *trust*, essendo tale eventuale distribuzione di utili nella piena discrezionalità del *trustee* (si dice, allora, che i beneficiari non hanno una capacità contributiva attuale).

Solo un brevissimo inciso per capire le motivazioni in base alle quali si rende conveniente adottare spesso questa scelta nel momento di dover qualificare la tipologia di *trust* che interessa.

Con la circolare 48/E del 2007, l'Agenzia delle

Entrate ha fornito indicazioni in merito alla tassazione indiretta e diretta dei *trust*. Per quanto riguarda la prima, verrà applicata l'imposta sulle successioni e donazioni: il che significa che, se il disponente intende indicare i propri familiari quali beneficiari finali del *trust*, è opportuno che gli stessi siano individuati, onde poter godere delle franchigie e delle aliquote ridotte di riferimento. Per quanto concerne le imposte dirette, nel caso in cui i beneficiari individuati non abbiano diritto di pretendere i frutti del fondo in *trust*, ma l'eventuale erogazione sia rimessa alla discrezionalità del *trustee*, l'imposizione si esaurisce in capo al trust (il quale, attraverso una finzione giuridica, è assimilato agli enti soggetti all'IRES), senza che i beneficiari debbano poi dover sottostare ad alcun'altra imposta, pure nell'ipotesi in cui il *trustee* provveda a erogare loro gli utili.

Un ulteriore elemento che occorre considerare è legato a eventuali creditori personali dei beneficiari stessi: non avendo questi ultimi, infatti, alcun diritto predeterminato, non c'è neppure la possibilità che un loro creditore personale possa richiederne il pignoramento.

Chiuso anche tale inciso, occupiamoci ora dell'atto istitutivo vero e proprio.

Per la validità dell'atto è **richiesta la forma scritta**. Ciò non significa per forza obbligo di atto pubblico, salvo l'atto di disposizione non comporti l'alienazione di immobili, partecipazioni o altri beni e diritti per i quali la normativa italiana prescriva, appunto, l'atto pubblico a pena di nullità. In ogni caso, la prassi consolidata è quella di rivolgersi sempre al notaio.

L'atto istitutivo del *trust* (*deed of trust*) è unilaterale: in teoria, l'unico soggetto che deve partecipare all'atto è il disponente. In pratica, il notaio che redige l'atto in genere richiede la presenza del *trustee*, il quale dichiara di accettare l'incarico. Aggiungiamo che è consigliata, fin dall'inizio, anche la presenza del guardiano (il quale spesso non interviene all'atto), salvo non si abbia l'intenzione di nominarne uno, posto che non esiste un obbligo in tal senso. Peraltro,

anche su questo fatto, il nostro parere è che la figura del guardiano risulti essere viceversa assai utile e, dunque, personalmente suggeriamo di prevederla sempre nell'atto. Chi non partecipa mai (o quasi) all'atto, sono sicuramente i beneficiari del fondo, i quali potrebbero anche non sapere di esserlo.

Sostanzialmente, si tratta di un atto unico anche se formalmente esso contiene in realtà due negozi differenti: quello concernente l'atto istitutivo vero e proprio del *trust* con le regole dettate dal disponente al *trustee* per l'amministrazione dei beni, e l'atto di disposizione appunto dei beni nel fondo in *trust*. Anche in tale ipotesi, si ritiene utile non scindere i due atti in fasi separate, ma redigerli e registrarli insieme nello stesso documento per ovvie ragioni di praticità. Tra l'altro, in ogni caso, occorre prevedere un fondo patrimoniale minimo per le spese ordinarie; per cui, tanto vale provvedere a disporre fin da subito in *trust*, quanto meno, il grosso del patrimonio. Ricordiamo che, comunque, nulla vieta di implementare successivamente il fondo, apportando ulteriori beni o somme di denaro; e ciò anche da parte di chi non risulta essere l'iniziale disponente del *trust*. Evidentemente, in caso di apporti di denaro o beni non soggetti a pubblicità non sarà richiesta la forma notarile.

Esempio: il padre – disponente – istituisce il *trust* a favore dei propri figli – beneficiari – inserendo nel fondo i suoi immobili; dopo di che, il nonno decide di apportare nel fondo in *trust* la propria abitazione a favore dei nipoti. Da notare che il nonno in questione potrebbe anche scegliere di destinare l'immobile solo ad alcuni dei nipoti e non necessariamente a tutti i beneficiari indicati nell'atto (in tal caso, il *trustee*, contabilmente, creerà un fondo separato). Ovviamente, poi, si potrà destinare in *trust* la proprietà intera o la nuda proprietà, mantenendosi il diritto di usufrutto o di abitazione.

Per converso, sarà opportuno lasciare al *trustee* il potere anche di rifiutare eventuali incrementi del fondo: si pensi, per esempio, a un'azienda in perdita, o comunque anti-economica da ge-

stire; inglobarla nel fondo non sarebbe di certo positivo per il *trust* nel suo complesso.

Per quanto riguarda la motivazione del *trust*, non ci stancheremo mai di ripetere che, alla base, deve esistere un interesse meritevole di tutela, il quale (evidentemente) non sarà certo quello di mettere il proprio patrimonio al riparo da potenziali pretese creditorie: la segregazione dei beni è solo l'effetto del *trust*, ma non potrà mai essere la causa. Oltre tutto, la Convenzione fa salve le disposizioni di legge vigenti negli ordinamenti giuridici dei rispettivi Stati; pertanto, sarà, in ipotesi, abbastanza agevole per un creditore pre-esistente all'istituzione del *trust* (e, come ha confermato di recente il Tribunale di Bologna - 1357/2015 - anche per crediti contestati, il cui giudizio non sia ancora divenuto definitivo), agire con l'azione revocatoria ordinaria ex art. 2901 del Codice Civile e far dichiarare inefficace la disposizione dei beni nel *trust* (o, quanto meno, di quelli occorrenti per soddisfare le ragioni del credito). Se, poi, i crediti dovessero riguardare l'Erario, si configurerebbe – come noto – anche l'ipotesi di reato, in cui, inevitabilmente verrebbero coinvolti pure coloro che hanno aiutato il disponente (esempio: il commercialista). Ecco un altro motivo per il quale è sempre importante coordinarsi col consulente di fiducia del cliente, che dovrebbe conoscere bene tutta la situazione.

Altra questione che, teoricamente, potrebbe essere eccepita nei riguardi del disponente (almeno, in taluni particolari *trust*), potrebbe attenerci a potenziali ipotesi di elusione / abuso del diritto. Riportiamo la cosa solo per completezza espositiva, ma pare assai agevole, anche nella peggiore delle ipotesi, dimostrare che gli effetti che si possono ottenere attraverso lo strumento del *trust* siano talmente unici che diventerebbe davvero improbabile pensare di poter conseguire i medesimi risultati tramite altri istituti. E, in ogni caso, avuto riguardo all'evoluzione stessa della Giurisprudenza di Legittimità in tema di abuso del diritto, nonché all'emananda (all'epoca in cui si scrive) normativa in materia, un'eventuale eccezione di tale portata sarebbe

destinata a rimanere priva di qualsivoglia portata sostanziale.

Orbene, dato che gli atti istitutivi dei *trust* sono, in genere, assai lunghi e corposi, e coloro che devono leggerli (esempio: l’Agenzia delle Entrate, il Tribunale etc.) spesso non hanno voglia di sorbirsene tutto il contenuto, parola per parola, fino alla fine, il consiglio è di inserire le clausole più importanti, fin dall’inizio, nelle premesse.

Andremo, dunque, subito a rappresentare qual è l’interesse meritevole di tutela giuridica; nella fattispecie che occupa la presente trattazione, la tutela di soggetti deboli.

Esempio di clausola:

Premesso che il disponente, operata una seria riflessione sulla contingenza della vita e sulla necessità di salvaguardare le esigenze dei propri figli, intende:

- *disporre in trust i beni al fine di fare fronte al soddisfacimento delle molteplici esigenze che dovessero presentarsi nel tempo ai beneficiari;*
- *reputa necessario che, in caso di suo decesso in presenza di figli minorenni, il patrimonio venga gestito in modo professionale, onde garantire mezzi adeguati per far fronte ai loro bisogni;*
- *assicurare il passaggio generazionale dei beni secondo le proprie volontà;*

tutto ciò premesso, il disponente ha individuato nel trust lo strumento giuridico che gli consente di attuare i propri interessi.

Al trust si applicano le disposizioni della Convenzione dell’Aja del 1° luglio 1985, come ratificata dalla Legge 364/1989 della Repubblica italiana, fatte salve le eventuali disposizioni di miglior favore.

Dopo le premesse, inseriremo i dati generali. A tal riguardo, considerato che il trust comporta per il disponente lo spossessarsi a titolo definitivo dei propri beni, una clausola importante da

inserire è la seguente:

Il presente atto non è revocabile.

Ciò impedisce che chiunque possa in qualche modo ipotizzare una temporaneità del *trust* e, dunque, una sua incoerenza rispetto all’interesse meritevole di tutela dichiarato in premessa.

Tra gli altri dati generali, avremo la denominazione del *trust*. Scegliamo nomi naturali; esempio: “*Trust Federico Rossi*”; evitiamo nomi esotici che richiamino nei giudici chissà quale intento di fuga in qualche non meglio identificato paradiso fiscale, tipo: *Trust Liberty Islands*. Il nostro intento è chiaro e assolutamente legittimo, fin dal nome che usiamo.

Indicheremo, poi, le norme attinenti al fondo e ai beni del *trust* (oltre alle regole concernenti segregazione, incrementi etc.), e **i vari soggetti del trust: il trustee, il guardiano e i beneficiari**, premurandoci – come anzidetto – del fatto che i diretti interessati (a parte i beneficiari) siano presenti all’atto e accettino la carica (non è obbligatorio, ma conveniente da un punto di vista pratico). In ogni caso, l’eventuale successiva accettazione della carica da parte del *trustee* dovrà comunque avvenire con la forma dell’autentica notarile.

Riguardo all’individuazione dei citati soggetti, corre l’obbligo di specificare quanto segue.

Vi sono alcune previsioni che non sono vietate dalla legge, ma che sono quanto mai inopportune e che è bene, se possibile, evitare sempre.

Esempi:

1. nominare *trustee*, il disponente (c. d.: trust auto-dichiarato);
2. nominare beneficiario, il disponente;
3. apporre clausole che limitino in modo rilevante i poteri del *trustee*, o che riservino comunque un potere sostanziale di gestione dei beni o di percepimento degli utili in capo al disponente e ai beneficiari.

Il disponente, con l'atto di *trust*, come già precisato, si spossa definitivamente dei propri beni. Ora, nulla toglie (e, anzi, appare del tutto legittimo) che lo stesso disponente si riservi il diritto di abitare nella casa (la cui nuda proprietà, in ipotesi, è stata disposta in *trust*), dove ha sempre vissuto (non si può certo pretendere che vada a dormire sotto i ponti); o che il *trustee* debba utilizzare parte del fondo in *trust* per far fronte a eventuali cure mediche di cui il disponente potrebbe aver bisogno nel corso della sua esistenza e per le quali, magari, non avrebbe più le finanze necessarie, avendo disposto tutto il suo patrimonio nel *trust*. Di certo, però, non si può pensare di disporre i beni in *trust*, *de facto*, mantenendone il controllo o il totale godimento. Ciò sarebbe contrario alla causa dell'atto e comporterebbe un'inevitabile declaratoria di inefficacia degli atti di disposizione, nonché finanche di nullità generale del *trust*, per essere lo stesso qualificato come *sham trust* (letteralmente, un *trust* falso): in pratica, un atto che mira a simulare un rapporto giuridico diverso da quello realmente esistente; ovvero, un atto in cui la volontà dichiarata dalle parti è difforme da quella effettiva.

Con riferimento al superiore punto 3), risulterà particolarmente utile la nomina di un guardiano di fiducia del disponente. Attraverso l'operato del guardiano, infatti, il disponente potrà verificare che il *trustee* svolga la sua attività in piena osservanza delle regole previste nell'atto; nonché apporre dei limiti ragionevoli alle eventuali operazioni di straordinaria amministrazione che potrebbero essere potenzialmente foriere di recare serio nocimento al patrimonio destinato, al termine del *trust*, ai beneficiari individuati. Il tutto, senza venir meno alla causa contrattuale che non consente al disponente alcuna ingerenza sull'operato del *trustee*. Come noto, al limite, il disponente potrà dare delle indicazioni tramite le c. d. "*lettere dei desideri*" ("*letters of wishes*"); che, però, in quanto appunto desideri (non comandi imperativi), potranno essere come tali esauditi o meno dal *trustee*.

Particolare attenzione occorre riporre nell'individuazione dei beneficiari.

Famiglia tipo: disponente + coniuge + due figli minorenni. L'intenzione è quella di nominare beneficiari i figli (spesso, anche il coniuge). Purtroppo, la vita, a volte, riserva brutte sorprese: ciò che pare essere un idillio perfetto oggi, un domani potrebbe rivelarsi tutt'altro che tale. Se ci limitassimo a indicare quali beneficiari i figli "Giorgio e Francesca", avremmo quella che è chiamata una "categoria chiusa".

Cosa comporta il fatto di avere una "categoria chiusa"?

L'applicazione della regola nota come "*Saunders-Vautier*" (dai nomi del disponente e del beneficiario di un *trust* inglese del 1841 – norma di matrice *Common Law*). In base a tale clausola, i beneficiari a conoscenza della loro qualità di "unici beneficiari" potrebbero in qualunque momento chiedere al *trustee* la consegna dei beni e diritti esistenti nel fondo in *trust* (con conseguente cessazione del *trust*, indipendentemente dalla durata inizialmente stabilita dal disponente, non essendoci più un fondo da amministrare). Infatti, posto che il *trust*, per definizione, è istituito nell'interesse dei beneficiari, una volta che costoro siano tutti esattamente individuati, non v'è alcuna ragione per costringerli ad attendere il termine finale del *trust*, fissato dal disponente. Se capaci di agire, i beneficiari individuati che abbiano un titolo certo di diritto sulla totalità del fondo in *trust*, potranno, dunque, concordemente, pretendere dal *trustee* l'attribuzione della loro *trust property*.

Ovviamente, il disponente potrebbe comunque ritenere che i suoi figli siano in grado, fin dal compimento della maggiore età, di poter gestire in proprio i loro beni. Senonché, a parte il fatto che l'interesse espresso di assicurare una gestione professionale dei beni cozzerebbe non poco con una clausola che consentisse a chiunque, se maggiorenne, di potere corrispondere a tale requisito, i figli, una volta acquisiti i loro diritti, potrebbero non voler adempiere a quel-

le altre regole che consentono al *trustee* – per esempio – di utilizzare i fondi per far fronte a eventuali spese per cure mediche del disponente (o qualunque altra ipotesi determinata nell’atto).

Per ovviare a tale potenziale problema, sarà sufficiente lasciare “aperta” la categoria dei beneficiari. In proposito, ci è capitato di leggere una clausola (apparentemente corretta) di tale tenore:

Il termine “Beneficiari” indica i Figli del disponente e del coniuge nati entro il termine finale di durata del trust.

Qui, la categoria è senz’altro “aperta”; ma, così come riportata, i figli potrebbero essere quelli generati dal disponente e dal coniuge anche con altri eventuali rispettivi partner. Dunque, quanto meno, occorrerà specificare l’articolo dell’atto nella seguente maniera:

Il termine “Beneficiari” indica i Figli del disponente e del coniuge, concepiti fra loro, nati entro il termine finale di durata del Trust.

Tenendo presente che, in tal modo, peraltro, staremmo prestando il fianco a un ulteriore potenziale problema: laddove, a esempio, uno dei due non dovesse essere più in grado di procreare, la categoria tornerebbe a essere “chiusa”. Modificheremmo, allora, la clausola, come segue:

Il termine “Beneficiari” indica i Figli del disponente e del coniuge, adottati e/o concepiti fra loro, nati entro il termine finale di durata del Trust.

Tutto ciò per dare un’idea di quanto possa diventare importante ponderare e analizzare bene ogni clausola dell’atto.

Sempre con riferimento ai beneficiari appena individuati, dovremmo inserire nell’atto una previsione che (come anticipato all’inizio) renda il *trust* discrezionale. All’uopo, sarà sufficiente, per esempio, scrivere:

Il trustee può attribuire i frutti dei beni in trust

ai beneficiari.

Per altro verso, a garanzia del fondo (nonché, contro potenziali azioni di eventuali creditori personali dei beneficiari), potremmo inserire una clausola del tipo:

Il trustee non è titolare del potere di anticipazione.

Il nostro personale parere è che sia sempre preferibile scrivere gli articoli in forma chiara, schematica e il più possibile sintetica. In genere, meno si scrive e minori rischi si corrono, soprattutto riguardo alla possibilità di ingenerare, con l’atto istitutivo dei *trust*, interpretazioni false o, peggio ancora, contraddittorie. Ovviamente, ciascuno in questo ha il suo stile: c’è, invece, chi preferisce dilungarsi nell’esprimere un medesimo concetto, magari riprendendolo in più parti dell’atto. Noi, come detto, non concordiamo con tale metodo.

Uno degli articoli cui prestare particolare attenzione è ovviamente quello relativo alla durata del *trust*, da raccordare direttamente proprio con quanto indicato riguardo alla categoria dei beneficiari.

Innanzitutto, pare importante premettere che, dando per scontato il fatto che nel *trust* occorra inserire una clausola di anticipata cessazione prima del termine ordinario (esempio: quando delle norme di legge sopravvenute ne rendano l’esercizio particolarmente oneroso agli effetti della soddisfazione dell’interesse dei beneficiari), occorrerà provvedere a definire i c. d. “beneficiari attuali”:

Per “beneficiari attuali” si intendono, in un qualsiasi momento nel corso della durata del trust, coloro che, in forza delle disposizioni di questo articolo, avrebbero diritto a una quota del fondo in trust, se il termine finale della durata del trust sopraggiungesse in quel momento.

Alla data di sottoscrizione del presente atto, sono beneficiari attuali: Tizio e Caio.

Detto ciò, una clausola tipo concernente la du-

rata del *trust*, potrebbe essere la seguente:

Il trust ha la seguente durata: dalla data di accettazione espressa da parte del trustee (che, come già precisato, potrebbe non coincidere con la data di redazione dell'atto, ma che dovrà comunque avvenire con autentica notarile) alla data in cui si verificherà l'ultimo dei seguenti eventi:

- ✓ la morte del disponente;
- ✓ il compimento del 25° anno d'età da parte del più giovane dei Figli ancora in vita ovvero il suo decesso, a condizione che tutti gli altri Figli abbiano compiuto il 25° anno d'età o siano anch'essi deceduti.

Sempre riguardo alla durata del *trust*, un'altra previsione che potrebbe rivelarsi importante è quella che consentisse al *trustee* di istituire un nuovo *trust* (o prorogare quello attuale), su richiesta dei beneficiari individuati, i quali avessero il pieno diritto su tutti i beni del fondo. Tale clausola acquisterebbe notevole rilevanza, per esempio, nel caso in cui i beneficiari, alla data di naturale scadenza del *trust*, paventassero di dover far fronte a delle potenziali pretese creditorie.

Una volta scritte le premesse, i dati generali, le regole concernenti il fondo, i beneficiari e la durata, occorrerà dedicare una serie di articoli ai poteri del *trustee* e del guardiano, ai rapporti fra loro e all'eventuale successione, in caso di dimissioni, decesso o revoca.

Con riguardo al *trustee*, corre l'obbligo di evidenziare alcune – a parere di chi scrive – incongruenze rilevate nella lettura di determinate decisioni della Giurisprudenza.

Per meglio precisare, considerato che il *trustee* è inizialmente nominato dal disponente sulla base di un rapporto di fiducia e professionalità del tipo *intuitu personae*, dovendo amministrare il patrimonio di cui lo stesso disponente si spossa nell'interesse dei beneficiari, parrebbe non solo ovvio ma vieppiù necessario che,

in qualunque ipotesi di sostituzione, il nuovo *trustee* venisse parimenti nominato sempre dal disponente (se ancora in vita). Questa clausola, peraltro, è stata interpretata come una forma di controllo sostanziale da parte del disponente sull'operato del *trustee* e richiamata a motivo di nullità dell'atto.

A noi pare un'assurda interpretazione che, oltre a non poter essere condivisa sul piano logico-sostanziale, non trova alcun tipo di supporto di carattere normativo, posto che, né la legge regolatrice di *Jersey* (come più volte modificata), né tanto meno la Convenzione, hanno mai inteso vietare tale potestà in capo al disponente.

In ogni caso, al fine di evitare il ricorso a pretestuosi e infondati contenziosi (il cui esito non è mai sicuro a priori), consigliamo di stabilire nell'atto che, in caso di cessazione dall'incarico del *trustee*, a qualunque causa dovuta, la nomina del nuovo *trustee* spetti al guardiano.

Per quanto concerne, viceversa, tale ultimo guardiano, pare evidente che non possano esserci dubbi sul fatto che la nomina spetti sempre al disponente, o, in caso di morte dello stesso, ai beneficiari (uno in particolare oppure tutti congiuntamente).

In queste, del tutto soggettive (e, per certi versi, suggestive), elucubrazioni teoriche svolte dai giudici, pur di "inventarsi" una scusa per dimostrare il sostanziale potere di controllo del disponente, non v'è chi non veda come, per analogia, di tal guisa, a identica conclusione si potrebbe ugualmente pervenire anche nel caso ordinariamente accettato, in cui il disponente limiti il suo potere alla sola sostituzione del guardiano; posto che, poi, è il guardiano a nominare l'eventuale nuovo *trustee*. Ma se questo è l'indirizzo che determinati organi giudicanti vogliono farci seguire, vorrà dire che ci si uniformerà a ciò nella redazione dell'atto, con buona pace di tutti.

Un'altra illogicità (sempre a parere di chi scrive) è il fatto che i beni immobili, le participa-

zioni e ogni altro diritto o bene soggetto per legge a registrazione, all'atto della disposizione in trust, vengano intestati a nome del *trustee*, piuttosto che a nome direttamente del trust (come a noi parrebbe più corretto). Anzi, a dire il vero, ancora non si capisce bene come sia effettivamente la questione, posto che taluni uffici intestano al trust e altri (per lo più, la maggioranza) al *trustee*.

Il motivo sarebbe legato al fatto che il trust non è un ente vero e proprio (è considerato tale sono in base a una finzione giuridica agli effetti fiscali) e che quindi diviene inevitabile intestare i beni alla persona del *trustee*, ferma restando, ovviamente, la netta separazione tra il patrimonio personale del *trustee* e quello di pertinenza del *trust*.

Come abbiamo avuto modo di scrivere in altre sedi, continuiamo a non essere d'accordo con tale teoria:

- ✓ prima di tutto, nessun problema pratico si pone nell'intestare i beni al *trust*, considerato che lo stesso ha un suo proprio codice fiscale e, anzi, nel caso di *trust* commerciale, svolge anche una sua propria attività d'impresa autonoma;
- ✓ in secondo luogo, così come viene statuita la citata "finzione giuridica" con riferimento alla liquidazione annuale delle imposte del *trust*, non si capisce per quale motivo, su base analogica, non si possa determinare la medesima "finzione giuridica" anche con riguardo all'eventuale temporanea intestazione dei beni;
- ✓ ultimo, ma non meno importante, intestare i beni a nome del *trustee* comporta la necessità di procedere a una nuova iscrizione ogni qual volta il *trustee* cambi, per qualunque motivo (cosa che sembra di effettiva utilità solo per l'Erario, il quale approfitti di tale scusa per incamerare più volte le stesse imposte ipo-catastali, senza che in realtà si verifichi alcun passaggio

di beni).

Un esempio di articolo per la nomina del *trustee* potrebbe essere questo:

Il termine "Trustee" individua chi riveste l'ufficio di trustee; in caso di più persone "un Trustee" indica ciascuna di esse.

Con il presente atto è nominato "Trustee" del Trust la TRUST COMPANY X – SRL.

La precisazione di cui al primo comma è importante per ovvi motivi pratici e sarà bene utilizzare una forma simile anche per l'articolo che istituisce il guardiano.

Esempio:

Il termine "Guardiano" individua chi riveste l'ufficio di guardiano; in caso di più persone "un Guardiano" indica ciascuna di esse.

Con il presente atto è nominato "Guardiano" del Trust il dott. Marco Verdi.

Con espresso riferimento ai rapporti tra *trustee* e guardiano, occorrerà ponderare bene le clausole che, da un lato, limitino i poteri del *trustee*, dall'altro, consentano un controllo in misura accettabile da parte del guardiano sull'operato del *trustee*. Come già prima precisato, infatti, un'ingerenza esagerata del guardiano nella gestione del trust potrebbe essere reputata sostanzialmente come una sorta di controllo indiretto da parte del disponente, parificando l'atto a quello di un trust, in realtà, auto-dichiarato.

Ma vi sono anche delle ragioni di carattere prettamente pratico. Per il bene del *trust*, non sarà certo utile che il *trustee* debba costantemente ricevere il parere del guardiano: così facendo, il trust risulterebbe "ingessato" e non potrebbe esplicare pienamente tutte le sue potenzialità.

Ci preoccuperemo, dunque, di stabilire dei casi in cui il *trustee* non debba neppure informare il guardiano (ordinaria gestione, affitto di immobili), altri in cui sarà comunque opportuno interpellare il guardiano per riceverne un parere di carattere consultivo ma non vincolante

(esercizio del voto nelle assemblee di approvazione del bilancio di società le cui partecipazioni sono state conferite nel *trust*) e altri ancora in cui potrebbe dover risultare vincolante l'assenso del guardiano (vendita di immobili, spese di importi particolarmente rilevanti – rapportate al tipo di *trust*). Il tutto avendo cura di fare attenzione anche alla forma mediante la quale trustee e guardiano devono relazionarsi: mail, raccomandata etc., onde eliminare qualunque intoppo alla regolare operatività del *trust*.

Ovviamente, tutte queste considerazioni valgono partendo dalle premesse esposte: *trust* company come trustee del *trust* e commercialista del disponente come guardiano. Sarebbe privo di qualunque significato se, a esempio, un trustee professionale dovesse acquisire il parere di un guardiano che non ha al riguardo alcuna competenza, prima di decidere come votare l'eventuale approvazione di un bilancio.

In proposito, la R.M. 8/2003 elenca i poteri del guardiano che, se previsti nell'atto istitutivo, comporterebbero il configurarsi di un *trust* c. d. *interposto* (ricordiamo che un *trust* interposto è caratterizzato da un elenco di condizioni, le quali portano a definire l'istituto del *trust* come mera interposizione fiscale tra i beni e il reale percettore dei redditi da essi prodotti; in tal caso, il *trust* diventerebbe inesistente nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria).

Ciò si avrebbe, quando:

- 1) *E' richiesto il consenso del guardiano (disponente) prima del compimento di qualsiasi atto di alienazione di beni del trust, di costituzione di garanzie reali su di essi, di stipulazione di contratti che ne attribuiscono a terzi il godimento per qualsiasi titolo per un periodo eccedente i nove anni.*
- 2) *Il trustee non ha il potere di accettare da terzi, né di sostituire i beni in trust, senza il consenso del disponente o del guardiano.*
- 3) *Ogni disposizione dubbia deve essere interpretata "nel senso della maggiore latitudine"*

delle prerogative del guardiano.

4) *Con riguardo agli investimenti, il trustee non può modificare il tipo, le modalità di amministrazione e gestione, né il grado di rischio, determinati dal disponente al momento del loro trasferimento.*

5) *Spetta solo al disponente richiedere – e in tal caso il trustee è tenuto ad aderire a tale richiesta – di rivolgersi ad altra struttura o di variare tipo, modalità e grado di rischio degli investimenti.*

Superfluo precisare che non condividiamo alcune delle ipotesi indicate.

Sempre in tema di *trust* interposto, poi, l'Agenzia delle Entrate (circolare 43/E – 2009) fornisce un elenco di possibili fattispecie:

A) *trust che il disponente (o il beneficiario) può far cessare liberamente in ogni momento, generalmente a proprio vantaggio o anche a vantaggio di terzi;*

B) *trust in cui il disponente è titolare del potere di designare in qualsiasi momento sé stesso come beneficiario;*

C) *trust in cui il disponente (o il beneficiario) è titolare di significativi poteri in forza dell'atto istitutivo, in conseguenza dei quali il trustee, pur dotato di poteri discrezionali nella gestione e amministrazione del trust, non può esercitarli senza il suo consenso;*

D) *trust in cui il disponente è titolare del potere di porre termine anticipatamente al trust, designando sé stesso e/o altri come beneficiari (c. d. "trust a termine");*

E) *trust in cui il beneficiario ha diritto di ricevere anticipazioni di capitale dal trustee.*

Anche queste, in parte, non ci convincono affatto.

Fattispecie simili sono state, inoltre, riproposte dall'Agenzia delle Entrate nella sua successiva circolare 61/E – 2010:

a) *trust in cui è previsto che il trustee debba tener conto delle indicazioni fornite dal disponente in relazione alla gestione del patrimonio e del reddito da questo generato;*

b) *trust in cui il disponente può modificare nel corso della vita del trust i beneficiari;*

c) *trust in cui il disponente ha la facoltà di attribuire redditi e beni del trust o concedere prestiti a soggetti dallo stesso individuati;*

d) *ogni altra ipotesi in cui potere gestionale e dispositivo del trustee, così come individuato dal regolamento del trust o dalla legge, risulti in qualche modo limitato o anche semplicemente condizionato dalla volontà del disponente e/o dei beneficiari.*

Dobbiamo osservare che detta circolare appare in svariate altre parti (non solo in tale ultima assurda previsione), davvero assai poco condizionale.

Ritornando al nostro atto istitutivo, ulteriori articoli saranno dedicati ai compensi che spetteranno al trustee e al guardiano. Tali onorari dovranno essere commisurati entro accettabili limiti minimi e massimi rispetto a quelli ordinariamente previsti per analoghi trust. Un trustee o un guardiano sotto-pagati potrebbero rappresentare validi indizi di scarsa autonomia, così come accade per i compensi di sindaci e revisori nelle società, con tutte le relative conseguenze negative in merito alla legittimazione del trust.

Tra le disposizioni di carattere generale, indicheremo alcune informazioni fondamentali, come quella relativa alla legge che il disponente ha inteso scegliere:

Il trust è regolato dalla Legge di Jersey, Isole del Canale.

Il trustee, col consenso del guardiano, può:

- 1) *cambiare la legge regolatrice;*
- 2) *modificare qualsiasi disposizione di questo atto che non sarebbe valida o la cui interpretazione o i cui effetti varierebbero secondo*

la nuova legge regolatrice.

Oltre a ciò, verrà indicata la giurisdizione, eventuali clausole di riservatezza, la forma che deve essere utilizzata nelle varie comunicazioni, il libro degli eventi (nel quale si trascriveranno, appunto, tutti gli eventi afferenti la vita del trust) e la disciplina attinente alle possibili modificazioni dell'atto.

A proposito del libro degli eventi, non esiste obbligo di vidimazione, seppure potrebbe comunque tornare utile avere una data certa per svariate operazioni. Parimenti, non vi sono norme di legge che impongano l'adozione di un particolare sistema di contabilità. Entrambe queste scelte saranno bene e convenientemente effettuate dalla *trust company* nominata.

Quantunque non sempre riportata negli atti istitutivi che ci è capitato di leggere, sarà forse a causa di una nostra naturale deformazione professionale, ma noi suggeriremmo di inserire anche una "clausola fiscale" del tipo:

Agli effetti fiscali, trattandosi di trasferimento a titolo gratuito al Trustee con "segregazione" dei beni da parte del disponente signor GUIDO BIANCHI, ascendente in linea retta dei beneficiari, giusto il disposto delle Circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 48/E-2007 e n. 3/E-2008, il trasferimento medesimo è soggetto all'imposta sulle donazioni, ma esente dalla stessa imposta in quanto il valore dei cespiti è inferiore alla franchigia stabilita dall'art. 2, comma 49, del D.L. 3 ottobre 2006 n. 262, convertito con modificazioni nella Legge 24 novembre 2006 n. 286.

Ai sensi e per gli effetti dell'art. 57, comma 2, del D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346, le parti dichiarano che fra esse non sono intervenuti altri atti a titolo gratuito o vincoli di destinazione stipulati tra il 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore della Legge 24 novembre 2006 n. 286, citata) e la data odierna, né donazioni a norma dell'art. 26 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, nemmeno prima dell'entrata in vigore della citata legge 286/2006.

Spese, imposte e tasse del presente atto sono a

carico del Disponente.

Un paragrafo conclusivo potrebbe essere, infine, opportunamente dedicato alle “definizioni e convenzioni”, onde meglio precisare quanto descritto nell’atto ed evitare qualunque eventuale – sempre possibile – fraintendimento di carattere interpretativo.

Ora, prima di chiudere, ci pare doveroso richiamare l’attenzione su un aspetto particolarmente delicato concernente la fase preparatoria dell’atto, che abbiamo volutamente tralasciato per ultimo, per pura convenienza di trattazione dell’argomento: le norme sull’anti-riciclaggio.

L’Unità d’Informazione Finanziaria della Banca d’Italia ha predisposto un documento contenente una serie di indici connessi a un anomalo utilizzo del *trust*. Seppure alcuni di questi, francamente, appaiono poco condivisibili, sarà bene preoccuparsi di predisporre tutta la documentazione di rito (individuazione del disponente, dichiarazioni di responsabilità, attestazioni sulla provenienza dei beni etc.) prima di istituire il trust, onde evitare di essere coinvolti in questioni, di sicuro, poco piacevoli.

Indipendentemente dal fatto che il contenuto abbia forza normativa, ci pare comunque opportuno riportare di seguito a titolo informativo quanto espresso dall’organismo in questione.

Nei rapporti e nelle operazioni con i trust, i destinatari degli obblighi antiriciclaggio valutano la ricorrenza dei seguenti fattori:

Sotto il profilo soggettivo

- ✓ istituzione di trust da parte di soggetti che, in base alle informazioni disponibili, risultano:

in una situazione finanziaria di difficoltà o prossima all’insolvenza ovvero sottoposti in passato a procedure fallimentari o di crisi;

gravati da ingenti debiti tributari con l’Amministrazione Finanziaria;

- ✓ presenza a vario titolo nel trust di soggetti che, in base alle informazioni disponibili, sono sottoposti a indagini;
- ✓ conferimento dell’incarico di trustee a soggetto che, in base alle informazioni acquisite in sede di adeguata verifica, presenta un profilo palesemente incoerente con la complessità dell’attività gestoria richiesta e le finalità del trust (a esempio, per entità/natura dei cespiti del fondo);
- ✓ reticenza del trustee nel fornire documentazione inerente al trust (esempio atto istitutivo), con conseguente ostacolo all’individuazione del titolare effettivo e dello scopo del trust;
- ✓ coincidenza tra disponente e trustee (cd. trust auto-dichiarato), tra disponente e guardiano, ovvero sussistenza di rapporti di parentela o anche di lavoro subordinato fra gli stessi;
- ✓ frequente rilascio da parte del trustee di deleghe a operare, specie se a favore del disponente o di soggetti a lui prossimi;
- ✓ revoca del trustee da parte del guardiano priva di apparente giustificazione;
- ✓ finalità del trust che appaiono incongrue rispetto ai rapporti personali, economici o giuridici intercorrenti tra disponente e beneficiari del trust, ovvero tra disponente e guardiano;
- ✓ presenza del disponente fra i beneficiari di capitale, o indicazione dello stesso quale unico beneficiario, specie se non risulta chiaramente percepibile la causa istitutiva del trust.

Sotto il profilo oggettivo

- ✓ istituzione del trust per scrittura privata autenticata e/o atto pubblico con ravvicinata ampia modifica dell’atto stesso mediante adozione di diversa forma giuridica

(esempio: scrittura privata non autenticata);

- ✓ istituzione del trust in Paesi o territori a rischio, specie se il disponente o un beneficiario sono residenti in Italia, o se il fondo sia costituito anche con beni immobili siti in Italia;
- ✓ collocazione del trust al vertice di una complessa catena partecipativa, soprattutto se con diramazioni in Paesi o territori a rischio;
- ✓ presenza, nell'atto istitutivo del trust, di clausole che:

subordinano sistematicamente l'attività del trustee al consenso del disponente, dei beneficiari o del guardiano, specie in presenza di rapporti di parentela o di contiguità tra il trustee e detti soggetti;

impongono al trustee l'obbligo di rendiconto nei confronti del solo disponente, specie se questi non figuri fra i beneficiari;

prevedono il sistematico e ingiustificato utilizzo da parte del disponente di beni conferiti in trust;

non risultano comprensibili dal disponente in quanto particolarmente complesse;

- ✓ costituzione in trust di:
 - beni la cui consistenza o natura risulti incoerente rispetto alle finalità o alla tipologia del trust;
 - beni recentemente pervenuti al disponente di cui non sia nota la provenienza, specie nel caso di trust opaco;
- ✓ aziende con indicazione nell'atto istitutivo del trust di finalità generiche;
- ✓ attività gestoria da parte del trustee non coerente rispetto agli scopi che il trust do-

vrebbe perseguire in base all'atto istitutivo;

- ✓ operazioni di gestione effettuate dal trustee con la sistematica presenza del disponente, del guardiano o dei beneficiari;
- ✓ frequenti dazioni in favore di nominativi ricorrenti in trust opachi, specie se effettuate verso Paesi o territori a rischio;
- ✓ dazione al guardiano, a titolo di remunerazione per l'incarico svolto, di cespiti del fondo in trust o di somme non corrispondenti a quelle eventualmente previste dall'atto istitutivo.

Tirando le somme, possiamo esprimere le seguenti considerazioni di carattere generale.

Il *trust* dimostra di essere un eccezionale strumento giuridico, atto a conseguire obiettivi diversificati e di fondamentale importanza, che quasi mai potrebbero essere raggiunti tramite altri istituti. Proprio per detta ragione, appare fondamentale precedere l'atto da un'attenta fase di studio con numerose sessioni informative in funzione delle esigenze del cliente e, anzi, spesso proporre tale soluzione a vantaggio di coloro che magari non vi abbiano pensato, anche in situazioni completamente difformi da quella tipica trattata in questa sede (pensiamo, per esempio, ai *trust holding*, ai *trust* di scopo e garanzia e a tanti altri).

Ciò premesso, l'evoluzione giurisprudenziale (in Italia, ancora agli inizi) suggerisce massima attenzione nel predisporre le varie clausole dell'atto istitutivo, a partire dalla scelta della legge regolatrice, la quale guiderà ogni potenziale futura controversia. Detto atto dovrà essere, come già premesso, "cucito" addosso al disponente (una sorta di abito fatto su misura), rifuggendo soluzioni semplicistiche, concernenti la mera modifica di facsimili o bozze altrui. L'esposizione che precede ha esattamente l'intento di far comprendere i rischi insiti in tali deprecabili e poco professionali comportamenti, evidenziando nel contempo l'oggettiva perico-

losità di determinate clausole, sotto un punto di vista generale.

Quello che appare importante rimarcare ancora una volta è la necessità di far comprendere bene al cliente come, con l'atto di *trust*, egli:

- perda in modo definitivo la proprietà dei beni che decide di disporre nel fondo;
- non possa pensare che il *trust* serva solo a proteggere il proprio patrimonio, specialmente laddove sia già a conoscenza di potenziali pretese creditorie (tanto più, se dovesse trattarsi pure di debiti tributari).

Circoscrivere l'utilità del *trust* a tale mero ultimo effetto di segregazione, oltre che esporci a quasi certe azioni di revoca e/o declaratorie di inefficacia dell'atto di disposizione, significherebbe svilire completamente un istituto giuridico di davvero grande utilità e rilevanza.

Responsabilità concorsuale del consulente fiscale per la dichiarazione infedele del contribuente e confisca per equivalente del profitto.

Commento a Corte di Cassazione Penale, Sez. III, sentenza n. 24967 del 16 giugno 2015



li Domenico Pignoloni e Massimo Belli

Avvocati Penalisti

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 24967 del 16 giugno 2015, ha confermato l'orientamento esegetico di matrice giurisprudenziale, affermatosi negli anni, secondo il quale, del reato tributario commesso dal contribuente, può essere chiamato a rispondere, a titolo di concorso quale extraneus nella commissione dello stesso, il professionista che, nello svolgimento della sua attività di consulenza, abbia rivestito consapevolmente anche solo il ruolo di ideatore o istigatore, potendosi così disporre nei suoi confronti, in base al principio solidaristico, il sequestro dei beni finalizzato alla successiva confisca per equivalente.

1. Premessa

Il ruolo e la funzione istituzionale del consulente fiscale sono andati crescendo nel tempo quasi in misura esponenziale con la sempre più avvertita esigenza del contribuente di orientarsi nella maniera più chiara e certa possibile nel complesso ambito della legislazione fiscale. Questa presenza è diventata sempre più visibile ed ha fatto sorgere interrogativi in ordine ai confini della liceità penale della sua attività professionale.

Sotto il profilo della responsabilità penale si tratta, in particolare, di valutare e definire i tempi ed i limiti del coinvolgimento del professionista, quale *extraneus*, a titolo di concorso negli eventuali reati commessi dal contribuente-cliente.¹

E' indubbio che, in linea di principio, l'attività integratrice del concorso può essere rappresentata da qualsiasi comportamento esteriore che fornisca un apprezzabile contributo – che può essere materiale o morale² – in tutte o alcune fasi dell'ideazione, organizzazione ed esecuzione del reato, anche mediante il rafforzamento dell'altrui proposito criminoso o l'agevolazione dell'opera dei concorrenti.

In concreto, però, non pare affatto agevole individuare il contributo eziologico del professionista alla realizzazione del reato, considerando che la linea di demarcazione tra *attività di consulenza lecita* e *contributo consapevole* alla realizzazione del reato è alquanto sfumata, posto che gli adempimenti fiscali sono così complessi e pressanti da richiedere, per il loro assolvimento, una specifica preparazione che sovente il contribuente non possiede.³

1 Sul punto si vedano, tra i tanti, Musco E. - Ardito F., *Diritto penale tributario*, Torino, 2012, 81 e ss., e, per approfondimenti sui requisiti strutturali del concorso di persone nel reato, Fiandaca G. - Musco E., *Diritto penale. Parte generale*, Torino, 2014, 501.

2 Il contributo può essere **materiale** (ad esempio, nell'attività di compilazione della dichiarazione fiscale) ovvero **morale** (ad esempio, nel caso di pareri o consulenze) a seconda che, rispettivamente, esso attenga all'esecuzione della fattispecie oggettiva del reato o alla volontà di chi lo commette. In particolare, il concorso morale consiste nell'influenzare la commissione del reato, facendo sorgere in altri un disegno criminoso che prima non sussisteva (determinazione) ovvero rafforzando un proposito criminoso già esistente (istigazione) ovvero ancora facilitando la preparazione o l'attuazione del crimine (agevolazione).

3 Sul punto, Perini, *Osservazioni sul consiglio tecnico come forma di compartecipazione dell'estraneo nei reati propri*:

In via generale e seguendo le indicazioni della giurisprudenza più attenta⁴, qualora il consulente fiscale si limiti a prospettare al contribuente le possibili alternative ad una condotta incriminata, quale espediente non in contrasto con la norma penale, non ricorre l'ipotesi dell'istigazione del cliente a commettere il reato. Laddove, invece, il consulente indichi in concreto la via per adottare un espediente illecito o, addirittura, lo adotti di persona, egli realizza l'elemento obiettivo dell'incriminazione secondo il paradigma concorsuale: la sua condotta contribuisce alla realizzazione del reato agevolandola ed esula dall'ambito professionale.⁵In tal senso si è espressa anche la sentenza in commento.

Pertanto, in relazione ai delitti in materia di dichiarazione di cui al d. lgs. n. 74/2000, il consulente (*extraneus*) concorrerà nel reato del contribuente (*intraneus*) ogniqualvolta sia dimostrato positivamente e concretamente un atteggiamento attivo di cooperazione e di consenso da parte del professionista che può configurarsi, a titolo esemplificativo, allorché questi segnali, stimoli o istruisca il contribuente sulle modalità realizzative del reato⁶; non laddove si limiti a redigere le dichiarazioni seguendo le indicazioni date dal contribuente-cliente.

Al di fuori del concorso di persone, va rilevato, infine, che la responsabilità penale del professionista può essere ricostruita anche in riferimento ai reati di riciclaggio (art. 648 *bis* c.p.) ed autoriciclaggio (art. 648 *ter.1* c.p.), nonché a quelli di favoreggiamento di cui agli artt. 378 e 379 c.p.: il consulente, infatti, potrà essere chiamato a rispondere dei primi, laddove agisca attivamente per creare a favore del cliente strutture di supporto o ausilio di qualsiasi tipo per favorire la sostituzione, il trasferimento o il nascondimento del provento del reato commesso dal proprio cliente, e dei secondi, ove, invece, "aiuti" il contribuente-cliente a "*eludere le investigazioni dell'Autorità, o a sottrarsi alle ricerche di questa*" (cd. favoreggiamento personale - art. 378 c.p.) o ad "*assicurare il prodotto o il profitto o il prezzo del reato*" (cd. favoreggiamento reale - art. 379 c.p.).

2. Il caso

La decisione in esame fa riferimento ad una vicenda processuale che trae origine da un'ipotesi accusatoria di concorso del consulente fiscale nel reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del d. lgs. n. 74/2000 asseritamente commesso dal cliente-contribuente relativamente alle imposte sui redditi per le annualità 2010, 2011 e 2012 mediante indicazione di elementi attivi inferiori a quelli reali.

In particolare, il consulente è chiamato a rispondere del reato quale istigatore, per avere, nella sua qualità di commercialista, tenutario delle scritture contabili dell'impresa del contribuente ed incaricato della redazione e trasmissione delle dichiarazioni dei redditi, prestato la propria opera "*in continuativa difformità rispetto ai suoi doveri professionali*" ed "*omettendo, poi, ogni*

tra nuovi modelli penalistici ed incerti orientamenti giurisprudenziali, relazione all'incontro di studio del 14.02.2011 presso il Palazzo di Giustizia di Milano su Reati tributari: concorso di reati e concorso di persone – strumenti di tutela, i cui atti sono pubblicati in www.ordineavvocatomilano.it.

4 Utili indicazioni si possono trarre dalla giurisprudenza relativa all'art. 11 d. lgs. n. 74/2000, che, in materia di bancarotta fraudolenta, ha affermato che i commercialisti o gli esercenti la professione legale possono concorrere in tale reato, laddove, consapevoli dei propositi distrattivi dell'amministratore della società, forniscano consigli ovvero svolgano attività dirette a garantire l'impunità o suscitino o rafforzino l'altrui proposito con il proprio ausilio e con le preventive assicurazioni (cfr. Cass. Pen., 12 gennaio 2004, n. 569, in Banca dati del commercialista-II Sole 24 Ore).

5 Cfr. Cass., Pen., 3 dicembre 1998, in Fisco, 1999, 1537.

6 Cfr. Trib. Milano, ord., 13 giugno 2005, in Riv. trim. dir. pen. economia, 2005, 1080.

adempimento utile per ripristinare la legalità”, pur avendo continuato per lungo tempo ad assistere professionalmente il suo cliente.

Sulla base di tale contestazione provvisoria, il Tribunale di Brindisi, con ordinanza del 20.6.2014 ha accolto l'appello proposto dal Pubblico Ministero, ai sensi dell'art. 322-*bis* c.p.p., avverso l'ordinanza con la quale il Giudice per le indagini preliminari del medesimo Tribunale aveva rigettato la richiesta di convalida di sequestro preventivo disposto d'urgenza, dal medesimo P.M., sui beni, tra gli altri, anche del commercialista, disponendo, conseguentemente, il richiesto vincolo reale per equivalente fino alla concorrenza dell'importo di Euro 1.052.872,82 delle somme presenti sui conti bancari del predetto e del contribuente coindagato, delle partecipazioni societarie agli stessi riferibili, dei beni mobili registrati e dei beni immobili. Avverso tale pronuncia il predetto propone ricorso per cassazione tramite i propri difensori di fiducia.

3. Il giudizio dinanzi la Suprema Corte

Il professionista, quindi, ricorre in Cassazione avverso la succitata ordinanza in forza di quattro motivi.

Con un **primo motivo** di ricorso, il predetto deduce la violazione di legge, osservando che il provvedimento del GIP di Brindisi avrebbe colto nel segno laddove viene ipotizzato il pericolo di un *bis in idem*, avendo sostanzialmente il Pubblico Ministero posto in essere una nuova azione cautelare al fine di aggirare il risultato negativo di una precedente, concernente i medesimi fatti, all'esito della quale i beni sequestrati erano stati restituiti all'avente diritto con provvedimento confermato dal giudice del riesame e rispetto al quale è pendente altro ricorso presso la Suprema Corte. A tale proposito, si osserva, infatti, che il Tribunale avrebbe ravvisato il *fumus* del reato di dichiarazione infedele sulla base dei medesimi elementi sui quali si fondava il precedente provvedimento di sequestro, disposto nell'ambito di altro procedimento penale.

Con un **secondo (e centrale) motivo** di ricorso, il ricorrente lamenta che, attesa la natura sanzionatoria dell'istituto cautelare applicato, la sua operatività presupporrebbe l'effettiva percezione di un profitto illecito che, nel caso di specie, risolvendosi in un *risparmio di spesa*, si sarebbe verificato ad esclusivo vantaggio della società facente capo al coindagato e, conseguentemente, ai suoi organi.

Inoltre, con un **terzo motivo**, in riferimento all'ulteriore presupposto normativo del *periculum in mora*, necessario fondamento per l'emissione di un valido ed efficace decreto di sequestro preventivo, si sostiene la legittimità di un atto di donazione di un immobile alla moglie del ricorrente, in quanto posta in essere prima dell'apertura del procedimento penale nell'ambito del quale è stato disposto il vincolo cautelare reale, nonché già oggetto di valutazione nell'ambito del primo procedimento penale, ove il giudice ha ritenuto di non dover formulare alcun rilievo sul punto.

Infine, con un **quarto motivo** di ricorso, stante il fatto che l'ordinanza del sovra citato Tribunale è stata subito posta in esecuzione dal Pubblico Ministero e rilevato un preteso contrasto giurisprudenziale circa la possibilità di dare immediata esecuzione ad un provvedimento di sequestro disposto dal giudice del riesame in riforma di un provvedimento reiettivo del GIP, si sollecita la rimessione alle Sezioni Unite della relativa questione.

4. La pronuncia

Secondo la Suprema Corte, nessuno dei quattro motivi difensivi appena esposti merita accoglimento per altrettanti ordini di ragioni.

Invero, con riferimento al **primo motivo** di ricorso, i giudici di legittimità, dopo aver richiamato i principi vigenti in materia, evidenziando la differenza sussistente tra il cd. “*giudicato cautelare*” ed il “*giudicato in senso proprio*”⁷, escludono il pericolo di un possibile *bis in idem* cautelare sulla base del fatto che il precedente provvedimento emesso nell’ambito di altro procedimento ha una coincidenza solo soggettiva con quello oggetto del gravame proposto, essendo del tutto diverse le condotte prese in esame. Il Tribunale di Brindisi, nell’impugnata ordinanza, indica infatti, quale elemento di riscontro, la verifica effettuata ponendo a confronto il decreto di citazione a giudizio emesso nel procedimento antecedente ed i contenuti delle provvisorie incolpazioni formulate nel procedimento successivo, osservando come, pur riguardando entrambi i procedimenti i medesimi soggetti, diversi siano gli anni di imposta presi in considerazione.

Quanto invece al **secondo motivo** di ricorso, che costituisce lo snodo centrale nell’economia motivazionale della sentenza che si annota, ovvero la possibilità di ricostruire un’effettiva percezione di un profitto illecito in capo al professionista, la Corte si è espressa in conformità all’ormai noto orientamento della giurisprudenza secondo il quale la confisca per equivalente esime dallo stabilire quel rapporto di pertinenzialità tra reato e provvedimento ablatorio dei proventi illeciti, che caratterizza invece la confisca diretta ex art. 240 c.p. Pertanto, fermo restando il presupposto della consumazione di un reato, non è più richiesto alcun rapporto, neppure indiretto, tra il reato e i beni da confiscare, potendo essere detti beni diversi dal provento, profitto o prezzo del reato stesso.⁸

Per la confisca del cd. *tantundem* non è dunque necessaria la prova di alcuna relazione diretta, attuale e strumentale tra la cosa e il reato, ovvero la dimostrazione di una relazione di asservimento tra l’una e l’altra.⁹ La *ratio* dell’istituto della confisca per equivalente viene così individuata “*nel superamento di quegli ostacoli o difficoltà per la individuazione dei beni in cui si incorpora il profitto iniziale, nonché nella necessità di ovviare ai limiti che incontra la confisca dei beni di scambio o di quelli che ne costituiscono il reimpiego, potendo essa riguardare beni che non hanno neanche un collegamento indiretto con il singolo reato*”.¹⁰

Tale misura ablatoria, come osservato anche da parte della dottrina¹¹, fronteggerebbe così la materiale impossibilità di individuare *ex post*, nel patrimonio del trasgressore, proprio quei

7 A riguardo è stato rilevato dalla giurisprudenza che, sebbene entrambi i principi trovino la propria ragion d’essere nella necessità di assicurare stabilità ai provvedimenti giudiziari ed in evidenti esigenze di economia processuale, volte ad impedire la riproposizione di questioni già sottoposte al vaglio dell’organo giudicante, questi si differenziano in quanto la peculiarità del provvedimento cautelare subordina la sua efficacia alla permanenza delle condizioni di applicabilità che ne giustificano l’imposizione, ponendosi, quindi, in contrasto con il concetto di stabilità ed immutabilità che caratterizza, al contrario, il giudicato ordinario. Nel delimitare l’ambito di efficacia del giudicato cautelare si fa, quindi, ricorso al criterio della “preclusione processuale”, ritenuto più appropriato e di efficacia limitata alle questioni esplicitamente o implicitamente dedotte e non anche a quelle deducibili e, pertanto, non riferibile ai casi in cui manchi del tutto l’attivazione degli strumenti processuali di controllo (cfr. Cass., SS. UU, n. 29952 del 24.05.2004; vedi anche: Cass. Pen, Sez. VI, n. 18199 del 27.04.2012 e Cass. SS. UU, n. 14535 del 19.12.2006). Si è altresì specificato che il presupposto del giudicato cautelare in materia di misure coercitive reali è l’assoluta coincidenza oggettiva e soggettiva tra più provvedimenti inoppugnabili o non più impugnabili (così Cass. Pen., Sez. VI, n. 34565 del 22.05.2014; in senso conforme: Cass. Pen., Sez. III, n. 42975 del 16.10.2007 e Cass. Pen., Sez. III, n. 4515 del 19.12.1997).

8 Cfr. Cass., SS. UU. Pen., n. 41936 del 22.11.2005 e Cass. Pen., Sez. III, n. 39172 del 24.09.2008.

9 In senso conforme, cfr. Cass. Pen., Sez. IV, n. 21703 del 05.04.2005, in Riv. Pen., 2006, 6, 758.

10 Così Cass. Pen., Sez. VI, n. 24633 del 29.03.2006, in Riv. Pen., 2007, 6, 687.

11 Amato G., *Rimosse le difficoltà operative in attesa di chiarimenti normativi*, in Guida al diritto, n. 17/2008, 76 e Di Gregorio C. - Mainolfi G. - Rispoli G., *Confisca per equivalente e frode fiscale*, Milano, 2011.

beni che costituiscono il prezzo o il profitto dell'illecito, vuoi perché, per lo più, già confusi nel compendio complessivo del patrimonio (l'ipotesi tipica è quella del denaro, bene fungibile per eccellenza), vuoi perché, comunque, reinvestiti, trasferiti o, più in generale, reimmessi nel circuito economico da parte del trasgressore, con modalità tali da impedire la dimostrazione del collegamento originario con il reato.

A ciò si aggiunga che, nel caso di specie, il principio solidaristico, che caratterizza la disciplina del concorso di persone nel reato, implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa, e dell'effetto conseguente, in capo a ciascun concorrente, ricollegando il sequestro, non all'arricchimento personale di ciascuno dei correi, bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito.¹² Dunque la misura reale può incidere contemporaneamente od indifferentemente sui beni di ciascuno dei concorrenti, fermo restando che il valore dei beni sequestrati non può complessivamente eccedere il valore del prezzo o del profitto del reato, in quanto il sequestro preventivo non può avere un ambito più vasto della futura confisca.¹³

Tale impostazione si giustifica per il Supremo Collegio proprio in virtù della *"natura cautelare della misura finalizzata a garantire l'esito positivo della successiva confisca"*.¹⁴ Poiché la confisca per equivalente è di natura obbligatoria, dovuto, e quindi sfornito di ogni discrezionalità, diviene anche lo strumento del sequestro preventivo che si adotta in funzione di una futura ed ineluttabile confisca.

Infine, la Corte ritiene parimenti infondati anche gli **ultimi due motivi** di ricorso: quanto al *periculum in mora*, il Collegio ha ritenuto infatti sussistente ed attuale il pericolo di dispersione dei beni del consulente fiscale mediante atti di trasferimento a terzi di buona fede, valutando la complessiva condotta posta in essere dallo stesso, nonché la fittizia cessione alla moglie di un immobile sottoposto a sequestro, assodato che il trasferimento del bene era avvenuto tra i coniugi circa un mese prima che fosse emesso il provvedimento di sequestro e che, dopo la donazione, l'immobile (sede dello studio professionale del commercialista) era stato di fatto locato allo stesso e non era mai uscito dalla sua disponibilità; mentre, in relazione alla possibilità di dare immediata esecuzione ad un provvedimento di sequestro disposto dal giudice del riesame in riforma di un provvedimento reiettivo del GIP, la Corte ha dato continuità al principio di diritto, già espresso a partire dal 2007¹⁵, per cui *"in tema di misure cautelari reali, è immediatamente esecutivo il provvedimento emesso a norma dell'art. 322-bis cod. proc. pen. dal tribunale del riesame che, in accoglimento dell'appello del P.M., abbia disposto il sequestro preventivo negato dal GIP, in quanto non opera in tale settore la diversa previsione relativa alle misure cautelari personali che ne differisce l'efficacia alla definitività del provvedimento"*.

¹² Cfr. Cass. Pen., Sez. II, n. 10838 del 20/12/2006.

¹³ Così, su tale ultimo aspetto, v. Cass. Pen., Sez. VI, n. 28264 del 26.03.2013, nonché, in conformità: Cass. Pen., Sez. II, n. 2488 del 27.11.2014; Cass. Pen., Sez. VI, n. 34566 del 22.05.2014; Cass. Pen., Sez. VI, n. 17713 del 18.02.2014; Cass. Pen., Sez. II, n. 47066 del 03.10.2013.

¹⁴ Così, Cass. Pen., Sez. V, n. 10810 del 03.02.2010, nonché, in conformità: Cass. Pen., Sez. feriale, n. 33409 del 28.07.2009; Cass. Pen., Sez. III, n. 662 del 13.01.2011.

¹⁵ Cfr. Cass. Pen., Sez. III, n. 41078 del 20.09.2007, che aderiva all'indirizzo interpretativo prospettato da Cass. Pen., Sez. III, n. 3788 del 09.11.1995, non massimata, a mente del quale *"il rinvio che l'art. 322-bis c.p.p. effettua all'art. 310 non include il comma 3, in quanto la clausola di compatibilità esclude l'applicazione di un precetto non adattabile al regime delle misure cautelari reali, perché riferito esclusivamente alla libertà personale, con la conseguenza che quanto disposto dall'ultimo comma dell'art. 325 si estende anche alle ordinanze applicative del sequestro preventivo emanate dal tribunale in accoglimento del ricorso del P.M. avverso la revoca della predetta misura"*. In conformità, vedi anche: Cass. Pen., Sez. I, n. 41004 del 20.10.2010, nella quale si pone in evidenza l'inequivoco tenore letterale dell'art. 325, comma 4 c.p.p., rilevando come lo stesso escluda ogni possibilità di applicazione, in via analogica, dei principi stabiliti per le misure cautelari personali alle misure cautelari reali.

5. Considerazioni a margine

A margine dell'odierno scrutinio, occorre evidenziare lo snodo ermeneutico, caratterizzante la decisione in commento, che attiene al nesso di derivazione causale del profitto dal reato.¹⁶

Sotto tale profilo, la sentenza in analisi s'inserisce nel discusso orientamento giurisprudenziale, che già da tempo, ha condotto alla progressiva dissoluzione ed erosione del canone della pertinenzialità, in favore di quello della fungibilità, nonostante quest'ultimo rappresenti un attributo proprio della cosa in sé e, di conseguenza, nulla abbia a che vedere con il nesso di pertinenzialità, che invece è espressione di un giudizio di relazione che costituisce una caratteristica estrinseca della cosa, inerendo il legame eziologico di provenienza della *res*.¹⁷

Una siffatta ricostruzione del concetto di *profitto confiscabile*, che faccia a meno del requisito della *pertinenzialità* (principio di derivazione causale del profitto dal reato), ha finito, però, con il consentire un'ablazione patrimoniale indiscriminata, in quanto, in tal modo, si finisce con l'elidere contemporaneamente anche il limite al nesso di pertinenzialità, costituito dall'*immediatezza del reimpiego/trasformazione*, senza il quale il profitto corre un duplice rischio, ovvero quello di non essere più materialmente identificabile e, di conseguenza, probatoriamente *ricognoscibile*¹⁸, nonché quello di perdere di *tipicità*.

Infatti, proprio in virtù del principio di causalità sopra esposto, per essere tipico, il profitto, deve essere *materiale ed attuale*, esulando così, per sua natura, sia dalla sfera oggettiva delle mere *potenzialità* (si sconfinerebbe allora nella *più ampia* categoria del *vantaggio*), sia dalla sfera soggettiva delle *intenzioni finalistiche* che possono governare e orientare la condotta stessa (si retrocederebbe, allora, alla *diversa* categoria dell'*interesse*). Sicché esso deve sempre corrispondere a un mutamento della situazione patrimoniale del suo beneficiario attraverso la creazione, trasformazione o l'acquisizione di cose suscettibili di valutazione economica, non potendosi considerare *profitto* un qualsivoglia *vantaggio* futuro, immateriale, o non ancora materializzato in termini strettamente economico-patrimoniali¹⁹; in particolare, quanto al denaro, esso può essere oggetto di confisca, ma ciò indipendentemente dalla sua natura di bene *fungibile*; nel senso che tale caratteristica non può far venir meno l'indispensabile requisito della *pertinenzialità*, esonerando il giudice dall'accertamento del collegamento causale.²⁰

Anche nel modello della confisca *per equivalente*, allora, per l'identificazione del profitto confiscabile, non potrà prescindersi dai requisiti della materialità e pertinenzialità: semplicemente, nella sua applicazione *bifasica*, sull'accertato presupposto dell'indisponibilità del profitto nella sede di formazione originaria, a una prima fase di identificazione per il tramite dei requisiti del-

16 Per un approfondimento sul tema, si veda: Fidelbo G., *La nozione di profitto confiscabile nella giurisprudenza delle sezioni unite della Corte di cassazione*, in Corte di Cassazione - Ufficio del Massimario - Settore Penale - Orientamento di Giurisprudenza, Rel. n. 41/2014, Roma, 2014.

17 Sul punto si veda Paliero C.E. - Mucciarelli F., *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in Diritto Penale Contemporaneo, Milano, 2015.

18 Cfr. Cass. pen., sez. un., 25 ottobre 2007 (dep. 6 marzo 2008), n. 10208, Pres. Battisti, Rel. Marasca, Imp. Miragliotta, in Dir. pen. proc., 2008, 1295 ss., con nota di Lottini R., *La nozione di profitto e la confisca per equivalente ex art. 322 ter c.p.*, e, in conformità, Cass. pen., sez. un., 25 giugno 2009 (dep. 6 ottobre 2009), n. 38691, Pres. Gemelli, Rel. Fiale, Imp. Caruso, in Dir. pen. e proc., 2010, 433 ss., con nota di Maiello V., *La confisca per equivalente non si applica al profitto del peculato*.

19 Cfr. Cass. pen., sez. V, 28 novembre 2013 (dep. 4 marzo 2014), n. 10265, Pres. Oldi, Rel. Pistorelli, Imp. Banca Italease S.p.a., in CED Cass., rv. 258577.

20 Cfr. Cass. pen., sez. un., 24 maggio 2004 (dep. 9 luglio 2004), n. 29951, Pres. Marvulli, Rel. Fiale, Imp. Focarelli, in Fall., 2005, 1265 ss., con nota di Iacovello F.M., *Fallimento e sequestri penali*.

la materialità/pertinenzialità, seguirà la fase di apprensione in una sede economica diversa.²¹

Traendo le conclusioni di queste riflessioni, non resta dunque che auspicare un intervento della Suprema Corte che risponda in maniera più adeguata alle esigenze di tassatività del nostro ordinamento penale.

²¹ Cfr. Cass. pen., sez. VI, 26 giugno 2008 (dep. 13 novembre 2008), n. 42300, Pres. Oliva, Rel. Paoloni, Imp. Finanziaria Tosinvest Spa, in CED Cass., rv. 241332.

Incostituzionalità della sanzione per i compensi ai pubblici dipendenti

Commento a Corte Costituzionale, sentenza n. 98 del 5 giugno 2015



di Alessandra Pizzelli e Maurizio Villani

Avvocati Tributaristi

La Corte Costituzionale con la recentissima sentenza n. 98 del 05 giugno 2015, nel risolvere la questione di legittimità costituzionale sollevata dal Tribunale ordinario di Ancona, ha dichiarato incostituzionale l'art. 53, comma 15, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche), nella parte in cui prevede che <<I soggetti di cui al comma 9 che omettono le comunicazioni di cui al comma 11 incorrono nella sanzione di cui allo stesso comma 9>>.

Nello specifico, è stata dichiarata incostituzionale la sanzione comminata agli enti pubblici ed ai soggetti privati che, avendo conferito un incarico professionale ad un dipendente pubblico, non comunicano, nei termini di legge (ovvero entro il 30 aprile di ciascun anno), i compensi erogati nell'anno precedente.

Riguardo a tale sanzione, si era già avuto modo di scrivere qualche anno fa, ponendo l'accento su di un'attività di verifica che era stata intrapresa dalla Guardia di Finanza, volta a sanzionare coloro che, avendo affidato un incarico professionale retribuito ad un professionista che ricopriva, altresì, il ruolo di docente universitario a tempo pieno, avevano conferito il suddetto incarico senza la previa autorizzazione dell'amministrazione di appartenenza del pubblico dipendente, contrariamente a quanto previsto dalla normativa vigente, nonché omettevano la comunicazione dei compensi, innanzi detta.

A seguito di tale attività ispettiva, i "malcapitati" clienti del professionista-docente universitario si erano così visti notificare un verbale di contestazione con l'irrogazione di una sanzione pari al doppio del compenso corrisposto al professionista, con la possibilità di presentare entro 30 giorni scritti difensivi e documenti o di pagare entro 60 giorni un terzo della sanzione prevista per la violazione.

Si era, pertanto, avuto modo di sottolineare come, proprio in considerazione dell'effettiva violazione commessa e, in particolare, in considerazione dell'esimente dell'incolpevole errore sul fatto, nel caso in cui il soggetto non era al corrente della qualifica di dipendente pubblico della persona al quale era stato conferito l'incarico ed erogato il compenso, si trattava di una sanzione quanto mai ingiusta e del tutto esorbitante.

Ebbene, ora finalmente la Corte Costituzionale ha dichiarato incostituzionale la norma che prevedeva l'applicazione della sanzione per la mancata comunicazione dei compensi, sulla base di una serie di motivazioni.

Innanzitutto, la Consulta ha posto in evidenza come la legge delega, sulla cui base è stata adottata la disciplina di cui alla disposizione denunciata, non conteneva alcuna indicazione relativa alla possibilità di introdurre sanzioni amministrative pecuniarie in caso di omissione della co-

municazione dei compensi.

Ciò nonostante, l'art. 26 del D.Lgs. n. 80 del 1998, nell'introdurre rilevanti modificazioni all'art. 58 del D.Lgs. n. 29 del 1983, accanto alla previsione della sanzione per mancata richiesta di autorizzazione da parte del dipendente a svolgere l'opera professionale, ha previsto, altresì, la sanzione per omessa comunicazione dei compensi all'amministrazione di appartenenza, entro il 30 aprile di ciascun anno.

Al riguardo, la Corte Costituzionale ha così correttamente osservato come *“Non può, infatti, presupporci che, in una direttiva intesa a conferire al legislatore delegato il compito di prevedere come obbligatoria una determinata condotta, sia necessariamente ricompresa – sempre e comunque – anche la facoltà di stabilire eventuali correlative sanzioni per l'inosservanza di quest'obbligo, posto che, in linea di principio, la sanzione non rappresenta affatto l'indispensabile corollario di una prescrizione e che quest'ultima può naturalmente svolgere, di per sé, una propria autosufficiente funzione, richiedendo e ottenendo un'esauriente ed efficace osservanza.”*.

Ed ancora, è stato rilevato come la sanzione per omessa comunicazione dei compensi finisce per risultare particolarmente vessatoria, in considerazione che la stessa sarebbe un inutile doppione di quella già prevista per la mancata previa autorizzazione dell'incarico, riguardando entrambe inadempimenti di carattere puramente formale.

Allo stesso modo, tale sanzione si pone in contrasto con i principi di proporzionalità ed adeguatezza che devono, in linea generale, essere osservati anche nella disciplina delle sanzioni amministrative.

La norma è stata, pertanto, dichiarata incostituzionale perché in contrasto con gli articoli 3 e 76 della Costituzione.

Corte di Cassazione Penale, Sez. III, sentenza n. 24967 del 16 giugno 2015

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Ritenuto in fatto

1. Il Tribunale di Brindisi, con ordinanza del 20/6/2014 ha accolto l'appello proposto dal Pubblico Ministero, ai sensi dell'art. 322-bis cod. proc. pen., avverso l'ordinanza con la quale il Giudice per le indagini preliminari del medesimo Tribunale aveva rigettato la richiesta di convalida di sequestro preventivo disposto d'urgenza, dal medesimo P.M., sui beni, tra gli altri, di CT disponendo, conseguentemente, il richiesto vincolo reale per equivalente fino alla concorrenza dell'importo di euro 1.052.872.82 delle somme presenti sui conti bancari del predetto e del coindagato (M.M.), delle partecipazioni societarie agli stessi riferibili, dei beni mobili registrati e dei beni immobili, ipotizzandosi, nei confronti dei medesimi, il reato di dichiarazione infedele in concorso di cui agli artt. 110 cod. pen., 4 e 12, comma 1, d.lgs. 74/2000 relativamente alle imposte sui redditi per le annualità 2010, 2011 e 2012, posto in essere mediante indicazione di minori elementi attivi.

In particolare, C.T. era chiamato a rispondere del reato quale istigatore, per avere, nella sua qualità di commercialista, tenuto delle scritture contabili dell'impresa del M. ed incaricato della redazione e trasmissione

delle dichiarazioni dei redditi, prestato la propria opera in continuativa difformità rispetto ai suoi doveri professionali ed omettendo, poi, ogni adempimento utile per ripristinare la legalità, pur avendo continuato per lungo tempo ad assistere professionalmente il suo cliente.

Avverso tale pronuncia il predetto propone ricorso per cassazione tramite i propri difensori di fiducia.

2. Con un primo motivo di ricorso deduce la violazione di legge, osservando che il provvedimento del G.I.P. avrebbe colto nel segno laddove viene ipotizzato il pericolo di un bis in idem, avendo sostanzialmente il Pubblico Ministero posto in essere una nuova azione cautelare al fine di aggirare gli esiti di una precedente, concernente i medesimi fatti, all'esito della quale i beni sequestrati erano stati restituiti all'avente diritto con provvedimento confermato dal giudice del riesame e rispetto al quale è pendente ricorso presso questa Corte.

A tale proposito, osserva che il Tribunale sarebbe incorso in errore nel ravvisare il fumus dei reati sulla base dei medesimi elementi sui quali si fondava il precedente provvedimento di sequestro, disposto nell'ambito di altro procedimento penale.

3. Con un secondo motivo di ricorso rileva che, attesa la natura sanzionatoria dell'istituto cautelare applicato, la sua operatività presupporrebbe la effettiva percezione di un profitto illecito che, nel caso di specie, risolvendosi in un risparmio di spesa, si sarebbe verificato ad esclusivo vantaggio della società facente capo al coindagato e, conseguentemente, ai suoi organi.

4. Con un terzo motivo di ricorso lamenta la violazione di legge anche con riferimento alla riscontrata urgenza, riferita ad una condotta (la donazione di un immobile alla moglie) - posta in essere prima dell'apertura del procedimento penale nell'ambito del quale è stata disposta la misura cautelare reale - che indica come del tutto legittima, evidenziando anche che essa sarebbe stata oggetto di valutazione nell'ambito del primo procedimento penale senza che il giudice formulasse alcun rilievo.

5. Con un quarto motivo di ricorso lamenta il fatto che l'ordinanza del Tribunale sia stata subito posta in esecuzione dal Pubblico Ministero e, rilevando un contrasto giurisprudenziale circa la possibilità di dare immediata esecuzione ad un provvedimento di sequestro disposto dal giudice del riesame in riforma di un provvedimento reiettivo del G.I.P., sollecita la rimessione alle Sezioni Unite di questa Corte della relativa questione.

Insiste, pertanto, per l'accoglimento dei motivi di ricorso.

Considerato in diritto

1. Il ricorso è inammissibile.

Va rilevato, con riferimento al primo motivo di ricorso, che viene in esso posto in evidenza il pericolo di un possibile bis in idem cautelare, valorizzato dal GIP ed escluso, invece, dal Tribunale.

2. Pare opportuno ricordare, a tale proposito, che il c.d. «giudicato cautelare», come è noto, trova la propria ragion d'essere nella necessità di assicurare stabilità ai provvedimenti cautelari ed in evidenti esigenze di economia processuale, volte ad

impedire la riproposizione di questioni già sottoposte al vaglio del giudice e ne viene sottolineata la differenza, rispetto al giudicato in senso proprio, osservando come la peculiarità del provvedimento cautelare subordini la sua efficacia alla permanenza delle condizioni di applicabilità che ne giustificano l'imposizione e si ponga, quindi, in contrasto con il concetto di stabilità ed immutabilità che caratterizza il giudicato ordinario. Nel delimitare l'ambito di efficacia del «giudicato cautelare» si fa, quindi, ricorso al criterio della «preclusione processuale», ritenuto più appropriato e di efficacia limitata alle questioni esplicitamente o implicitamente dedotte e non anche a quelle deducibili e, pertanto, non riferibile ai casi in cui manchi del tutto l'attivazione degli strumenti processuali di controllo (cfr. Sez. U, n. 29952 del 24/5/2004, C. fall, in proc. Romagnoli, Rv. 228117. V. anche Sez. 6, n. 18199 del 27/4/2012, Gerbino, Rv. 252646; Sez. U, n. 14535 del 19/12/2006 (dep. 2007), Librato, Rv. 235908).

Si è altresì specificato che il presupposto del giudicato cautelare in materia di misure coercitive reali è l'assoluta coincidenza oggettiva e soggettiva tra più provvedimenti inoppugnabili o non più impugnabili (così Sez. 6, n. 34565 del 22/5/2014, Eleuteri, Rv. 259902. Conf. Sez. 3, n. 42975 del 16/10/2007, P.M. in proc. Di Fulvio, Rv. 238101; Sez. 3, n. 4515 del 19/12/1997 (dep. 1998), Mocciaro A, Rv. 210364).

3. Ciò posto, deve rilevarsi che il provvedimento impugnato ha debitamente preso in considerazione la questione proposta, espressamente escludendo la possibilità del paventato bis in idem con argomentazioni che tengono opportunamente conto dei richiamati principi.

Il Tribunale ha infatti dato atto, sulla base degli elementi fattuali a sua disposizione, che il provvedimento emesso nell'ambito di altro procedimento (indicato con il n. 5471/13) ha una coincidenza solo soggettiva con quello oggetto del presente giudizio, essendo le tutto diverse le condotte prese in esame.

Il Tribunale indica, quale elemento di riscontro, la verifica effettuata ponendo a confronto il decreto di citazione a giudizio emesso nel procedimento n. 5471/13 ed i contenuti delle provvisorie incolpazioni formulate nel procedimento successivo, osservando come, pur riguardando entrambi i procedimenti i medesimi soggetti, diversi siano gli anni di imposta presi in considerazione.

Tale significativo e determinante dato fattuale emerge, peraltro, dalla mera lettura del provvedimento impugnato, ove sono indicate nel dettaglio le condotte prese in esame nel primo procedimento e riportati integralmente i capi di imputazione sulla base dei quali il Pubblico Ministero aveva disposto d'urgenza il vincolo reale poi non convalidato dal G.I.P.

La infondatezza del motivo di ricorso risulta, pertanto, evidente.

4. Altrettanto deve dirsi per ciò che concerne il secondo motivo di ricorso, perché, come si è avuto già modo di rilevare con riferimento ad altri casi, il concorso di persone nel reato implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente ed il sequestro non è collegato all'arricchimento personale di ciascuno dei correi, bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito (cfr. Sez. 2, n. 10838 del 20/12/2006 (dep. 2007), Napolitano, Rv. 235832).

Dunque la misura reale può incidere contemporaneamente od indifferentemente sui beni di ciascuno dei concorrenti, fermo restando che il valore dei beni sequestrati non può complessivamente eccedere il valore del prezzo o del profitto del reato, in quanto il sequestro preventivo non può avere un ambito più vasto della futura confisca (così, su tale ultimo aspetto, v. Sez. 6, n. 28264 del 26/3/2013, Anemone e altro, Rv. 255610. Conf. Sez. 2, n. 2488 del 27/11/2014 (dep. 2015), Giacchetto, Rv. 261853; Sez. 6, n. 34566 del 22/5/2014, Pieracci, Rv. 260815; Sez. 6, n. 17713 del 18/2/2014, Argento, Rv. 259338; Sez. 2, n. 47066 del 3/10/2013, Pieracci e altro, Rv. 257968).

5. Parimenti infondato risulta il terzo motivo di ricorso.

La natura fraudolenta della cessione dell'immobile già sottoposto a sequestro da parte dell'indagato alla moglie è stata già accertata in precedenza dai giudici del merito, con provvedimento che ha trovato conferma da parte di questa Corte (Sez. 2, n. 39175 del 8/5/2014, T. non massimata), facendosi notare come risultasse assodato dai giudici del riesame che il trasferimento del bene era avvenuto tra i coniugi circa un mese prima che fosse emesso il provvedimento di sequestro e che, dopo la donazione, l'immobile (sede dello studio professionale dell'indagato) era stato di fatto locato allo stesso e non era mai uscito dalla sua disponibilità.

Dando dunque atto di tale evenienza e valutando la complessiva condotta posta in essere dall'odierno ricorrente ed oggetto di contestazione in entrambi i procedimenti, nonché la fittizia cessione del bene di cui si è appena detto, il Tribunale ha ritenuto sussistente ed attuale il pericolo di dispersione del bene mediante altri atti di trasferimento a terzi di buona fede.

Si tratta di una valutazione che il Collegio reputa del tutto legittima e che non viene minimamente intaccata dalle censure formulate, peraltro genericamente, nel motivo di ricorso in esame.

6. Infine, anche l'infondatezza del quarto motivo di ricorso deve ritenersi palese, poiché correttamente il Tribunale ha disposto la trasmissione del provvedimento di sequestro adottato al Pubblico Ministero per l'immediata esecuzione.

Nel criticare l'ordinanza sul punto, il ricorrente richiama una risalente pronuncia di questa Corte (Sez. 6, n. 2693 del 5/10/1993, Foglia, Rv. 196916) e, dando atto di un successivo, contrario, indirizzo, manifesta apprezzamento verso il primo, formulando, in via subordinata, una richiesta di rimessione alle Sezioni Unite per la risoluzione del contrasto rilevato.

Ritiene tuttavia il Collegio che la questione sia stata prospettata senza tenere conto dei contenuti delle pronunce successive a quella richiamata in ricorso, le quali, con articolate e convincenti motivazioni, hanno dettagliatamente indicato le ragioni per le quali si discostavano dall'originario orientamento, che può ritenersi ormai abbandonato, venendo meno, pertanto, l'originario contrasto.

7. Invero, nella sentenza del 1993 si era sostenuto che l'art. 325, comma 4, cod. proc. pen., nello stabilire che il ricorso per cassazione contro le ordinanze emesse a norma degli articoli 322-bis e 324 non ne sospende l'esecuzione, presuppone che un'esecuzione sia in corso, ovvero che l'ordinanza impugnata sia suscettibile di esecuzione, mentre non può riferirsi a provvedimenti che non abbiano tale attitudine, né potrebbe valere implicitamente ad estendere tale attributo ad ordinanze la cui esecutività sia esclusa per esplicita previsione normativa.

La sentenza, richiamando la relazione ministeriale relativa al testo proposto dal Governo del d.lgs. 14 gennaio 1991, n. 12, che introduceva nel codice di rito l'art. 322-bis e l'ordinanza n. 324/1994 della Corte Costituzionale, riguardante l'applicazione dell'art. 310, comma 3 cod. proc. pen. ad una misura cautelare personale, proponeva una restrittiva lettura del rinvio all'art. 310 cod. proc. pen. operato dall'art. 322-bis, intendendolo come riferito alle sole disposizioni del menzionato art. 310 cod. proc. pen. «che presuppongono l'applicazione di una misura coercitiva personale ed i presupposti della medesima sotto l'aspetto sia procedimentale che decisorio (es. deduzione di motivi anche di merito che nell'impugnazione della misura cautelare reale non può che avere ridotta latitudine, termine d'impugnazione per l'imputato latitante o per il difensore in caso di deposito del provvedimento coercitivo, etc.)».

8. Una successiva pronuncia (Sez. 3, n. 41078 del 20/9/2007, Simone e altri, Rv. 238097), dando atto, nei termini dianzi indicati, delle conclusioni cui era pervenuta la sentenza 2693/1993, richiamava un contrario indirizzo (prospettato da Sez. 3, n. 3788 del 9/11/1995, P.M. in proc. Colonnese ed altro, non massimata) secondo il quale il rinvio che l'art. 322-bis cod. proc. pen. effettua all'art. 310 non include il comma 3, in quanto la clausola di compatibilità esclude l'applicazione di un precetto non adattabile al regime delle misure cautelari reali, perché riferito esclusivamente alla libertà personale, con la conseguenza che quanto disposto dall'ultimo comma dell'art. 325 si estende anche alle ordinanze applicative del sequestro preventivo emanate dal tribunale in accoglimento del ricorso del P.M. avverso la revoca della predetta misura.

La sentenza, dopo aver richiamato le opposte soluzioni interpretative, dichiara di aderire alla seconda e più recente, ponendo l'accento sulla oggettiva difformità esistente tra le misure cautelari personali e quelle reali, che rinviene nella giurisprudenza della Corte costituzionale e delle Sezioni Unite di questa Corte, richiamata nel dettaglio (ed alla quale si rinvia), non mancando di specificare il contrasto tra i contenuti della relazione ministeriale menzionata nella sentenza 2693/1193 e la sistematica e la logica del regime delle misure di cautela reale e di rilevare la compatibilità del principio affermato con l'ordinanza n. 324/1994 della Corte Costituzionale, che detta sentenza pure menziona, trattandosi di pronuncia concernente esclusivamente questione relativa alla libertà personale.

9. L'indirizzo cui ha aderito la sentenza 41078/2007 ha trovato successiva conferma in altra decisione di questa Corte (Sez. 1, n. 41004 del 20/10/2010, Fucci, Rv. 248936), nella quale si pone in evidenza l'inequivoco tenore letterale dell'art. 325, comma 4 cod. proc. pen., comma 4, rilevando come lo stesso escluda ogni possibilità di applicazione, in via analogica, dei principi stabiliti per le misure cautelari personali alle misure cautelari reali e si richiama la giurisprudenza già menzionata nella precedente pronuncia del 2007.

10. Ciò posto, rileva il Collegio che l'orientamento da ultimo richiamato e più volte ribadito sia sicuramente condivisibile, in quanto fondato su una lettura coerente delle disposizioni codicistiche in precedenza ricordate, che tiene opportunamente conto del dato letterale e della sostanziale diversità tra i provvedimenti in materia di libertà personale e le misure cautelari reali.

A tale principio si intende dare, pertanto, continuità, affermando nuovamente che in tema di misure cautelari reali, è immediatamente esecutivo il provvedimento emesso a norma dell'art. 322 - bis cod. proc. pen. dal tribunale del riesame che, in accoglimento dell'appello del P.M., abbia disposto il sequestro preventivo negato dal G.i.p., in quanto non opera in tale settore la diversa previsione relativa alle misure cautelari personali che ne differisce l'efficacia alla definitività del provvedimento.

11. Il ricorso deve pertanto essere rigettato, con le consequenziali statuizioni indicate in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese del procedimento.

Corte Costituzionale, sentenza n. 98 del 5 giugno 2015

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Alessandro CRISCUOLO; Giudici : Giuseppe FRIGO, Paolo GROSSI, Giorgio LATTANZI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 53, comma 15, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche), promosso dal Tribunale ordinario di Ancona nel procedimento vertente tra R.G. ed altre e l'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Ancona, con ordinanza del 20 febbraio 2014, iscritta al n. 152 del registro ordinanze 2014 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 40, prima serie speciale, dell'anno 2014.

Visti l'atto di costituzione di R.G. ed altre, nonché l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 28 aprile 2015 il Giudice relatore Paolo Grossi;

uditi l'avvocato Giovanni Paolo Businello per R.G. ed altre e l'avvocato dello Stato Barbara Tidore per il Presidente del Consiglio dei ministri.

Ritenuto in fatto

1.– Il Tribunale ordinario di Ancona, in funzione di giudice del lavoro, solleva – in riferimento agli artt. 3, 24, 76 e 77 della Costituzione, e in relazione alla legge 15 marzo 1997, n. 59 (Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della Pubblica Amministrazione e per la semplificazione amministrativa) nonché alla legge 23 ottobre 1992, n. 421 (Delega al Governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e di finanza territoriale) – questione di legittimità costituzionale dell'art. 53, comma 15, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche), «nella versione introdotta» dall'art. 26 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 80 (Nuove disposizioni in materia di organizzazione e di rapporti di lavoro nelle amministrazioni pubbliche, di giurisdizione nelle controversie di lavoro e di giurisdizione amministrativa, emanate in attuazione dell'articolo 11, comma 4, della legge 15 marzo 1997, n. 59), nella parte in cui dispone che «I soggetti di cui al comma 9 che omettono le comunicazioni di cui al comma 11 incorrono nella sanzione di cui allo stesso comma 9».

Premette il Tribunale di essere chiamato a decidere sull'opposizione proposta da alcuni soggetti privati avverso una serie di ordinanze-ingiunzione emesse dall'Agenzia delle entrate per sanzioni amministrative pecuniarie irrogate, a norma dell'art. 6 del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79 (Misure urgenti per il riequilibrio della finanza pubblica), convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, per avere conferito a due dipendenti della Marina militare incarico di attività professionale senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione di appartenenza, negli anni 2008 e 2009, e per non aver comunicato alla stessa amministrazione i compensi erogati nei medesimi anni.

Risulta pacifico – sottolinea il giudice a quo – che i ricorrenti non abbiano adempiuto agli obblighi di comunicazione prescritti per chi conferisca incarichi a pubblici dipendenti, a norma dell'art. 53 del d.lgs. n. 165 del 2001; così come risulta pacifico che essa medesima fosse a conoscenza del fatto che i propri collaboratori erano dipendenti pubblici militari.

Dopo aver riprodotto il testo di diversi commi dell'art. 53 in discorso e in contrasto alla tesi degli opposenti (secondo cui «non dovrebbe ricevere sanzione, per i militari, l'omessa comunicazione all'amministrazione di appartenenza dei compensi erogati imposta dal comma 11 del citato art. 53, in quanto il comma 6, che regola l'ambito di applicazione della norma, fa

riferimento ai commi da 7 a 13, escludendo, dunque, il comma 15, contenente l'apparato sanzionatorio, differentemente da quanto disposto nella versione precedente del predetto comma 6 che richiama, al contrario, anche i commi fino al 16», il Tribunale reputa che l'eliminazione, dal comma 6 dell'articolo impugnato, del riferimento al comma 15 si giustifichi per il fatto che la sanzione per l'omessa comunicazione «non viene irrogata ai dipendenti pubblici, ma soltanto ai soggetti che si avvalgono della loro opera»; con la conseguente piena applicabilità nei confronti di questi ultimi delle sanzioni previste – in caso di omessa comunicazione, da parte dell'ente conferente, dei compensi erogati ogni anno – dall'art. 6 del d.l. n. 79 del 1997 in relazione ai dipendenti destinatari di incarichi retribuiti. Troverebbe, quindi, applicazione, nel caso di specie, la normativa di cui al comma 15 dell'art. 53 del d.lgs. n. 165 del 2001.

Ripercorsa la disciplina delle leggi-delega n. 59 del 1997 e n. 421 del 1992, dalla prima richiamata, il giudice rimettente osserva come l'art. 26 del d.lgs. n. 80 del 1998, nell'introdurre importanti modifiche all'art. 58 del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29 (Razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego, a norma dell'articolo 2 della L. 23 ottobre 1992, n. 421), abbia, da un lato, sostituito «l'obbligo della mera comunicazione dell'incarico con l'obbligo di ottenere la previa autorizzazione» dell'amministrazione, prevedendo, correlativamente, che la sanzione amministrativa si applichi «all'inadempimento all'obbligo di autorizzazione»; dall'altro lato, introdotto «un'altra identica [sanzione] anche in caso di inottemperanza all'obbligo di comunicazione dei compensi erogati».

Dalla riportata normativa emergerebbe come «la legge delega non contenesse alcun riferimento alla possibilità di introduzione di sanzioni amministrative in caso di inottemperanza agli obblighi di pubblicità degli incarichi conferiti ai pubblici dipendenti», malgrado anche le sanzioni amministrative rispondano al principio di legalità e richiedano, perciò, se disposte in base a una legge di delega, l'enunciazione di precisi criteri direttivi. D'altra parte, pur ricorrendo «ad un apprezzamento in precedenza espresso dallo stesso legislatore», si ricaverebbe che l'ipotesi di un illecito amministrativo, già introdotta dal legislatore nella precipua materia, era stata limitata «espressamente alla condotta relativa alla mancata comunicazione dell'incarico, con esclusione, invece, della diversa ma conseguente condotta della mancata comunicazione di compensi».

D'altra parte, dovendo le disposizioni della delega essere interpretate secondo il criterio della ragionevolezza, questo non sarebbe stato, nella specie, rispettato: sia per la previsione di una doppia sanzione, «peraltro particolarmente afflittiva nel quantum», sia perché «le esigenze di buon andamento della p.a., di trasparenza e di compatibilità dell'incarico privato con l'impiego pubblico» sarebbero garantite già «dalla necessità di ottenere la previa autorizzazione», «ponendosi l'obbligo aggiuntivo della comunicazione dei compensi come un mero adempimento accessorio».

La doppia sanzione, d'altra parte, porrebbe «il soggetto che, per ignoranza o negligenza, non abbia chiesto la previa autorizzazione all'incarico nell'alternativa di perseguire nell'illecito, con rischio di comminazione della doppia sanzione, laddove scoperto, o di autodenunciarsi, provvedendo alla comunicazione del compenso», «con conseguente violazione del diritto di difesa ex art. 24 Cost.».

2.- Si sono costituiti in giudizio i soggetti ricorrenti nel giudizio principale, chiedendo una declaratoria di illegittimità costituzionale della norma denunciata.

Dopo la rievocazione dei fatti di causa e delle difese ivi dispiegate, viene dedotto il vizio di difetto di delega, sottolineando come la giurisprudenza costituzionale non abbia mancato di puntualizzare che, anche per le sanzioni amministrative, i criteri della delega «devono essere precisi e vanno rigorosamente interpretati», dovendosi, nella specie, escludere che la valutazione della necessità di una sanzione possa trarsi da un apprezzamento in precedenza espresso dal legislatore, in ragione del principio della successione delle leggi nel tempo.

Richiamato il contenuto dell'ordinanza di rimessione, si chiede l'accoglimento della questione anche in riferimento al dedotto profilo di violazione del criterio di ragionevolezza.

3.- È intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, che ha chiesto di dichiarare inammissibile e comunque di respingere la proposta questione.

Osserva l'Avvocatura generale che l'introduzione di una fattispecie di illecito è un ordinario strumento di normazione per rafforzare la tutela dei beni protetti, sicché tali fattispecie rappresenterebbero un coerente sviluppo delle indicazioni fornite dal legislatore delegante.

Quanto alla pretesa violazione del principio di ragionevolezza, il giudice rimettente avrebbe trascurato di considerare la distinta offensività delle due condotte sanzionate: mentre, infatti, l'acquisizione del preventivo consenso mirerebbe ad evitare possibili conflitti di interesse, l'obbligo della comunicazione dei compensi risponderebbe alla finalità «di aggiornamento costante della banca dati presso il Dipartimento della Funzione Pubblica, utilizzata per il monitoraggio degli incarichi extra-istituzionali».

Gli aspetti relativi all'esercizio del diritto di difesa, infine, sarebbero irrilevanti – la società opponente era a conoscenza della qualità di dipendenti pubblici delle persone occupate – e comunque infondati, posto che, se l'ignoranza inescusabile della norma regolativa dell'illecito non è esimente, a maggior ragione non potrebbe parlarsi di una violazione del diritto di difesa.

4.– In prossimità dell'udienza, le parti private costituite hanno depositato una "memoria illustrativa" per contrastare gli argomenti svolti dall'Avvocatura generale, ribadendo richieste e conclusioni già rassegnate nell'atto di costituzione.

Considerato in diritto

1.– Il Tribunale ordinario di Ancona, in funzione di giudice del lavoro, solleva, in riferimento agli artt. 3, 24, 76 e 77 della Costituzione, e in relazione alla legge 15 marzo 1997, n. 59 (Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della Pubblica Amministrazione e per la semplificazione amministrativa) nonché alla legge 23 ottobre 1992, n. 421 (Delega al Governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e di finanza territoriale), questione di legittimità costituzionale dell'art. 53, comma 15, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche), «nella versione introdotta» dall'art. 26 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 80 (Nuove disposizioni in materia di organizzazione e di rapporti di lavoro nelle amministrazioni pubbliche, di giurisdizione nelle controversie di lavoro e di giurisdizione amministrativa, emanate in attuazione dell'articolo 11, comma 4, della legge 15 marzo 1997, n. 59).

Secondo il giudice rimettente, la legge di delegazione, sulla cui base è stata adottata la disciplina di cui alla disposizione denunciata, non conteneva alcuna indicazione relativa alla possibilità di introdurre sanzioni amministrative pecuniarie per l'inosservanza dei previsti obblighi di pubblicità degli incarichi conferiti ai pubblici dipendenti e di comunicazione dei relativi compensi.

Le disposizioni della delega, d'altra parte, non sarebbero state interpretate secondo il criterio della ragionevolezza: sia per la previsione di una doppia sanzione, «peraltro particolarmente afflittiva nel quantum», sia perché «le esigenze di buon andamento della p.a., di trasparenza e di compatibilità dell'incarico privato con l'impiego pubblico» sarebbero garantite già «dalla necessità di ottenere la previa autorizzazione», «ponendosi l'obbligo aggiuntivo della comunicazione dei compensi come un mero adempimento accessorio».

Costituendosi in giudizio, i soggetti ricorrenti nel giudizio principale hanno chiesto una declaratoria di illegittimità costituzionale.

Il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, ha chiesto, invece, di dichiarare inammissibile e comunque di respingere la proposta questione.

2.– La questione è fondata.

2.1.– Come si è accennato in parte narrativa, il Tribunale rimettente censura la previsione di cui all'art. 53, comma 15, del d.lgs. n. 165 del 2001, nella parte in cui è stabilito che i soggetti di cui al comma 9 – vale a dire gli enti pubblici economici e i privati che conferiscono incarichi retribuiti a dipendenti pubblici senza la previa autorizzazione della amministrazione di appartenenza, e che omettano le comunicazioni di cui al comma 11 (a norma del quale «entro quindici giorni dalla erogazione del compenso per gli incarichi di cui al comma 6, i soggetti pubblici o privati comunicano all'amministrazione di appartenenza l'ammontare dei compensi erogati ai dipendenti pubblici») – sono assoggettati alle sanzioni di cui allo stesso comma 9; il quale, a sua volta, prevede l'applicazione dell'art. 6, comma 1, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79 (Misure urgenti per il riequilibrio della finanza pubblica), convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140 e successive modificazioni ed integrazioni, che stabilisce una «sanzione pecuniaria pari al doppio degli emolumenti corrisposti sotto qualsiasi forma a dipendenti pubblici».

Nella prospettazione del giudice rimettente, le censure fanno essenzialmente leva sulla circostanza che, nei confronti degli enti o dei privati che conferiscano incarichi retribuiti a dipendenti pubblici senza la previa autorizzazione, si applicherebbe una doppia sanzione, di eguale ammontare: una prima sanzione per il conferimento dell'incarico senza autorizzazione ed una seconda sanzione per l'omessa tempestiva comunicazione dell'ammontare dei compensi, per la quale ultima si profilerebbe, fra l'altro, una sorta di obbligo di "autodenuncia" da parte del terzo datore di lavoro, non sintonica con il diritto di difesa.

Il nucleo della doglianza ruota intorno al dedotto vizio di carenza di "copertura" della disposizione impugnata rispetto alle direttive della legge di delega, la quale non conterrebbe indicazioni tali da legittimare la previsione del contestato meccanismo sanzionatorio – in sé, particolarmente afflittivo – specie se interpretate alla luce del principio di ragionevolezza, alla stregua del quale deve essere apprezzata la coerenza della normativa delegata rispetto ai corrispondenti criteri direttivi.

2.2.– Lo specifico quadro normativo di riferimento appare, peraltro, particolarmente complesso, data la significativa stratificazione delle varie disposizioni succedutesi nel tempo e l'innesto di discipline di varia fonte, definitivamente confluite in quella di cui al d.lgs. n. 165 del 2001, destinato a svolgere una funzione, in parte, meramente ricognitiva e riepilogativa: a norma, infatti, dell'art. 1, comma 8, della legge 24 novembre 2000, n. 340 (Disposizioni per la delegificazione di norme e per la semplificazione di procedimenti amministrativi – Legge di semplificazione 1999), richiamato nel preambolo del predetto decreto legislativo, il Governo era stato delegato «ad emanare un testo unico per il riordino delle norme, diverse da quelle

del codice civile e delle leggi sui rapporti di lavoro subordinato nell'impresa, che regolano i rapporti di lavoro dei dipendenti di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, secondo quanto disposto dall'articolo 7 della legge 8 marzo 1999, n. 50, apportando le modifiche necessarie per il migliore coordinamento delle diverse disposizioni».

Il medesimo preambolo fa poi riferimento all'art. 2 della legge n. 421 del 1992, con il quale il Governo aveva ottenuto (comma 1) la delega ad emanare, entro la data ivi fissata, «uno o più decreti legislativi, diretti al contenimento, alla razionalizzazione e al controllo della spesa per il settore del pubblico impiego, al miglioramento dell'efficienza e della produttività, nonché alla sua riorganizzazione», sulla base di una serie di criteri direttivi, fra i quali viene in questa sede in particolare evidenza quello sancito alla lettera p): che il Governo potesse «prevedere che qualunque tipo di incarico a dipendenti della pubblica amministrazione possa essere conferito in casi rigorosamente predeterminati» e che, tuttavia, «l'amministrazione, ente, società o persona fisica che hanno conferito al personale dipendente da una pubblica amministrazione incarichi previsti dall'articolo 24 della legge 30 dicembre 1991, n. 412, entro sei mesi dall'emanazione dei decreti legislativi di cui al presente articolo, siano tenuti a comunicare alle amministrazioni di appartenenza del personale medesimo gli emolumenti corrisposti in relazione ai predetti incarichi, allo scopo di favorire la completa attuazione dell'anagrafe delle prestazioni prevista dallo stesso articolo 24».

In attuazione della richiamata delega legislativa era stato emanato il decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29 (Razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego, a norma dell'art. 2 della L. 23 ottobre 1992, n. 421), il quale sotto l'art. 58 – divenuto, poi, l'art. 53 del d.lgs. n. 165 del 2001 – prevedeva (comma 6) l'obbligo di comunicazione degli incarichi conferiti da privati o enti pubblici a dipendenti delle pubbliche amministrazioni, in attuazione dell'anagrafe delle prestazioni, di cui al già richiamato art. 24 della legge n. 412 del 1991; nonché (comma 7) l'obbligo di comunicazione dei relativi compensi, senza, tuttavia, la previsione di alcun genere di sanzioni.

Veniva successivamente emanata la legge-delega n. 59 del 1997, anch'essa espressamente richiamata nel preambolo del d.lgs. n. 165 del 2001, la quale, peraltro, non conteneva alcun principio o criterio direttivo avente attinenza o interferenza specifica con il tema qui in discorso.

Subito dopo la promulgazione di quest'ultima legge di delega, veniva emanato il d.l. n. 79 del 1997, come convertito dalla legge n. 140 del 1997, il cui art. 6 introduceva nel sistema, per la prima volta, la previsione di una sanzione amministrativa nei confronti dei soggetti pubblici o privati che non avessero ottemperato all'obbligo di cui all'art. 58, comma 6, del già citato d.lgs. n. 29 del 1993: vale a dire l'obbligo di comunicazione alle amministrazioni di appartenenza degli incarichi conferiti, da privati o enti pubblici, ad appartenenti alle pubbliche amministrazioni.

Dunque, come esattamente messo in luce dal Tribunale rimettente, al momento della approvazione del decreto legislativo n. 80 del 1998, adottato in esercizio della delega di cui alla predetta legge n. 59 del 1997, il quadro normativo vigente prevedeva l'applicazione di sanzioni amministrative nei confronti di coloro che avessero ommesso di comunicare alle amministrazioni di appartenenza gli incarichi conferiti a pubblici dipendenti, ma non sanzionava in alcun modo la mancata comunicazione dei compensi erogati.

L'art. 26 del predetto d.lgs. n. 80 del 1998, nell'introdurre rilevanti modificazioni all'art. 58 del d.lgs. n. 29 del 1993, sostituiva l'obbligo della mera comunicazione dell'incarico con quello della previa autorizzazione da parte della amministrazione di appartenenza e, correlativamente, stabiliva l'applicazione della sanzione amministrativa per l'inadempimento di tale obbligo (comma 9).

Ma – ed è questo il dato qui di maggior interesse – con il medesimo art. 26 il legislatore delegato ha ritenuto di introdurre, per la prima volta, una identica sanzione anche per l'ipotesi in cui i soggetti conferenti incarichi non autorizzati avessero ommesso di comunicare alle amministrazioni stesse, «entro il 30 aprile di ciascun anno», l'ammontare dei «compensi erogati nell'anno precedente» (commi 11 e 15).

Tale ultima disciplina – recepita, al pari dell'altra, nel nuovo decreto delegato e oggetto della attuale denuncia – risulta, dunque, non riconducibile a principi o criteri direttivi enunciati nelle leggi di delega succedutesi nel tempo: ciò in contrasto con gli orientamenti della giurisprudenza di questa Corte in tema di rapporti tra disciplina delegante, di competenza del Parlamento, e disciplina delegata, affidata alle scelte – a discrezionalità “circoscritta” – del Governo.

2.3.– Può, infatti, rammentarsi come si sia, in più occasioni, puntualizzato che i vincoli derivanti dall'art. 76 Cost., per l'esercizio della funzione legislativa da parte del Governo, non inibiscano a quest'ultimo l'emanazione di norme che rappresentino un coerente sviluppo o un completamento delle scelte espresse dal legislatore delegante, dovendosi escludere che la funzione del legislatore delegato sia limitata ad una mera scansione linguistica di previsioni stabilite dal primo (tra le tante pronunce, più di recente, la sentenza n. 229 del 2014). Ove così non fosse, del resto, al legislatore delegato verrebbe riservata una funzione di rango quasi regolamentare, priva di autonomia precettiva, in aperto contrasto con il carattere, pur sempre primario, del provvedimento legislativo delegato.

La delega legislativa, in altri termini, non esclude qualsiasi discrezionalità del legislatore delegato, destinata a risultare più

o meno ampia in relazione al grado di specificità dei criteri fissati dalla legge di delega: sicché la valutazione dell'eccesso, o del difetto, nell'esercizio della delega, va compiuta in rapporto proprio alla ratio della delega medesima, onde stabilire se la norma delegata sia coerente (sentenza n. 119 del 2013) o compatibile con quella delegante.

È, tuttavia, del pari evidente che, ove – come nella situazione di specie – si discuta della predisposizione, da parte del legislatore delegato, di un meccanismo di tipo sanzionatorio privo di espressa indicazione nell'ambito della delega, lo scrutinio di "conformità" tra le discipline appare particolarmente delicato. Non può, infatti, presuppirsi che, in una direttiva intesa a conferire al legislatore delegato il compito di prevedere come obbligatoria una determinata condotta, sia necessariamente ricompresa – sempre e comunque – anche la facoltà di stabilire eventuali correlative sanzioni per l'inosservanza di quest'obbligo, posto che, in linea di principio, la sanzione non rappresenta affatto l'indispensabile corollario di una prescrizione e che quest'ultima può naturalmente svolgere, di per sé, una propria autosufficiente funzione, richiedendo e ottenendo un'esauriente ed efficace osservanza.

Né potranno risultare trascurabili, nella vicenda normativa in esame, alcuni ulteriori rilievi. La previsione della sanzione per l'omessa comunicazione dei compensi corrisposti a dipendenti delle pubbliche amministrazioni per incarichi non previamente autorizzati finisce per risultare particolarmente vessatoria, atteso che la sanzione si duplica rispetto a quella già prevista – nella stessa, grave misura – per il conferimento degli incarichi senza autorizzazione, con un effetto moltiplicativo ricordato ad un inadempimento di carattere formale.

La sanzione, in altri termini, per la violazione di un obbligo che appare del tutto "servente" rispetto a quello relativo alla comunicazione del conferimento di un incarico – previsto in funzione delle esigenze conoscitive della pubblica amministrazione, connesse, come si è più volte sottolineato, al funzionamento della anagrafe delle prestazioni, tenuto anche conto delle modifiche apportate all'art. 53 del d.lgs. n. 165 del 2001 ad opera dell'art. 1, comma 42, della legge 6 novembre 2012, n. 190 (Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione) – viene a sovrapporsi irragionevolmente – perequando fra loro situazioni del tutto differenziate, per gravità e natura – a quella prevista per la violazione di un obbligo di carattere sostanziale.

Il che, fra l'altro, conferisce alla sanzione "accessoria" di cui qui si discute – posta a carico, per di più, di un soggetto comunque terzo rispetto al rapporto di servizio tra pubblica amministrazione e dipendente – un carattere di automatismo e di non graduabilità non poco contrastante con i principi di proporzionalità ed adeguatezza che devono, in linea generale, essere osservati anche nella disciplina delle sanzioni amministrative.

In quanto adottata in contrasto con gli artt. 3 e 76 Cost., la disposizione censurata deve, pertanto, essere dichiarata costituzionalmente illegittima, restando assorbiti i profili di censura relativi agli altri parametri evocati.

per questi motivi

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 53, comma 15, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche), nella parte in cui prevede che «I soggetti di cui al comma 9 che omettono le comunicazioni di cui al comma 11 incorrono nella sanzione di cui allo stesso comma 9».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 29 aprile 2015.

