



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Note in tema di comportamenti compiuti allo scopo di evadere l'iva e l'imposta sui redditi

di Riccardo Zampaglione

“La rilevanza penale della Elusione fiscale”

Corte di Cassazione, sezione penale, 23 maggio 2013 n.36894, depositata in cancelleria il 09 settembre 2013. Presidente Zecca; B.l. D.G.A. e D.G.P.;(difensori dei ricorrenti Avv. Sepe e Avv. Stile)c. agenzia delle entrate

Sommario: introduzione -1.il caso sottoposto al vaglio della corte, lo svolgimento del processo e i motivi della decisione. – 2. Confini tra elusione ed evasione. – 3. La disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. - 4.rapporto di specialità tra Delitti, criminalità contro il patrimonio(la truffa) e fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale.- 5. Osservazioni conclusive

Introduzione:

La suprema corte di cassazione con la sentenze n. 36894 è intervenuta con un attenta riflessione sulla questione della rilevanza penale della Elusione in materia fiscale, e non può dirsi, al riguardo, che la giurisprudenza penale si sia mai espressa in modo completo; Infatti alcune decisioni si sono mostrate contrarie alla rilevanza penale dell'elusione fiscale,invece,due decisioni della terza sezione si sono espresse in modo favorevole. La sentenza in commento,invece, si è pronunciata in modo affermativo riguardo alla configurabilità o meno del reato di infedele dichiarazione ex *art. 4, D.Lgs. n. 74/2000* contestato alla società indagata a seguito di una verifica fiscale a carico della stessa.

1. il caso sottoposto al vaglio della Corte,lo Svolgimento del processo e i motivi della decisione

-Con la sentenza in oggetto la Corte affronta il caso in cui, a seguito di decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente il Gip del tribunale di Roma sottoponeva a vincolo una serie di beni di proprietà di B.l.,D.G.A. D.G.P. e D.G.M, per i reati di raccolta abusiva del risparmio,di false comunicazioni sociali, di truffa,riciclaggio nonché di reati tributari con l'aggravante di aver posto in essere le attività criminali in più di uno stato.La giurisprudenza di legittimità,nel caso in esame, ha escluso la rilevanza penale delle condotte poste in essere dalle imputate.

Gli indagati proponevano ricorso deducendo due motivi:

A)Violazione art. 606 c.p.p. lett.b con riferimento alla in configurabilità del reato di elusione fiscale. Alla società indagata è contestato il reato di dichiarazione infedele, rilevato dall'Agenzia delle entrate,a seguito di controlli,che aveva segnalato un operazione contraddistinta dal carattere elusivo e consistente nella cessione di partecipazioni dalla DEIULEMAR compagnia di navigazione s.p.a. alla DEIULMAR holding s.p.a; l'operazione era stata realizzata attraverso una compravendita e non mediante conferimento di beni in natura, il tutto all'evidente ed unico scopo di permettere la detassazione dei dividendi distribuiti dalla DEIULMAR compagnia di navigazione.

La ricorrente riteneva doversi escludere la rilevanza penale dell'elusione fiscale, poiché la prova della responsabilità in campo penale si forma in maniera del tutto diversa rispetto alla formazione della prova dell'evasione tributaria. Infatti, mentre l'amministrazione finanziaria può ricorrere a presunzioni, il giudice penale deve motivare in ordine alle ragioni per le quali i dati della verifica effettuata in sede fiscale sono stati ritenuti attendibili. È da considerare poi il dolo specifico, richiesto ai fini della punibilità dei debiti tributari, incompatibili con la struttura psicologica del fenomeno elusivo.

B) violazione art. 606 c.p.p. lett. c *artt. 321 e 324 c.p.p.*; il Tribunale del riesame non ha preso in esame la nota tecnica redatta dal Dott. N. P., mediante la quale si intendeva escludere nell'operazione di cessione delle partecipazioni una operazione elusiva

Gli altri indagati affidano il ricorso a due motivi:

A) violazione *dell'art. 606 c.p.p.*, lett. C, relazioni *art. 125 c.p.p.*, comma 3, *artt. 321 e 324 c.p.p.*, in relazione alla insistenza del cosiddetto giudicato cautelare. I ricorrenti rappresentavano di aver depositato una memoria difensiva, con la quale si evidenziava l'inconfigurabilità del delitto di truffa loro scritto, ma che il Tribunale si è sottratto all'obbligo motivazionale ritenendo la questione preclusa dal cosiddetto giudicato cautelare. Il ricorrente segnalava il più recente orientamento della Suprema Corte, secondo il quale giudicato cautelare copre soltanto il dedotto e non anche il deducibile, per cui opera esclusivamente *rebus sic stantibus*; ciò sta a significare che non poteva ignorare la consulenza tecnica a firma del dottor N..

In ogni caso i fratelli D.G. non sono mai venuti in possesso, nemmeno per il tramite dei trust dei quali sono disponenti, dei dividendi distribuiti dalla DEIULEMAR Shipping s.p.a..

B) violazione *dell'art. 606 c.p.p.*, lett. B, in relazione agli *artt. 1 e 640 c.p.*, *artt. 13, 25, 27 e 111 Cost.*. "È configurabile un rapporto di specialità tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale (*D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2 ed 8*) ed il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (*art. 640 c.p.*, comma 2, n. 1), in quanto qualsiasi condotta fraudolenta diretta alla evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore penale all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale, salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni"¹.

Ciò impedisce di ascrivere anche il titolo di truffa ai danni dello Stato, per quelle condotte che sono previste e sanzionate dal *D.Lgs. n. 74 del 2000*.

Motivi della decisione e considerazioni di diritto

A. Il ricorso è infondato.

a.a) Il primo motivo proposto nell'interesse di B.L., con il quale si contesta la rilevanza penale dell'elusione fiscale, è infondato.

Il tema è stato ed è tuttora oggetto di attenta riflessione di questa Corte, anche se si è osservato che "sulla questione della rilevanza penale dell'elusione in materia fiscale non può dirsi che la giurisprudenza penale della Corte di Cassazione si sia espressa compiutamente"

a.b) In senso contrario alla rilevanza penale dei comportamenti elusivi si sono espresse alcune decisioni, sia pure senza approfondirne le motivazioni; ad es. *suprema corte*² ha affermato che, in linea di principio, la violazione delle norme antielusive non comporta conseguenze di ordine penale; in altra decisione la *suprema corte*³, richiamando la

¹ Cass. Sez. Unite 28 ottobre 2010 n. 1235

² Cass. Sez. V 18 maggio 2006 n. 23730

³ Cass. Sez. III, 26 novembre 2008 n. 14486

giurisprudenza della Corte di giustizia Europea⁴, secondo la quale "la scelta della sede di una società di uno Stato membro - soltanto per usufruire di una normativa più favorevole - non costituisce esercizio abusivo del diritto di stabilimento di cui all'art. 43 e ss. del Trattato CE", nega valore probatorio alle presunzioni tributarie, incompatibili con l'accertamento penale, anche se utilizzabili in campo tributario, come strumento di accertamento semplificato nel contrasto all'evasione fiscale".

a.c.) Più convincenti risultano però le decisioni favorevoli alla rilevanza penale della condotta elusiva.

Vengono in rilievo innanzi tutto due decisioni della Terza Sezione.⁵

La prima ha affermato la sussistenza del delitto di dichiarazione infedele, punito dal *D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4*, anche in presenza di una condotta elusiva rientrante tra quelle previste dal *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis*, quando tale condotta, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, comporti una dichiarazione infedele per la mancata esposizione degli elementi attivi nel loro effettivo ammontare); la seconda ha ammesso la configurabilità dell'omessa dichiarazione⁶ con riferimento ad una società avente residenza fiscale all'estero, ma che non possedeva un legame con il territorio di quello Stato, essendo priva di un'organizzazione di uomini e mezzi idonea ad operare in loco in piena autonomia gestionale ed aveva affidato la cura dei propri affari in territorio italiano ad altra struttura⁷

a.d. Con riferimento al delitto di dichiarazione infedele, contestato all'indagata, particolarmente convincente è il ragionamento seguito dalla corte, la quale nel ribadire che i reati tributari di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione possono essere integrati anche dalle condotte elusive ai fini fiscali che siano strettamente riconducibili alle ipotesi di elusione espressamente previste dalla legge, ovvero sia quelle di cui al *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3*, e art. 37 bis.

B) Anche il secondo motivo proposto nell'interesse dell'indagata società è infondato.

Si contesta l'omessa considerazione della consulenza difensiva redatta dal Dott. N.P., con la quale si voleva dimostrare l'insussistenza di una operazione elusiva. Orbene, la censura non coglie nel segno, poichè a pagina 10 dell'ordinanza le deduzioni sono espressamente confutate, individuando i tre passaggi chiave dell'operazione elusiva: l'iniziale cessione integrale della partecipazione in "DEIULEMAR Compagnia di navigazione" s.p.a., da parte dei soci controllanti, nei confronti della DEIULEMAR Holding s.p.a., riconducibile ai medesimi soggetti, realizzando una vendita a se stessi; la retrocessione dei dividendi percepiti dalla DEIULEMAR Compagnia di navigazione" s.p.a. e dalla DEIULEMAR Holding s.p.a. in favore dei soci controllanti, a seguito della loro imputazione al prezzo dovuto in relazione al contratto di compravendita di azioni;

la sottrazione dei dividendi all'imposizione diretta, attraverso l'omessa dichiarazione.

C. Ugual sorte merita il primo motivo di ricorso proposto dagli altri indagati, nel quale si contesta il ricorso alla figura del giudicato cautelare da parte del Tribunale del riesame, poichè, come si è detto, la consulenza Nagar non è stata in concreto ignorata.

⁴ sentenza 9.3.1999, C-212/97, Centros

⁵ Sez.III,n.29724 del 26/05/2010, castagnata,Rv.248109

⁶ *D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 5*

⁷ Cass.Sez. 2, n. 7739 del 22/11/2011 - dep. 28/02/2012, Gabbana, in motivazione.

D. Quanto poi al secondo motivo, che richiama l'insegnamento delle Sezioni Unite Giordano, circa l'inconfigurabilità del delitto di truffa in presenza dell'illecito tributario, va rilevato che agli indagati D.G.A., D.G.P. e D.G. M., diversamente che a B.L. (capo O della rubrica), non è contestato il delitto di infedele dichiarazione, poichè gli indagati non avevano un autonomo obbligo dichiarativo, sicchè la sottrazione degli utili all'imposizione tributaria, quale risultato dell'interposizione di una serie di schermi societari, quali fittizi titolari della partecipazione societaria, ha sostanziato una vera e propria truffa, non un illecito tributario.

Le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato la specialità del delitto di frode fiscale (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2 ed 8) rispetto a quello di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640 c.p., comma 2, n. 1), sulla base di un confronto fra le fattispecie astratte e non partendo dalla condotta in concreto posta in essere, che nel caso di specie è invece inquadrabile ai sensi dell'art. 640 c.p., comma 2; nella decisione non si afferma un uguale rapporto di specialità tra la fattispecie di dichiarazione infedele e quella di truffa.

E. In conclusione il ricorso a ciascuno degli imputati va rigettato; al rigetto consegue la condanna al pagamento delle spese processuali. Per questi motivi la Suprema corte, in data 23 maggio 2013 in Roma, rigettava il ricorso e condannava i ricorrenti al pagamento ciascuno delle spese processuali.

-2. Confini tra elusione ed evasione.

La *communis opinio* colloca l'elusione fiscale in uno spazio intermedio tra risparmio (lecito) d'imposta ed evasione.⁸ L'elusione è una forma di "risparmio" che è conforme alla lettera, ma non alla ratio delle norme tributarie; vi è, dunque, una norma impositiva evitata ed una norma (favorevole) abusivamente applicata. In tal caso, infatti, il contribuente non applica il trattamento fiscale appropriato a quel comportamento, ma applica, indebitamente, una normativa più favorevole. Relativamente al termine "elusione", si osserva che la dottrina e la giurisprudenza consolidata con esso intendono, pacificamente indicare, la situazione in cui il contribuente surroga il regime fiscale appropriato rispetto all'assetto dell'attività sottoposta a tassazione, sostituendolo abusivamente con una normativa fiscale a lui più favorevole. Dunque, in tal modo, può dirsi che il contribuente che elude evita la tassazione più onerosa per beneficiare di quella meno onerosa.

Riguardo, invece, il limite che separa l'elusione dall'evasione si osserva che, quest'ultima è identificabile con la violazione diretta di norme fiscali punita con sanzioni amministrative o penali. L'evasione quindi si verifica quando il contribuente si sottrae in tutto o in parte all'obbligo tributario, mediante l'occultamento dell'imponibile o del presupposto del tributo. In sostanza l'evasione si attua attraverso un comportamento posto in essere in violazione della legge consistente in tutti quei metodi illegali atti a ridurre o eliminare il prelievo fiscale e contributivo.

L'evasione con riferimento alla base imponibile si realizza attraverso un processo di mancata dichiarazione di una parte o di tutto il reddito imponibile (omessa dichiarazione) o attraverso un incremento fittizio dei costi deducibili (deducibili, costi) dai ricavi (simulazione di passività fittizie). Una tipologia di evasione più sofisticata è rappresentata dalla **frode fiscale**, che consiste in una serie di artifici e raggiri volti a celare, con un'apparente veste di

⁸ Cfr. G. Tremonti, *autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, Riv.dir. fin. 1986; G. Zizzo, *evasione ed elusione fiscale nella legislazione e nella giurisprudenza degli stati uniti d'America* in Rass. Trib. 1986, I 231

regolarità, fenomeni di evasione delle imposte (per es., l'inserimento in contabilità di fatture d'acquisto false per ridurre l'imponibile).

Evasione è, dunque, sinonimo di illecito (amministrativo o penale) ed è generalmente realizzata occultando il presupposto dell'imposta.

. Quindi rispetto a chi elude una norma tributaria, colui che evade pone in essere il presupposto d'imposta, e poi si sottrae alle conseguenze fiscali che ne derivano. Colui che elude, invece, non pone in essere la fattispecie propria di un dato risultato economico, ma pone in essere una fattispecie equivalente, cui compete un trattamento fiscale più favorevole. L'elusione è posta in essere con strumenti leciti, mentre l'evasione appartiene all'area dell'illecito.

Quindi, si avrà elusione fiscale e non evasione, qualora il contribuente adotti un comportamento che non consiste in una violazione di una specifica disposizione tributaria ma consiste in un comportamento contrario all'ordinamento tributario nel suo complesso.

Si dice che l'elusione fiscale sia un comportamento conforme alla lettera ma non alla ratio della disposizione tributaria.

Secondo l'art. 37 bis del d.p.r. 600/1973 l'elusione fiscale è posta in essere mediante fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

Inoltre, si parla di evasione fiscale internazionale quando l'evasione fiscale è attuata tra imprese e società mediante allocazione di utili o di parte del patrimonio aziendale in Paesi con regimi fiscali più favorevoli (paradisi fiscali).

Elusione ed abuso sono nozioni simmetriche. È necessario porre distinzioni concettuali e terminologiche tra elusione (tipizzata) e abuso, altrimenti è difficile cogliere appieno l'**erroneità** in radice – e l'incostituzionalità – dell'idea stessa di una **rilevanza penale** dell'abuso; consistendo questo, per sua stessa natura, in un che di **atipico**, cioè d'incompatibile con la sanzione penale⁹. Non che la possibile, a determinate condizioni, rilevanza penale dell'elusione sia per parte sua scontata (anzi); ma lo è – come si sa – secondo il più recente *trend* giurisprudenziale.

– 3. La disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto

Il d.lgs. n. 74/2000 ha introdotto un'ulteriore disciplina sui reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Infatti, la previgente disciplina¹⁰ prevedeva la repressione dei soli reati prodromici ovvero delle fattispecie criminose propedeutiche ad una successiva evasione il tutto per evitare al giudice penale di procedere all'accertamento dell'imponibile e dell'imposta evasa. Obiettivo della successiva normativa (d.lgs. 74/2000) è, invece, la repressione di comportamenti direttamente lesivi di interessi fiscali. Tra le principali figure criminose si afferma il reato di dichiarazione infedele (art.4) oltre a quello di dichiarazione fraudolenta (art.2.) che diversamente dal primo consiste nella redazione di una dichiarazione non veritiera, volta ad intralciare l'attività di accertamento dell'amministrazione. Dunque, commette tale reato il soggetto che indichi nella dichiarazione annuale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, al fine di evadere le imposte sui redditi e l'IVA. Il reato si consuma quando fatture o altri documenti posti in essere per

⁹ Perspicuamente **F. Mucciarelli**, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in **G. Maisto** (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2009, p. 429 e 432.

¹⁰ legge. n.516/82

operazioni inesistenti vengono registrate nelle scritture contabili obbligatorie o sono tenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Invece il delitto di dichiarazione infedele è commesso, da chiunque, anche se non obbligato alla tenuta della contabilità, indichi elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte il tutto per evadere l'iva o le imposte sui redditi. la Corte ha affermato che il **reato di dichiarazione infedele**, di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, può essere integrato in presenza di una **condotta elusiva** (quale quella del meccanismo in parola), finalizzata all'abbattimento degli importi attivi in dichiarazione – vuoi elidendo componenti positivi, vuoi inserendo componenti negative “fittizie”¹¹.

Ebbene, la Cassazione ammette l'astratta configurabilità del delitto in contestazione (art. 37 bis D.P.R. n.600/73) sulla scorta del semplice ragionamento che la condotta elusiva, «essendosi risolta in atti e negozi non opponibili alla amministrazione, avrebbe comunque comportato una dichiarazione infedele, perché nella stessa gli elementi attivi non sono stati esposti nel loro ammontare effettivo». In una parola, il sillogismo della Corte è basilare: la dichiarazione è fedele quando gli elementi attivi e quelli passivi sono indicati nel loro ammontare *effettivo*; gli atti e i negozi elusivi non sono opponibili alla amministrazione e dunque *tamquam non essent*; la dichiarazione che di essi tenga conto è infedele perché calcola gli elementi attivi e quelli passivi sulla base di operazioni che non devono essere valutate a fini tributari.¹²

La sentenza D&G è la prima ad affrontare, in maniera diretta, il tema della rilevanza penale dell'elusione tributaria. Essa, però, è destinata a non soddisfare chi da tempo si aspettava che la Suprema Corte facesse chiarezza una volta per tutte sul tema, offrendo finalmente soluzioni convincenti ed un'impostazione organica.

In ogni caso la pronuncia in discorso si limita ad elencare le tre argomentazioni analizzate in precedenza invece di inquadrare il problema in chiave realmente penalistica ed in modo complessivo. Come meglio vedremo in seguito, peraltro, ciascuna di esse corrisponde semplicemente ad una delle discrepanti opinioni rispetto a tre dei molteplici temi controversi, su cui si gioca, da qualche anno, la battaglia tra i sostenitori e gli oppositori della rilevanza penale dell'elusione fiscale.¹³

¹¹ Sul punto vedi, *Cass., Sez. III pen., 31 luglio 2013, n. 33184; Cass., Sez. III pen., 31 luglio 2013, n. 33187*.

¹² Il ragionamento - è condiviso da una parte della dottrina. Per un'identica impostazione del problema, si veda subito **A. Martini**, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. **Grosso - T. Padovani - A. Pagliaro** (a cura di), *Trattato di diritto penale*, vol. XVII, Milano, 2010, 392 ss. e spec. 400: «Laddove la normativa sancisce il non riconoscimento da parte dell'amministrazione finanziaria degli effetti favorevoli di siffatte prassi o la rideterminazione dei corrispettivi alla luce del valore di mercato delle cessioni operate, afferma altresì un dato elementare: che la dichiarazione avrebbe dovuto avere contenuti diversi da quelli che rivela, ovvero che essa deve considerarsi infedele».

¹³ Ciò ovviamente con riferimento alla nuova formulazione della fattispecie in discorso. Per un breve *excursus* storico circa il rilievo della problematica sotto la vigenza della vecchia disciplina legislativa, cfr. **A. Lanzi - P. Aldrovandi**, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, 163 ss.

È anomalo, che la Suprema Corte non dia nemmeno conto delle opinioni divergenti che agevolmente permettono di mettere in discussione ciascuno dei tre argomenti sfruttati in motivazione.

Partendo dal primo, infatti, va ricordato come esso faccia riferimento all'*art. 1, lett. f), D.Lgs. n. 74/00*, il quale, indicando come imposta evasa «la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione», porterebbe una definizione talmente ampia da includervi anche l'imposta *elusa*. Se il contribuente non avesse realizzato condotte elusive - ovviamente - più alta sarebbe stata l'imposta autoliquidata, ovverossia quella *effettivamente* dovuta al fisco.¹⁴

A questa tesi, però, se ne contrappone da sempre una di segno contrario. Quest'ultima, considera che l'imposta elusa non potrebbe essere ricondotta alla definizione relativa all'imposta evasa. Questo perché l'imposta *elusa* non è affatto un'imposta *dovuta*, essendo, invece, un'imposta *pretesa* o comunque *prevista* dall'erario. Giustappunto il contribuente è tenuto a versare l'imposta autoliquidata in base alle operazioni (anche elusive) effettuate e dunque *effettive*, quelle che hanno determinato i valori della dichiarazione fiscale. Solo il successivo intervento dell'amministrazione finanziaria, che giustifichi le condotte elusive, è idoneo a definire un (nuovo) dovere patrimoniale del contribuente.¹⁵

Al riguardo se si ragionasse in maniera diversa, si arriverebbe a contraddizione e a quella "discrasia deontologica": in sede di autoliquidazione dell'imposta dovuta, il contribuente sarebbe infatti chiamato a dichiarare il "falso", indicando non gli elementi attivi e passivi reali, ma quelli ricavabili dall'ipotetica applicazione delle norme antielusive.¹⁶

Riguardo la rilevanza penale dell'elusione fiscale e l'irrilevanza penale dell'abuso del diritto nell'orientamento giurisprudenziale si osserva che tanto nel fenomeno abusivo del diritto quanto in quello sinceramente elusivo i comportamenti rilevanti consistono e si esauriscono in comportamenti di per sé leciti e atipici, l'illustrazione dei quali non manifesta alcun avanzo rispetto all'effettività della situazione reale, che come tale non è in alcun modo né occultata né dissimulata, ma pienamente rilevata, indipendentemente dalla sua qualificazione giuridica.¹⁷

La categoria dell'abuso del diritto, in quanto principio generale dell'ordinamento, è complessivamente estranea al mondo del diritto penale. La natura essenzialmente atipica del comportamento costituente l'abuso del diritto si pone in contrasto con il corollario della necessaria tipicità di qualunque fattispecie penalmente sanzionata; per altro verso la provenienza del fatto costitutivo dell'abuso del diritto da un'interpretazione analogica

¹⁴ Questo ragionamento, ripreso dalla Corte nella sentenza D&G, era stato già paventato, in fase di prima interpretazione del dettato normativo, da F. Gallo, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. trib.*, 2/2001, 325, seguito poi da copiosa dottrina.

¹⁵ Per una chiara esposizione di questo orientamento di segno inverso, cfr., *ex multis*, **G.M. Flick**, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penal*, in *Giur. comm.*, 2011, 477/I e **A. Marcheselli**, *Numerosi e concreti ostacoli si contrappongono alla punibilità di elusione fiscale e abuso del diritto*, in *GT*, 10/2011, 855 ss

¹⁷ *Cass.*, 25.5.2009, n. 12042, in *Boll. Trib. informaz.*, 2009, 1223, con nota di Brighenti, *Abuso del diritto: sì al recupero dell'imposta, no alle sanzioni*; in *Corriere trib.*, 2009, 1992, con nota di Marcheselli, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*; in *Dir. e prat. trib.*, 2010, II, 627, con nota di **L.R. Corrado**, *Accertamento dei redditi in base alle scritture contabili e percentuali di ricarico*; e in *Giust. civ.*, 2010, I, 1460.

Cfr. C. Giust. CE, 21.2.2006, causa C-255/02, cit.

Così *Cass.*, 4.11.2011, n. 22994, in *Riv. giur. tributaria*, 2011, 13.

necessariamente *in malam partem* espone all'evidenza la contraddizione rispetto al corollario della riserva di legge, dal quale, infatti, deriva il divieto di analogia *in malam partem* vigente in materia penale.¹⁸

Conclusiva appare poi la considerazione che il trattamento sanzionatorio riservato dal legislatore al fatto descritto dall'art. 37 *bis* non consiste in una sanzione criminale, bensì nelle «sanzioni» derivanti dall'inopponibilità. Proprio questo profilo permette di ritenere che soltanto l'esistenza di una specifica fattispecie sanzionata penalmente permetterebbe di affermare che l'elusione fiscale può dar luogo a un reato: «lo strumento sanzionatorio, non le materie sottoposte a disciplina, in buona parte comuni ad altri rami del diritto pubblico e privato, individua e contraddistingue il diritto penale nell'ambito dell'ordinamento».¹⁹

Così la norma incriminatrice della dichiarazione infedele *ex* art. 4, d.lg. n. 74/2000 richiede, per la sussistenza del fatto punibile, il compimento di condotte caratterizzate sul piano oggettivo in termini di illiceità, che il legislatore tipizza nella forma di un'omissione ovvero di una manifestazione fittizia, forme entrambe caratterizzate da un elemento non veritiero, elemento che risulta essere assente nei fenomeni dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale.²⁰

In questo senso si collocano la giurisprudenza e la dottrina maggioritaria che negano ogni rilevanza penale all'elusione fiscale sul rilievo essenziale che essa comprende tutti quei «comportamenti perfettamente regolari da un punto di vista formale, la cui maliziosità si esprime nell'assenza di una valida ragione commerciale o economica dell'operazione e nell'emergere di un esclusivo fine di sottrarsi all'imposizione tributaria».²¹

L'obiettivo dell'elusione viene raggiunto attraverso l'adozione degli istituti fiscali e degli schemi negoziali, validamente e regolarmente documentati all'amministrazione finanziaria, alla quale non è celato alcun passaggio. Nell'elusione non vi è costruito alcun comportamento materiale, ma soltanto della veste giuridica: la piena aderenza tra voluto e realizzato per ciò solo esclude quell'alterazione della realtà esterna tipica dell'elemento ingannevole, che è invece necessario per integrare quel «*minimum* di attitudine all'inganno nei confronti del Fisco»,²² che comunque deve connotare la condotta del reato di dichiarazione infedele, fattispecie sanzionatoria di comportamenti corrispondenti all'occultamento materiale, prima ancora che giuridico, del fatto imponibile e, dunque, a fatti che sembrano corrispondere a semplici fenomeni di evasione d'imposta.

Inoltre, non si può ritenere che le ipotesi di elusione e/o abuso possano essere sanzionate con altre norme previste dal d.lg. n. 74/2000.

Il carattere fittizio delle operazioni di cui il contribuente si avvale per ottenere il vantaggio tributario è richiesto innanzitutto, nell'economia del reato di cui all'art. 2, d.lg. n. 74/2000 (dichiarazione mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e nelle ipotesi

¹⁸ Cfr. **G. Corasaniti**: contrasto all'evasione e all'abuso del diritto nell'ordinamento tributario.

¹⁹ Così **C. Pedrazzi**, *Diritto penale*, in *Digesto pen.*, IV, Torino, 1990, 64

²⁰ In tal senso cfr. **F. Mucciarelli**, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di **G. Maisto**, Milano, 2009, 451.

²¹ Così **Alessandri**, *Elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1990, 1075.

²² Si esprime così la Relazione al d.lg. n. 74/2000

del delitto di cui all'art. 8, che rappresenta la fattispecie di cui all'art. 2, vista dal lato dell'emittente.

Analoghi requisiti sono posti alla base della fattispecie incriminatrice di cui all'art. 3, d.lg. n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), che punisce la condotta di chi indica in dichiarazione elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi. Il fatto che operazioni reali possano configurare il delitto risulta incompatibile, non solo per il riferimento a elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, ma anche, poiché la disposizione richiede comunque una falsa rappresentazione contabile. Questa difformità tra rappresentazione documentale e realtà materiale (circa l'oggetto o i soggetti dell'operazione) è, per definizione, assente quando l'operazione sia reale. Ne consegue che i delitti di cui sopra appaiono inconfigurabili nelle ipotesi in cui, secondo il corretto inquadramento delle fattispecie, ricorrano gli estremi di operazioni effettive.²³

La Corte di Cassazione, aveva ritenuto che «il risparmio fiscale non è riconducibile ad alcuna fattispecie incriminatrice del d.lg. n. 74/2000, ancorché riconosciuto inopponibile allo Stato-Erario ex art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973 e successive modificazioni»²⁴.

In relazione a tale orientamento, tuttavia, è importante considerare che di recente sono state depositate due sentenze della Corte di Cassazione, sez. penale, che hanno modificato e fatto chiarezza circa la rilevanza penale dei fenomeni elusivi e abusivi.

La prima sentenza della Cassazione penale,²⁵ la quale, sebbene in sede di impugnazione di provvedimenti cautelari, ha statuito che il reato di cui all'art. 4, d.lg. n. 74/2000 è configurabile anche in presenza di una condotta elusiva rientrante tra quelle previste dall'art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973, quando tale condotta, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, comporti una dichiarazione infedele per la mancata esposizione degli elementi attivi nel loro effettivo ammontare.²⁶

Successivamente, la Corte di Cassazione, sez. penale, in una recentissima sentenza, si è espressa compiutamente sulla questione della rilevanza penale dell'elusione tributaria.²⁷

La Suprema Corte, in primo luogo, pone a sostegno della rilevanza penale della condotta elusiva l'art. 1, lett. f, d.lg. n. 74/2000. Esso, infatti, fornisce una definizione molto «ampia di imposta evasa... idonea ad includervi anche l'imposta elusa, che è, appunto, il risultato della differenza tra un imposta effettivamente dovuta, cioè quella della operazione che è stata elusa, e l'imposta dichiarata, cioè quella auto liquidata sull'operazione elusiva».

Secondariamente è valorizzato l'art. 16, d.lg. n. 74/2000, il quale dispone che non dà luogo a fatto punibile la condotta di chi, «avvalendosi della procedura stabilita dall'art. 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previste dalle medesime disposizioni».

²³ Si esprime così la Relazione al d.lg. n. 74/2000

²⁴ Cass.sez. penale, 7.7.2006

²⁵ Per un commento si rinvia a Marcheselli, *Numerosi e concreti ostacoli si contrappongono alla punibilità di elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Riv. giur. tributaria*, 2011, 852.

²⁶ Cass. Sez.pen 7.7.2011, n. 26723

²⁷ Cass. Sez. pen. 28.2.2012, n. 7739

Successivamente, però, viene fatta una precisazione molto importante, secondo la quale «non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge».

È, inoltre, precisato che «una responsabilità penale può discendere solo dalla positiva ricostruzione da parte del giudice penale di tutti gli elementi della fattispecie di reato e non anche dal fallimento della prova contraria offerta dal contribuente; il tutto anche con distacco dalle risultanze e dalle conclusioni dell'accertamento tributario, dando prevalenza al dato fattuale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario».

Anche per quel che riguarda la prova dell'elemento psicologico del reato che deve poter essere positivamente riscontrato dal giudice e che deve essere costituito dal fine di evadere le imposte sui redditi, la Corte, precisa, che «una strada... per poter sostenere la buona fede e, quindi, l'insussistenza del reato per mancanza di dolo, è quella di richiedere l'applicazione dell'art. 15, d.lg. n. 74 del 2000, il quale dispone che... non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione».

In conclusione, alla luce di tale sentenza sembra di poter affermare che i comportamenti elusivi, in presenza di tutti gli elementi richiesti dalla norma penale, ivi incluso il requisito soggettivo, ovvero l'elemento psicologico del reato, possono avere una rilevanza penale qualora detti elementi siano positivamente accertati da parte del giudice ma limitatamente ai casi in cui le condotte elusive siano ex ante qualificate come tali da parte di una norma fiscale, nella specie da parte dell'*art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973* e/o da parte di tutte quelle norme con finalità antielusiva, come ad esempio l'*art. 73, co. 5 bis, l.u.i.r.*

La Suprema Corte, tuttavia, chiarisce che sono escluse da ogni rilevanza penale le condotte qualificate come abusive, dal momento che «in campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescinderebbe da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle citate Sezioni Unite civili della Corte Suprema di Cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva».²⁸

-4.rapporto di specialità tra Delitti, criminalità contro il patrimonio(la truffa) e fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale

In campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva che prescinderebbe da specifiche norme²⁹, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che

²⁸ In tal senso, cfr. Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, 18.5.2010, n. 52; Comm. Trib. Prov. Salerno, 1.12.2009, n. 378; Comm. Trib. Reg. Toscana, sez. XXVI, 1.4.2009, n. 26; Comm. Trib. Prov. Vicenza, 28.1.2009, n. 6 e Comm. Trib. Prov. Milano, 13.12.2006, n. 278.

²⁹ Cass. Sez.uni 23 dicembre 2008 n. 30055

rientrano in una specifica disposizione fiscale antielusiva³⁰. La giurisprudenza prevalente ritiene che sia configurabile un rapporto di specialità tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale ed il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, in quanto qualsiasi condotta fraudolenta diretta alla evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore penale all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale, salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni. In applicazione di tale principio, la Corte ha escluso la configurabilità del concorso in una fattispecie in cui i giudici di merito avevano risolto affermativamente la questione, attesa la predisposizione di negozi fittizi.³¹

È importante considerare la distinzione tra, il bene (l'interesse) tutelato dal regime fiscale in ordine ai reati tributari, che è individuabile nella corretta percezione del tributo, e (il bene), l'oggetto giuridico del reato contro il patrimonio ed in particolare del reato di truffa anche aggravata nei confronti dello Stato. Quest'ultimi tutelano, infatti, diritti soggettivi o interessi a contenuto economico-patrimoniale, facenti capo a persone fisiche o giuridiche, e nell'ipotesi di cui al 640 II comma l'interesse tutelato è lo Stato e il suo patrimonio. Ma la dottrina è divisa nell'individuazione del bene giuridico tutelato nel delitto di truffa; Infatti, la dottrina più risalente interpretava in senso pubblicistico, sottolineando l'offesa **alla buona fede** nei rapporti economici individuali³² ovvero all'**interesse pubblico** alla inviolabilità del patrimonio contro condotte fraudolente altrui³³. A favore di tale orientamento deponeva, tra l'altro, la punibilità della cd "truffa in atti illeciti", commessa a danno di colui che persegue a sua volta uno scopo illecito, poiché in tal caso nessun diritto soggettivo individuale risulta pregiudicato e, soprattutto, la prevista procedibilità d'ufficio del delitto in esame. Tuttavia la intervenuta modifica³⁴ di tale regime di procedibilità in quanto oggi subordinato alla querela della persona offesa, alla quale è quindi attribuita la facoltà di escludere l'intervento punitivo, rende evidente lo spostamento del baricentro dell'offesa al solo piano dei diritti soggettivi individuali. Diritti, questi, tra i quali spicca in particolare la **intangibilità dei beni patrimoniali**, in connessione anche alla libertà di disporre al riparo da capziose intromissioni altrui³⁵. È invero maggioritaria la ricostruzione della truffa in chiave di delitto plurioffensivo, posto non solo a tutela del patrimonio, ma anche della **libertà del consenso e della autonomia della volontà**³⁶. Nondimeno, talune voci minoritarie propendono per la natura monoffensiva del delitto in esame, che sarebbe rivolto a tutelare il solo patrimonio³⁷.

³⁰ Cass. 09 settembre 2013 n. 36894

³¹ Cass. pen. Sez. III, 15-01-2013, n. 10580

³² Sul punto vedi **JANNITTI PIROMALLO**, *Delitti contro il patrimonio*, in *Commento*, diretto da CONTI, Milano 1936, 437

³³ MANZINI, IX, 667.

³⁴ Modifica operata dall'**art. 98, L. 24.11.1981, n. 689**

³⁵ Cfr. **FIANDACA, MUSCO**, *PS*, II, 172.

³⁶ LA CUTE, *Truffa (diritto vigente)*, in *EG.*, Milano, 1992, XLV, 243, nonché **ANTOLISEI**, *PS*, I, 364;

MANTOVANI, *PS*, II, 198; **PAGLIARO**, *PS*, III, 323

³⁷ Cfr. **PEDRAZZI**, *Inganno ed errore nei delitti contro il patrimonio*, Milano, 1955, 34

laddove la lesione alla libertà del consenso integrerebbe unicamente la specifica modalità di aggressione tipizzata dal legislatore, senza assurgere al rango di bene giuridico tutelato³⁸.

Nel caso di reati di emissione e utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ai fini di evasione fiscale, è importante considerare il loro carattere di specialità rispetto al reato di truffa ai danni dello Stato. La riforma dei reati tributari³⁹ aveva analizzato l'aspetto relativo all'eventuale concorso tra fattispecie delittuosa e quella di truffa ai danni dello Stato ex art. 640 n.2 c.p. oltre a confrontare il vecchio e il nuovo delitto di frode fiscale, così come precedentemente disciplinato⁴⁰. La dottrina maggioritaria ritiene che non è ammissibile un concorso formale fra i due reati perché, da un lato, le due fattispecie delittuose presentano evidenti differenze strutturali e, dall'altro, perché il reato tributario deve essere considerato, ai sensi dell'art. 15 del codice penale, speciale rispetto al delitto di truffa con la conseguente applicazione al reo del solo reato speciale.

Dunque, la dottrina maggioritaria⁴¹ si è espressa contro l'ammissibilità del concorso formale tra i due reati affermando, ricorrendo al tema delle differenze costitutive fra i delitti *de quibus*, che "la fattispecie criminosa tributaria si pone, rispetto al delitto di truffa, in particolare quella aggravata in danno allo Stato, ex art. 640, comma 2, n. 1), del codice penale, in rapporto di specialità cosiddetta specifica o bilaterale: a fronte della sostanziale identità dell'oggetto giuridico (il patrimonio dello Stato), il delitto tributario si presenta più ristretto, e perciò speciale, quanto ai soggetti attivi (che si identificano unicamente nei contribuenti) ed alla condotta (la falsa dichiarazione accompagnata dall'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti rappresenta una *species* del *genus* 'artifici e raggiri', ex art. 640 del codice penale); per converso, il delitto comune richiede la verifica di un evento di danno patrimoniale che esula - pur essendo nel fuoco dell'interpretazione del reo - dalla fattispecie penale tributaria" e, di conseguenza, giungendo alla conclusione che "evidenti esigenze di rispetto del *ne bis in idem* sostanziale portano peraltro ad escludere il concorso di reati, identificando nell' art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 - sia per la prevalenza di elementi specializzanti che per la misura della pena (il delitto tributario integra, in sostanza, un tentativo di truffa che, nella forma semplice, è più severamente punito della truffa consumata in danno dello Stato) - la norma prevalente".⁴²

Anche i giudici di legittimità, pertanto, hanno sostenuto che "la frode fiscale si pone, dunque, in rapporto di specialità con il delitto di cui all'art. 640 del codice penale, perché connotato da uno specifico artificio (costituito dall'avvalersi di fatture o altri documenti emessi per operazioni inesistenti) e da una condotta a forma vincolata (indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali); né l'ulteriore elemento, costituito dall'evento di danno, pone le norme in rapporto di specialità reciproca, perché il suo verificarsi, avendo il legislatore inteso rafforzare la tutela dell'Erario attraverso la previsione di un reato di condotta, è posto al di fuori della fattispecie oggettiva, sicché è indifferente

³⁸ In tal senso ZANNOTTI, *La truffa*, Milano, 1993, 14.

³⁹ Operata dal d.lgs. n.74 del 2000.

⁴⁰ legge. n.516/82.

⁴¹ come era avvenuto anche sotto la vigenza della L. n. 516/1982,

⁴²(13) V. Napoleoni, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Ipsoa, 2000, pag. 71.

che esso si verifichi, occorrendo solo che vi sia collegamento teleologico sotto il profilo intenzionale".⁴³

Riguardo la circostanza aggravante di cui al II comma dell'art.640 n.1, fattispecie che prevede la truffa ai danni dello stato, è disciplinata quale circostanza aggravante proprio in ragione della maggior carica di disvalore connessa all'offesa arrecata allo stato e riveste, oggi, un ruolo di minor rilievo applicativo a seguito dell'introduzione della nuova figura di cui al 640 bis.

-5.Osservazioni conclusive

Questa sentenza è in parte condizionata da un precedente, in cui, la cassazione, ricostruendo la vicenda in oggetto come esteroestizione, considera quest'ultima come elusione e ne afferma ed applica la sanzionabilità senza, però, fornire la prova che si tratti di esteroestizione. Dunque in tal caso la sanzione si applica, ma solo perché si tratta di evasione e non già di elusione. La Corte afferma, nel caso di specie, che si tratti di un'operazione elusiva cui sono collegate le sanzioni. Il GUP, invece, non considerava tale operazione come esteroestizione, e per di più non riteneva che essa fosse provata. La Suprema Corte in tale sentenza affronta tre argomenti, non operando alcuna distinzione tra i primi due, cioè tra: elusione ed evasione ma considera (un terzo argomento) l'abuso del diritto come diverso dalle prime due; Riguardo la prima (elusione), si osserva, che manca il collegamento con le sanzioni; relativamente alla seconda (evasione), invece, il collegamento con le sanzioni sussiste; mentre l'abuso del diritto, invece, non risulta assolutamente qualificato. In tale sentenza, dunque, la Cassazione, equivocamente, parla di elusione, ma in realtà si tratta di evasione; è come se la Suprema Corte attravesse all'elusione il fenomeno dell'evasione. Il ragionamento della Suprema Corte non è condivisibile se si considera la non sanzionabilità dell'elusione e che, inoltre, l'evasione non è provata. Ne discende che è errore considerare l'esteroestizione come elusione, in quanto andrebbe considerata come evasione.⁴⁴

Riguardo, invece, il dibattito relativo alla rilevanza penale dell'elusione tributaria si osserva che esso può essere risolto, inoltre, tenendo presenti alcuni principi cardine dell'ordinamento penalistico. Tra questi vi sono senz'altro la frammentarietà e l'extrema ratio del diritto penale; l'indispensabile colpevolezza del soggetto agente; l'irretroattività e la legalità delle fattispecie incriminatrici. Per rispettare tali principi è indispensabile confrontare il concetto di "fittizietà" con quello di "inesistenza oggettiva". Conseguenza di ciò è l'estromissione di ogni forma di elusione tributaria dall'area del penalmente rilevante.

Dunque, fino a quando il legislatore non modificherà la materia in maniera coerente e dettagliata, i principi cardine dell'ordinamento penalistico esigeranno di interpretare lo stentato concetto di *fittizietà*, contenuto nei delitti dichiarativi, come "inesistenza oggettiva", con conseguente esclusione di ogni forma di elusione dell'area del penalmente rilevante.⁴⁵

Nel caso in cui il legislatore penale decida di intraprendere questa strada codificatoria, dovrà fare in modo che ciascuna fattispecie di reato sia costruita tramite tecniche normative che garantiscano i suddetti principi e che precisamenti: 1) traccino precetti chiari in tutti i loro elementi oggettivi e soggettivi, soprattutto con riferimento agli elementi normativi extrapenalmente della fattispecie, la cui definizione dovrà essere ricavabile dall'ordinamento

⁴³ Cfr. G. Fumu, *op. cit.*, pag. 105

⁴⁴ *Sul punto, Cass. pen., II sez., 22 novembre 2011 n.7739*

⁴⁵ Cfr. F. Fasani: *irrelevanza penale dell'elusione tributaria* in "le società 2012 n.7 pp. 791 e ss

tributario in maniera precisa ed univoca (principio di precisione) e dovrà essere definita indipendentemente dallo stesso legislatore penale. È altresì importante che le tecniche normative 2) garantiscano la possibilità per il giudice penale, nell'ambito di un giudizio penale, di provare in maniera non equivoca tutti gli elementi della fattispecie penale (principio di determinatezza); è indispensabile, infine, 3) che esse garantiscano la possibilità per il contribuente di cogliere in ogni momento, in anticipo rispetto all'azione, quali siano gli esatti confini di liceità penale della propria condotta, evitando che l'area di penale rilevanza di un comportamento potenzialmente elusivo possa essere determinata dall'amministrazione finanziaria a condotta ormai conclusa (principi di colpevolezza ed irretroattività della norma penale).

Qualora questo percorso fosse ritenuto necessario a livello politico-criminale, è evidente che se fosse affrontato senza grandissimo impegno, vista l'elevatissima complessità tecnico-giuridica degli argomenti, qualunque nuova incriminazione (o modifica delle esistenti) che intendesse forzare la penale rilevanza delle condotte elusive, si esporrebbe necessariamente a quelle violenti censure di costituzionalità, che al momento sono placate dalla residua possibilità di interpretare la normativa penale-tributaria in chiave costituzionalmente orientata.

Si osserva che sembrerebbe, al momento, che il Legislatore si stia muovendo in senso opposto rispetto alla penalizzazione delle condotte elusive. È infatti la legge delega in materia fiscale⁴⁶ all'interno della quale testualmente è indicato quale principio da seguire nella futura codificazione delegata quello di «escludere la rilevanza penale dei comportamenti ascrivibili a fattispecie abusive»⁴⁷.

⁴⁶ («Schema di disegno di legge delega recante disposizioni per la revisione del sistema fiscale»),

⁴⁷ Legge delega del 16 aprile 2012 art. 6 lett. D.

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ZECCA Gaetanino - Presidente -

Dott. SAVANI Piero - Consigliere -

Dott. BRUNO Paolo Antonio - Consigliere -

Dott. VESSICHELLI Maria - Consigliere -

Dott. LIGNOLA Ferdinan - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

D.G.A. N. IL (OMISSIS);

D.G.P. N. IL (OMISSIS);

avverso l'ordinanza n. 3890/2012 TRIB. LIBERTA' di ROMA, del 25/02/2013;

sentita la relazione fatta dal Consigliere Dott. FERDINANDO LIGNOLA;

Udito il Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SPINACI Sante, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

per i ricorrenti sono presenti il prof. Alfonso Stile e l'avv. Giro P. Sepe, i quali chiedono l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo

1. Con decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del 26 ottobre 2012, il GIP presso il Tribunale di Roma sottoponeva al vincolo una serie di beni di proprietà di B. L., D.G.A., D.G.P. e D.G. M., per i reati di raccolta abusiva del risparmio, associazione a delinquere allo scopo di commettere una pluralità di fatti di bancarotta fraudolenta, di false comunicazioni sociali, di truffa, riciclaggio nonché di reati tributari (per la sola B.), in relazione al fallimento della società "DEIULEMAR Compagnia di navigazione" s.p.a., con l'aggravante di aver posto in essere le attività criminali in più di uno Stato.

2. Propongono ricorso gli indagati B.L., D.G. A., D.G.P. e D.G.M.; la prima con atto autonomo dei propri difensori, avvocati Alfonso M. Stile e Giro P. Sepe; gli altri tre con unico atto dei medesimi difensori.

Nell'interesse dell'indagata B.L. sono dedotti due motivi:

1) violazione *all'art. 606 c.p.p.*, lett. B, in relazioni *all'art. 1 c.p.*, *D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, artt. 13, 25, 27 e 111 Cost.*, con riferimento alla inconfigurabilità del reato di elusione fiscale. All'indagata è contestato il reato di dichiarazione infedele, di cui al *D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4*; a seguito di una verifica fiscale a carico della società, l'Agenzia delle entrate ha segnalato un'operazione connaturata da un disegno elusivo, consistito nell'aver ceduto le partecipazioni nella DEIULEMAR Compagnia di navigazione s.p.a. alla DEIULEMAR Holding s.p.a., mediante compravendita invece che mediante conferimento di beni in natura, al fine di consentire la detassazione dei dividendi distribuiti dalla DEIULEMAR Compagnia di navigazione, imputati al prezzo della compravendita. A giudizio della ricorrente deve escludersi la rilevanza penale della cosiddetta elusione fiscale, poichè la prova della responsabilità in campo penale si forma in maniera del tutto diversa rispetto alla formazione della prova dell'evasione tributaria. Infatti, mentre l'amministrazione finanziaria può ricorrere a presunzioni, il giudice penale deve motivare in ordine alle ragioni per le quali i dati della verifica effettuata in sede fiscale sono stati ritenuti attendibili.

Va poi considerato il dolo specifico, richiesto ai fini della punibilità dei debiti tributari, incompatibile con la strutturazione psicologica del fenomeno elusivo.

2) violazione *dell'art. 606 c.p.p.*, lett. C, in relazione *all'art. 125 c.p.p.*, comma 3, *artt. 321 e 324 c.p.p.*; il Tribunale del riesame non ha preso in esame la nota tecnica redatta dal Dott. N. P.,

mediante la quale si intendeva escludere nell'operazione di cessione delle partecipazioni una operazione elusiva.

Gli altri indagati affidano il ricorso a due motivi:

1) violazione dell'*art. 606 c.p.p.*, lett. C, relazioni *art. 125 c.p.p.*, comma 3, *artt. 321 e 324 c.p.p.*, in relazione alla insistenza del cosiddetto giudicato cautelare. I ricorrenti rappresentano di aver depositato una memoria difensiva, con la quale si evidenziava l'inconfigurabilità del delitto di truffa loro scritto, ma che il Tribunale si è sottratto all'obbligo motivazionale ritenendo la questione preclusa dal cosiddetto giudicato cautelare. Il ricorrente segnala il più recente orientamento della Suprema Corte, secondo il quale giudicato cautelare copre soltanto il dedotto e non anche il deducibile, per cui opera esclusivamente *rebus sic stantibus*; ciò sta a significare che non poteva ignorare la consulenza tecnica a firma del dottor N..

In ogni caso i fratelli D.G. non sono mai venuti in possesso, nemmeno per il tramite dei trust dei quali sono disponenti, dei dividendi distribuiti dalla DEIULEMAR Shipping s.p.a..

2) violazione dell'*art. 606 c.p.p.*, lett. B, in relazione agli *artt. 1 e 640 c.p.*, *artt. 13, 25, 27 e 111 Cost.*.

Come recentemente stabilito dalle Sezioni Unite con sentenza 28 ottobre 2010 n. 1235, ricorrente Giordano, "E' configurabile un rapporto di specialità tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale (*D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2 ed 8*) ed il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (*art. 640 c.p.*, comma 2, n. 1), in quanto qualsiasi condotta fraudolenta diretta alla evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore penale all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale, salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni".

Ciò impedisce di ascrivere anche il titolo di truffa ai danni dello Stato, per quelle condotte che sono previste e sanzionate dal *D.Lgs. n. 74 del 2000*.

Motivi della decisione

1. Il ricorso è infondato.

1.1 Il primo motivo proposto nell'interesse di B.L., con il quale si contesta la rilevanza penale dell'elusione fiscale, è infondato.

Il tema è stato ed è tuttora oggetto di attenta riflessione di questa Corte, anche se si è osservato che "sulla questione della rilevanza penale dell'elusione in materia fiscale non può dirsi che la giurisprudenza penale della Corte di Cassazione si sia espressa compiutamente" (Sez. 2, n. 7739 del 22/11/2011 - dep. 28/02/2012, Gabbana, in motivazione).

1.2 In senso contrario alla rilevanza penale dei comportamenti elusivi si sono espresse alcune decisioni, sia pure senza approfondirne le motivazioni; ad es. Sez. 5, n. 23730 del 18/05/2006, Romanazzi (non massimata sul punto) afferma che, in linea di principio, la violazione delle norme antielusive non comporta conseguenze di ordine penale; una decisione della Terza Sezione (Sez. 3, Sentenza n. 14486 del 26/11/2008 - 02/04/2009, Rusca, Rv. 244071), richiamando la giurisprudenza della Corte di giustizia Europea (sentenza 9.3.1999, C-212/97, Centros), secondo la quale "la scelta della sede di una società di uno Stato membro - soltanto per usufruire di una normativa più favorevole - non costituisce esercizio abusivo del diritto di stabilimento di cui all'art. 43 e ss. del Trattato CE", nega valore probatorio alle presunzioni tributarie, incompatibili con l'accertamento penale, anche se utilizzabili in campo tributario, come strumento di accertamento semplificato nel contrasto all'evasione fiscale".

1.3 Più convincenti risultano però le decisioni favorevoli alla rilevanza penale della condotta elusiva.

Vengono in rilievo innanzi tutto due decisioni della Terza Sezione.

La prima ha affermato la sussistenza del delitto di dichiarazione infedele, punito dal *D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4*, anche in presenza di una condotta elusiva rientrante tra quelle previste dal *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis*, quando tale condotta, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, comporti una dichiarazione infedele per la mancata esposizione degli elementi attivi nel loro effettivo ammontare (Sez. 3, n. 26723 del 18/03/2011, Ledda, Rv. 250958); la seconda ha ammesso la configurabilità dell'omessa dichiarazione (*D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 5*) con riferimento ad una società avente residenza fiscale all'estero, ma che non possedeva un legame con il territorio di quello Stato, essendo priva di un'organizzazione di uomini e mezzi idonea ad operare in loco in

piena autonomia gestionale ed aveva affidato la cura dei propri affari in territorio italiano ad altra struttura (Sez. 3, n. 29724 del 26/05/2010, Castagnara, Rv. 248109).

1.4 Con riferimento al delitto di dichiarazione infedele, contestato all'indagata, particolarmente convincente è il ragionamento seguito dalla Seconda Sezione (Sez. 2, n. 7739 del 22/11/2011 - dep. 28/02/2012, Gabbana, Rv. 252019) nel ribadire che i reati tributari di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione possono essere integrati anche dalle condotte elusive ai fini fiscali che siano strettamente riconducibili alle ipotesi di elusione espressamente previste dalla legge, ovverossia quelle di cui al *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3*, e art. 37 bis.

A sostegno della rilevanza penale della condotta elusiva si osserva, in primo luogo, che il *D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, lett. f)*, fornisce una definizione molto ampia dell'imposta evasa e che il sistema tributario prevede istanze di interpello preventivo:

l'interpello ordinario previsto dalla *L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 11*, che si riferisce a "obiettive condizioni di incertezza sulla corretta applicazione di una norma", peraltro con riferimento a "casi concreti e personali"; l'interpello antielusivo di cui alla *L. 30 dicembre 1991, n. 413; art. 21*, l'interpello disapplicativo di cui al *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 8*; quello relativo alle società controllate estere di cui all'*art. 167 del T.U.I.R.*; quello di riling internazionale (*D.L. n. 269 del 2003, art. 8*).

In tale contesto assume particolare rilevanza il *D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 16*, (Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive), il quale dispone che "Non da luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dalla *L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 21, commi 9 e 10*, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni espone nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso". Nonostante la relazione al decreto legislativo precisi che tale disposizione non può essere letta come "diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie lato sensu elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo", sembra evidente che detta disposizione induca proprio a ritenere che l'elusione, fuori dal procedimento di interpello, possa avere rilevanza penale e ciò è confermato dal contesto in cui è inserito il citato art. 16 che è quello del Titolo III "Disposizioni comuni" concernenti proprio la materia penale (pene accessorie, circostanze attenuanti, prescrizione) e, in particolare, subito dopo l'art. 15 che concerne le "violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie".

D'altro canto, non vi sarebbe necessità di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento se l'elusione fosse irrilevante dal punto di vista penale, mentre nessun elemento nè testuale nè sistematico consente di ritenere che tale norma si riferisca, come da alcuni ritenuto, a casi di evasione in senso stretto e non di elusione.

Piuttosto deve osservarsi che il suddetto parere è relativo alla "applicazione, ai casi concreti rappresentati dal contribuente, delle disposizioni contenute nel *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 3, e art. 37 bis*", cioè alle specifiche fattispecie elusive dai suddetti articoli previste, per cui non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge.

In altri termini, nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme, così come, invece, ritenuto dalle Sezioni Unite civili della Corte Suprema di Cassazione (Sez. U, n. 30055 del 23/12/2008, Rv. 605850), mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva. 1.5 In conclusione deve ritenersi sussistere quel fumus del reato che giustifica la misura cautelare reale, anche perchè la fattispecie di reato ipotizzata dall'accusa non richiede - come avviene invece per le altre ipotesi di reato previste dal *D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, precedenti artt. 2 e 3, - una dichiarazione fraudolenta (mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ovvero mediante altri artifici) bensì soltanto che la dichiarazione sia infedele, ossia che, anche senza l'uso di mezzi fraudolenti, siano indicati nella stessa "elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi", quando ricorrano le altre condizioni ivi previste in relazione all'ammontare dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti alla imposizione. Nel caso di specie, appunto, il giudice del merito ha motivatamente ritenuto che sussiste il fumus di una dichiarazione infedele, perchè in essa sono stati esposti elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, attraverso il meccanismo di "retrocessione dei dividendi" descritto nell'ordinanza impugnata; tale statuizione, alla luce del tipo di esame sommario che può essere svolto in questa fase cautelare e fatto salvo ogni opportuno approfondimento che potrà essere eventualmente svolto nella fase di cognizione piena, merita di essere confermata.

2. Anche il secondo motivo proposto nell'interesse della B. è infondato.

Si contesta l'omessa considerazione della consulenza difensiva redatta dal Dott. N.P., con la quale si voleva dimostrare l'insussistenza di una operazione elusiva. Orbene, la censura non

colgie nel segno, poichè a pagina 10 dell'ordinanza le deduzioni sono espressamente confutate, individuando i tre passaggi chiave dell'operazione elusiva: l'iniziale cessione integrale della partecipazione in DEIULEMAR Compagnia di navigazione" s.p.a., da parte dei soci controllanti, nei confronti della DEIULEMAR Holding s.p.a., riconducibile ai medesimi soggetti, realizzando una vendita a se stessi; la retrocessione dei dividendi percepiti dalla DEIULEMAR Compagnia di navigazione" s.p.a. e dalla DEIULEMAR Holding s.p.a. in favore dei soci controllanti, a seguito della loro imputazione al prezzo dovuto in relazione al contratto di compravendita di azioni;

la sottrazione dei dividendi all'imposizione diretta, attraverso l'omessa dichiarazione.

3. Uguale sorte merita il primo motivo di ricorso proposto dagli altri indagati, nel quale si contesta il ricorso alla figura del giudicato cautelare da parte del Tribunale del riesame, poichè, come si è detto, la consulenza Nagar non è stata in concreto ignorata.

4. Quanto poi al secondo motivo, che richiama l'insegnamento delle Sezioni Unite Giordano, circa l'inconfigurabilità del delitto di truffa in presenza dell'illecito tributario, va rilevato che agli indagati D.G.A., D.G.P. e D.G. M., diversamente che a B.L. (capo O della rubrica), non è contestato il delitto di infedele dichiarazione, poichè gli indagati non avevano un autonomo obbligo dichiarativo, sicchè la sottrazione degli utili all'imposizione tributaria, quale risultato dell'interposizione di una serie di schermi societari, quali fittizi titolari della partecipazione societaria, ha sostanziato una vera e propria truffa, non un illecito tributario.

Le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato la specialità del delitto di frode fiscale (*D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2 ed 8*) rispetto a quello di truffa aggravata ai danni dello Stato (*art. 640 c.p., comma 2, n. 1*), sulla base di un confronto fra le fattispecie astratte e non partendo dalla condotta in concreto posta in essere, che nel caso di specie è invece inquadrabile ai sensi *dell'art. 640 c.p., comma 2*; nella decisione non si afferma un uguale rapporto di specialità tra la fattispecie di dichiarazione infedele e quella di truffa.

5. In conclusione il ricorso a ciascuno degli imputati va rigettato;

al rigetto consegue la condanna al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti al pagamento ciascuno delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 23 maggio 2013.

Depositato in Cancelleria il 9 settembre 2013