

Osservatorio sulla Corte di cassazione

Dichiarazione infedele/Abuso del diritto

La decisione

Finanze e Tributi – in genere -Dichiarazione infedele - Operazioni elusive commesse con abuso del diritto - Reato - Configurabilità - Condizioni (L. n. 212 del 2000 art. 10- *bis*; D.lgs. n. 74 del 2000 art. 4).

L'istituto dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis l. 27 luglio 2000, n. 212 che, per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili, avendo applicazione residuale, non può venire in considerazione quando i fatti integrino gli elementi costitutivi del delitto di dichiarazione infedele per la comprovata esistenza di una falsità ideologica che interessa, nella parte che connota il fatto evasivo, il contenuto della dichiarazione, inficiandone la veridicità per avere come obiettivo principale l'occultamento totale o parziale della base imponibile.

CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONE TERZA, 31 luglio 2017 (ud. 21 aprile 2017), AMORESANO, *Presidente* – DI NICOLA, *Estensore* – Ferrari, *ricorrente*.

Le condizioni che rendono irrilevante penalmente l'abuso del diritto *sub specie* di dichiarazione infedele

SOMMARIO: 1. La questione; 2. La rilevanza penale del c.d. abuso del diritto nell'assetto giuridico previgente; 3. Limiti applicativi della nuova disciplina di favore in materia di c.d. abuso del diritto; 4. Riflessioni conclusive.

1. La questione

Con la sentenza in epigrafe la Suprema Corte di Cassazione ha preso posizione in ordine ai limiti di operatività dell'art. 10-*bis* l. n. 212 del 2000 (contenente lo Statuto del Contribuente), come modificato dall'art. 1 l.n. 128 del 2015, che, con il suo comma 13, ha reso penalmente irrilevanti le operazioni ascrivibili alla nozione di *abuso del diritto*, e cioè a dire quelle condotte di carattere squisitamente elusivo ai fini fiscali.

In breve, l'istituto dell'*abuso del diritto* definisce quelle operazioni *formalmente* legittime (come trasformazioni, fusioni, scissioni societarie ecc.) ma realizzate *sostanzialmente* senza alcuna valida ragione economica e sorrette dal solo – o preponderante – scopo di conseguire indebiti risparmi fiscali¹.

¹ Per un esaustivo giro d'orizzonte sulla nozione di *abuso del diritto* nell'elaborazione giurisprudenziale e legislativa, si veda il recente contributo di L. PICOTTI, *penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario*, in www.penalecontemporaneo.it.

Infatti, il rinnovato art. 10-*bis* dello Statuto del Contribuente esclude che transazioni esistenti e volute, anche se sguarnite di sostanza economica ed asservite all'obiettivo di ottenere vantaggi non dovuti sul piano tributario, possano integrare fatti penalmente rilevanti.

Nel caso di specie, l'ambito di applicazione del nuovo disposto è stato definito valutando la condotta di un soggetto il quale, secondo l'impostazione accusatoria accolta nei gradi di merito e convalidata dai Giudici di Legittimità, in sede di dichiarazione dei redditi avrebbe falsamente indicato tra le "*variazioni in diminuzione*" del risultato economico plusvalenze relative alla cessione dell'intera quota di una azienda agricola facente parte di un gruppo societario.

Tale partecipazione non sarebbe stata meritevole dell'esenzione prevista dall'art. 87 del Testo Unico delle Imposte sui Reddito (c.d. T.U.I.R.) in quanto, come si poteva ricavare dal contratto preliminare di compravendita, intenzione dei promittenti acquirenti era, nel concreto, unicamente quella di acquistare parte dei fabbricati e i terreni agricoli posseduti dalla società, non già l'intera persona giuridica.

Se, dunque, l'effettiva volontà degli acquirenti era quella di acquisire gli immobili del complesso aziendale agricolo e non quella di aggiudicarsi il capitale dell'ente, la simulata definizione, in sede di rogito, della diversa operazione di acquisto delle partecipazioni sociali avrebbe integrato una *immutatio veri* ispirata dall'esclusiva finalità dei venditori di sfuggire l'ordinaria e corretta tassazione della plusvalenza patrimoniale derivante dalla cessione dei soli immobili. I venditori, in particolare, proprio in tale prospettiva, avrebbero realizzato una fittizia operazione di scissione parziale della compagine alienata, utilizzando la società scissa alla stregua di un mero contenitore ove collocare i beni oggetto della trattativa conclusa con gli acquirenti attraverso il trasferimento delle quote, in guisa da iscrivere la plusvalenza realizzata dalla cessione delle partecipazioni nella disciplina di esenzione parziale a fini IRES (fino al 95 %) enucleata nell'art. 87 TUIR.

In simile fattispecie, la Corte di Legittimità, avallando le conclusioni raggiunte in fase di merito, ha escluso che il fatto in disamina fosse penalmente irrilevante alla luce della nuova regolamentazione in materia di c.d. *abuso del diritto* dove, come sopra accennato, nel comma 13 dell'art. 10- *bis* dello Statuto del Contribuente, si stabilisce testualmente: "*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*".

Tale normativa di favore non sarebbe invero applicabile in presenza di contengni ingannatori preordinati all'alterazione della dichiarazione dei redditi di cui all'art. 4 D. lgs. n. 74 del 2000, dovendo rinvenire spazio operativo unicamente in assenza di comprovate falsità ideologiche inficianti l'autenticità della rendicontazione comunicata alle autorità fiscali.

In breve, a parere dei giudici, la nuova clausola di esclusione della rilevanza penale del fatto acquista efficacia allorché le “carte” rispecchino fedelmente la volontà delle parti e la realtà effettuale; ciò non si verifica allorché l'operazione documentata non sia aderente alle intenzioni degli agenti.

2. La rilevanza penale del c.d. abuso del diritto nell'assetto giuridico previgente

Come è noto, la Suprema Corte di Cassazione, prima dell'intervento novellatore, soprattutto con la nota sentenza “Dolce & Gabbana”², aveva stabilito che i reati tributari di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione potessero profilarsi anche nelle condotte elusive ai fini fiscali che fossero strettamente riconducibili alle ipotesi di elusione espressamente previste dalla legge, ovvero quelle di cui all'art. 37-*bis* del d. P.R. n. 600 del 1973.

A supporto della rilevanza penale della condotta elusiva si erano adottati diversi argomenti.

In primo luogo, si era osservato che il D.Lgs. n. 74 del 2000, all' art. 1, lett. f), nella versione antecedente alla riforma del 2015, ma con una formula che, peraltro, *in parte qua*, è rimasta immutata, forniva una definizione molto ampia del concetto di imposta evasa.

Questa corrispondeva alla differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine.

In tale definizione, si era opinato, risultava agevole ricomprendere l'imposta *elusa*, che è, appunto, il risultato della differenza tra un'imposta effettivamente dovuta, accessoria cioè all'operazione che è stata elusa, e l'imposta dichiarata, cioè quella autoliquidata sulla base dell'operazione elusiva.

² Cass., Sez. III, 28 febbraio 2012, P.M. in proc. Gabbana e altri, in *Corr. trib.*, 2012, 1074, con nota di P. CORSO, *Una elusiva sentenza della Corte di Cassazione sulla rilevanza penale dell'elusione*.

Si era sottolineato, poi, come il meccanismo degli interpelli preventivo delineato nel sistema tributario avallasse l'assunto iniziale.

In quel contesto, erano e sono previsti: i) l'interpello ordinario disciplinato dall'art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 11, che si riferisce "*a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse*"; ii) l'interpello antielusivo di cui all'art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413; iii) l'interpello disapplicativo di cui all'art. 8 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, iv) quello di cui all'art. 37 *bis*, co. 8; del D.P.R. n. 600 del 1973, relativo alle società controllate estere di cui all'art. 167 del T.U.I.R.; v) quello di *ruling* di *standard* internazionale (una procedura che consente alle imprese con attività internazionale di definire, in accordo e in sinergia con l'Amministrazione fiscale italiana, il carico tributario), enucleato nell'art. 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269.

In tale contesto, avevano soggiunto i giudici di legittimità, assumeva particolare rilievo l'art. 16 del D. lgs. 74 del 2000 – abrogato con l'art. 14, comma 1, lett. a), del D. lgs. 24 settembre 2015, n. 158-, il quale disponeva: "*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, co. 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 esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso*".

Questa disposizione portava a ritenere che l'elusione, fuori dal procedimento di interpello, potesse avere rilevanza penale e ciò sarebbe stato confermato dal contesto in cui era inserito l'art. 16 che era quello del Titolo III, recante disposizioni comuni concernenti proprio la materia penale e, in particolare, subito dopo l'art. 15 che riguardava - e riguarda tuttora- le "*Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie*".

In simile contesto, si specificava ancora, non vi sarebbe stata la necessità di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento del contribuente se l'elusione fosse stata penalmente indifferente, in assenza, si aggiungeva d'altronde, di elementi testuali o sistematici idonei a dimostrare che l'art. 16 si riferisse a casi di evasione in senso stretto e non di elusione.

E questo, anche considerando come le fattispecie criminose enucleate nel D. lgs. n. 74 del 2000 fossero - e lo siano ancora oggi ovviamente - incentrate sul

momento della dichiarazione fiscale, concretizzandosi nell'infedeltà dichiarativa, con l'effetto che il comportamento elusivo non avrebbe potuto essere considerato automaticamente penalmente irrilevante.

Dopo avere sviluppato simile premessa concettuale, i giudici si erano premurati di precisare come non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali potesse assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrispondesse ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge.

In altri termini, nel campo penale, secondo questo *trend* esegetico, non si sarebbe potuta affermare l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindesse da specifiche norme antielusive, potendo ammettersi, in omaggio al principio di legalità imperante in materia, la rilevanza soltanto di condotte rientranti in una puntuale disposizione fiscale antielusiva.

Come è stato opportunamente osservato in dottrina nel commentare tale pronuncia, la Suprema Corte ha prefigurato un rapporto di regola ed eccezione, dove la regola sanciva l'ordinaria irrilevanza penale dell'elusione fiscale e la deroga concerneva le sole ipotesi in cui la condotta fosse suscettibile di integrare ben individuate ipotesi di elusione espressamente indicate dalla legge³.

Da tale angolatura, la rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale non sarebbe entrata in contrasto con il principio di legalità, poiché, in presenza di una espressa previsione nel sistema tributario di una specifica condotta elusiva, la risposta, anche di matrice penalistica, sarebbe stata ragionevolmente prevedibile, tenuto conto della *ratio* delle norme, delle loro finalità e della loro dislocazione sistematica.

In questa ottica, ci si è spinti a sostenere, se il principio di legalità venisse diversamente applicato nella materia penale si sarebbero create delle zone franche d'impunità, pur in presenza di una descrizione della fattispecie elusiva provvista dei necessari caratteri di determinatezza.

Tale approdo è stato sottoposto a vivaci rilievi critici in dottrina in quanto giudicato idoneo, al di là delle apparenze, a vulnerare il principio di legalità dei reati e delle pene *“sia con riguardo al basilare contenuto della riserva di legge (ex art. 25, co. 2, Cost.) ed alla correlativa separazione dei poteri (ex art. 101 Cost.), sia con riguardo all'esigenza di “prevedibilità” non solo del precetto*

³ In questi termini, CORSO, *Una elusiva cit.*, 1975.

(presupposto dei principi di personalità della responsabilità penale e di colpevolezza, ricavabili dall'art. 27, co. 1 e 3 Cost.), ma anche della stessa decisione giudiziaria, desumibili dal menzionato art. 7 CEDU⁴.

In effetti, l'art. 37-*bis* D.P.R. n. 600 del 1973 decretava la rilevanza esclusivamente tributaria delle condotte elusive ivi effigiate senza prevederne l'ulteriore rilevanza penale a titolo di dichiarazione infedele od omessa dichiarazione come sostenuto dalla Corte⁵.

Da queste critiche si è dipanato il disegno riformatore sfociato nelle innovazioni apportate al sistema nell'anno 2015.

3. Limiti applicativi della nuova disciplina di favore in materia di c.d. abuso del diritto

Onde "fronteggiare" l'indirizzo giurisprudenziale sopra illustrato, il legislatore, come sopra accennato, è intervenuto, modificando, con l'art. 1 legge n. 128 del 2015, l'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000 (contenente lo Statuto del Contribuente) il quale, adesso, con il suo co. 13, ha reso penalmente irrilevanti le operazioni ascrivibili alla nozione di *abuso del diritto*, vale a dire, come detto sopra, quelle condotte di carattere squisitamente elusivo ai fini fiscali⁶.

L'unica disposizione presente nel sistema da cui si inferiva l'esplicita considerazione da parte del legislatore del fenomeno elusivo, era il già citato art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 – ora espressamente abrogato dall'art. 1, comma 1, del D. lgs. n. 128 del 2015-, che consentiva all'Amministrazione tributaria di disconoscere i vantaggi fiscali collegati a determinate operazioni (come fusioni societarie, classificazioni di bilancio *et similia*), se realizzate al solo scopo di ricavare un risparmio d'imposta, al di là di qualsiasi finalità economica.

Con il nuovo testo, il legislatore, per un verso, con l'intento di conferire maggiore certezza in un ambito dove nella prassi amministrativa si tendeva a procedere secondo criteri poco prevedibili *ex ante* dal contribuente – generando, come accennato, per quanto riguarda i suoi riflessi penali, una situazione di

⁴ Così, PICOTTI, *Riflessi* cit., 7 ss. al quale si rinvia per gli ulteriori richiami bibliografici in materia.

⁵ Sul punto, CORSO, *Una elusiva* cit., 1077.

⁶ Come ha notato subito DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, in www.penalecontemporaneo.it, il testo della nuova disposizione risulta fortemente influenzato dalla raccomandazione della Commissione 2012/ 772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6 dicembre 2012.

contrasto con il principio di *prevedibilità* dell'intervento punitivo assunto a diritto fondamentale dell'uomo ai sensi dell'art. 7 CEDU⁷, ha compiutamente enucleato le operazioni integranti l'*abuso del diritto* (tutte accomunate dall'essere prive di sostanza economica e dirette *essenzialmente* a ricevere indebiti vantaggi fiscali indebiti)⁸, per l'altro, espellendo l'art. 37- *bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, ha racchiuso la disciplina della materia in unico disposto, l'art. 10-*bis* della legge n. 212 del 2000 (dove sono stati esplicitamente equiparati i concetti di *abuso del diritto* e di *elusione*⁹), eccettuata la parte concernente i diritti doganali che resta di competenza dei singoli comparti normativi di appartenenza. Al contrario dell'art. 37-*bis*, la nuova disciplina si è affrancata da una tecnica di redazione normativa di tipo casistico, contemplando, nel comma uno, una nozione generale di *abuso del diritto* - esplicitamente equiparata, come appena notato, a quella di elusione fiscale, come dimostra la rubrica dello stesso art. 10-*bis* (*disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*) - incentrata, per l'appunto, sull'assenza di *sostanza* economica sottesa ad un'operazione pertanto diretta *essenzialmente* all'ottenimento di indebiti vantaggi fiscali¹⁰. La stessa disposizione, nel co. 12, precisa, peraltro, come questa nozione rivesta un carattere residuale, configurandosi soltanto alla condizione che i risparmi d'imposta

⁷ Così, PICOTTI, *Riflessi cit.*, 3 ss.; CORSO, *Una elusiva cit.*, 1078.

⁸ Tuttavia, secondo TREGLIA, *Il 2° nuovo "abuso del diritto o elusione fiscale ex art. 10-bis, l. 212 del 2000, c.d. Statuto del contribuente*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2015, 673, anche la novella, sostituendo alle specifiche ipotesi di elusione di cui all'abrogato art. 37-*bis* l'omnicomprensivo riferimento all'uso distorto di strumenti giuridici, finisce per vulnerare anch'essa i principi di tassatività, di accessibilità della norma e di prevedibilità delle conseguenze della sua violazione, in violazione degli artt. 25, comma 2, Cost., 7 CEDU e 49 della Carta di Nizza.

⁹ Come si è notato in dottrina i due concetti possono anche essere mantenuti separati osservandosi come l'elusione sia il risultato dell'abuso del diritto. Così, BOMBA, *I delitti in materia di dichiarazione*, in *Diritto penale dell'economia*, a cura di R. Rampioni, Torino, 2016, 311 ss.

¹⁰ Come osservato in dottrina, l'avverbio *essenzialmente* allude ad una valutazione piuttosto elastica in materia, facendo riferimento al concetto di *prevalenza* della natura elusiva dell'operazione realizzata "come si evince anche dal disposto del co. 3, che prevede (quale espresso limite normativo) una possibile giustificazione delle operazioni poste in essere per "valide ragioni extrafiscali", non marginali". Così, PICOTTI, *Riflessi cit.*, 9, il quale ha aggiunto come tale "vaghezza" non possa dirsi del tutto attenuata dalle precisazioni contenute nel secondo comma laddove si forniscono le definizioni di *operazioni prive di sostanza economica* (intesa come transazione *inidonea* a produrre effetti *significativi* diversi da vantaggio fiscali) e *vantaggi fiscali indebiti* (intesi come risultati contrastanti con le *finalità* delle norme fiscali o con i *principi* dell'ordinamento tributario), attraverso proposizioni aventi l'oggettiva attitudine di lasciare ampi margini di discrezionalità all'Amministrazione tributaria e alla giurisprudenza non più penale.

non possano essere disconosciuti alla stregua di violazioni di specifiche disposizioni tributarie, tra cui, in particolare, come si è notato in dottrina, quelle enumerate nel D.lgs. n. 74 del 2000¹¹.

Dopo il varo della riforma, la giurisprudenza, sin dall'anno 2015, con un importante arresto¹², è subito intervenuta onde definire con precisione i limiti applicativi della disposizione, negando che la mera invocazione di un'operazione elusiva possa essere sufficiente alla concessione del beneficio, poiché la nuova clausola di irrilevanza penale del fatto non si rende operativa alla ricorrenza di comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa che, viceversa, potranno ingenerare l'insorgenza delle fattispecie tributarie penali connotate da tali elementi costitutivi.

In questa ottica, il principio enunciato dalla sentenza annotata si inserisce nell'orientamento interpretativo emerso nell'elaborazione giurisprudenziale, all'immediato indomani della riforma dell'istituto del c.d. *abuso del diritto* e delle trasformazioni concernenti le sue ricadute in ambito penale.

I Supremi giudici hanno immediatamente notato come, nell'assetto previgente, non esistesse una nozione codificata di *abuso del diritto* e come, dunque, la sua definizione fosse emersa solo nel *diritto vivente*.

Ciò premesso, ci si è subito premurati di precisare come le nozioni di *abuso del diritto* ed *elusione* differiscano da quelle di *evasione* e di *frode*, di talché, laddove un fatto sia caratterizzato da elementi di fraudolenza o di simulazione deve essere inquadrato in una delle fattispecie enumerate nel D.lgs. n. 74 del 2000 senza che la clausola in disamina possa essere invocata.

Al riguardo, si noti come il nuovo art. 1, lett. g- *bis*), D. lgs. n. 74 del 2000, chiarisca l'impossibilità di equiparare le operazioni elusive a quelle simulate che restano penalmente rilevanti.

Per contro, laddove l'operazione sia realmente esistente e voluta, la stessa, ancorché elusiva, risulterà penalmente irrilevante ai sensi dell'art. 10-*bis* dello Stato del contribuente.

¹¹ Così, AMBROSETTI, *La frode fiscale mediante altri artifici: vecchi e nuovi aspetti problematici*, in *questa rivista*, 2017, n. 1, 12. Per questo, DONELLI, *Irrilevanza* cit., 2 ha parlato di un rapporto di mutua esclusione tra illecito *abuso del diritto* e l'intervento penalistico.

¹² Cass., Sez. III, 07 ottobre 2015, Mocali, in *Cass. pen.*, 2016, 927 con nota di URBANI, *Elusione fiscale alla luce del nuovo art. 10-bis: qualche margine residuo di rilevanza penale?*, in *www.penalecontemporaneo.it*, con nota di MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, *Riv. Trim. dir.pen. econ.*, 2016, 657, con nota di TREGLIA, *Il "nuovo" cit.*

D'altronde, sotto altro aspetto, i giudici, nell'importante sentenza del 2015, hanno altresì osservato come, mentre sul piano tributario l'applicazione della *nuova* disciplina scatta a partire dalla data della sua entrata in vigore (primo ottobre 2015), in ossequio al canone del *tempus regit actum* imperante in ambito amministrativo, sul versante penale, viceversa, in omaggio al principio di retroattività della *lex mitior*, di cui all'art. 2 c.p. e 7 CEDU, gli effetti *in bonam partem* della novella retroagiscono, attraendo nel raggio d'azione della nuova clausola di non punibilità i fatti passati¹³.

Secondo taluno¹⁴, il nuovo art. 10-*bis* dello Statuto del Contribuente darebbe luogo a un'ipotesi di *abolitio criminis* parziale, sottraendo dall'area d'incidenza del penalmente rilevante – mediate una ridefinizione in senso restrittivo dell'area di tipicità del modulo astratto- le sottofattispecie meramente elusive, secondo talaltro saremmo, invece, al cospetto di una vicenda semplicemente modificativa, da trattare in linea con le indicazioni di cui al co. 4 dell'art. 2 c.p., in quanto¹⁵: i) le condotte elusive conservano il loro carattere illecito seppure sul versante punitivo tributario; ii) siamo di fronte ad una clausola espressa di non punibilità in senso stretto che, in quanto tale, lungi dal rendere atipica o lecita la fattispecie legale, si limita a dichiararla non penalmente rilevante per ragioni di opportunità politico- criminale, iii) l'estensione del raggio d'influenza del diritto penale alle condotte elusive era stata attuata solo nella prassi giudiziaria e non per via legislativa, di talché non si può sostenere l'avvenuta abrogazione da parte dell'art. 10- *bis* di alcuna insussistente norma previgente.

5. Riflessioni conclusive

Dunque, la sentenza in commento si è allineata all'indirizzo sposato da subito in giurisprudenza circa i limiti applicativi della nuova causa di irrilevanza penale del fatto costruita sulle ipotesi di c.d. *abuso del diritto*.

Ebbene, se è condivisibile il principio di diritto enunciato, lascia tuttavia perplessi la sua concreta applicazione da parte dei giudici nella vicenda oggetto di

¹³ In questo senso si è scongiurata l'effetto perverso potenzialmente collegato ad un mal scritta norma transitoria che, come ha fatto notare LANZI, *Fra il legislatore apparente e il giudice sovrano*, in *Scritti in onore di Mauro Rocco*, a cura di E.M. Ambrosetti, Torino, 2017, 141, poteva lasciare pensare alla irretrattività delle disposizioni favorevoli.

¹⁴ MUCCIARELLI, *Abuso cit.*, 2. Nello stesso senso, DONZELLI, *Irrilevanza cit.*, 2; E.M. AMBROSETTI, *La frode cit.*, 12.

¹⁵ Così, PICOTTI, *Riflessi cit.*, 12 ss.

sindacato e, quindi, l'esclusione dei tratti distintivi di un'ipotesi di *semplice* elusione fiscale nello specifico fatto storico.

Occorre, infatti, evitare derive volte a neutralizzare l'area d'incidenza del nuovo disposto e aggirare la *ratio* istitutiva della riforma, individuando sempre e comunque connotati decettivi in operazioni strutturate, viceversa, in termini puramente elusivi e non caratterizzate da manipolazioni idonee ad inficiare la genuinità della dichiarazione dei redditi onde occultare in misura totale o parziale la base imponibile.

Come si è osservato in dottrina, la tematica si preannuncia delicata giacché le prassi elusive tendono ad “ingegnerizzarsi” essendo, dunque, suscettibili di provocare nuove discussioni circa la loro riconducibilità, soprattutto laddove si manifestino con tecniche articolate e sofisticate (ovvero con modalità tali da dare vita a c.d. “zone oscure” nell'individuazione dei confini tra *elusione* ed *evasione*¹⁶), ad autentiche operazioni fraudolente, addirittura ascrivibili alla trama operativa dell'art. 3 D. Lgs. n. 74 del 2000¹⁷.

In questa ottica, la giurisprudenza non si potrà sottrarre da una impegnativa *actio finium regundorum* onde discernere le operazioni elusive – per quanto “strutturate” - da quelle fondate sull'inganno, evitando soluzioni semplicistiche che idonee ad annacquare i tratti maggiormente caratterizzanti queste due situazioni.

Ebbene, nella fattispecie sottoposta al vaglio dei giudici nell'arresto in disamina – peraltro non concepita in termini particolarmente complessi e “progrediti” - sembra essersi verificato quel fenomeno di impropria identificazione di una transazione elusiva con un'operazione caratterizzata da connotati decettivi.

Infatti, se è vero che l'acquirente aveva manifestato nel preliminare la volontà di acquisire solo un complesso immobiliare, è altrettanto vero che in sede di stipula del contratto definitivo aveva poi deliberatamente accettato la “novazione” del precedente accordo, procedendo, effettivamente e con consapevole spirito critico, alla compravendita del capitale della società detentrica dei beni. Insomma, l'intento di acquistare degli immobili si era estrinsecato attraverso un'operazione di trasferimento di quote della società proprietaria del compendio e tale assetto finale si era determinato in aderenza alla realtà effettuale, corrispondente alla volontà delle parti per come la stessa – al di là di come si era

¹⁶ L'espressione è stata coniata da TREGLIA, *Il “nuovo” cit.*, 677.

¹⁷ L'osservazione è di BOMBA, *i delitti cit.*, 312. Aveva già previsto il problema, TREGLIA, *Il 2° nuovo” cit.*, 674.

provisoriamente manifestata nel preliminare- si era *consolidata* nel contratto definitivo di compravendita dove nessun elemento negoziale veniva simulato o sottaciuto.

Di talché, nel caso di specie, non sembrerebbe essersi verificata quella falsità ideologica avente l'attitudine di riverberarsi sulla tenuta della dichiarazione dei redditi e, con essa, di dare luogo ad un fatto evasivo anziché solamente elusivo, giacché nessuna divergenza è stata artificiosamente creata tra la realtà "commerciale" e la sua espressione documentale, avendo le parti, al momento della stipula del definitivo, proceduto alla effettiva - e non fittizia- compravendita di azioni societarie, seppur per mere ragioni di risparmio fiscale .

In definitiva, non appaiono essersi inverte quelle condizioni che, secondo lo stesso principio elaborato nel *dictum* in commento, consentono di escludere la ricorrenza di un'operazione solamente elusiva e di ritenere integrato il reato di cui all'art. 4 D. lgs. n. 74 del 2000, attesa l'esistenza di un accordo consacrato in un negozio perfettamente valido, accanto all'effettività delle prestazioni rese e alla natura non simulata del contratto¹⁸.

NICOLA MADIA

¹⁸ Condizioni che, come annotato da TREGLIA, *Il "nuovo"* cit., 675, avevano condotto la Suprema Corte, nel precedente del 2015 già citato, a negare la rilevanza penale del fatto e a ricondurlo ad un'ipotesi di *abuso del diritto*.