

La Cassazione torna sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale

Nota a Cass., Sez. III pen., 6 marzo 2013 (dep. 3 maggio 2013), n. 19100, Pres. Teresi, Rel. Amoresano

Abstract. La Cassazione torna a pronunciarsi sui limiti di rilevanza penale di operazioni qualificate come elusive in sede tributaria, ribadendo quanto già espresso nel noto precedente della sentenza “Dolce e Gabbana”. Anche in questo caso, l'identificazione tra la condotta elusiva ai sensi dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 e quella penalmente rilevante non soddisfa: in eccesso, perché l'applicazione della disposizione antielusiva non garantisce il rispetto del canone della tassatività; in difetto, perché non richiede al giudice penale una valutazione autonoma sulla sussistenza dell'evasione a prescindere dalla qualificazione dell'operazione nel procedimento tributario come abusiva o elusiva.

SOMMARIO

1. IL DIRITTO PENALE SI CONFRONTA CON L'ELUSIONE FISCALE E L'ABUSO DEL DIRITTO. – 2. LA POSTA IN GIOCO: LA CONFISCA PER EQUIVALENTE DEL PROFITTO. – 3. IL RICHIAMO AL PRINCIPIO “DOLCE E GABBANA” NON È SUFFICIENTE A FARE CHIAREZZA. – 4. GLI EFFETTI INDESIDERABILI DEL MODELLO “DOLCE E GABBANA” E L'ESIGENZA DI AUTONOMIA DEL DIRITTO PENALE.

IL DIRITTO PENALE SI CONFRONTA CON L'ELUSIONE FISCALE E L'ABUSO DEL DIRITTO

1

La pronuncia in esame, intervenuta nella fase cautelare del procedimento, si segnala per essere la prima, dopo quella ben nota della II sezione nel procedimento “Dolce e Gabbana”¹, ad occuparsi della rilevanza penale delle condotte di elusione fiscale. Quest'ultima sentenza, espressamente richiamata e sostanzialmente condivisa, sembra destinata ad affermarsi come precedente di riferimento sulla specifica questione, come era del resto prevedibile per l'ampio respiro delle argomentazioni con le quali la Corte è pervenuta ad affermare la (sia pur limitata) rilevanza penale delle operazioni elusive ai sensi della disposizione generale antielusiva dell'art. 37-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

La clausola generale antielusiva è stata introdotta nel 1990 in una versione poi modificata, ed è ora contenuta nell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973: più precisamente non di vera clausola generale si tratta, essendo comunque la disposizione applicabile ad un elenco tassativo – con gli anni ampliato – di modelli di operazioni a cui essa è ricollegata².

1. Cass. pen., II sez., 22 novembre 2011, Pres. Pagano, Est. Fiandanese, Gabbana e a., in *Dir. pen. cont.*, 22 giugno 2012, con nota di M. VIZZARDI.
2. Intorno alla disciplina dettata dall'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 si è sviluppato il dibattito sugli (auspicabili o meno) strumenti di contrasto all'elusione fiscale: senza pretesa di completezza, sul tema v. nella manualistica, M. BEGHIN, *Diritto tributario. Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2011, p. 207; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012, p. 223; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2005, p. 104; G. MARONGIU, S. MARCHESSELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2009, p. 25; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011, p. 239; si v. inoltre, S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Dig. Comm.*, Agg., Torino, 2007, p. 371; S. LA ROSA, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, 2010, ora in Id., *Scritti scelti*, v. I, Torino, 2011, p. 171; A. LOVISOLO, *Evasione ed elusione tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XIII, 1989; Id., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.* 2009, I, p. 49; A. MARCHESSELLI,

Secondo l'attuale formulazione dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973, «1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposta o rimborsi, altrimenti indebiti. 2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse». Il terzo comma dell'articolo elenca i modelli di operazioni che possono essere qualificate come elusive e i cui effetti fiscali possono, dunque, essere disconosciuti dall'amministrazione, all'esito di un procedimento in contraddittorio con il contribuente, disciplinato nei commi successivi. Il fulcro della disposizione, su cui si attesta il giudizio sul carattere elusivo delle operazioni realizzate, e con ciò la possibilità di non riconoscerne gli effetti fiscali, risiede nella *mancaza di valide ragioni economiche* a fondare la causa del contratto che è diretto al conseguimento di un altrimenti non consentito risparmio di imposta.

In ambito penale, poche e non particolarmente motivate erano state le precedenti pronunce di legittimità sull'argomento³: la giurisprudenza, anche di merito⁴, propendeva per la non configurabilità dei reati tributari nel caso di operazioni elusive, nelle quali, quasi "per definizione", ciò che è dichiarato corrisponde a quanto effettivamente posto in essere. Elusione ed evasione sono considerate, in questa ottica, come categorie contrapposte, nel senso che l'elusione si collocherebbe nel mezzo della direttrice che collega legittimo risparmio d'imposta ed evasione: l'evasione è "un inadempimento colpevole della pretesa tributaria già validamente sorta attraverso la realizzazione della fattispecie, mentre nell'elusione si impedisce il sorgere della pretesa tributaria, evitando la fattispecie legale"⁵.

In linea generale, la questione della configurabilità di reati tributari nel caso di elusione fiscale – o, come si dirà, nel caso di contestazione del divieto di abuso del diritto – negli ultimi anni è apparsa particolarmente controversa per effetto dell'accesso dibattito,

Elusione buona fede e principi del diritto punitivo, in *Rass. trib.* 2009, p. 401; G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009; P.M. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007; F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.* 2012, I, p. 689; G. ZIZZO, *Elusione ed evasione tributaria*, in *Diz. dir. pubbl.*, vol. III, Milano, 2006, p. 2173; Id., *Clausola antielusiva e capacità contributiva*, in *Rass. trib.* 2009, p. 487; I. VACCA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.* 2008, I, p. 1069.

3. Cfr. per l'affermazione della rilevanza penale delle condotte elusive, Cass. Sez. III, 18 marzo 2011, Ledda, Rv 250958; Cass. Sez. III, 26 maggio 2010, in *Corr. trib.* 2011, p. 2937, con nota di P. CORSO; per l'irrilevanza penale, invece, Cass. Sez. III, 26 novembre 2008, Rusca, Rv 244071 e Cass. Sez. V, 18 maggio 2006, in *Dir. prat. soc.* 2007, p. 62 con nota di I. CARACCIOLI.

4. Nella giurisprudenza di merito, si segnalano, perché particolarmente argomentate, la sentenza di proscioglimento del GUP di Milano nel procedimento Dolce e Gabbana, GUP Milano, 1 aprile 2011, Gabbana, in *Dir. pen. cont.*, 27 settembre 2011, e, in senso difforme, Trib. Teramo, 3 ottobre 2011, in *DeJure*, sulla rilevanza penale, come evasione fiscale, di un'operazione di *transfer pricing* domestico, nella quale si legge "appare fuori luogo, per spiegare gli artifici cui le parti ricorrono in ambito tributario al fine di ottenere un risparmio d'imposta in assenza di ragioni economiche che giustifichino l'operazione (diverse, ovviamente, dal mero scopo di subire una minore imposizione), traslare in ambito penale il concetto di elusione fiscale, per differenziarlo da quello di evasione e, se del caso, sostenere, come taluno fa in dottrina, che esso è inconciliabile, anche sotto il profilo dell'elemento soggettivo, con norme quali quelle di cui agli artt. 2 e 3 Dlgs. 74/2000 (qualche distinguo si suole concedere per l'art. 4), pervenendo ad una sostanziale disapplicazione della disposizione penale incriminatrice, piuttosto che non alla considerazione della autonomia dei concetti giuridici, in tema d'interpretazione delle fattispecie penali. Occorre ragionare diversamente, e desumere la irrilevanza delle acquisizioni concettuali raggiunte nei settori del diritto civile e del diritto tributario, dalla qualificazione in termini di evasione fiscale - ad opera della legge penale - di determinate condotte truffaldine e fraudolente, che consentono al contribuente di "aggirare" i meccanismi di imposizione tributaria, pur rispettandoli all'apparenza e nella lettera. In altri termini, una volta che anche le condotte di elusione o aggiramento (violazione indiretta) della norma tributaria impositiva, accanto a quelle di evasione (violazione diretta), siano considerate suscettibili di dar luogo a sanzione penale, in virtù di un giudizio insindacabile di anti-giuridicità fatto proprio dal legislatore, diviene irrilevante, oltre che fuorviante, richiamare il dibattito svoltosi in altro settore del diritto, al fine di re-interpretare in funzione disapplicativa le fattispecie penali, alterandone concetti e funzioni". Una sintesi della giurisprudenza meno recente in A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso "Dolce & Gabbana"*, in *Dir. prat. trib.* 2012, I, p. 1028.

5. Questa la "classica" definizione fornita da A. HENSEL, *Diritto tributario*, trad. it. di D. Jarach, Milano, 1956, p. 146, dove per 'fattispecie' si intende la fattispecie d'imposta, o presupposto tributario, consistente nei fatti e nelle situazioni previsti dalle leggi d'imposta, riferibili ad un soggetto e verificatesi in un determinato lasso di tempo, che fungono da fonte dell'obbligazione tributaria, v. G. FALSITTA, *op. cit.*, p. 231. Ai sensi dell'art. 1 T.u.i.r., il presupposto dell'imposta sui redditi è il possesso del reddito; il termine possesso, in riferimento alle imposte sui redditi, oltre a non corrispondere alla nozione civilistica dell'art. 1140 c.c., deve essere letto, per quanto qui interessa in particolare, alla luce dell'art. 37, co. 3, d.P.R. 600/1973: "In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona".

tuttora in corso nell'ambito della dottrina tributaristica, sui presupposti e sui limiti dell'applicazione delle norme antielusive e del principio (generale) del divieto dell'abuso del diritto⁶.

Il divieto generale di abuso del diritto, affermato, nell'ambito tributario, dalla Corte di Giustizia europea⁷ e "importato", seppure forse non in modo fedele all'originale, dalla giurisprudenza italiana⁸ rappresenta, negli ultimi anni, un formidabile strumento nell'ambito del giudizio tributario per la contestazione e il disconoscimento degli effetti fiscali di pratiche ritenute elusive, affiancando, e non di rado soppiantando, la disciplina specifica dettata dalle più stringenti norme antielusive, tra le quali principalmente quella generale dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973⁹.

I rapporti tra principio di origine pretoria e norme antielusive, i limiti e i presupposti del divieto di abuso del diritto, nonché la sanzionabilità in via amministrativa dell'elusione fiscale sono questioni ancora largamente irrisolte¹⁰, che si sono riverberate

6. Cfr. per una sintesi della questione, F. TESAURO, *Elusione fiscale. Introduzione*, in *Giur. it.* 2010, p. 1721 e S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili interni e comunitari*, *ivi*, p. 1274.

7. Nella giurisprudenza comunitaria il divieto di abuso del diritto è stato affermato con accezioni diverse in relazione alla disciplina dei tributi armonizzati piuttosto che a quella dei tributi non armonizzati. In sintesi estrema, per tributi armonizzati si intendono quelli per i quali è prevista una disciplina unitaria a livello europeo: il principale tributo armonizzato è, infatti, l'Iva, regolata dalla Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, il cui gettito è in parte destinato a finanziare l'Unione (art. 93 TFUE); i tributi non armonizzati sono quelli la cui disciplina è di competenza esclusiva del legislatore interno. In riferimento ai tributi non armonizzati, tra i quali principalmente si inseriscono le imposte sui redditi, la giurisprudenza europea ha adottato un'interpretazione più rigorosa, sul presupposto che l'abuso si sostanzia nell'aggravamento di una norma interna reso possibile dalla strumentalizzazione di uno dei principi di libertà fondamentali garantiti dal Trattato: cfr. tra le pronunce più risalenti sul tema, in particolare, CGCE, 9 marzo 1999, *Centros*, C-212/97, dettata non in materia fiscale ma in materia di libertà di stabilimento; più recentemente, soprattutto, CGCE, 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, nella quale la libertà di stabilimento è strumentalizzata per ottenere un vantaggio fiscale: "perché sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale" (par. 55). Viceversa, l'abuso del diritto in relazione ai tributi armonizzati è l'aggravamento della norma comunitaria che disciplina direttamente il tributo a livello europeo, aggravamento che pur non costituendo una violazione frontale della norma ne disattende la ratio: l'abuso, che assume una connotazione qui più ampia, più elastica, è contrastato dall'applicazione, demandata anche ai giudici interni, di un generale principio antiabusivo nonché di esplicite clausole antiabusive di cui gli Stati membri si sono dotati. In relazione ai tributi armonizzati, lo sviluppo del divieto di abuso del diritto ha trovato il suo culmine nella notissima sentenza CGCE, 21 febbraio 2006, *Halifax*, C-255/02, con la quale si è affermato il principio generale per cui, sebbene il contribuente abbia il diritto di scegliere la forma di imputazione degli affari che sia fiscalmente più conveniente, sono da considerarsi abusive le operazioni che, oltre ad essere sorrette dal fine del risparmio di imposta, non trovino giustificazione in un'apprezzabile ragione economica: il risparmio d'imposta, pertanto, deve essere considerato *indebito* se solo formalmente rispettoso dei principi dettati dalla Direttiva in materia di Iva (2006/112/CE), ma sostanzialmente con tali principi confliggente. Sul tema v. l'ampia trattazione di P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011, *passim*, nonché V. VELLUZZI (a cura di), *L'abuso del diritto. Teoria, storia e ambiti disciplinari*, Pisa, 2012; G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi comunitari*, in G. Maisto (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2011, p. 3 e G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizione a confronto e prospettive di coordinamento*, *ivi*, p. 57; P. CENTORE, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza comunitaria*, in *Corr. trib.* 2012, p. 1025; M. POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, III, p. 107. In relazione all'applicazione del principio di divieto di abuso del diritto nelle operazioni di ristrutturazione societaria di rilevanza puramente interna e ai rapporti tra clausola antielusiva prevista dalla Direttiva (in questo caso, l'art. 11 della Direttiva 90/434/CE sulle riorganizzazioni societarie) e normativa nazionale, CGUE, 10 novembre 2011, *Foggia*, C-126/10, nonché il commento di A. VISCONTI, *Il limiti "esterni" all'applicazione delle disposizioni antielusive/abuso per le operazioni di riorganizzazione societaria tra soggetti residenti*, in *Riv. dir. trib.* 2012, p. 13.

8. Come noto, la Cassazione civile, a Sezioni Unite, ha affermato l'esistenza di un principio generale di divieto di abuso del diritto nell'ambito tributario che, pur essendo frutto dell'elaborazione europea, troverebbe fondamento, nell'ordinamento interno, nell'art. 53 Cost., ossia nel principio della capacità contributiva: Cass. civ., Sez. Un., 23 dicembre 2008, n. 30055, *Rv 605850*: "non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale". Nello stesso senso le altre due sentenze, emanate nello stesso giorno, Cass. civ., Sez. Un., 23 dicembre 2008, n. 30056 e 30057, in *Corr. trib.* 2009, p. 411 con nota di G. FALSITTA; in particolare sulla questione dei rapporti tra capacità contributiva e riserva di legge M. BEGHIN, *L'abuso e l'elusione fiscale tra regole "scritte", giustizia tributaria e certezza del diritto*, in *Corr. trib.* 2012, p. 1298.

9. D'altra parte, secondo la Cassazione (Cass. Sez. Un. 23 dicembre 2008, n. 30055, cit.) del generale principio che vieta l'abuso del diritto l'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 costituirebbe solo un'espressione, ossia «un mero sintomo di una regola generale» applicabile anche ai settori non normativamente disciplinati: «non è lecito utilizzare abusivamente, e cioè per un fine diverso da quello per cui sono state create, norme fiscali (in senso lato) di favore». Più di recente, la stessa Cassazione sottolinea peraltro l'esigenza di cautela nel temperare il principio espresso dalle Sezioni Unite con la salvaguardia della libertà di scelta delle forme giuridiche, verificando che le operazioni poste in essere non siano giustificabili anche per ragioni extrafiscali e di impresa, Cass. Sez. Trib., 21 gennaio 2011, *Rv 616371*. Su questi temi, anche per gli opportuni riferimenti, sia consentito rinviare a T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.* 2013, p. 451 ss.

10. La giurisprudenza domestica, al contrario di quella europea da cui ha tratto origine, appare decisamente orientata ad affermare l'applicabilità delle sanzioni amministrative nei casi in cui è contestato l'abuso del diritto, S. LA ROSA, *Gli incerti confini tra abuso del diritto, elusione ed illecito fiscale*, in *Riv. dir. trib.* 2012, II, p. 353; A. CONTRINO, *Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di "elusione codificata" e "abuso/elusione"*, in *Riv. dir. trib.* 2012, I, p. 261. Per un'interessante ricostruzione sistematica della questione L.R. CORRADO, *Elusione tributaria*,

nell'ambito penalistico: il giudice penale, di fronte a operazioni qualificate come elusive dagli organi del procedimento tributario, ha dovuto chiarire entro quali limiti i principi antiabusivi e antielusivi, affermatasi con forza in ambito tributario, possano concorrere alla qualificazione penale della condotta posta in essere, ai sensi delle fattispecie previste dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

2

LA POSTA IN GIOCO: LA CONFISCA PER EQUIVALENTE DEL PROFITTO

Curiosamente, come il più noto caso Dolce e Gabbana, anche il procedimento oggetto della sentenza in commento verte sulla possibile illiceità penale di operazioni societarie poste in essere da un personaggio dotato di una certa notorietà, anche se in questo caso il giudizio è limitato alla verifica della astratta fondatezza delle imputazioni ai fini dell'applicabilità della misura cautelare reale.

Nello specifico, la Cassazione ha annullato con rinvio l'ordinanza del Tribunale di Roma¹¹ che aveva rigettato l'appello del Pubblico Ministero nei confronti del provvedimento con il quale il GIP aveva respinto la richiesta di applicazione del sequestro preventivo di immobili di proprietà dell'indagato, finalizzato alla confisca per equivalente del profitto del reato.

Nel sistema penale tributario, la confisca obbligatoria anche nella forma per equivalente dei beni che costituiscono il profitto dei reati ha un ruolo di primo piano. La l. 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) ha introdotto la possibilità di utilizzare tale incisivo strumento ablativo in presenza di un reato in materia di dichiarazione o di riscossione, stabilendo che per i delitti del d.lgs. 74/2000 «*si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'art. 322-ter c.p.*», che disciplina la confisca in riferimento ad alcuni reati contro la pubblica amministrazione¹².

Diverse questioni interpretative si sono poste a seguito di tale importante modifica legislativa: al di là della possibile applicazione retroattiva della confisca, ormai pacificamente esclusa anche dalla giurisprudenza, riconosciuta la natura sanzionatoria della misura¹³, e della ancora più spinosa questione della confiscabilità dei beni della persona giuridica nel cui interesse è stato commesso il reato, stante la mancata estensione ai reati tributari della disciplina prevista dal d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231¹⁴, la stessa tecnica normativa utilizzata per estendere la confisca alla materia tributaria ha prodotto dubbi interpretativi non marginali, solo di recente superati.

L'art. 322-ter c.p., infatti, regola in via generale la confisca obbligatoria del prezzo e del profitto dei reati contro la Pubblica Amministrazione (quelli previsti dagli artt. da 314 a 320 c.p.), prevedendo la possibilità di ricorrere alla confisca *per equivalente* del solo prezzo. La confisca per equivalente del profitto, nell'art. 322-ter, co. 2, c.p., era consentita, come ipotesi derogatoria alla regola generale, solo per il reato di corruzione attiva. Un'interpretazione rigorosa, dunque, non avrebbe consentito che il rinvio alla

abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative, in *Riv. dir. trib.* 2010, p. 551 ss.

11. Trib. Roma, 2 ottobre 2012, in *Defure*.

12. La confisca è applicabile a tutti i reati del d.lgs. 74/2000 ad eccezione di quello contemplato dall'art. 10, *Occultamento o distruzione di documenti contabili*, che strutturalmente mal si sarebbe prestato a questo tipo di misura.

13. Il fatto che la confisca per equivalente prescinda da un rapporto di immediata derivazione del bene appreso con l'illecito, ma si ponga come risposta, uguale e contraria, all'ottenimento di un profitto attraverso la commissione di un reato, conferisce a tale strumento «una connotazione prevalentemente afflittiva» ossia una «natura eminentemente sanzionatoria», C. Cost. ord. 2 aprile 2009, n. 97 in *Foro it.* 2009, I, c. 2596; in materia di confisca dell'autoveicolo v. anche C. Cost. 4 giugno 2010, n. 196, in *Cass. pen.* 2011, p. 534 con nota di V. MANES, *La confisca "punitiva" tra Corte Costituzionale e Cedu: sipario sulla truffa delle etichette*; criticamente sulla «degenerazione in pena patrimoniale» della confisca per equivalente, A.M. MAUGERI, *La confisca per equivalente - art. 322-ter - tra obblighi di interpretazione conforme ed esigenze di razionalizzazione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.* 2011, p. 826. In ragione della riconosciuta natura sanzionatoria dell'istituto, la confisca non può operare se il debito con l'amministrazione finanziaria è sanato e, dunque, è stato annullato il beneficio economico tratto dalla commissione del reato, nonostante la restituzione configuri solo una circostanza attenuante dei reati tributari (art. 13); in caso contrario, infatti, si avrebbe una duplicazione irragionevole della risposta sanzionatoria - la confisca unita alla estinzione del procedimento tributario con il pagamento dell'imposta evasa; così Cass. Sez. III, 12 luglio 2012, *Rv* 253851 e Cass. Sez. III, 1 dicembre 2010, *Rv* 249752; E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, p. 74; in senso dubitativo v. A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, p. 180.

14. Sul tema cfr., anche per ulteriori riferimenti, L. TROYER, S. CAVALLINI, *Reati tributari commessi dagli amministratori e confisca per equivalente dei beni societari: stop and go della giurisprudenza di legittimità*, in *Dir. pen. cont.*, 19 marzo 2013.

disciplina dell'art. 322-ter c.p. si estendesse anche a tale secondo comma, unico a prevedere la confisca obbligatoria per equivalente del profitto.

E' evidente, d'altra parte, come nei reati tributari non sia immaginabile rinvenire un prezzo dell'illecito, mentre è presente piuttosto un profitto, costituito in genere da un risparmio di imposta¹⁵. Del resto, la confisca per equivalente del profitto per i reati fiscali, introdotta nel 2007, è uno strumento fortemente incisivo e con una larga potenzialità di applicazione, perché in grado di neutralizzare tutto il vantaggio economico derivante dall'illecito, in base al calcolo dell'ammontare dell'imposta evasa: la ricchezza direttamente ricavata dal reato viene sottratta attraverso la confisca di una somma di denaro considerata ad essa fungibile¹⁶.

La stessa tecnica legislativa, con il rinvio all'art. 322-ter c.p., era stata utilizzata per estendere l'applicabilità della confisca ai reati indicati nell'art. 640-quater c.p.¹⁷; in quell'occasione, come in riferimento ai reati del d.lgs. 74/2000, la giurisprudenza ha dato al rinvio un'interpretazione coerente con la finalità di estendere lo strumento più incisivo tra quelli offerti dall'art. 322-ter c.p., ossia la confisca per equivalente del profitto, recependo così la disciplina sia del primo che del secondo comma dell'articolo¹⁸.

Questi dubbi interpretativi sono stati superati a seguito dell'intervento legislativo operato dalla "legge anticorruzione" (l. 190/2012)¹⁹ con la opportuna modifica del primo comma art. 322-ter c.p. che ora prevede la confisca per equivalente sia del prezzo che del profitto del reato.

3

IL RICHIAMO AL PRINCIPIO "DOLCE E GABBANA" NON È SUFFICIENTE A FARE CHIAREZZA

Dalla lettura della sentenza in esame emerge come il profitto oggetto della richiesta di sequestro derivi, secondo l'ipotesi accusatoria, dalla commissione reiterata del reato di dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. 74/2000) attraverso una complessa operazione giudicata elusiva in sede tributaria, i cui contorni fattuali non appaiono controversi.

La fattispecie di dichiarazione infedele rappresenta il più ampio dei tre cerchi concentrici delle incriminazioni delle dichiarazioni mendaci che costituiscono il nucleo essenziale del sistema penale-tributario. Proprio nel delitto di dichiarazione infedele emerge il ruolo preminente conferito alla dichiarazione annuale per la tutela del gettito fiscale²⁰: questa fattispecie rappresenta il primo fronte dell'intervento penalistico

15. Il profitto sequestrabile, ai fini della confisca per equivalente, secondo un'interpretazione particolarmente rigorosa fornita dalla giurisprudenza di legittimità, si dovrebbe spingere a comprendere anche la somma ulteriore a quella già corrisposta all'erario a seguito di un accordo transattivo che prevede il pagamento rateale del debito: dalla natura schiettamente sanzionatoria della confisca per equivalente discenderebbe che la nozione di "imposta evasa" confiscabile sia più ampia di quella di profitto ex art. 240 c.p., comprendendo anche "ulteriori vantaggi riflessi" del reato tributario come interessi e sanzioni, Cass. sez. III, 4 luglio 2012, Rv 254737 e Cass. sez. V, 10 novembre 2011, Rv 253480, in relazione al reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11, d.lgs. 74/2000). La nozione di profitto confiscabile ha, in effetti, subito un'opera di progressiva dilatazione da parte della giurisprudenza, tanto da avvicinarla a quella di "provento" di derivazione comunitaria, idonea a ricomprendere non solo i beni appresi direttamente come effetto dell'illecito ma anche i beni frutto dell'investimento in denaro "in rapporto all'arricchimento complessivo", Cass. Sez. Un. 25 ottobre 2007, in *G. dir.* 2008, 17, p. 69; in senso più restrittivo, sul carattere della pertinenzialità, Cass. Sez. Un. 25 giugno 2009, in *Riv. it. dir. proc. pen.* 2011, p. 777 con nota di A.M. MAUGERI, cit.

16. Sul tema, A. ALESSANDRI, *Criminalità economica e confisca del profitto*, in E. Dolcini, C. E. Paliero (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, 2006, p. 2108. Nel caso di pluralità di indagati concorrenti nel medesimo reato tributario la giurisprudenza prevalente considera applicabile la misura cautelare del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente a ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto derivante dalla commissione del reato (solidarietà), permettendo così di concentrare l'espropriazione in capo al concorrente che appare più capiente, pur con il limite per cui il sequestro non può avere ad oggetto beni per un valore eccedente il profitto, ad es. Cass. sez. V, 12 dicembre 2011, n. 1893, Rv 251797; v. anche D. FONDAROLI, *La "strana coppia": sequestro e confisca per equivalente, cd. solidarietà passiva tra i correi*, in *Arch. pen.* 2011, p. 635.

17. Introdotto con la l. 29 settembre 2000, n. 300.

18. E. MUSCO, F. ARDITO, *op. cit.*, p. 71; Cass. Sez. Un. 22 novembre 2005, Muci, *G. dir.* 2005, 47, p. 52, in riferimento all'art. 640-quater c.p.; in riferimento ai reati tributari ad es. Cass. sez. III, 27 gennaio 2011, in *Foro it.* 2011, II, c. 546; cfr. in chiave critica L. DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in *Dir. pen. cont.*, 13 novembre 2010 e V. MAIELLO, *Confisca, CEDU e diritto dell'Unione tra questioni risolte ed altre ancora aperte*, in *questa Rivista*, 2012, 3-4, p. 55.

19. Sulla modifica dell'art. 322-ter cfr. B. BEVILACQUA, *Le misure sanzionatorie amministrative e penali della legge anticorruzione (l. 6 novembre 2012, n. 190)*, in *Dir. pen. cont.*, 28 maggio 2013.

20. Come affermato dalla Cassazione, Sez. Un., 25 ottobre 2000, Rv 215212: "il legislatore individua nella presentazione della dichiarazione annuale la condotta tipica e il momento di rilevanza penale della fattispecie, e nella lesione dell'interesse erariale all'integrale riscossione delle imposte dovute, piuttosto che nella generica trasparenza fiscale, l'oggetto giuridico della tutela penale".

per la violazione del dovere di fedeltà nell'atto dell'autotassazione²¹. Mentre i delitti di cui agli artt. 2 e 3 del d.lgs. 74/2000 si incentrano su falsificazioni contabili connotate da frodolenta, la dichiarazione infedele presuppone che la dichiarazione sia mendace rispetto all'attivo effettivamente conseguito e agli elementi passivi rappresentati, senza che il mendacio sia frutto di artifici contabili: perciò questa fattispecie si presterebbe, meglio delle altre, a includere anche le condotte elusive, caratterizzate dall'assenza di frodolenta nell'esposizione contabile e dalla fedele rappresentazione delle operazioni poste in essere, che tuttavia appaiono strumentalmente realizzate senza alcuna ragione economica diversa dall'aggiramento (dall'elusione, appunto) della normativa fiscale²².

La vicenda processuale ha ad oggetto l'operazione con cui un noto attore ha trasferito, dietro un compenso annuale, i diritti di utilizzazione della propria immagine ad una società controllata da lui stesso e da membri della sua famiglia; alla società l'attore avrebbe dovuto poi cedere il 40% dei compensi annuali percepiti, con l'effetto di trasformare una rilevante quota degli introiti in costi deducibili e con una riduzione sensibile della base imponibile.

Non ritenendo fondate le ragioni gestionali addotte dalla difesa, il Tribunale aveva ravvisato l'abuso del diritto nella costituzione di uno schermo societario solo apparente, allo scopo esclusivo di ridurre l'ammontare dei redditi prodotti della persona fisica; tuttavia, nell'accogliere la ricostruzione accusatoria in merito all'abusività dell'operazione contestata, ha al contempo escluso che la stessa potesse essere penalmente rilevante, alla luce di quanto affermato nella sentenza Dolce e Gabbana. Come noto, secondo l'interpretazione fornita dalla Cassazione in quella pronuncia, che sia il Tribunale che la Corte, nella sentenza in commento, affermano di condividere, *“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 (...) nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo 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 rientrano in una specifica disposizione fiscale antielusiva”*²³.

Secondo il Tribunale l'operazione realizzata non sarebbe penalmente rilevante, pur essendo abusiva, in quanto non rientrante tra le operazioni elencate in modo (pseudo) tassativo dall'art. 37-bis, co. 3, d.P.R. 600/1973, né essendo consentito etichettarla come elusiva in forza di un'altra norma speciale (come l'art. 37, co. 3, d.P.R. 600/1973, sulla interposizione fittizia di persona)²⁴. In altri termini il Tribunale è giunto ad escludere

21. La dichiarazione infedele si configura nelle ipotesi di minore gravità non connotate dall'elemento della frodolenta che invece è presente nei reati di dichiarazione frodolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e di dichiarazione frodolenta mediante altri artifici (artt. 2 e 3, d.lgs. 74/2000). La disposizione si indirizza verso la mancata indicazione di proventi effettivamente ottenuti e traccia la linea di confine (data dal superamento delle soglie) tra illecito penale e illecito amministrativo, A. PERINI, *Reati tributari*, in *Dig. Disc. Pen.*, Agg. 2013, p. 495; G. BERSANI, *I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione*, Padova, 2003, p. 15.

22. Ad es. E. MUSCO, F. ARDITO, *op. cit.*, p. 167 e G. SPAGNOLO, *Diritto penale tributario*, in AA.VV., *Manuale di diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2000, p. 778; A. LANZI, P. ALDROVANDI, *op. cit.*, p. 163 ss. In realtà sull'assenza in tutte le condotte elusive di profili di frodolenta sembra lecito avanzare qualche dubbio, in particolare in riferimento a operazioni smaccatamente simulatorie, cfr. A. PERINI, *op. cit.*, p. 505; v. però Trib. Teramo, 3 ottobre 2011, cit. Oltre al reato di cui all'art. 4, condotte qualificate in sede tributaria come elusive/abusivo possono configurare anche il reato di omessa dichiarazione (art. 5, d.lgs. 74/2000), specie se in relazione a operazioni riconducibili alla esteroinvestizione e alla cd. stabile organizzazione: il procedimento “Dolce e Gabbana”, in effetti, parrebbe consistere in un caso di esteroinvestizione, fenomeno di per sé, peraltro, assimilabile all'evasione più che all'elusione; sul tema, v. ancora A. MEREU, *op. cit.*, p. 1028.

23. Cass. pen., II sez., 22 novembre 2011, cit.

24. Trib. Roma, 2 ottobre 2012, cit.: *“Segue che nel campo penale, come condivisibilmente sottolineato nella sentenza “D. & G.”, 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. [...] Se questo è vero, allora poiché la fittizia esteroinvestizione operata dal gruppo di noti stilisti oggetto della menzionata pronuncia è espressamente prevista nell'elenco delle condotte elusive, tale condotta va considerata (anche) penalmente rilevante [...] Per contro, non è dato trovare (ma il Pubblico Ministero appellante, per verità, non l'ha nemmeno indicata) analoga tassativa previsione antielusiva per il caso della costituzione di una società di capitali che in realtà non ha alcuna ragione economica di esistere. [...] Attualmente, esiste solo una norma, non del tutto pertinente allo specifico caso del B., costituita dall'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, avente ad oggetto le cosiddette “società di comodo” o “scatole vuote”, dove però si ipotizzano condizioni diverse e cioè la totale inesistenza oggettiva dell'attività, mentre nel caso della “S.”, potrebbe parlarsi, al più, d’“inesistenza soggettiva”, per così dire, atteso che la società ha comunque alle proprie dipendenze due persone che in realtà lavorano per l'indagato, il quale promuove e ricerca in totale solitudine le sue occasioni*

la sussistenza del reato nel caso sottoposto alla sua attenzione facendo applicazione del principio espresso nella sentenza Dolce e Gabbana, che limita la rilevanza penale delle condotte qualificabili come elusive a quelle rientranti nell'ambito di applicazione della norma generale antielusiva (art. 37-bis d.P.R. 600/1973). La Cassazione, dichiarando a sua volta di aderire all'interpretazione della sentenza Dolce e Gabbana, arriva alla soluzione opposta, ritenendo che l'operazione concretamente realizzata sia pienamente riconducibile ad una di quelle elencate dall'art. 37-bis d.P.R. 600/1973.

Il contrasto tra Tribunale e Corte di cassazione si incentra sulla possibilità, negata dal primo e invece affermata dalla seconda, di ricondurre l'operazione posta in essere dall'imputato nell'ambito dell'istituto dei conferimenti in società di cui all'art. 2464 c.c., ossia di uno dei modelli di operazioni elencati dalla norma antielusiva generale (art. 37-bis d.P.R. 600/1973, co. 3 lett. b). Secondo la Corte, l'attribuzione dei diritti di utilizzazione economica dell'immagine dell'attore alla società da lui costituita e controllata si tradurrebbe in una cessione dei conferimenti, posto che ai sensi dell'art. 2464 c.c., come modificato dal d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 di riforma del diritto societario, sono considerati conferimenti in società tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica²⁵. Secondo tale interpretazione l'operazione realizzata corrisponderebbe ad una di quelle dell'elenco dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 (peraltro decisamente ampio, nonché formulato in termini alquanto generici) e sarebbe quindi suscettibile di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria che, una volta rilevato il carattere elusivo, ne disconosce i favorevoli effetti tributari.

4 GLI EFFETTI INDESIDERABILI DEL MODELLO "DOLCE E GABBANA" E L'ESIGENZA DI AUTONOMIA DEL DIRITTO PENALE

Come si è visto, alla luce del principio espresso nella sentenza Dolce e Gabbana, dall'applicabilità in sede tributaria dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 discenderebbe la rilevanza penale dell'operazione, nel caso specifico a titolo di dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. 74/2000) e, nella fase cautelare, la possibilità di applicare il sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto. Naturalmente, il reato potrà dirsi configurato solo se ne saranno accertati anche gli altri elementi costitutivi.

Essendo la fattispecie di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000 formulata in chiave residuale rispetto ai reati di dichiarazione fraudolenta, e in termini idonei ad abbracciare ogni tipo di mendacio nel momento dichiarativo, la rilevanza penale della condotta sarà determinata dal superamento delle soglie di punibilità²⁶ e dalla presenza del dolo di evasione²⁷.

professionali, avvalendosi, di volta in volta, di professionisti da lui nominati, essendo la società una mera schermatura a fini fiscali. Né può ritenersi pertinente l'ipotesi del "conferimento in società" elencata nel più volte richiamato art. 37 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in quanto tale ipotesi concerne il caso di trasferimento della proprietà (per lo più di beni immobili, ma non solo) dal socio alla società".

25. L'art. 2464 c.c., relativo alla disciplina della s.r.l., dispone che possono essere conferiti tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica, ovvero per i quali vi sia una concreta possibilità di valutare monetariamente ed in termini obiettivi l'entità conferita, a prescindere dalla iscrivibilità o meno degli stessi in bilancio, C. CINCIOTTI, *La nuova disciplina dei conferimenti nelle s.r.l.*, in *Le società* 2003, p. 1581; G. CORASANITI, *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Milano, 2008, p. 119.

26. Ciò sul presupposto che, come sembrerebbe preferibile, il superamento delle soglie sia considerato un elemento costitutivo del reato – perché concorrente, insieme agli altri elementi del fatto tipico, a determinare la carica offensiva – e non una condizione obiettiva di punibilità. Del resto, la nozione di imposta evasa (art. 1, lett. f), d.lgs. 74/2000), che qualifica le soglie di punibilità, non ha a che fare con il reale conseguimento economico derivante dall'illecito, esterno dunque alla condotta, quanto piuttosto con un'operazione di calcolo da cui risulta la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione. In dottrina chi ritiene che le soglie rappresentino elementi costitutivi, ad es. P. VENEZIANI, *Le soglie di punibilità nei delitti tributari*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, Napoli, 2011, p. 2141; M. ROMANO, *Teoria del reato, punibilità, soglie espresse di offensività (e cause di esclusione del tipo)*, in E. Dolcini, C.E. Paliero (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, 2006, p. 1733, sottolinea come, alla luce del disegno complessivo del sistema penale tributario, esse abbiano la funzione di incidere sulla offensività della fattispecie, non contrassegnando una mera ragione di opportunità della punizione. Il dolo dell'agente dovrebbe ricadere anche sul superamento dei limiti dell'evasione di imposta, per cui il dolo di evasione sarebbe qualificabile come dolo generico e non specifico: così, A. PERINI, *op. cit.*, p. 499; cfr. la prospettiva contraria, ma coerente, di G. SPAGNOLO, *op. cit.*, p. 763, il quale partendo dal presupposto che l'elemento soggettivo configurato sia quello del dolo specifico rileva che, se la legge avesse considerato l'entità dell'imposta evasa come un elemento del fatto coperto dal dolo, non avrebbe avuto senso richiedere il fine di evadere l'imposta: l'aver previsto il dolo specifico di evasione indicherebbe dunque che il superamento delle soglie di punibilità, non coperto dal dolo, sarebbe una condizione di punibilità; nel senso che le soglie rappresenterebbero delle condizioni obiettive di punibilità, anche A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. Grosso, T. Padovani, A. Pagliaro (diretto da), *Trattato di diritto penale*, XVII, Milano, 2010, p. 366 ss.; in giurisprudenza, Cass. sez. III, 26 maggio 2011, in *Fisco* 1, 2011, 29, p. 4715.

27. Il dolo specifico di conseguire l'evasione interpretato come necessaria direzione finalistica e idoneità allo scopo prefissato, v. C. PEDRAZZI, *Qualche*

E tuttavia, il fondamentale accertamento di quest'ultimo dipenderà dal grado di "automatismo" con il quale dalla applicazione in sede tributaria della norma antielusiva si farà discendere la responsabilità penale²⁸: automatismo che la sentenza Dolce e Gabbana parrebbe autorizzare dal momento che, facendo leva sull'ampia definizione di imposta evasa di cui all'art. 1, lett. f), d.lgs. 74/2000, sottolinea come il contribuente sia chiamato a tenere conto "nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive", cosicché l'imposta elusa dovrebbe essere considerata di per sé imposta evasa²⁹.

E' interessante notare come nella sentenza Dolce e Gabbana si indichi che solo la violazione della "fattispecie elusiva provvista dei necessari caratteri di determinatezza" dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 possa dare luogo anche alla fattispecie *evasiva* del diritto penale senza che ciò contrasti con il principio di legalità, e con il canone di tassatività, mentre la pronuncia in esame arrivi più apertamente ad affermare che "nulla osta, a livello di ordinamento nazionale (ed europeo) alla rilevanza penale dell'abuso del diritto, (...) in ragione del rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 co. 1 Cost.) e del principio di progressività nell'imposizione (art. 53 co. 2 Cost.)".

Questo diretto riferimento alla rilevanza penale dell'abuso del diritto pare confermare che la stessa Corte è ben consapevole della equivalenza sul piano sostanziale dell'elusione e dell'abuso del diritto, entrambi fondati sul medesimo tipo di giudizio di comparazione tra *ratio* dell'operazione realizzata, mancanza di ragioni economiche diverse dal risparmio d'imposta e fattispecie tributaria che si ritiene aggirata³⁰. Elusione e abuso del diritto non si differenziano sul piano del modello di giudizio, sostanzialmente analogico, per clausole generali e comparazione tra principi – convergenti nella clausola generalissima del divieto dell'abuso del diritto – su cui si fonda, in entrambi i casi, il carattere *indebito* del risparmio di imposta ottenuto: da ciò discende che la tassatività dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973, invocata dalla Cassazione, a ben guardare è più apparente che reale. La nozione di elusione fiscale è essenzialmente fluida e rimessa ad un giudizio comparativo rispetto alla *ratio* delle norme tributarie cosicché, al pari del principio generale dell'abuso del diritto, non può che essere estranea al diritto penale, perché la contestazione dell'elusione si riassume fondamentalmente in un illecito atipico³¹.

Ciò che differenzia abuso ed elusione non è il modello di giudizio ma il fatto che solo nella seconda il disconoscimento degli effetti tributari dell'operazione, da parte dell'amministrazione finanziaria, avviene all'esito del procedimento, in contraddittorio con il contribuente, definito dall'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 e solo in riferimento ai tipi di operazioni che lo stesso articolo elenca.

riflessione sulla frode fiscale, in Id., *Diritto penale*, Vol. IV, Milano, 2003, p. 410; D. PULITANÒ, *Diritto penale*, Torino, 2011, p. 322

28. V. il rilievo in questo senso di R. LUPI, *L'impossibile supplenza penale alla mancata sistematicità nella richiesta delle imposte*, in *Dial. Trib.* 2013, p. 210, il quale sottolinea come l'adozione consapevole di un regime giuridico poi contestato dall'Amministrazione tributaria rischi di essere ritenuta equivalente alla sussistenza del fine di evadere le imposte.

29. In tale senso espressamente in dottrina A. MARTINI, *op. cit.*, p. 400; sebbene in termini più problematici anche F. GALLO, *Elusione, risparmio di imposta e frode alla legge*, in *Giur. comm.* 1989, I, p. 326; la dottrina maggioritaria nega che le condotte elusive possano essere penalmente rilevanti sottolineando ineliminabili conflitti con il principio di legalità della automatica trasposizione in sede penale dell'esito dell'applicazione della norma antielusiva, incentrato sulla comparazione delle *ratio* della norma elusa e della operazione realizzata: si v. A. ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.* 1990, p. 1075; G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.* 2011, I, p. 476 ss.; E. MUSCO, F. ARDITO, *op. cit.*, p. 167 ss.; A. LANZI, P. ALDROVANDI, *op. cit.*, p. 170; P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.* 2012, p. 868; G. FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del caso "Dolce & Gabbana")*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.* 2011, p. 869; L. TROYER, A. INGRASSIA, *"Il fatto in quanto integrante fattispecie di natura elusiva, non è previsto dalla legge come reato": ovvero dell'irrilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Riv. dott. commercialisti*, 2010, p. 895; cfr. anche A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto" e norme penali*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.* 2012, p. 736, secondo il quale il reato di dichiarazione infedele si presta a comprendere anche l'esposizione di costi *indeducibili*: essendo proprio la non deducibilità dei costi l'effetto della contestazione dell'elusione, le operazioni elusive parrebbero di conseguenza anche penalmente rilevanti; secondo il citato A., tuttavia, l'applicazione del canone del principio dell'abuso del diritto si scontrerebbe inevitabilmente con il principio di legalità.

30. V., ad es, M. BEGHIN, *L'abuso e l'elusione fiscale*, cit., p. 1302.

31. Si v. in particolare A. PERINI, *Reati tributari*, cit., p. 512 ss. Per una sintesi critica del concetto, P. COMANDUCCI, *Abuso del diritto e interpretazione giuridica*, in V. Velluzzi (a cura di), *op. cit.*, p. 19 ss.; M. ATIENZA, J. RIUZ MANERO, *Abuso del diritto e diritti fondamentali*, *ivi*, p. 31 ss.; sull'abuso del diritto come argomento anziché come istituto, quand'anche codificato, A. GENTILI, *Il diritto come discorso*, Milano, p. 401 ss.; per ulteriori riferimenti si consentito ancora il rinvio a T. GIACOMETTI, *op. cit.*, p. 467.

Non pare accettabile perciò, se non a costo della violazione delle garanzie di legalità fondamentali³², la traslazione nella sede penale del giudizio sulla elusività/abusività della condotta operata in sede tributaria sul presupposto che vi sia equivalenza con quello sulla infedeltà della dichiarazione: sembra dunque opportuno sottolineare ancora una volta come “la diversità, strutturale e funzionale, tra abuso ed illecito non potrebbe essere più chiara”³³.

Tuttavia, non pare nemmeno potersi escludere che in tutti i casi in cui sia contestato l’abuso (o l’elusione) nel procedimento tributario il giudice penale possa riscontrare un’evasione se emerge *anche* un profilo di fittizietà tale da rendere la dichiarazione infedele: se l’operazione realizzata, come la costituzione di una società, lungi dall’essere un’operazione reale, si sia concretizzata nella realizzazione di un mero schermo³⁴, di una scatola vuota, mai effettivamente operante se non nella funzione di mascheramento di manifestazioni reddituali, allora il giudice penale, nella sua autonomia di giudizio, dovrebbe applicare le fattispecie di cui al d.lgs. 74/2000, sul presupposto che ci si confronti con un’evasione d’imposta attuata mediante simulazione. L’evasione nella dichiarazione consisterebbe, in tal caso, non solo nella predisposizione di operazioni complesse al fine di ottenere un risparmio d’imposta, ma nell’aver ottenuto questo risultato attraverso l’occultamento di qualche elemento *fattuale* che si sia riverberato nella dichiarazione³⁵: principalmente, nell’aver mentito sul reale possessore del reddito, ai sensi dell’art. 1 T.u.i.r. Parrebbe, in definitiva, opportuno un ripensamento dei rapporti tra elusione e diritto penale, svincolando la fattispecie penale dalle statuizioni circa il carattere elusivo/abusivo dell’operazione nel procedimento tributario³⁶.

Nell’ottica proposta non sarebbe la qualificazione dell’operazione sul piano tributario come elusione (con applicazione dell’art. 37-bis d.P.R. 600/1973) o abuso del diritto (con contestazione del principio generale di origine pretoria) ad agire da discriminazione sul piano penale: in un rovesciamento di prospettiva, il giudice penale dovrebbe verificare se l’operazione posta in essere costituisca un’evasione di imposta ai sensi del d.lgs. 74/2000 a prescindere dall’applicazione delle disposizioni in materia di elusione o di abuso del diritto in sede tributaria³⁷.

Se è vero che gli strumenti negoziali potenzialmente elusivi sono in genere sofisticati (se non contorti) ma del tutto palesati nella dichiarazione³⁸, non pare *a priori* necessario

32. V. ad es., molto chiaramente, F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in G. Maisto (a cura di), cit., p. 432

33. C. PIERGALLINI, *Civile e penale a perenne confronto: l’appuntamento di inizio millennio*, in Riv. it. dir. proc. pen. 2012, p. 1299.

34. Come nel caso dell’interposizione fittizia di cui all’art. 37, co. 3, d.P.R. 600/1973, v. G. FALSITTA, *Manuale*, cit., p. 217 ss.; v. anche, sempre in ambito tributario, per un caso di “nascondimento di ricchezza al fisco ottenuto mediante l’impiego di particolari strutture negoziali” che dà luogo a evasione, nel quale il corrispettivo del lavoro dipendente (come calciatore) è stato trasferito ad un soggetto societario fittiziamente interposto, M. BEGHIN, *La Cassazione prosegue nell’opera di “cesellatura” della nozione di abuso del diritto*, in Corr. trib. 2010, p. 1347 in commento a Cass. Sez. trib. 26 febbraio 2010, n. 4737, e la nota di G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull’errata commissione di simulazione ed elusione nell’onnivoro contenitore dell’abuso del diritto*, in Riv. dir. trib. 2010, II, 33. Interessante a questo proposito il progetto di legge del 1980 (Progetto Reviglio) che, nella versione iniziale, poi modificata nel testo definitivo della l. 516/1982, prevedeva (al n. 5 dell’art. 6) una fattispecie di frode fiscale applicabile proprio a “chi occulta il possesso di redditi facendoli risultare di altrui spettanza mediante l’interposizione fittizia o facendo risultare i cespiti produttivi come appartenenti a società costruite o utilizzate appositamente a tal fine”: cfr. criticamente, in particolare per le difficoltà di prova che tale tipizzazione avrebbe comportato, V. UCKMAR, *L’interposizione fittizia e le società di comodo quali ipotesi di reati fiscali*, in *Evasione fiscale e repressione penale*, Padova, 1982, p. 161; A. LOVISOLO, *op. cit.*, p. 3.

35. Secondo M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., p. 209, quando ci si riferisce ad “abbattimenti d’imposta ‘pilotati’, caratterizzati dal nascondimento del fatto o da furbate sull’interpretazione del diritto” non si è più nell’ambito della pianificazione e della scelta legittima del regime fiscale più vantaggioso, ma si sconfinano nell’evasione.

36. Ciò tanto più se si tiene presente che per condotte cui sarebbe applicabile la disposizione antielusiva dell’art. 37-bis d.P.R. 600/1973 non di rado si procede attraverso il più semplificato ricorso al principio generale antiabusivo, la cui violazione, secondo l’interpretazione più comunemente accolta, è peraltro rilevabile d’ufficio dal giudice, v., criticamente, F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.* 2012, I, p. 689; E. MARELLO, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, in *Giur. it.* 2010, p. 1731. In riferimento alle previgenti fattispecie di frode fiscale della l. 516/1982, sottolineava l’esigenza di svincolare la fattispecie penale dalla statuizione della condotta elusiva in sede tributaria, G. BERSANI, *Elusione e frode fiscale: considerazioni sulla rilevanza penale delle fusioni societarie poste in essere in assenza dei presupposti economici*, in *Riv. pen.* 1996, p. 676.

37. Condivisibilmente, si esprime in questi termini una sentenza di merito precedente a quella della Cassazione nel procedimento Dolce e Gabbana: Trib. Teramo, 3 ottobre 2011, cit., secondo il quale l’applicabilità delle fattispecie penali in materia di dichiarazione sono applicabili “a prescindere da come la medesima operazione venga descritta o definita in altri settori dell’ordinamento, specificamente in quello tributario, per il perseguimento di scopi che non siano quelli della repressione dei reati”.

38. Le operazioni sono anche illustrate nella nota integrativa al bilancio, con ciò rendendo operativa la causa di esclusione della punibilità di cui all’art. 7.

escluderne la rilevanza penale nell'ambito del delitto di dichiarazione infedele (o, se del caso, di omessa dichiarazione). In talune ipotesi, non infrequenti nella prassi, si rileva infatti come la strutturazione di complesse operazioni infrasocietarie realizzate al solo scopo di ottenere un risparmio fiscale, lungi dal comportare solo un biasimo morale, si fonda anche sul nascondimento o sulla simulazione di circostanze o presupposti dei negozi posti in essere³⁹. Se allora di simulazione si tratta, non essendoci una reale volontà negoziale, la dichiarazione potrebbe essere considerata *infedele ex art. 4* per l'esposizione di elementi attivi inferiori a quelli *effettivi* o di elementi passivi *fittizi*. Questa lettura dà conto di come nella nozione fluida di elusione possano essere comprese anche condotte penalmente rilevanti non perché l'elusione, come abuso del diritto, sia un concetto trasponibile, di per sé, nel diritto penale, ma in ragione dei suoi effetti *sul momento dichiarativo*, non diversi da quelli di una evasione. Del resto, la contrapposizione stessa tra evasione ed elusione, oltre che ambigua, sembra sganciata da appigli normativi sicuri⁴⁰.

Affinché il discorso non diventi circolare, il giudizio di rilevanza penale si dovrebbe appuntare su indici ulteriori rispetto a quelli della mancanza di ragioni economiche e della contrarietà alla *ratio* del sistema tributario: tali indici potrebbero essere proficuamente ricavabili in particolare da specifiche disposizioni di legge che qualificano come elusive determinate categorie di operazioni, senza tuttavia applicare le presunzioni tributarie che quelle norme consentono in punto di prova del carattere elusivo. Per altre operazioni il giudice penale non potrebbe accontentarsi della eventuale inopponibilità eccepita dall'amministrazione finanziaria *ex art. 37-bis* d.P.R. 600/1973, ma dovrebbe spingersi ad operare un esame delle condotte utilizzando tutti i mezzi di prova del processo penale per stabilire il carattere *fittizio e apparente* degli strumenti utilizzati. Operazioni di nascondimento e simulazione potrebbero essere considerate di *evasione* dell'imposta dal giudice penale, senza che una loro classificazione come elusive nell'ambito tributario possa apparire una contraddizione⁴¹.

Alla luce di questo nuovo intervento della Corte di cassazione, merita di essere segnalato l'elevato rischio di slabbramento dei confini dell'illecito penale, configurato come mera conseguenza dell'esito di un giudizio proprio del procedimento amministrativo caratterizzato da estrema discrezionalità, rischio tanto più temibile in quanto all'irrogazione della pena, accompagnata dalla, altrettanto afflittiva, sanzione della confisca per equivalente, si affianca in genere la sanzione amministrativa applicata nel parallelo giudizio. La cumulabilità delle due sanzioni, oltre che discendere dal principio dell'autonomia dei due procedimenti, è ora avallata dalla Corte di Giustizia la quale, recependo la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, e implicitamente affermando l'ingresso dei principi della CEDU nel diritto (penale) dell'Unione, ha affermato che *“il principio del ne bis in idem sancito all'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea non osta a che uno Stato membro imponga, per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di imposta sul valore aggiunto, una sanzione tributaria e successivamente una sanzione penale, qualora la prima sanzione non sia di natura penale, circostanza che dev'essere verificata dal giudice nazionale”*⁴².

39. Così, G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva*, cit., p. 18.

40. V. in particolare A. PERINI, *Reati tributari*, cit., p. 496 sul concetto di “elemento passivo fittizio” come componente negativo del reddito non deducibile; cfr. G.M. FLICK, *op. cit.*, p. 481, il quale sottolinea l'esigenza di valorizzare una nozione autonoma nell'ambito del diritto penale della *fittizietà* dei costi. È stato, del resto, sollevato un richiamo più generale alla tendenza a concentrare l'attività di accertamento su quanto dichiarato dai soggetti dotati di una struttura organizzativa e amministrativa (le imprese che non siano a gestione familistico-patronale) per le quali la tassazione discende dal risultato della contabilità aziendale, nella quale le contestazioni si concentrano sul *regime giuridico del dichiarato* (evasione cd. interpretativa), trascurando le verifiche, più onerose e necessariamente in punto di fatto anziché di diritto, sulla capacità economica *nascosta al fisco* dagli operatori economici che possono permetterselo perché sfuggono agli schemi rigidi della tassazione analitico-aziendale; in tale contesto l'elusione, i cui contorni appaiono sempre più vaghi, diviene la nuova *“preoccupante frontiera dell'inferno del dichiarato”*, R. LUPI, *Elusione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008, p. 243; in ambito penalistico, D. TERRACINA, *Riflessi penali dell'evasione fiscale*, Roma, 2012, p. 55.

41. Ciò, in particolare, se si considera la tendenza, nell'ambito del diritto tributario, a ricorrere al principio generale del divieto di abuso del diritto anche per casi di negozi simulati, riconducibili più propriamente all'evasione di imposta, F. TESAURO, *Elusione e abuso*, cit., p. 699.

42. CGUE, 26 febbraio 2013, Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson, C-617/10, in *Dir. pen. cont.*, 15 aprile 2013 con nota di D. VOZZA.

In definitiva, gli effetti dell'accoglimento dell'interpretazione fornita dalla sentenza Dolce e Gabbana iniziano a farsi palesi: l'equiparazione tra violazione della norma antielusiva e evasione, se nasce da comprensibili preoccupazioni sugli effetti perniciosi del fenomeno elusivo, dimostra una tendenza verso un atteggiamento pan-penalizzante della giurisprudenza in materia tributaria, i cui risultati si pongono talvolta in frizione con il principio di legalità⁴³.

43. Così, P. ALDROVANDI, *La nozione di "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" nel "diritto vivente" ed il "nuovo volto" del diritto penale tributario*, in *Ind. pen.* 2012, p. 217 ss., sia in riferimento alle recenti modifiche legislative che alla giurisprudenza.