

Reati tributari, abuso del diritto: tra teoria e scenari applicativi.

di *Giorgia Tusa Castelli*

CASSAZIONE PENALE, SEZIONE TERZA, 7 ottobre 2015 (ud. 1 ottobre 2015), n. 40272
SQUASSONI *Presidente* – SCARCELLA *Relatore*

SOMMARIO: 1.1 Il telaio sanzionatorio dei reati tributari - 1.2 Il nuovo reato di dichiarazione infedele - 2.1 I confini dell'abuso del diritto in generale - 2.2 Elusione fiscale: species o alter ego dell'abuso del diritto? - 2.3 Il nuovo art. 10 bis della legge n. 212 del 2000 "stella polare" dell'abuso del diritto: l'applicazione della Suprema Corte - 3.1 Traguardi segnati dalla riforma ed affermati dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 40272 del 2015 - 4.1 Il concorso di persone nel reato e il potenziale ruolo del professionista fiscale - 4.2 Un ultimo ma cruciale elemento: successione di leggi penali nel tempo e favor rei - 4.3 Ipotesi pratiche nel contesto pre-riforma e potenziale ruolo del professionista e dei responsabili legali di società - 4.4 Scenari pratici del post riforma - 4.5 Retroattività della norma più favorevole - 5. Nodi problematici e conclusioni

1.1 Il telaio sanzionatorio dei reati tributari

Col D.lgs 74/2000, il Legislatore italiano ha raccolto, nella forma di un vero e proprio testo unico, la disciplina dei reati tributari. E in effetti, alla base della legge delega del 1999 vi era l'intenzione professata da più operatori di procedere al superamento della precedente normativa penale fiscale: le nuove disposizioni hanno introdotto nell'ordinamento penale italiano un nocciolo centrale di fattispecie criminose, fondate, rispettivamente, su tre schemi di illecito fiscale, ossia sulla dichiarazione fraudolenta, sulla dichiarazione infedele e sull'omessa dichiarazione, in uno con altre tipologie accessorie di delitti, per ognuna delle quali sono state poste determinate soglie di punibilità, allo scopo di limitare l'area del "penalmente rilevante".

Sul tema dell'abuso del diritto nella materia penale – tributaria, le recenti riforme delegate al Governo con la legge 11 marzo 2014 n. 23, emessa per la costruzione di un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita, e la tempestiva pronuncia di legittimità n. 40272/2015, che ne ha segnato i primi traguardi, il quadro della normativa penale fiscale in Italia è stato incisivamente modificato.

La visione dei rapporti tra abuso del diritto ed elusione fiscale che la dottrina e la giurisprudenza del secolo scorso avevano consolidato è, infatti, repentinamente mutata con l'avvento della riforma che ha investito la branca penale - tributaria, attuata con i decreti legislativi nn. 158 e 128 del 2015, rispettivamente in tema di reati tributari e di rapporti tra fisco e contribuente: ed infatti, come a breve si vedrà, da un rapporto di genere a specie, si è passati ad una completa coincidenza

dell'elusione fiscale come ipotesi tipica di abuso del diritto, con notevoli ricadute in campo applicativo.

Appare, pertanto, opportuno svolgere una ricostruzione del quadro normativo previgente (art. 37 bis, D.P.R. n. 600/1973, oggi abrogato), per comprendere appieno gli sviluppi e le conquiste attuate con la riforma tributaria e, in seguito, analizzare la nuova veste che l'art. 10 bis della l. 212/2000 ha conferito all'abuso del diritto in materia fiscale.

In tal senso, un primo e decisivo spunto per l'inquadramento del novellato istituto va tratto, come si è detto, dall'analisi della sentenza della Corte di Cassazione n. 40272 del 2015, che nel giudicare la liceità di una complessa operazione economica (c.d. "*stock lending agreement*"), posta in essere dall'imputato per facilitare un presunto risparmio di imposta, che per i giudici di merito integrava il reato di dichiarazione infedele (art. 4, D. Lgs. n. 74/2000), ha statuito nel senso di considerare quella operazione economica come una vera e propria elusione fiscale, attuando in termini concreti la nuova riforma dell'abuso del diritto; non ultimo, appare necessaria l'analisi dei risvolti di carattere applicativo della nuova figura di abuso del diritto, relativi alla rinnovata depenalizzazione di tale illecito e ai suoi rapporti con la successione di leggi penali nel tempo.

E dunque, con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione ha concretizzato i traguardi normativi segnati con la riforma del sistema fiscale, attuata con legge delega 11 marzo 2014, n. 23, che, da un lato, ha nuovamente revisionato il sistema sanzionatorio previsto dal D. Lgs. n. 74/2000 in virtù dei principi di predeterminazione e proporzionalità della sanzione penale rispetto alla concreta gravità dei comportamenti e, dall'altro, ha precisato i confini della figura dell'abuso del diritto, in relazione ai rapporti tra Fisco e contribuente.

Prima di affrontare l'analisi della sopraindicata pronuncia dei giudici di legittimità, va da sé l'opportunità di svolgere alcune considerazioni di carattere generale sulla normativa dei reati tributari, con particolare riferimento al reato di dichiarazione infedele (reato per il quale l'imputato della sentenza in commento, Mocali, è stato in ultima istanza assolto).

L'attuale sistema normativo previsto per i reati tributari è frutto di un lungo percorso normativo che, in base ai diversi periodi storici ed economici, ha visto più volte mutare la propria direzione verso un più accentuato rigore sanzionatorio, o, alternativamente, verso una blanda risposta punitiva in base a diverse, spesso opposte scelte di politica criminale¹.

Momento cruciale per il riordino della disciplina penale-tributaria, in nome di una generale depenalizzazione dei reati tributari e in contro tendenza rispetto alla

¹ Per una visione d'insieme sull'evoluzione della normativa penale tributaria, *ex plurimis*, A. D'AVIRRO – M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, Milano, 2012; A. DI AMATO, *Codice di diritto penale delle imprese e delle società*, Milano, 2011; S. GENNAI – A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, Milano, 2011; A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011; E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010.

precedente legge 7 agosto 1982 n. 516², nota come legge “manette agli evasori”, è coinciso con l’emanazione del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74, a norma dell’art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205: il moltiplicarsi dei procedimenti penali per reati formali e c.d. bagatellari aveva, infatti, creato un ingolfamento dell’attività giudiziaria presso le Procure della Repubblica, determinandone conseguentemente l’estinzione allo spirare del termine di prescrizione³.

Col d. lgs. 74/2000, il Governo mirava quindi alla repressione penale delle sole condotte più gravi di evasione fiscale e ne depenalizzava altri, considerati meno gravi, attraverso l’innalzamento delle soglie di punibilità; d’altra parte, il permanere di altissimi livelli di evasione fiscale e del fenomeno crescente dell’omesso versamento dell’IVA condusse il Legislatore ad emanare le novelle del 2004⁴ e del 2006⁵, che hanno inserito nel decreto, rispettivamente gli artt. 10 *bis* sull’omesso versamento di ritenute certificate e 10 *ter* sull’omesso versamento di IVA.

Successivamente, con la legge n. 148 del 14 settembre 2011, di conversione del d. l. 138/2011, si è proceduto nello stesso solco antinomico rispetto allo spirito riformatore che aveva mosso il Legislatore del 2000⁶: abbassamento delle soglie di punibilità, abrogazione delle circostanze attenuanti legate alla modesta entità del fatto e subordinazione del patteggiamento all’avvenuto pagamento del debito tributario⁷.

L’incedere della crisi finanziaria (nota come “crisi dei mutui *subprime*”), iniziata nella seconda metà del 2006 in America e con ripercussioni più che drammatiche anche in Europa dal 2007, ha indotto il Legislatore italiano, data la scarsa tenuta del d. lgs. 74/2000, considerati i frequenti procedimenti penali derivanti dalla situazione di insolvenza e di crisi di liquidità delle imprese, nonché visti i ripetuti richiami della Corte europea dei diritti dell’uomo al rispetto del *ne bis in idem*⁸, a conferire una nuova delega al Governo.

² Legge di conversione del d. l. 10 luglio 1982, n. 429, “*Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria*”.

³ Per una ricostruzione più dettagliata delle origini della riforma sui reati tributari, si veda il contributo di E. FONTANA, *La riforma dei reati tributari: luci e ombre di un parto travagliato. La tormentata attuazione della delega fiscale*, in *Diritto e Giustizia, Il quotidiano di informazione giuridica*, del 2 ottobre 2015 (www.dirittoegiustizia.it).

⁴ L’art. 10 *bis* del d. lgs. n. 74/2000 è stato inserito con dall’art. 1, comma 414, legge 30 dicembre 2004, n. 311.

⁵ L’art. 10 *ter* del d. lgs. n. 74/2000 è stato inserito dall’art. 35, comma 7, d. l. 4 luglio 2006, n. 233, conv. con modificazioni in legge 4 agosto 2006, n. 248.

⁶ Relazione n. III/05/2015 della Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Settore penale, P. MOLINO – P. SILVESTRI, avente ad oggetto le *Novità legislative del D. Lgs. 24 settembre 2015 n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell’art. 8, comma 1 della legge delega 11 marzo 2014, n. 23*.

⁷ Per un utile approfondimento, M. ARENA, *Le modifiche al d. lgs. 74/2000: la stretta sui reati tributari*, in *Reati societari*, del 4 dicembre 2011, (www.reatisocietari.it).

⁸ Tra le tante si veda in particolare: Corte EDU, Grande Stevens e altri contro Italia - ric. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10 - depositata il 4.3.2014, sul rispetto del principio del *ne bis in idem* a fronte del cumulo di sanzioni amministrative e penali.

Al fine di un riordino dell'intero settore penale tributario, secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti posti in essere dagli evasori fiscali, la legge delega 11 marzo 2014 n. 23 prescrive che si provveda in generale a una *“riduzione dell’area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza - quella penale - ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all’attività di controllo”*⁹.

Non a caso il titolo dell’art. 8 della l. n. 23/2014 è stato creato usando la parola “revisione”, e non “riforma”, con ciò intendendo che il Legislatore delegato dovesse muoversi entro le coordinate di fondo del sistema vigente, così come delineate dall’originario d. lgs. 74/2000: cioè in una prospettiva di depenalizzazione dei reati tributari meno gravi.

Procedendo con ordine, va innanzitutto rilevato come l’art. 1 della suddetta delega, ha prescritto che i decreti legislativi contenenti la revisione del sistema fiscale dovessero uniformarsi al *“rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, nonché del diritto dell’Unione europea, e di quelli dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di irretroattività delle norme tributarie di sfavore, in coerenza con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di federalismo fiscale, secondo gli specifici principi e criteri direttivi indicati negli articoli da 2 a 16 della presente legge”*. Come si evince, tale assunto ha rivestito particolare importanza soprattutto in relazione alle ripercussioni applicative della nuova normativa ai casi concreti.

Il fulcro della riforma tributaria va individuato, però, all’interno dell’art. 8 della legge delega, che riassumendo lo spirito della riforma stessa, ha previsto quali direttive generali: la predeterminazione delle condotte illecite e della certezza della risposta sanzionatoria; la proporzione della risposta sanzionatoria, che non deve essere avvertita come vessatoria o di carattere (ingiustamente) espropriativo; la riduzione delle fattispecie di rilevanza penale (operata anche attraverso la rimodulazione delle soglie di punibilità e l’individuazione di nuove ipotesi di non punibilità a fronte del comportamento resipiscente del contribuente che provveda a regolarizzare le proprie pendenze con l’amministrazione finanziaria); la distinzione a livello di risposta sanzionatoria tra condotte maggiormente lesive qualificate da comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione ed all’utilizzo di documentazione falsa, rispetto a quelle, meno gravi, di omesso versamento o di dichiarazione infedele; l’ampliamento dell’ambito di operatività della attenuante fondata sul pagamento del debito tributario; la rapidità della risposta sanzionatoria¹⁰.

⁹Relazione governativa di illustrazione al provvedimento reperibile alla pag. web <http://www.governo.it/Governo/Provvedimenti/dettaglio.asp?d=78894>

¹⁰G. AMATO, Relazione della Procura della Repubblica di Trento, *Riflessioni sulla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario in attuazione della legge 11 marzo 2014, n. 23 per affrontare le questioni interpretative più complesse*, Trento, 8 ottobre 2015.

Tra le direttive del Parlamento, vi è stata anche quella di individuare “*i confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e le relative conseguenze sanzionatorie*”: lo si vedrà a breve, tale obiettivo è stato soddisfatto mediante l’introduzione nel nostro ordinamento giuridico del nuovo istituto dell’abuso del diritto, ad opera del decreto legislativo 5 agosto 2015 n. 128.

Frutto giuridico dell’art. 8 della legge delega è stato, invece, il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, che racchiude tutte le principali novità in tema di reati tributari, a breve sistematicamente esposte.

Dall’impostazione di tale decreto emerge *ictu oculi* da un lato, l’esigenza di rendere sussidiaria ed effettiva (in assonanza al principio penale della sanzione quale *extrema ratio*) la repressione penale, concentrando l’azione soltanto su fattispecie caratterizzate dall’inesistenza delle operazioni o da elementi di frode; dall’altro, invece, si tende a ridurre l’area di rilevanza penale per le condotte di mero omesso versamento delle imposte o di infedele dichiarazione.

In relazione a tali ultime fattispecie, infatti, sono state innalzate in modo significativo le soglie di punibilità relative ai delitti di dichiarazione infedele (da 50.000 a 150.000 €), di omessa dichiarazione (da 30.000 a 50.000 €), di omesso versamento delle ritenute certificate (da 50.000 a 150.000 €) e di omesso versamento di IVA (da 50.000 a 200.000 €), lasciando, per converso, invariate quelle stabilite per i delitti di dichiarazione fraudolenta (art. 3) e di indebita compensazione (art. 10 *quater*)¹¹.

Altra innovazione di fondamentale importanza nell’attuale assetto normativo del D.lgs. 74/2000 è la valenza sostanziale conferita all’adempimento spontaneo del contribuente che, nel caso di delitti di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione, consente di escludere la punibilità del comportamento.

Sono state, infatti, introdotte nuove cause sopravvenute di non punibilità e di estinzione del reato a vantaggio del contribuente che si “ravveda” ed è stata rinnovata la circostanza attenuante per i casi di avvenuto pagamento del debito tributario, per cui non sia possibile ricollegare i più favorevoli effetti estintivi del reato o preclusivi della punibilità¹².

Inoltre, con tale intervento riformatore è stata finalmente assegnata una sede normativa all’istituto della confisca per equivalente introdotta dall’art. 1, comma 143, della legge n. 244 del 2007.

Da ultimo, va ricordata l’introduzione del nuovo istituto della custodia giudiziale dei beni sequestrati, che prevede che tali beni possano essere affidati dall’autorità giudiziaria in custodia giudiziale agli organi dell’amministrazione finanziaria, qualora ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative (si veda il nuovo art. 18 *bis* del d. lgs. 74/2000).

¹¹ L. DELLA RAGIONE, *La riforma del sistema sanzionatorio penale tributario*, in *Studium Iuris*, 1 (2016), p. 167.

¹² L. DELLA RAGIONE, *La riforma del sistema*, cit.

1.2 Il nuovo reato di dichiarazione infedele

Ai fini del commento alla sentenza della Corte di Cassazione n. 40272 dell'1 ottobre 2015, vanno preliminarmente approfondite le novità introdotte dal suddetto decreto di riforma nella disposizione dell'art. 4, d. lgs. 74/2000 sul reato di dichiarazione infedele.

È, infatti, per tale reato che il sig. Mocali Alessandro, legale rappresentante della Emmelunga Immobiliare s.r.l., era stato dichiarato colpevole¹³ in primo e secondo grado di giudizio, ma successivamente assolto perché “*il fatto non è più previsto dalla legge come reato*”¹⁴, a seguito anche di una rivalutazione del fatto in termini di elusione fiscale (nuovo art. 10 *bis*, l. 212/2000) e non più di dichiarazione infedele. In particolare, nel caso in esame, l'operazione posta in essere dal l.r. della società era consistita in uno “*stock lending agreement*”¹⁵ stipulato con la società DFD, nel quale EI s.r.l. prendeva in prestito una partecipazione azionaria in TALLERS SA (società portoghese, integralmente partecipata da DFD). L'accordo prevedeva che EI, quale “prestataria”, avesse diritto all'incasso dei dividendi, correlati alla partecipazione azionaria in prestito, conservando invece DFD, quale titolare e “prestatore” delle azioni, gli altri diritti tra i quali il diritto di voto.

Va aggiunto che a tale accordo era legata la pattuizione in forza della quale, laddove TALLERS avesse deliberato nel 2005 la distribuzione di dividendi distribuiti in misura inferiore ad una certa cifra (pari alla percentuale della quota azionaria prestata), EI li avrebbe incassati senza nulla dovere a DFD; mentre, a fronte di dividendi distribuiti in misura superiore, EI avrebbe invece dovuto versare a DFD una “commissione” pari al valore dei dividendi incassati, aumentato di una data percentuale su tale importo.

¹³ Con sentenza emessa in data 18/10/2013, dep. in data 14/11/2103, la Corte d'appello di Milano confermava la sentenza del Tribunale di Milano del 5/12/2012, che lo aveva riconosciuto colpevole del reato di cui all'art. 4, d. lgs. n. 74/2000 (delitto di dichiarazione infedele, in particolare per aver, nella qualità di l. r. della Emmelunga Immobiliare s.r.l. nell'anno 2006, al fine di evadere le imposte sui redditi, indicato nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2005, mod. unica 2006, elementi passivi fittizi pari ad euro 8.315.319,31 correlato alla stipula con la società DFD Czech s.r.o. di Praga, di un contratto denominato “*Stock lending agreement*”, sottoscritto al solo scopo di evadere le imposte sui redditi, elementi passivi fittizi che determinavano un risparmio di imposta pari a euro 2.802.646, con conseguente superamento delle soglie previste dal predetto reato), condannandolo alla pena di 1 anno di reclusione, oltre alle pene accessorie di legge, pene condizionalmente sospese.

¹⁴ Questo il dispositivo di assoluzione della sentenza della Corte di Cassazione n. 40272/2015.

¹⁵ Il contratto di *stock lending* è costituito da un prestito di titoli contro pagamento di una commissione e contestuale costituzione da parte del mutuatario di una garanzia - rappresentata da denaro o da altri titoli di valore complessivamente superiore a quello dei titoli ricevuti in prestito -, chiamata collaterale, a favore del mutuante, a garanzia dell'obbligo di restituzione dei titoli ricevuti in prestito. Alla scadenza, il mutuatario restituisce al mutuante altrettanti titoli della stessa specie e quantità dei titoli ricevuti e il mutuante ritrasferisce al mutuatario i beni oggetto della garanzia.

Verificatasi la seconda ipotesi, ad EI andavano i dividendi in proporzione della quota azionaria oggetto del prestito, poi retrocessi a DFD con l'aumento della commissione concordata.

EI, dunque, registrava una voce di costo nella dichiarazione relativa al 2005, pari alla commissione versata a DFD, abbattendo gli utili conseguiti nell'anno e, soprattutto azzerando un'importante plusvalenza (pari all'importo della commissione versata). In tal modo, dunque, la società aveva goduto attraverso l'operazione di un significativo risparmio fiscale¹⁶.

Tale complesso meccanismo, secondo i giudici di merito era già predeterminato non solo nell'*an*, ma anche nel *quantum* e, dunque, si rivelava fittizio (i giudici parlano di "*costi fittizi generati dall'accordo contrattuale*" - pag. 7 motivazione della sentenza), ai sensi del (vecchio) testo dell'art. 4, d. lgs. n. 74/2000: era stato ritenuto evidente il fine di evasione fiscale.

All'opposto, la difesa aveva sempre contestato tali affermazioni sul presupposto che tale operazione fosse lecita ed effettiva e avrebbe al più integrato una forma di elusione fiscale in ragione di un possibile risparmio d'imposta, irrilevante dal punto di vista penale, in quanto non rientrante nell'elenco previsto dall'art. 37 *bis* d.p.r. 600/1973.

Sul punto, di grande rilevanza risultano le argomentazioni della Suprema Corte, da leggere alla luce della nuova disciplina sull'abuso del diritto.

Procedendo con ordine, va preliminarmente rilevato che l'art. 8 della legge delega n. 23/2014 aveva previsto espressamente "*la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti*".

È proprio sulla scia di tale indicazione, che la fattispecie di cui all'art. 4 è stata profondamente rivisitata, con l'obiettivo di attenuare il "rischio penale" derivante da fatti, nei quali è in realtà assente il dolo specifico di evadere il fisco e che, invece, sono caratterizzati da notevole complessità sotto il profilo dell'applicazione delle norme tributarie e di quelle destinate ad intervenire su questioni valutative¹⁷.

Con l'attuale riforma viene, quindi, ridisegnato il perimetro dell'area penale del reato di dichiarazione infedele, dal quale restano fuori alcune ipotesi, puntualmente indicate dal Legislatore.

Il Governo, infatti, nell'ambito della delega ricevuta dal Parlamento ha operato sia un intervento sostitutivo, consistito nell'innalzamento delle soglie di punibilità parametrata all'imposta evasa (si veda il nuovo art. 4, co.1, lett. *a*) e *b*); sia un intervento di tipo additivo, consistito nell'aggiunta di due commi, 1-*bis* ed 1-*ter*,

¹⁶ Per una ricostruzione dettagliata dell'operazione, si veda il punto 7 della motivazione della sent. n. 40272/2015 della Cassazione.

¹⁷ I. CARACCIOLI, *Linee generali della revisione del sistema penale tributario*, in *Il fisco*, 2015, p. 2936.

volti a ridurre la rilevanza penale delle valutazioni e delle componenti negative di reddito imputati dal contribuente che, seppur “reali”, non rilevano fiscalmente¹⁸.

Ripercorrendo la condotta materiale dell’art. 4, questa deve, dunque, consistere nell’indicare in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, “*elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti*”, purché ricorrano congiuntamente le condizioni previste dalle lett. a) e b) del comma 1. È quindi chiaro, rispetto alla vecchia formulazione, che il termine “fittizi” è stato sostituito con “inesistenti”, circostanza questa che avrà notevoli ricadute applicative nell’individuazione delle condotte penalmente irrilevanti.

Con riferimento alla nuova formulazione del comma 1 dell’art. 4, parte della dottrina¹⁹ ha anche sottolineato come la stessa non contenga, a ben vedere, la specificazione dei “*crediti e delle ritenute d’imposta fittizi*”, quali possibili oggetti di eventuali manovre manipolative del contribuente (formulazione presente, invece, nel nuovo art. 3, rubricato “*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*”): si è così voluto operare una netta scelta di politica criminale: escludere dall’area di competenza dell’art. 4, non solo tutte le ipotesi c.d. atipiche, che rientrano nei successivi commi 1-*bis* e 1-*ter*, ma anche l’ulteriore ipotesi in cui l’infedeltà della dichiarazione abbia ad oggetto ritenute o crediti d’imposta.

Tale ultimo inciso emerge dalla considerazione in base alla quale, dal momento che il Legislatore ha aggiunto alla nozione di “elementi attivi o passivi” (si veda il nuovo art. 1, co. 1 lett. b)) anche “*le componenti che incidono sulla determinazione dell’imposta dovuta*”, e potendo queste ricomprendere estensivamente le ritenute o i crediti di imposta dichiarati dal contribuente, si ritiene che, la mancata specificazione di tale componente nel riformato art. 4, sia stata finalizzata appositamente ad escludere di applicare almeno una delle soglie di punibilità all’indicazione mendace dei crediti d’imposta e delle ritenute²⁰.

Per quanto riguarda, invece, il novello comma 1-*bis*²¹, questo dichiara esplicitamente l’atipicità di tutte le ipotesi in cui il contribuente attribuisca in modo arbitrario il requisito dell’inerenza o, più in generale, della deducibilità ad elementi passivi *reali*, violi un criterio di classificazione o di valutazione degli elementi attivi o passivi *esistenti*, o un criterio di determinazione del periodo di imposta, a condizione però

¹⁸ A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *Diritto penale e processo* 1 (2016), p. 23.

¹⁹ C. NOCERINO, *sub. art. 4*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di C. NOCERINO – S. PUTINATI, Torino, Giappichelli, 2015, p. 90.

²⁰ C. NOCERINO, *sub. art. 4*, cit., p. 90.

²¹ Art. 4, co. 1-*bis*, a mente del quale “*ai fini dell’applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza, della non ineranza, della non deducibilità di elementi passivi reali*”

che si tratti di elementi passivi *reali*, “*ossia di componenti di costo da ricondurre ad una effettiva realtà fenomenica sottostante*”²².

A fugare ogni dubbio su tale ultima condizione, come si precisava più sopra, è proprio la sostituzione del termine “*fittizi*” con “*inesistenti*”, che preclude qualsiasi rilevanza penale ai costi che risultino indeducibili per ragioni differenti dalla loro inesistenza.

Per ragioni di completezza, è necessario inoltre esporre il collegamento tra il nuovo comma 1 *bis* e l’abrogato art. 7, d. lgs. 74/2000, che nella sua prima parte disponeva che “*non danno luogo a fatti punibili a norma degli artt. 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile*”.

Tale disposizione è, infatti, trasposta nella generale previsione dell’art. 4, d. lgs. 74/2000, che ha ampliato sensibilmente il perimetro delle “*valutazioni*”, sopprimendo la condizione prevista dalla disposizione abrogata, sulla non deviazione da metodi costanti di rilevazione contabile e consentendo che l’indicazione dei criteri di stima possa avvenire anche in documenti rilevanti ai fini fiscali²³.

Infine, anche il secondo comma dell’art. 7 è stato trasfuso nel nuovo comma 1 *ter*²⁴ dell’art. 4, d. lgs. 74/2000, volto a punire le valutazioni mendaci compiute dal contribuente in sede di quantificazione della base imponibile²⁵.

Sulla base di tali considerazioni, è agevole individuare l’obiettivo che ha mosso il Legislatore del 2015: combattere ogni divergenza tra la realtà commerciale e l’espressione documentale di essa, ogni mancanza assoluta di un’operazione e la sua inesistenza in natura, in definitiva i molteplici passaggi di denaro volgarmente detti “*in nero*”, pratica illecita che caratterizza negativamente gli scambi commerciali, con gravissime ripercussioni sull’intero sistema economico.

2.1 I confini dell’abuso del diritto in generale

La configurazione dell’abuso del diritto è risultata, una delle elaborazioni più controverse del nostro ordinamento giuridico, oggetto di un vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale²⁶.

²² A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, cit., p. 24.

²³ Relazione n. III/05/15, Corte di Cassazione, Uff. del Massimario, cit., pp. 19-20.

²⁴ Art. 1, co. 1 *ter*, d. lgs. 74/2000, “*Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)*”.

²⁵ Cfr. I. CARACCIOLI, *Dalle “manette agli evasori” alle “manette agli estimatori”*, in *Il fisco*, 2000, p. 3362.

²⁶ Tra i vari autori che si sono occupati dell’abuso del diritto, meritano segnalazione: M. ROTONDI, *L’abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1923, 105 ss.; U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell’abuso del diritto nell’ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, 37 ss.; P. RESCIGNO, *L’abuso del diritto*, Bologna, Il Mulino, 1998, 13 ss.; S.

La stessa espressione “abuso del diritto” sembra infatti essere, ad un primo sguardo, una contraddizione in termini, in quanto si dovrebbe ammettere che l’esercizio di un diritto possa essere al tempo stesso, fonte di responsabilità, a dispetto del brocardo latino, secondo cui *qui iure suo utitur neminem laedit*²⁷.

Oggi, tuttavia, è pacificamente ammesso in molti ordinamenti giuridici, un generale divieto di abuso del diritto, con ciò intendendosi un uso distorto (la parola “abuso” deriva dal latino “*ab-uti*”, “usare impropriamente”, “fare cattivo uso”) dell’interesse tutelato dal diritto soggettivo (c.d. limite interno)²⁸.

In tal senso, parte della giurisprudenza²⁹ ha precisato che vi sarebbe abuso del diritto ogniqualvolta vi sia un uso distorto dello stesso, inteso quest’ultimo come lesione ai principi fondamentali dell’ordinamento giuridico o alle specifiche disposizione di legge che lo regolano³⁰.

Secondo altri³¹, invece, l’abuso sussisterebbe nel caso in cui il soggetto utilizzi poteri e facoltà, per fini diversi rispetto a quelli cui è preordinato il diritto soggettivo, di cui sia titolare: merito da attribuire a quest’ultima dottrina, che configura l’abuso del diritto come sviamento dall’interesse, è stato quello di rilevare le differenze tra l’abuso e l’eccesso dal diritto³².

Entrambi gli istituti, se da un lato si accomunano per lo sconfinamento dei limiti del diritto soggettivo, dall’altro si distinguono per le modalità del valico stesso: l’abuso del diritto risulta apparentemente conforme al contenuto del diritto, ma occorrerà accertare il reale interesse che il soggetto vuole in concreto soddisfare³³.

Diversamente, nell’eccesso dal diritto, lo sconfinamento dal contenuto del diritto è di immediata rilevabilità (l’atto posto in essere non coinciderà al paradigma normativo previsto in astratto).

ROMANO, *Abuso del diritto*, in *Enc. del diritto*, I, Milano, 1958, 168 ss.; S. PATTI, *Abuso del diritto*, in *Dig. Disc. Priv.*, Torino, 1987, 2 ss.; D. MESSINETTI, *Abuso del diritto*, in *Enc. del diritto*, Aggiorn. II, Milano, 1998, 1 ss.; C. SALVI, *Abuso del diritto. I) Diritto civile*, in *Enc. giur.*, I, Roma, 1988.

²⁷ Con riferimento alla figura dell’abuso del diritto ed all’antinomia v. P. RESCIGNO, *L’abuso del diritto*, cit., 13 ss.

²⁸ Secondo CHIMIENTI M. E DENOVELLIS V. D., *Atti emulativi e abuso del diritto: l’esperienza italiana e i profili di comparazione*, in *Diritto.it*, (www.diritto.it/docs/37708-atti-emulativi-e-abuso-del-diritto-l-esperienza-italiana-e-i-profili-di-comparazione), il diritto soggettivo è, infatti, virtualmente arginato da alcuni limiti, che possono essere stabiliti dall’ordinamento giuridico (c.d. limite esterno o elemento formale), e che si sostanziano nell’interesse a tutela del quale il diritto è stato attribuito (c.d. limite interno o elemento sostanziale, ovvero funzionale), il superamento dei quali dà luogo o ad eccesso, o ad abuso di diritto.

²⁹ Cass., 15 novembre 1960, n. 3040, in *Mass. Giur. it.*, 1960, 788.

³⁰ Cass. 19 luglio 1957, n. 3052 in *Giust. civ.*, 1958, I, 305.

³¹ C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell’abuso del diritto*, Milano, 2007, 81. Con riferimento alla concezione dell’abuso del diritto come sviamento dall’interesse v. R. MULLER ERZBACH, *L’abuso del diritto secondo la dottrina teleologica*, in *Riv. dir. comm.*, 1950, I, 89 ss.; v. anche S. ROMANO, *Abuso del diritto*, cit., 168.

³² R. T. BONANZINGHA, *Abuso del diritto e rimedi esperibili*, in *Comparazione e Diritto civile*, p. 5, (www.comparazionedirittocivile.it).

³³ C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell’abuso del diritto*, cit., pp. 83-85-

Di recente, la giurisprudenza si è assestata sull'assunto per il quale l'abuso del diritto sarebbe criterio rivelatore della violazione del principio di buona fede oggettiva ed ne ha identificato alcuni elementi costitutivi³⁴.

L'animato dibattito sulla configurabilità dell'abuso del diritto è dovuto principalmente alla mancata approvazione nel Codice Civile del 1942, dell'art. 7 del progetto preliminare, secondo il quale *“nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo gli è stato riconosciuto”*. In quegli anni, era infatti diffusa la convinzione, per cui tale figura rappresentasse un *“fenomeno sociale”*³⁵ di natura etico-morale, piuttosto che un concetto giuridico. Sotto questo versante, il codice civile italiano risulta essere in contrasto con la legislazione di altri paesi europei, in particolare tedesco e svizzero, i quali contengono invece una espressa previsione normativa di tipo repressivo per l'abuso del diritto³⁶: la scelta del 1942 fu improntata sulla preferenza dell'inserimento nell'impianto del codice civile di singole e specifiche disposizioni sull'abuso del diritto in relazione a determinate categorie di diritti³⁷, creando così una disciplina a *“macchia di leopardo”*.

Da tale frammentarietà del quadro normativo deriva il costante approccio interpretativo degli studiosi, volto a ricercare un principio immanente nel nostro sistema giuridico, consistente nel principio del divieto dell'abuso del diritto, oppure proteso alla ricerca di eccezioni alla regola per la quale l'esercizio del diritto è sempre legittimo (in ossequio al brocardo *qui iure suo utitur neminem laedit*)³⁸.

2.2 Elusione fiscale, *species* o *alter ego* dell'abuso del diritto?

Unico profilo sul quale si può certamente convenire, con unicità di vedute, è quello

³⁴ Cass., 18 settembre 2009, n. 20106, secondo cui gli elementi dell'abuso del diritto si sostanziano *“nella titolarità di un diritto soggettivo in capo ad un soggetto; nella possibilità che l'esercizio di quel diritto possa essere effettuato in base ad una pluralità di modalità non predeterminate; nella circostanza che l'esercizio, formalmente rispettoso della cornice attributiva di quel diritto, sia svolto con modalità censurabili rispetto ad un criterio di valutazione, giuridico od extragiuridico; nella sproporzione ingiustificata – derivante da tale modalità di esercizio - tra il beneficio ottenuto dal titolare del diritto ed il sacrificio che deve subire la controparte”*.

³⁵ M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, cit., 105 ss.. secondo cui l'abuso di diritto *“è un fenomeno sociale, non un concetto giuridico, anzi uno di quei fenomeni che il diritto non potrà mai disciplinare in tutte le sue applicazioni che sono imprevedibili: è uno stato d'animo, è la valutazione etica di un periodo di transizione, è quel che si vuole, ma non una categoria giuridica, e ciò per la contraddizione che non lo consente”*.

³⁶ S. LEVANTI, *Abuso del diritto*, in *Diritto.it*, par. 1 *Nozione di abuso del diritto*, (www.diritto.it/articoli/civile/levanti.html).

³⁷ In particolare le disposizioni sono: l'art. 330, concernente l'abuso della potestà genitoriale; l'art. 1015, relativo all'abuso dell'usufruttuario; l'art. 2793, in tema di abuso della cosa data in pegno da parte del creditore pignoratizio. Inoltre, si rinvencono disposizioni di maggior portata applicativa quali l'art. 833, concernente il divieto di atti emulativi ma impiegato come norma di repressione dell'abuso dei diritti reali in genere e gli artt. 1175 e 1375 che, mediante la clausola della buona fede, hanno consentito di sanzionare, come illecito contrattuale, l'abuso di diritti relativi o di credito.

³⁸ S. LEVANTI, *Abuso del diritto*, in *Diritto.it*, cit., (www.diritto.it/articoli/civile/levanti.html).

relativo al carattere trasversale dell'istituto in analisi, che lo rende idoneo ad attraversare i vari settori dell'ordinamento giuridico.

In particolare, è nel settore fiscale che troviamo rudimentali ma efficaci traduzioni del principio del divieto di abuso del diritto.

La mancanza di una clausola generale espressa sul divieto di abuso del diritto ha inoltre determinato negli anni, una produzione consistente di sentenze sia della Corte Europea³⁹, sia della Corte di Cassazione⁴⁰, sul tema.

Con specifico riferimento all'integrazione dell'istituto dell'abuso del diritto nell'ambito della normativa penale tributaria, a cavallo tra gli anni '80 e '90 del secolo scorso⁴¹, con l'affiorare delle prime manifestazioni di pratiche economiche abusive, volte ad ottenere un fraudolento risparmio di imposta, si resero necessari, proprio per l'assenza di una clausola generale antielusiva, interventi legislativi di contrasto a tale fenomeno.

La prima normativa di contrasto alle pratiche abusive è quella dell'art. 10 della l. n. 408 del 1990⁴². In seguito, è stato l'art. 37 *bis*, D.P.R. n. 600/1973, ad aver accompagnato, per molti anni, l'interprete a districarsi nella ricerca di quelle operazioni, considerate elusive della normativa fiscale, in relazione però soltanto alle imposte sui redditi.

Tale disposizione in realtà definiva ciò che era antielusivo, indicando così quegli

³⁹ *Ex plurimis*, la sentenza "Halifax" del 21 febbraio 2006, relativa alla causa C/255-02, della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

⁴⁰ In particolare, le sentenze della Corte di Cassazione, SS.UU. nn. 30055/56/57 2008, si muovono sul presupposto che "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 giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale"; si veda anche, Cassazione Civile, SS.UU., sentenza 26/06/2009 n° 15029, nella quale la Corte afferma che "il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali".

⁴¹ Non essendo questa la sede per fare una ricostruzione storica del fenomeno dell'elusione fiscale, si rimanda alla consultazione del manuale di P. M. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, Giuffrè, 2007, (collana *Teoria pratica dir. V: dir. tributario*)

⁴² Il contenuto della disposizione dell'art. 10, l. n. 408/1990, prevedeva: "1. È consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere ai fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenute e comunque i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta".

“atti, fatti e negozi, anche tra loro collegati, 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”, purché rientranti in una o più operazioni previste dal 3° comma dello stesso articolo.

Come si evince da tale breve ricostruzione, nel sistema previgente non esisteva una nozione legislativa di “abuso del diritto”, essendo questo un istituto frutto dell’elaborazione giurisprudenziale⁴³; d’altra parte, l’art. 37 bis conferiva una grave incertezza sulle applicazioni dello strumento anti-elusivo, generando così una prassi amministrativa distorta al momento dell’accertamento tributario⁴⁴; la dottrina dell’epoca riteneva, inoltre, che l’elusione fiscale fosse un’ipotesi speciale di abuso del diritto: caratterizzata, appunto, dal ristretto ambito di applicazione, indicato dal 3° comma dell’art. 37 bis.

A complicare ulteriormente la situazione, vi era una diffusa confusione in punto di esercizio, da parte del contribuente, della propria libertà di iniziativa economica, consistente nella scelta delle operazioni meno onerose sul piano impositivo.

L’elusione fiscale si pone, infatti, come *tertium genus* tra la legittima scelta del risparmio fiscale (e cioè, l’antica concezione di abuso del diritto in senso stretto) e l’evasione fiscale: intendendo la prima, quale margine in cui il contribuente esercita la propria libertà di iniziativa economica e la seconda caratterizzata dal dolo specifico di evadere il fisco.

A dirimere le controverse sorti di un tale frammentario quadro d’insieme, è finalmente intervenuto il Legislatore delegante con la legge n. 23 del 2014, che all’art. 5, delinea i principali criteri direttivi volti a rendere chiaro e trasparente il nuovo regime penale tributario, in assonanza con il principio di legalità. L’ambizione era quella di superare definitivamente l’annosa distinzione sulla quale la giurisprudenza si era assediata per dirimere la questione della rilevanza penale delle condotte elusive: da una parte, si affermava che fosse suscettibile di integrare il precetto penale la c.d. elusione codificata (ovvero le specifiche disposizioni sparse nell’ordinamento tributario, e quella dell’art. 37 bis); dall’altra, incompatibile con il principio di determinatezza della norma penale, stava invece il generale divieto antiabuso, di creazione giurisprudenziale⁴⁵.

Al primo comma dell’art. 5 della legge delega viene, pertanto, richiesto di “*definire*

⁴³ Cass., pen., sez. III, n. 7739 del 2012 e n. 19100 del 2013.

⁴⁴ In particolare la sentenza che questo scritto commenta, al punto 13, pag. 15, è molto chiara nel delineare il *vulnus* di tutela esistente determinato dalla vecchia disciplina e a tal proposito elenca gli obiettivi della legge delega n. 23/2014: “*dare maggior certezza al quadro normativo in tema di elusione-abuso del diritto, evitare che gli uffici esercitassero i loro poteri di accertamento senza precise linee guida limitandosi a invocare il principio generale antiabuso e, soprattutto, sganciare la dimostrazione della sussistenza della sostanza economica delle operazioni dalla sfera dei motivi della condotta, oggettivizzandola nel senso dell’effettività*”.

⁴⁵ F. DONELLI, *Irrelevanza penale dell’abuso del diritto tributario: entra in vigore l’art. 10 bis dello Statuto del contribuente*, in *Diritto penale contemporaneo*, (2015), (www.dirittopenalecontemporaneo.it), punto 1.

la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorchè tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione" (art. 5, co. 1, lett. a), l. delega); "**garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale**", e a tal fine ritenere che sia prevalente lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali, in assenza di ragioni extrafiscali (lett. b)); prevedere l'inopponibilità delle operazioni abusive di cui alla lett. a) all'amministrazione finanziaria e il suo potere di disconoscerne il relativo risparmio d'imposta (lett. c)); a carico dell'A. F. si prevede inoltre, che su di lei incomba l'onere probatorio di dimostrare il disegno abusivo della condotta (lett. d)), la puntuale indicazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale (lett. e)) e, infine, la previsione di specifiche regole che garantiscano il contraddittorio fra l'A. F. e il contribuente, nonché il diritto di difesa di quest'ultimo (lett. f)).

Chiaro, dunque, l'intento del Legislatore di definire, una volta per tutte, i contorni di tale istituto, oggi considerato senza ambiguità, equivalente all'elusione fiscale⁴⁶; trova, infatti, la sua collocazione nello Statuto dei Contribuenti, l. n. 212/2000, all'art. 10 *bis*, a conferma della sua "*valenza generale con riguardo a tutti i tributi, sia quelli armonizzati, per i quali l'abuso trova fondamento nei principi dell'Unione europea, sia quelli non armonizzati, per i quali il fondamento è stato individuato dalla Corte di Cassazione nel principio costituzionale della capacità contributiva*"⁴⁷.

2.3 Il nuovo art. 10 *bis* della legge n. 212 del 2000, "stella polare" dell'abuso del diritto: l'applicazione della Suprema Corte

La vera concretizzazione degli obiettivi contenuti nella legge delega (art. 5, sull'abuso e art. 8, relativo all'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione fiscale e di evasione, nonché alla puntuale configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa), è operata dall'introduzione dell'art. 10 *bis*, nella l. n. 212/2000, che da un lato, ha unificato le nozioni di abuso del diritto ed elusione fiscale, con la coerente abrogazione dell'art. 37 *bis* e, dall'altro, ha previsto l'espressa previsione di irrilevanza delle condotte abusive, adesso sanzionate soltanto amministrativamente⁴⁸.

⁴⁶ Come si è detto, la nuova nozione normativa ha tratto linfa da precedenti arresti giurisprudenziali, secondo cui, in materia tributaria, "*il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, anche se non in contrasto con disposizioni di legge, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio dell'imposta, in mancanza di ragioni apprezzabili sotto il profilo economico, che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici*" (Cass. civ., SS.UU., 23/12/2008, n. 30055).

⁴⁷ C. Cass., sent. n. 40272/2015, punto. 13, pag. 15.

⁴⁸ F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10 bis dello Statuto del contribuente*, in *Diritto penale contemporaneo*, (2015), (www.dirittopenalecontemporaneo.it), punto 1.

Con tale riforma, l'ordinamento giuridico italiano ha compiuto un gran passo avanti nel riordino della disciplina tributaria, sotto il profilo dell'individuazione della condotta abusiva penalmente irrilevante, con un rinnovato rispetto, per converso, dei corollari del principio di legalità: determinatezza e tassatività della norma penale.

In particolare la norma contiene una precisa definizione di abuso del diritto, risentendo nella formulazione letterale dell'influenza della raccomandazione della Commissione 2012/771/UE⁴⁹, che distingueva tre punti fondamentali: due di tipo costitutivo e una clausola negativa.

I primi sono, infatti, *“l'assenza di sostanza economica”* delle operazioni effettuate e la realizzazione di *“vantaggi fiscali indebiti”* (art. 10 bis, co. 2 lett. a) e b)); mentre la clausola di esclusione consiste nella presenza di *“valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondano a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”* (art. 10 bis, co.3).

Pertanto, ai sensi dell'art. 10 bis, co.1, *“configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*; con tale definizione il Legislatore ha, inoltre, *“oggettivato”* l'abuso, prevedendo che il vantaggio sia l'effetto *essenziale* dell'operazione, indipendentemente dalle intenzioni del contribuente⁵⁰.

Per quanto riguarda le definizioni degli elementi caratterizzanti l'abuso, si deve rilevare che queste sono puntualmente esplicitate al punto 14 della sentenza della Cassazione in commento, in quanto rivestono una funzione di primaria importanza dal momento che, secondo la Corte, *“la ricerca della ratio - della norma sull'abuso - e la dimostrazione di essa deve costituire il presupposto oggettivo imprescindibile per distinguere il perseguimento del legittimo risparmio d'imposta dall'elusione”*, proprio in ragione del rispetto della libera scelta del contribuente (art. 5, co. 1, lett. b) della legge delega).

Il quadro definitorio è completato dall'inciso per il quale *“L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2”*, mettendo così

⁴⁹ La raccomandazione della Commissione europea 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva nel settore dell'imposizione diretta, contiene le prime utili istruzioni sulla limitazione dell'applicazione di norme finalizzate a evitare la doppia imposizione e sulla norma generale antiabuso, destinate agli Stati membri.

⁵⁰ Quindi i fatti, gli atti e i contratti, eventualmente collegati tra loro, che non producano effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali, privi di coerenza con l'effettivo fondamento giuridico del loro insieme, il cui utilizzo non risulta conforme rispetto alle tipiche logiche di mercato in cui andrebbero ad inferire; loro effetto ne sono i c.d. *“vantaggi fiscali indebiti”*, ossia i benefici realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento. Ciò, in conformità a quanto prescritto dalla raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 (par. 4.5); F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, in *Diritto penale contemporaneo*, (2015), (www.dirittopenalecontemporaneo.it).

un punto fermo sulla disputa attorno al contenuto dell'onere probatorio in capo all'A.F., restando, invece, in capo al contribuente “*l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3*”.

Infine, l'art. 10 *bis* riporta sempre la circostanza per la quale, tali operazioni “*non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria*”, in quanto l'individuazione della condotta abusiva non rende nulli i negozi conclusi dal contribuente, ma inefficaci ai fini tributari. Invariata la possibilità per il contribuente di presentare interPELLI finalizzati a “*conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto*” (co. 5, art. 10 *bis*).

Orbene, per ritornare alle conclusioni cui la Suprema Corte è giunta per risolvere il caso sottoposte, si deve far riferimento non solo al punto 9 della motivazione della sentenza, ma anche al punto 4 della raccomandazione⁵¹ della Commissione europea, a proposito dell'uso del termine “artificiosità” (cui i giudici di merito hanno fatto più volte riferimento), usato dall'organo europeo per esortare gli Stati membri ad includere nelle loro legislazioni nazionali una congrua normativa sull'abuso, nella quale le operazioni c.d. artificiose vengano intese proprio nel senso di “mancanza di sostanza commerciale”, e non in quello di operazioni commerciali “fittizie”, voluto dalla precedente versione dell'art. 4 D.lgs 74/2000.

La Corte, infatti, ha affermato che, alla luce della nuova riforma sull'abuso del diritto (in particolare, il co. 13 che afferma “*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*”), l'esame sulla natura elusiva o evasiva dell'operazione di *stock lending*, operata dal sig. Mocali, risulta “*del tutto ultroneo (...), laddove si consideri che, nel caso in esame, è pacifico che in tanto l'operazione negoziale è stata ritenuta penalmente rilevante, in quanto i giudici di merito, pur ammettendo in astratto la liceità della medesima in quanto non fraudolenta, ma al più elusiva (...), hanno ritenuto che non poteva seriamente contestarsi la natura fittizia dell'operazione e del suo esito, nel momento in cui questa veniva realizzata muovendo dalla misura del risparmio fiscale da perseguire*” (pag. 9, punto 9 della sentenza).

Nella fattispecie, ha sostenuto la Corte, ci si era trovati alla presenza di elementi passivi “*fittizi, seppur non inesistenti in natura*”, rivelatori, dunque, dell'assenza di sostanza economica dell'operazione, volta invece prevalentemente ad ottenere un risparmio di imposta.

Alla luce del nuovo art. 10 *bis*, il cui comma 2, lett. *a*), infatti, sono *indici* di mancanza di sostanza economica: “*la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*”.

⁵¹ Racc. della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, nella quale si esortavano gli Stati membri ad aggiungere nelle loro legislazioni la seguente clausola: «*Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro “sostanza economica”*».

La condotta dell'imputato "*presenta tutti gli elementi che il nuovo art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente considera essenziali per la configurabilità di un'operazione abusiva*⁵²" e, dunque, può senz'altro considerarsi elusiva, in forza della nuova statuizione di irrilevanza penale sancita dal comma 13 dello stesso art. 10 bis.

3.1 Traguardi segnati con la riforma ed affermati dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 40272 del 2015

Il nuovo abuso del diritto così come delineato dall'art. 10 bis, si caratterizza per l'esteso campo di applicazione a tutta la materia tributaria, con l'esclusione dei soli tributi doganali (art. 4, d. lgs. n. 128/2015) e per un rinnovato rapporto con i reati tributari, previsti dal d. lgs. 74/2000.

Ad una prima lettura, infatti, la nuova riforma potrebbe essere interpretata nel senso di aver espunto dalla materia penale la sola elusione fiscale, attraverso il comma 13 dell'art. 10 bis, che esplicitamente afferma: "*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*". In realtà, dietro tale riforma vi è molto di più e la Suprema Corte, con meticolosità argomentativa, riesce a cogliere nel segno.

Se, infatti, nella situazione previgente, "*in assenza di una specifica previsione normativa sul punto, ci si chiedeva se il generale divieto di abuso del diritto potesse assumere rilevanza penale, integrando il precetto*⁵³, ora la nuova norma è lapalissiana sul definire, da un lato, al comma 12, che l'abuso del diritto preclude la configurazione di qualsiasi fattispecie penale tributaria, ponendo una vera e propria condizione negativa; dall'altro, nel prevedere al comma 13, l'essenza residuale dell'abuso, facendo salva l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.

La Corte interpreta tale precisione normativa da parte del Legislatore delegato, come un richiamo forte e chiaro da parte dell'ordinamento al rispetto del principio di legalità, al fine di meglio precisare i confini di ciò che è fattispecie incriminatrice penale tipica e ciò che viene ricondotto nell'alveo dell'elusione fiscale⁵⁴.

Diretto corollario di tale assunto, consiste nel compito, che la Suprema Corte si è assunta, di individuare con massima precisione idonei criteri per individuare quali condotte siano classificabili come abuso e, per ciò stesso, non costitutive di reato.

Il Legislatore ha disegnato la figura dell'abuso compiendo un'acrobatica operazione di sottrazione in negativo delle condotte abusive dal perimetro delle fattispecie penali⁵⁵, considerando tali solo quelle che, pur nel rispetto formale delle norme

⁵² C. Cass., n. 40272/2015, al punto 17, pag. 21.

⁵³ F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario*, cit., (2015), (www.dirittopenalecontemporaneo.it), punto 2.

⁵⁴ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari*, cit., afferma infatti che: "*perché un fatto sia definibile come reato occorre che il comportamento (id est: la condotta concreta) sia sussumibile sotto una fattispecie incriminatrice*".

⁵⁵ Si vedano, per esempio, le innovazioni apportate al D. Lgs. 74/2000: in particolare, l'art. 3, nel quale il nuovo comma 3 esclude dalla nozione di mezzi fraudolenti "*la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli*

fiscali, siano prive di sostanza economica e volte essenzialmente alla realizzazione di un vantaggio fiscale indebito. Tutto ciò, in assonanza, d'altronde, con il principio informatore dell'art. 8 della legge delega, secondo il quale la reazione penale deve essere riservata soltanto ai “*comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo della documentazione falsa*”, connotati di frode ed inganno, mancanti nelle condotte abusive⁵⁶.

Deve considerarsi rivoluzionario, dunque, il rapporto fra il campo di applicazione dell'abuso del diritto e la materia penale, oggi da leggersi esclusivamente in chiave di mutua esclusione⁵⁷.

Da ultimo, si deve considerare la portata apparentemente esplosiva dell'art. 1, comma 5, d. lgs. n. 128/2015, contenente due statuizioni di natura transitoria. Con la prima, si stabilisce che le norme del nuovo art. 10 *bis* dello Statuto dei diritti del contribuente “*hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto*”, (cioè dal 1° ottobre 2015), con ciò rispettando il principio della irretroattività della legge (art. 11 preleggi), per il quale *tempus regit actum* e il principio del *favor rei* per la legge penale più favorevole (art. 2 c.p.). Apparentemente più problematica la seconda statuizione, per la quale le nuove disposizioni “*si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo*”. Con tale inciso, il Legislatore delegante ha voluto semplicemente far salva l'applicazione della vecchia disciplina tributaria per quelle operazioni, nelle quali era stato già notificato il relativo atto impositivo (evitando così di porre nel nulla tale atto, per ragioni chiaramente economiche), introducendo così una limitazione temporale con riferimento soltanto alla disciplina tributaria e non anche quella penale (per la quale vige il principio del *favor rei*). La Corte, al fine di argomentare tale assunto⁵⁸ (che la difesa aveva interpretato erroneamente nei motivi aggiunti *ex art.* 585 c.p.p.), ha colto l'occasione per riprendere le storiche radici del principio di successione delle norme penali nel tempo, accennando per un verso, al vincolo dell'art. 117, co. 1, Cost, che importa il presidio dell'art. 15, co. 1, del Patto internazionale dei diritti civili e politici del 1966 e all'art. 7 CEDU e, per un altro, all'interpretazione costituzionalmente orientata datane dalla nostra Corte Costituzionale (sent. n. 236 del 2011).

reali”; l'art. 4 nel quale vi è il nuovo comma 1 *bis*, esaminato nel § 1.2 (v. *supra*); l'art. 1, che definisce le “*operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente*” quali operazioni diverse da quelle dell'art. 10 *bis*, l n. 212/2000.

⁵⁶ L. DELLA RAGIONE, *La riforma del sistema sanzionatorio penale tributario*, in *Studium iuris*, cit., p. 170.

⁵⁷ Infatti, i rapporti fra il campo di applicazione dell'abuso del diritto e l'intervento del presidio penalistico devono considerarsi improntati alla reciproca esclusione, cosicché l'abuso del diritto non possa essere contestato se l'operazione perseguita dal soggetto agente ricada nell'ambito della responsabilità penale, e quest'ultima non può essere fondata sulla contestazione dell'abuso del diritto, che però avrà come conseguenza l'applicazione della sanzione amministrativa. Si veda anche F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario*, cit., (2015), (www.dirittopenalecontemporaneo.it), punto 2.

⁵⁸ C. Cass., n. 40272/2015, punto 19, pp. 24-25.

Da ultimo, nonostante la Corte di legittimità non prenda posizione sul punto, è possibile affermare indiscutibilmente che, poiché l'art. 10 *bis* ha dato vita ad una fattispecie, che per sottrazione riguardava condotte prima incluse nel rilievo penale, oggi si è in presenza di una *abolitio criminis* parziale: ad essere sottratti dall'area del penalmente rilevante sono tratti di fattispecie astratte, che il Legislatore ha ridisegnato limitandone i confini⁵⁹.

Tale circostanza avrà effetti dirompenti, in quanto la valenza retroattiva della norma penale più favorevole ha il potere di travolgere il giudicato, chiamando così il giudice dell'esecuzione a provvedere alla rivalutazione del fatto: decidere, cioè, se quella condotta precedentemente punita integra o meno una figura di abuso del diritto⁶⁰.

È lo stesso art. 2, co. 2, c.p., ad affermare che “*Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano la esecuzione e gli effetti penali*”.

4.1 Il concorso di persone nel reato e il potenziale ruolo del professionista fiscale

Altro punto nevralgico inferente alla fattispecie giuridica oggetto di analisi è la disciplina generale in materia di concorso di persone nel reato *ex* art. 110 ss. c.p.: la normativa codicistica regola i casi in cui più persone concorrono alla realizzazione di un medesimo reato, determinate da un vincolo occasionale. Secondo l'ordinamento penale italiano, ai fini della configurazione del concorso di persone è necessario che tutte le condotte siano dotate di efficacia eziologica sull'evento concreto, essendo già sufficiente un apporto dotato anche della minima rilevanza causale. La norma presenta quattro precisi elementi costitutivi, funzionali alla sua configurabilità, ossia la pluralità di agenti, la realizzazione della fattispecie oggettiva di un reato, il contributo di ciascun concorrente alla realizzazione del reato comune, e l'elemento soggettivo.

Il concorso, inoltre, si distingue in due categorie, il c.d. concorso “materiale” (in cui vi è l'intervento personale ed effettivo dell'agente concorrente) e il concorso “morale” (in cui rilevanza assume l'impulso psicologico): per entrambe le categorie dottrina e giurisprudenza hanno creato distinte figure, aventi diversa intensità e carica criminosa, tali da creare una differenziazione nell'ambito dell'applicazione della sanzione.

Nell'ambito della sfera di rischio del penalmente rilevante, il tipico caso del commercialista consulente d'azienda, che abbia posto in essere una serie di operazioni giuridicamente collegate, pur se legittime in sé, ma sostanzialmente finalizzate a ridurre l'impatto fiscale sulla società cliente, potrebbe ricadere nella fattispecie del concorso di persone nel reato, in particolar modo nel campo dei reati

⁵⁹ Come è stato correttamente affermato da L. DELLA RAGIONE, *La riforma del sistema sanzionatorio penale tributario*, in *Studium iuris*, cit., p. 170, si è in presenza di una “*modifica di una disciplina extrapenale avente, tuttavia, funzione integratrice del precetto penale*”.

⁶⁰ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari*, cit., punto 4.

tributari, dato l'ormai consueto ricorso ai professionisti specializzati nel settore degli adempimenti fiscali.

Occorre premettere che, in tal caso, l'oggetto delle prestazioni intellettuali può essere vario: dalla semplice attività di consulenza relativa alla predisposizione delle dichiarazioni fiscali fino alla pianificazione finanziaria, finalizzata a realizzare schemi idonei a ridurre il carico dell'imposizione tributaria cui è sottoposta l'impresa.

Il problema non è di poco conto, se si pensa che in molti casi processuali non è raro che i contribuenti indagati o imputati, nell'intento di sottrarsi alla propria responsabilità, tentino di farla ricadere sul consulente, attribuendogli un ruolo attivo nell'ideazione e nella realizzazione del fatto costituente illecito penale: se da un lato, non essendo configurabile una responsabilità di tipo colposo nel sistema penale tributario, caratterizzato dalla previsione di reati aventi natura esclusivamente delittuosa, il problema del concorso del professionista si pone in un'ottica semplificata; dall'altra parte, non può escludersi che nei confronti del consulente possa essere sollevata la responsabilità penale per reato tributario sia a titolo di dolo diretto (nel caso in cui sia provato che lo stesso abbia dato intenzionalmente un qualsiasi contributo causale materiale o morale alla realizzazione del fatto delittuoso del cliente, agevolandone la condotta o determinandone o rafforzandone la volontà con un proprio comportamento cosciente e volontario), che a titolo di dolo eventuale (quando il professionista si sia rappresentato in concreto la possibile realizzazione del fatto criminoso e, nonostante tale previsione, abbia agito ugualmente prestando il proprio contributo).

Di talché, ad esempio, sarebbe sufficiente che il consulente, assistendo il cliente - contribuente nella predisposizione di una dichiarazione infedele o fraudolenta, utilizzasse documenti della cui falsità sia a conoscenza o, eventualmente, consigliasse al cliente determinati espedienti artificiosi e fraudolenti finalizzati al conseguimento di un'evasione d'imposta o di un indebito rimborso ovvero il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta.

4.2 Un ultimo ma cruciale elemento: successione di leggi penali nel tempo e *favor rei*

In ultimo, proprio a fronte dell'intervenuta recente riforma che ha modificato l'assetto della normativa penale fiscale in Italia in uno con il neo introdotto istituto dell'abuso del diritto, è d'obbligo il riferimento alla fondamentale disciplina riportata dall'art. 2 c.p., in materia di successione di leggi penali nel tempo, in correlazione al principio costituzionale del *favor rei*.

Secondo la generale formulazione del principio di irretroattività, è fatto divieto di applicazione della legge penale a fatti commessi prima della sua entrata in vigore.

Un tale principio è espressione sequenziale di valori espressi, nel nostro ordinamento, dall'art. 11 delle disposizioni preliminari del codice civile, letto in combinato disposto con l'art. 25, co. 2 Cost, il quale stabilisce "*nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto*

commesso”. Il suddetto valore giuridico è ispirato alla garanzia della libertà personale del cittadino.

Come si diceva, l’art. 2 c.p. assume, nella fattispecie, un’importanza cruciale per risolvere i problemi intertemporali insorti dall’avvicendamento di norme penali nel tempo, le une recanti trattamenti sanzionatori diversi dalle altre. Così, il comma 2 di tale norma stabilisce che “*nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l’esecuzione e gli effetti*”, riportando non solo una soluzione di principio per il diritto sostanziale, ma anche una soluzione applicativa nell’ambito della procedura penale in corso.

4.3 Ipotesi pratiche nel contesto pre riforma e potenziale ruolo del commercialista e dei responsabili legali di società

Spaziando in un’analisi che copra a 360 gradi le possibili implicazioni pratiche della materia nel caso in cui ancora non fossero subentrate le novità legislative di cui si è fatto cenno.

Invero, primo punto nevralgico da affrontare sarebbe costituito dall’accertamento della posizione della condotta del commercialista, e se essa rientri o meno nella trattativa accezione di abuso del diritto, anzi, più correttamente, nell’alveo del concetto di elusione fiscale penalmente rilevante per la giurisprudenza. Si è visto che nel sistema precedente alla riforma non esisteva alcuna nozione legislativa di “abuso del diritto”, dato che esso, come si è detto, era istituito di derivazione giurisprudenziale: d’altra parte, esisteva una norma specifica che, solo per le imposte sui redditi, consentiva di disconoscere i vantaggi fiscali di alcune operazioni, come le operazioni straordinarie societarie (es. fusioni) o le classificazioni di bilancio, qualora venisse dimostrato il loro indebito utilizzo finalizzato al conseguimento di vantaggi fiscali non spettanti al contribuente: si fa qui riferimento all’art 37 *bis* del D.P.R. n. 600/1973, il quale, come si è detto, prevedeva un vero e proprio elenco di operazioni, che tipizzava la violazione da parte del contribuente del regime fiscale in corso e alla conseguente eventuale configurazione di profili penali.

In base all’art. 37 *bis* su citato, erano indicati come “elusivi” gli “*atti, fatti e negozi, anche tra loro collegati, 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*”, purché rientranti in una o più operazioni previste dall’elenco di cui al co. 3 dello stesso articolo.

In tal senso, sarebbe apparso incerto l’esito del contegno del consulente fiscale e dei rappresentanti legali di una società, sia sotto il profilo dell’accertamento tributario, che sotto il profilo dell’eventuale applicazione della sanzione penale.

V’è da dire che, se si volesse far riferimento a quella trattativa dottrina secondo cui l’elusione fiscale viene considerata un’ipotesi speciale di abuso del diritto caratterizzata da un limitato ambito di applicazione (l’elenco ex art. 37 *bis*, co. 3), considerandola alla stregua di *tertium genus* a metà tra la legittima scelta del risparmio fiscale e l’evasione fiscale (la prima, come margine in cui il contribuente

esercita la propria libertà di iniziativa economica; la seconda caratterizzata dal dolo specifico di evadere il fisco), ecco che la serie di operazioni giuridiche collegate, tecnicamente legittime, e nella sostanza finalizzate a ridurre l'impatto fiscale a carico della società sua cliente poste in essere dal commercialista rischierebbero di essere inquadrate nell'alveo della stessa elusione.

E d'altronde, proprio la giurisprudenza maggioritaria dell'epoca sosteneva che ogni comportamento del contribuente rientrante nella c.d. "elusione codificata" di cui sopra fosse suscettibile di integrare il precetto penale; all'opposto, si sosteneva parallelamente che una simile tesi giuridica fosse incompatibile con il principio di determinatezza della norma penale.

Avendo riguardo alla prima tesi è evidente che il commercialista della società, sarebbe stato perseguibile per aver posto in essere le operazioni collegate ai fini del risparmio fiscale della società sua cliente: di talché se l'operazione fosse rientrata nella sfera dell'elusione fiscale, ancorché connotata da elementi di evidente artificiosità, il giudice avrebbe potuto non solo sanzionare quest'ultima, ma estendere il suo intervento sui profili dell'evasione fiscale ad opera del commercialista, sempre che l'operazione in contestazione rientrasse nell'elenco delle operazioni di cui all'art. 37 *bis* TUIR (si badi, nel caso di specie, la difesa del commercialista avrebbe potuto rilevare, dimostrando la liceità ed effettività delle operazioni poste in essere, che tutt'al più si sarebbe potuta configurare una mera forma di elusione in ragione della possibile finalità di risparmio fiscale, priva tuttavia di rilevanza penale, non rientrando tali operazioni nell'elenco dell'art. 37 *bis*, condizione alla quale la più recente giurisprudenza di legittimità pre – riforma, pur minoritaria, riteneva doversi circoscrivere l'area della rilevanza penale dell'elusione).

Sul punto, la giurisprudenza di merito ha ritenuto che le operazioni in oggetto, prive di valide ragioni economiche, sono da considerare non fraudolente, ma fiscalmente elusive e riconducibili alle operazioni di cui all'art. 37 *bis* del DPR 600/73⁶¹.

Ecco quindi che, perché l'elusione potesse considerarsi penalmente rilevante è stato specificato che necessario sarebbe stato il dolo specifico di evadere le imposte. In breve, se si potesse parlare di una responsabilità del commercialista apparirebbe necessario il completamento di tutti gli elementi costitutivi della fattispecie incriminatrice tributaria, compreso il profilo soggettivo del dolo specifico su indicato.

Ciò premesso, in generale l'ipotetica responsabilità del commercialista e dei rappresentanti legali dell'ente giuridico, ossia soggetti che rivestono funzioni apicali nell'ambito dello stesso (direttive, gestionali), potrebbe essere rilevata a titolo di concorso di persone nel reato in varie ipotesi differenti che di seguito si specificano, dato che la maggior parte delle fattispecie previste dall'attuale disciplina dei reati

⁶¹ Trib. Trento 29/09/2011, n. 571. Conseguenza ne è che ne rimane preclusa una qualsivoglia rilevanza penale per il principio di tassatività delle fattispecie criminose e per la necessità del dolo specifico nei delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4 del D.lgs. 74/2000

tributari “preferisce” il concorso di persone nel reato piuttosto che la consumazione ad opera di un singolo soggetto.

Sta di fatto che oggi, come si diceva, il coinvolgimento del professionista consulente esterno nell’ambito della gestione fiscale di una società risulta in maniera ben più penetrante rispetto ad altri settori, essendo esso spesso chiamato non solo a verificare la compatibilità delle scelte fiscali del contribuente rispetto alla normativa vigente, ma ad intervenire, attivamente e preventivamente al fine di reperire le più opportune soluzioni di bilancio che consentano all’operatore economico il maggior risparmio di imposta possibile.

Utile nozione è che l’espressione “chiunque”, nelle figure criminose previste dal D.lgs. n. 74/2000, indica che tali fattispecie rientrano nella categoria dei c.d. “reati pseudo-proprio”, nei quali vi è un legame tra la condotta e il soggetto attivo; in più, le suddette fattispecie penali hanno natura esclusivamente delittuosa e sono connotate da notevole offensività per l’Erario, postulando nell’agente, come si diceva, il dolo specifico: sotto tale profilo, perché la condotta del consulente sia penalmente rilevante e questi possa rispondere a titolo di concorso, quindi, la stessa dovrebbe essere sorretta dalla coscienza e volontà circa la commissione dell’illecito tributario, offrendo intenzionalmente un contributo causale, materiale o morale, alla realizzazione del delitto posto in essere dal cliente⁶².

Ulteriore tipico caso di scuola riguarda la condotta del commercialista della società che si sia attivato per reperire fatture per operazioni oggettivamente inesistenti da immettere in contabilità per poter poi dedurre i relativi costi fittizi nella dichiarazione annuale⁶³.

Probabilmente il maggior rischio penale sarebbe ravvisabile nel caso in cui Tizio abbia assistito il contribuente (i rappresentanti legali) nell’approntamento e nella realizzazione di atti simulati fraudolenti per sottrarsi al pagamento delle imposte dovute, tali da integrare il delitto *ex all’art. 11, D.lgs. 74/2000* in tema di “sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte”. D’altro canto, secondo alcuni importanti arresti giurisprudenziali, anche “*la costituzione di un fondo patrimoniale, avente ad oggetto i beni mobili e immobili del contribuente, benché anteriore all’attività di*

⁶² Ne consegue che è necessario far inferire la necessaria sussistenza del dolo specifico in capo al commercialista o, alternativamente, ai responsabili legali dell’ente, “*essendo sufficiente che il suddetto fine animi uno solo dei soggetti attivi, bastando nel concorrente, di conseguenza, la consapevolezza di cooperare con chi abbia tale scopo*”, come stabilito in Cass., SS.UU., 14/12/1995.

⁶³ In Cass. Sez. III, 09/06/2011, n. 29899, ponendo ipotetici risvolti sanzionatori più gravi, la Suprema Corte ha affermato che “*è ipotizzabile non soltanto il concorso del professionista nel reato tributario commesso dal cliente allorché costui abbia assunto il ruolo di istigatore, non ostandovi il disposto dell’art. 9 del D.lgs. 10.3.2000 n. 74 (che, in realtà, preclude soltanto il concorso tra emittente e utilizzatore di fatture false, ma non anche il concorso tra taluno di detti soggetti e chi, in accordo con essi, ha fornito un contributo alla realizzazione del reato), ma addirittura la possibilità che il professionista possa essere chiamato a rispondere del più grave reato di associazione per delinquere di cui all’art. 416 c.p.*”

*riscossione è atto idoneo a limitare le ragioni del fisco e può, quindi, integrare gli estremi del delitto di cui all'art. 11 del D.lgs. n. 74/2000*⁶⁴.

Da ultimo, su tale stesso punto, non può non citarsi la ormai celebre sentenza “Dolce & Gabbana”, in cui la Suprema Corte ha optato, rischiosamente, ma in modo specificamente argomentato, per la tesi dell’equiparazione tra elusione ed evasione, che di fatto ha ampliato l’area del penalmente rilevante, gravante sul consulente che abbia ideato e realizzato strumenti di interposizione fittizia finalizzati esclusivamente al conseguimento di un risparmio d’imposta⁶⁵.

Ancora soccorrono, ai fini dell’inquadramento dell’eventuale penale responsabilità del commercialista e dei legali rappresentanti della società, i concetti di concorso materiale, concorso morale e connivenza non punibile. Il concorso materiale si configura se il concorrente realizzi in tutto o in parte la fattispecie; il concorso morale si ha quanto il soggetto concorrente partecipi psicologicamente ad un fatto materialmente commesso da altri rivestendo il ruolo o di determinatore o di istigatore; la c.d. “connivenza” quando il soggetto si sia imbattuto personalmente nell’azione criminosa senza avervi partecipato e senza accrescere psicologicamente l’altrui proposito criminoso (tale ultima figura, per chiare ragioni, non può essere punibile).

Ne consegue che, sotto altro versante, la scelta di politica criminale di intensificare il livello del dolo necessario affinché le fattispecie criminose trovino luce (dolo specifico) potrebbe aver sensibilmente ridotto il rischio connesso alla consulenza dei professionisti, e in tal caso, sarebbe più difficile dimostrare, quantomeno, la responsabilità del professionista fiscale. La giurisprudenza, sul punto, ha statuito che il rischio penale della consulenza tecnica, debba passare dalla valutazione del c.d. “consiglio tecnico”: a tal fine occorrerebbe verificare in concreto “*se il consiglio tecnico sia inquadrabile nell’alveo del concorso morale, in quello materiale, nella connivenza non punibile o nel reato indotto, subito oppure provocato*”.

In un simile contesto, è stato ritenuto responsabile a titolo di concorso di persone nel reato il professionista nel delitto tributario (si trattava di una dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti), ammettendo la sussistenza dell’elemento soggettivo, e dunque la punibilità, anche in un caso in cui la falsità documentale fosse oggettivamente percepibile con la “minima avvedutezza”⁶⁶.

Da ciò se ne deduce il principio secondo cui il giudizio di responsabilità del commercialista avrebbe dovuto eventualmente basarsi sul fatto che questi, se avveduto, avrebbe dovuto analizzare e provare la veridicità dei bilanci, nell’ambito della loro redazione, e delle dichiarazioni del contribuente ed in tal caso portare

⁶⁴ *Ex plurimis*, Cass. Sez. III, 04/04/2012, n. 21013; Cass. Sez. II, 06/03/2008, n.14720; un analogo indirizzo vale anche nel caso della stipula di un contratto di leasing, con riferimento ai beni oggetto del contratto.

⁶⁵ Cass. Sez. II, 22/11/2011, n. 7739.

⁶⁶ In proposito, Cass. Sez. III, 26/09/2013, n. 39873.

all'attenzione dell'A.G. il problema, pena la legittima contestazione della compartecipazione⁶⁷.

Se, come si è visto, la partecipazione materiale dimostra in *re ipsa* il concorso nel reato, la partecipazione c.d. "morale" presenta maggiori profili di discrezionalità: esempio ne è il caso in cui la consulenza del commercialista sia meramente diretta a fornire nozioni tecniche in qualità di professionista e non costituisca attività finalizzata alla consumazione di un particolare delitto. Sul punto si registrano orientamenti assai divergenti gli uni dagli altri in cui, se per un verso sarebbe stato suscettibile di un'imputazione un qualsiasi suggerimento tecnico finalizzato alla prospettazione del reato⁶⁸ d'altra parte secondo alcuni arresti ermeneutici sarebbe stato punibile solo il soggetto che avesse agevolato l'attività criminosa⁶⁹ in ogni caso, sarebbe opportuno che sia effettuata una verifica caso per caso sulla possibilità che anche il mero consiglio tecnico consti della partecipazione psichica al reato ed abbia efficienza causale dell'illecito, cosicché, nel caso di specie, dovrebbe valutarsi l'effettiva natura della consulenza prestata dal commercialista.

In ultimo e, per certi versi, *a contrario*, pare che la mera connivenza, di cui si è detto, non sia verosimile in fattispecie concrete in cui il consulente, depositario di un *know-how* tecnico altamente specializzato, debba considerarsi in grado di autodeterminarsi sulle operazioni "tecniche": di conseguenza appare difficile potersi sostenere che questi non venga attinto dalle tematiche riguardanti l'illecito.

Invero, nel caso in cui il professionista si imbatte in un'operazione tributaria illecita può assumere solamente due contegni: una posizione negativa, "*tale financo da rifiutare l'incarico pena l'imputazione*"⁷⁰; oppure positiva, quindi una concreta imputazione. In breve, per tale figura professionale, sotto tale diverso versante, non sembrerebbero ipotizzabili le vie di mezzo astrattamente considerate. Sulla stessa scorta del predetto orientamento si è posta la giurisprudenza di legittimità ove ha affermato che sia "*impossibile sostenere per il professionista di poter essere autore mediato quale vittima di inganno; semmai egli può rivestire il ruolo di concorrente ed ingannatore in base al combinato disposto di cui agli artt. 110 e 48 c.p.*"⁷¹.

In sintesi: nell'ambito del regime giuridico antecedente alla riforma, in assenza di una disciplina strettamente codificata dell'abuso del diritto, ampio spazio sarebbe stato dato alla scelta dell'orientamento giurisprudenziale più consono al fatto di specie; pur in presenza di una certa "elasticità" della Suprema Corte nel definire cos'è "abuso", cosa "elusione", gli arresti ermeneutici più affermati propenderebbero per una responsabilità penale del commercialista; la quale potrebbe ben essere classificata nel solco del concorso di persone nel reato con i responsabili legali della società, dovendo poi determinarsi a che titolo il commercialista sarebbe

⁶⁷ Tra le altre, si vedano Cass. pen., n. 35453/2010; Cass. pen. 03/06/2003, n. 24167.

⁶⁸ Cass. Pen. 11/03/1998.

⁶⁹ Cass. Pen. 6681/1998.

⁷⁰ Cass. Pen., n. 2625/1995.

⁷¹ Sul tema, Cass. Pen. Sez. Feriale, n. 35729/2013.

risultante come coautore (concorso materiale, morale...). Analogamente per i rappresentanti legali.

4.4 Scenari pratici del post riforma

Analizzando ora la fattispecie alla luce delle disposizioni innovative della riforma, appare in tutta evidenza possibile sostenere la configurazione del nuovo istituto dell'abuso del diritto, la cui applicazione, come espressamente riportano la norma e i primi commentatori del suo testo, è alternativa all'eventuale configurazione della responsabilità penale in capo al commercialista: se così è (se è possibile escludere la rilevanza penale della condotta del professionista contabile e dei responsabili legali dell'ente), sarà possibile escludere, conseguentemente, anche la tesi del concorso di persone nel reato, fatti salvi, ovviamente, i criteri di applicazione della sanzione amministrativa tributaria irrogata nell'ambito del procedimento contenzioso istaurato con l'Agenzia delle Entrate.

In merito, il nuovo art. 10 *bis*, co. 13, l. 212/2000 stabilisce che *“le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie”*. Tutto ciò, sempre che non sia possibile in aggiunta applicare il co. 3 dell'art. 10 *bis*, secondo il quale *“non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”*.

In breve, se la condotta del consulente fiscale, eventualmente consistita nell'aver posto in essere una serie di operazioni giuridiche collegate, tecnicamente legittime e nella sostanza finalizzate a ridurre l'impatto fiscale a carico della società sua cliente, rientrasse nell'alveo delle nuove disposizioni di cui all'art. 10 *bis*, se ne escluderà ogni potenziale rilevanza penale, e così cadranno anche i profili del concorso di persone nel reato; in seguito si valuterà se la sua condotta sia connotata dai due elementi costitutivi dell'abuso, o se invece rientri nell'alveo della c.d. *“clausola negativa”* di cui si è detto; resta fermo, in ogni caso, il fatto che i contribuenti (cui si riferisce la norma sull'abuso del diritto), nella fattispecie *de quo*, siano i responsabili legali dell'ente: l'eventuale procedimento contenzioso con l'Agenzia delle Entrate sarà istaurato quindi verso questi ultimi, in via amministrativa, i quali poi potranno eventualmente decidere se rivalersi nei confronti del professionista.

Se d'altra parte sussistessero gli estremi di una corroborata cooperazione nell'illecito amministrativo da parte sia dei legali rappresentanti, sia del consulente, potrebbe applicarsi la norma di cui all'art. 5 della legge n. 689 del 1981, che stabilendo che *“quando più persone concorrono in una violazione amministrativa, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta, salvo che sia diversamente stabilito dalla legge”*, implicitamente rinvia alla disciplina contenuta nel d. lgs. n. 472/1997, in materia di sanzioni amministrative per le violazioni tributarie, che agli artt. 9 e 11 compiutamente regola il concorso di persone e i responsabili per la sanzione amministrativa, nella specifica materia tributaria.

Sul punto in fatto, che la condotta posta in essere dal commercialista, consistente in operazioni collegate tra loro (tecnicamente valide, idonee a far ottenere alla società cliente un risparmio d'imposta), possa avere genetica "elusiva" od "evasiva", è un problema, posto dalla giurisprudenza su riportata, ormai chiaramente superato: ed infatti, il contegno del commercialista potrebbe a buon diritto collocarsi entro i termini normativi indicati dall'art. 10 *bis*, escludendo la configurazione di alcuna fattispecie criminosa afferente al D.lgs 74/2000. Lo si ribadisce ulteriormente, il nuovo istituto, infatti, ha superato l'antica ideale distinzione tripartita formulata dagli interpreti tra abuso, elusione ed evasione - la quale ha dato in passato adito a più di un'incertezza nella soluzione di casi concreti posti al vaglio dei giudici di legittimità - accorpando le prime due nozioni di abuso ed elusione in contrapposizione alla nozione di evasione, elemento fondante il dolo specifico nelle fattispecie penali tributarie: cosicché, il comportamento del professionista, in uno con quello dei responsabili legali della società, potrà ben ricadere nel primo tipo di condotta.

Invero, come si è già visto sopra, nella sentenza in commento i giudici di legittimità hanno assunto il compito di specificare le modalità di applicazione del nuovo istituto e le sue caratteristiche principali. Ciò che rileverebbe nel caso concreto, infatti, è che con tale pronuncia gli ermellini hanno approfondito quanto contenuto nelle nuove disposizioni, esplicitando cosa debba intendersi per operazioni prive di sostanza economica e per vantaggi fiscali indebiti. In particolare, sono "*operazioni prive di sostanza economica*" "*i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*"; in proposito, lo si è già detto, si individuano due indici di "*assenza di sostanza economica*": ossia la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme, e la non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato: sotto tale primo versante, appare possibile che attualmente l'ipotetica condotta del commercialista potrebbe essere sussunta nell'alveo di tale definizione. Per "*vantaggi fiscali indebiti*" si considerano, poi, i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. In breve, "*deve sussistere, quindi, la violazione della ratio delle norme o dei principi generali dell'ordinamento e, soprattutto, di quelli della disciplina tributaria in cui sono collocati gli obblighi e divieti elusi*".

Tale è, in effetti, lo strumento per calibrare in modo corretto l'ipotesi di abuso in ragione dei differenti principi che sono alla base dei tributi non applicati, tenendo conto, in ogni caso, che, per distinguere l'intenzione del legittimo risparmio dell'imposta dall'elusione, irrinunciabile presupposto oggettivo è la dimostrazione della violazione della nuova normativa.

In proposito, la stessa Suprema Corte ha affermato che "*i vantaggi fiscali indebiti che si realizzano per effetto dell'operazione priva di sostanza economica devono essere fondamentali rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente, nel senso che il perseguimento di tale vantaggio deve essere stato lo scopo essenziale della condotta stessa, cioè in attuazione del criterio direttivo dell'art. 5, comma 1, lettera b), n. 1), della legge delega*".

Sul tema, l'intervento di una meno recente giurisprudenza di legittimità aveva già specificato che *“intanto si può parlare di operazione elusiva in quanto l'operazione è effettivamente esistente sotto il duplice profilo giuridico ed economico”*, così da doversi considerare compresa nella sfera punitiva generale l'operazione che, pur essendo giuridicamente valida, in realtà risulta fittizia sotto il profilo economico; aggiungendo, inoltre, che *“anche ciò che giuridicamente è effettivo può essere senz'altro fraudolento, se sul piano economico non vi è stata affatto l'operazione che le parti di un contratto abbiano convenuto: e ciò per la ragione che nell'ipotesi di un accordo per far figurare come realmente avvenute operazioni in realtà inesistenti, la cosa non cambia imbastendoci sopra un negozio giuridico formalmente ineccepibile”*⁷².

Così, se la condotta del professionista fiscale in uno con quella dei legali rappresentanti della società, realizzasse vantaggi fiscali non dovuti, e le operazioni collegate tra loro poste in essere risultassero prive di sostanza economica e fondamentali per i fini dei rappresentanti legali della società, si configurerebbe l'abuso del diritto con tutti i crismi normativi su elencati, e sarebbe possibile per il Fisco muovere, nei confronti dei rappresentanti legali dell'ente, delle contestazioni di tipo amministrativo - tributario.

Ed infatti, in base a quanto emerge dal risultato prodotto dalla riforma, potrebbe revocarsi in dubbio l'inferenza nella sfera di rilevanza penale di quelle operazioni che pur avendo reale consistenza economica, siano state poste in essere nella totale assenza di ragioni diverse dal risparmio fiscale che le possano giustificare economicamente; operazioni che invece, nel passato, pur con qualche incertezza interpretativa, sono state ritenute penalmente rilevanti in presenza di specifiche norme tributarie antielusive.

Si è detto, la nuova normativa stabilisce che non si considerano abusive, in ogni caso, le *“operazioni giustificate da non marginali ragioni extrafiscali, anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”*, introducendo opportunamente un'ulteriore clausola, c.d. “negativa”, che escluda a priori l'abusività delle condotte di cui al co. 1 della stessa norma, ossia una sorta di “scriminante” per quelle operazioni che, pur corrispondendo ai fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali, siano giustificate da particolari finalità, riconosciute dall'ordinamento tali da non produrre contestazioni neanche sul piano amministrativo.

Con riferimento a quanto indicato nella legge delega, il Legislatore, nello stabilire che per *“ragioni economiche extra fiscali non marginali”* debbano essere intese quelle legate a finalità di ordine amministrativo e gestionale e che rispondano allo scopo di apportare un miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente, ha voluto specificare che tali stesse

⁷² Cass., Sez. V, n. 36859 del 16/01/2013.

attività portino solo al miglioramento organizzativo e funzionale dell'azienda del contribuente, sottolineando che la norma in esame vada applicata anche quando l'attività economica del contribuente sia professionale e non imprenditoriale.

Invero, l'orientamento in oggetto, prima pronuncia ad approfondire il tema dell'abuso del diritto e della sua applicabilità, ha sollevato dubbi sul diverso potenziale valore, sul bilanciamento, in ogni fattispecie concreta, tra le ragioni economiche extrafiscali e le ragioni fiscali, affinché possa dirsi applicabile la clausola negativa di cui al co. 3, art. 10 bis, superando il carattere di abusività dell'operazione.

D'altra parte, per stessa asserzione della sentenza in commento, *“per cogliere la non marginalità delle ragioni extrafiscali occorre guardare all'intrinseca valenza di tali ragioni rispetto al compimento dell'operazione di cui si sindacava l'abusività. In questo senso, le ragioni economiche extrafiscali non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza. In altri termini, dunque, sarà necessario dimostrare che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza di tali ragioni”*.

Dalla categoria delle operazioni simulate sono dichiaratamente escluse le cd. operazioni “elusive”, quelle cioè disciplinate dal nuovo art. 10 bis dello statuto del contribuente, le quali provocano conseguenze solo sul piano tributario.

In tal senso, dimostrare che le operazioni collegate tra loro, poste in essere dal commercialista, avessero sì consentito di ottenere vantaggi fiscali per la società dei contribuenti, ma non fossero precipuamente finalizzate al loro conseguimento, bensì ad ulteriori scopi congeniti alla vita della società, consentirebbe l'applicazione della clausola negativa di cui al co. 3 dell'art. 10 bis TUIR.

Da ultimo, in ossequio alla sentenza dei giudici di legittimità, momentaneamente unico faro ermeneutico sulla materia oggetto di parere, va sottolineato che *“rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali, sempre che ne sussistano i presupposti, nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguono finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita auto-attribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione). Parimenti, rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che, alla luce delle previsioni della normativa delegata e della possibile formulazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione”*⁷³

4.5 Retroattività della norma più favorevole

Infine, è di decisiva importanza sottolineare che, qualora il commercialista e i responsabili legali dell'ente fossero stati sottoposti a procedimento penale in corso di vigenza degli ormai superati regimi normativi e orientamenti giurisprudenziali (lo si ricorda, tendenti a valutare l'elusione come fortemente prossima all'evasione

⁷³ Cass. Sez. III, 40272/2015.

fiscale, e quindi, assimilata a fatto penalmente rilevante), in virtù del su richiamato art. 2, co. 2 c.p., in rispetto del principio della successione di leggi penali nel tempo, in combinato disposto col trascendente fondamento del *favor rei*, alla fattispecie *de facto* andrebbe applicata *ex novo* la novellata disciplina, con possibile sussunzione della condotta nel corso dell'abuso del diritto, escludendo così la rilevanza criminosa dei contegni adottati.

Diversamente, sarebbe automatico il contrasto, oltre che con la normativa costituzionale e codicistica interna, con l'art. 15, co. 1 del Patto internazionale di New York del 1966 sui diritti civili e politici, ratificato dall'Italia con la l. n. 881/1977, esecutivo dal 1978, assolutamente cogente ed inderogabile laddove prevede che "*se, posteriormente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, il colpevole deve beneficiarne*", stabilendo il principio di retroattività delle leggi che prevedano pene più favorevoli.

Nello stesso senso, ed anche in applicazione dell'art. 7 CEDU, la Corte di Strasburgo ha espresso l'avviso che tale disposizione sancisce non solo "*il principio della irretroattività delle leggi penali più severe, ma anche, e implicitamente, il principio della retroattività della legge penale meno severa*" e che "*se la legge penale in vigore al momento della perpetrazione del reato e le leggi penali posteriori adottate prima della pronuncia di una sentenza definitiva sono diverse, il giudice deve applicare quella le cui disposizioni sono più favorevoli all'imputato*"⁷⁴ (Corte EDU, Grande Camera, Scoppola c. Italia, 17 settembre 2009).

Ulteriore conferma del suesposto principio è stata prodotta dalla Corte di Strasburgo, la quale ha ribadito che "*la Convenzione sottomette le disposizioni che definiscono gli illeciti e le sanzioni che li reprimono a quelle regole particolari in materia di retroattività, tra le quali il principio dell'applicazione retroattiva della legge penale più mite*" .

D'altra parte, la previsione dell'inapplicabilità della statuizione d'irrilevanza penale delle operazioni abusive eventualmente commesse dai soggetti *de quo* (Tizio e i responsabili legali) anche alle operazioni abusive poste in essere prima della data del 10 ottobre 2015 per le quali sia stato già emanato il relativo atto impositivo può ritenersi compatibile con quanto disposto dal Patto di New York dalla CEDU, per essere configurabile come una deroga giustificata a tali disposizioni: una deroga a tali disposizioni cogenti sarebbe ingiustificata e lederebbe il principio di ragionevolezza, come ha avuto modo di sottolineare più volte il Giudice delle Leggi. Ed infatti, ha affermato la Suprema Corte nella pronuncia che si commenta "*è evidente che sarebbe del tutto irragionevole far dipendere l'applicazione di un deteriore trattamento penale di un'operazione asseritamente abusiva da un fatto - e cioè quello della notifica di un atto impositivo - che non solo è rimesso alla discrezionalità dall'Agenzia delle Entrate che è libera di decidere quando procedere*

⁷⁴ Corte EDU, 27/04/2010, Morabito c. Italia. Tale principio, peraltro, è stato ormai da tempo riconosciuto espressamente dalla Corte Costituzionale, in quanto riconducibile, in ragione dell'art. 117 della Cost., ai principi costituzionali cui è vincolato il Legislatore interno. Si veda, Corte Cost., sent. n. 236/2011.

alla sua notifica entro il termine perentorio di legge, ma non è comunque tale da poter giustificare tale deteriore trattamento penale, essendo la notifica di un tale atto del tutto irrilevante agli effetti penali”

5. Nodi problematici e conclusioni

Come si è sopra accennato, l'attuale riforma del sistema penale tributario è stata salutata con favore per gli importanti passi in avanti che ha fatto in punto di chiarezza e determinatezza delle norme riportanti misure sanzionatorie.

Sotto tale profilo, è indubbio, infatti, che i principi ispiratori di tale intervento hanno trovato il proprio fondamento teorico principalmente nell'inasprire la sanzione punitiva in caso di contegni fattuali palesemente connotati da fraudolenza e da inganno: così la palesata intenzione della riforma è stata quella di rendere la punizione maggiormente proporzionale, per ciò che concerne le fattispecie rientranti nella sfera dei delitti di tipo dichiarativo.

Tuttavia, nonostante gli sforzi di meglio definire l'ambito dell'irrilevanza penale dell'abuso del diritto dalla sfera dei reati penali, permane l'esigenza di approfondire e dettagliare tale nozione. Come, infatti, è stato rilevato: “*alcuni passaggi delle definizioni e delle specificazioni contenute nel co. 1 e nelle lettere a) e b) del co. 2 dell'art. 10 bis si presentano come parziali tautologie*⁷⁵”.

Infine, un altro punto problematico, cui gli interpreti dovranno confrontarsi, consiste nel problema, già più volte rilevato dagli organi europei, di evitare il *ne bis in idem*, data la nuova opzione per la sanzionabilità in sede amministrativa delle condotte abusive⁷⁶.

Invero, la riforma del novembre 2015 si è collocata in un più ampio contesto temporale in cui, a dir poco, il Legislatore, da svariati anni, ha cercato di riorganizzare e conferire coerenza a una disorganica congerie di norme, tutte afferenti al diritto penale dell'economia.

Da anni ormai, i commentatori hanno intinto pagine e versato fiumi di inchiostro nel cercare di trovare (o dare?) un ordine alla mole disorganica di disposizioni di questa branca del diritto penale, oggi più che mai discussa e analizzata: forse perché, nel contesto di una grave crisi economica che affligge l'Europa e l'Italia ormai dal 2008, il contrasto alla criminalità economica è stato avvertito dalla comunità scientifica sempre con maggior vigore.

Se si aggiunge, a tutto ciò, la fragilità istituzionale che ha caratterizzato il sistema Italiano degli ultimi decenni, appare di tutta evidenza come, al moltiplicarsi delle istanze provenienti dalla società civile, dalla dottrina e dalla magistratura, nonché dal modo professionale, il Parlamento ha dato spesso risposte disorganiche e spesso intrinsecamente confliggenti (e da qui, proprio sul tema della riforma dei reati tributari, vale l'esempio della più che mai discussa questione dell'innalzamento delle soglie di punibilità recentemente introdotta).

⁷⁵ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari*, cit., punto 6.

⁷⁶ F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario*, cit., punto 3.

Ne è conseguito che, come nel caso della pronuncia in commento, la magistratura, nell'ambito dell'operazione ermeneutica che le è propria, ha spesso dovuto supplire (a volte, impropriamente, e da qui i ben noti corto circuiti istituzionali) alle mancanze del Legislatore.

Senz'altro, comunque, le nuove norme si collocano in un panorama evoluto anche nel "corso" delle istanze europee, che costituisce, forse, il vero nodo cruciale e punto di riferimento (da seguire) per l'evoluzione della materia.