

Superato il “doppio binario” tributario-penale?

di Ivo Caraccioli

Con la **sentenza** della IV Sezione penale n. 7615 del 2014, la Corte di cassazione aderisce al proprio precedente orientamento in forza del quale, a seguito dell'**accertamento con adesione** in materia di violazioni tributarie, dev'essere dichiarato **non punibile il reato fiscale** (nella specie, “dichiarazione infedele”) allorché, attraverso tale istituto cd. “deflattivo del contenzioso tributario”, si **scenda** al di sotto della **soglia di punibilità** prevista dall'illecito penale tributario. Si esaminano le conseguenze sistematiche derivanti da tale decisione in ordine alla **regola** del cd. “**doppio binario**”, di cui agli artt. 20 del D.Lgs. n. 74/2000 e 654 c.p.p., da ritenersi ormai decisamente **superata**. E di tutto questo finalmente il legislatore dovrebbe prendere atto con norme apposite ed adeguate.

Con ordinanza 2 ottobre 2012 il Tribunale di Roma aveva rigettato l'appello proposto dal P.M. presso il Tribunale di Roma avverso il provvedimento emesso il 5 luglio 2012 dal G.I.P. presso il medesimo Tribunale con il quale era stata respinta la richiesta di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di immobili di proprietà dell'attore B.R., indagato per vari reati contestati come art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per avere indicato, nelle dichiarazioni dei redditi relative agli anni dal 2005 al 2010, elementi passivi fittizi.

Contro tale provvedimento ricorreva per Cassazione il P.M. sostenendo che sussisteva la violazione dell'art. 4 cit. in relazione agli artt. 37, comma 3, e 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Sentenza n. 19100 del 2013

La Corte di cassazione, Sez. III pen., con sentenza 3 maggio 2013, n. 19100 (1), annullava l'ordinanza impugnata e rinviava al Tribunale di Roma per nuovo giudizio dovendosi accertare “se la ritenuta (dallo stesso Tribunale) condotta elusiva violi le specifiche disposizioni sopra richiamate e possa, quindi, configurarsi come penalmente rilevante”.

La ragione dell'annullamento da parte della Suprema Corte veniva dalla stessa individuata muovendo dall'osservazione che non si era te-

nuto conto della modifica intervenuta all'art. 2464 c.c. (che ha sostituito dal 1° gennaio 2004 il previgente art. 2476 c.c.), in forza della quale, in materia di conferimenti nelle s.r.l., possono essere oggetto di conferimento tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica, ivi compreso il conferimento d'opera.

Nel caso di specie, infatti, esisteva un contratto tra l'attore ed una s.r.l. (le cui quote erano ripartite tra il 20% allo stesso attore e l'80% alla sorella) in forza del quale B.R. cedeva alla società i diritti di utilizzazione economica della propria immagine dietro un compenso annuale minimo e si impegnava a versare alla stessa il 40% dei compensi ad esso fatturati. In sostanza, attraverso tale trasferimento dei propri guadagni alla società, si era trasformato il 40% delle poste attive in poste passive (costi deducibili).

L'argomento centrale del ragionamento della Corte di cassazione era stato quello per cui, onde potersi dare rilevanza penale alle ipotesi anti-elusive indicate negli artt. 37, comma 3, e 37-bis, del D.P.R. n. 600/1973, alla luce del principio di legalità e tassatività in materia penale, è necessario che la condotta anti-elusiva si estrin-

Ivo Caraccioli - Già Professore ordinario di Diritto penale presso l'Università di Torino - Presidente del “Centro di diritto penale tributario”

Nota:

(1) Il testo è della sentenza riportato a seguire.

LA GIURISPRUDENZA

Rapporti tra normativa penale e tributaria

Con la sentenza n. 19100 del 2013, la Cassazione aveva affermato il principio secondo cui la **rilevanza penale** dei comportamenti sanzionati dal D.Lgs. n. 74/2000 va esclusivamente individuata alla luce della **normativa tributaria** di riferimento. Il che, in termini sistematici, dà luogo ad un fenomeno interpretativo in forza del quale il giudice penale, nella **valutazione** dei concetti a **contenuto tributario** contenuti nelle **norme penali**, non si può discostare dal significato loro attribuito dalla normativa tributaria.

sechi in una delle ipotesi specificamente indicate dalla norma tributaria, nella specie quella di cui al comma 3, lett. c), dell'art. 37-bis ("cessioni di crediti"), aggiungendosi che "per la individuazione di siffatte operazioni non può che farsi riferimento alle norme del codice civile". In sostanza, quindi, con la prima sentenza della Suprema Corte, sul caso specifico in esame, si era affermato il principio secondo cui la rilevanza penale dei comportamenti sanzionati dal D.Lgs. n.

74/2000 va esclusivamente individuata alla luce della normativa tributaria di riferimento. Il che, in termini sistematici, dà luogo ad un fenomeno interpretativo in forza del quale il giudice penale, nella valutazione dei concetti a contenuto tributario contenuti nelle norme penali, non si può discostare dal significato loro attribuito dalla normativa tributaria.

Quindi, nessun "doppio binario a contenuto sostanziale", come sostanzialmente affermato dalla nota sentenza della Cassazione sul caso "Dolce e Gabbana" nell'interpretazione della formula "imposta evasa" di cui all'art. 1, lett. f), del D.Lgs. n. 74/2000, intesa come estesa al concetto di "imposta elusa" (2).

Il Tribunale di Roma, a seguito di tale decisione della Suprema Corte, con ordinanza 17 settembre 2013, ribadiva che la descritta operazione non era altro che un modo di conferire elementi dell'attivo reddituale di una persona fisica ad una persona giuridica di cui la prima era socio maggioritario, in tal modo "realizzando un indebito risparmio di imposta tra la maggiore aliquota fiscale gravante sulla persona fisica e quella del reddito delle società". Veniva pertanto riconfermato il sequestro preventivo degli immobili, ma solo limitatamente alle ipotesi di reato con riferimento agli anni di imposta dal 2006 al 2010. Ed invero, era emerso che l'Amministrazione finanziaria, in sede di riesame, aveva provveduto alla ridefinizione degli importi recu-

perati a tassazione per gli anni dal 2005 al 2009, ponendo la relativa pretesa, per ciascun anno di imposta, al di sotto della soglia di rilevanza penale.

Sentenza n. 7615 del 2014

Alla luce di quanto precede la Suprema Corte afferma ora essere "ben possibile che la pretesa tributaria dell'A.F. venga ridimensionata o addirittura invalidata nel giudizio innanzi al giudice tributario, senza che quindi possa escludersi che

quest'ultimo pervenga, sulla base di elementi di fatto in ipotesi non considerati dal giudice tributario, ad un convincimento diverso e ritenere nondimeno superata la soglia di punibilità per essere l'ammontare dell'imposta evasa superiore a quello accertato nel giudizio tributario. È ovvio però che di tale diverso convincimento occorre dare specifica e congrua motivazione".

Il punto focale del ragionamento della Corte di cassazione va comunque ravvisato nella seguente affermazione in diritto: "L'accertamento con adesione e ogni forma di concordato fiscale si collocano sul crinale della distinzione appena tracciata: c'è un'iniziale pretesa tributaria che poi viene ridimensionata non già dal giudice tributario, ma da un atto negoziale concordato tra le parti del rapporto. Anche in tal caso, dunque, il giudice penale non è vincolato all'imposta così accertata; ma per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione o dal concordato fiscale per tener conto invece dell'iniziale pretesa tributaria dell'A.F. al fine della verifica della soglia di punibilità prevista dall'art. 4 cit., occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente atten-

Nota:

(2) Cass., Sez. II pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, in *Riv. dir. trib.*, 2012, III, pag. 235, con nota di I. Caraccioli, "Imposta elusa" e reati tributari 'di evasione' nell'impostazione della Cassazione", *ivi*, pag. 86 e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 5/2012, pag. 381, con commento di M. Basilavecchia.

dibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta".

In conseguenza di tale impostazione con la "seconda sentenza", la n. 7615 del 2014 (3), la Corte di cassazione ha annullato l'ordinanza impugnata rinviando la questione per ulteriore nuovo esame al Tribunale di Roma.

Con tale decisione (emessa dalla IV Sezione penale della Cassazione, e quindi da Sezione diversa dalla III, abituale esaminatrice delle questioni attinenti ai reati tributari, che si era pronunciata la prima volta sullo stesso caso concreto) si può, quindi, senz'altro affermare che ormai il principio del "doppio binario", di cui agli artt. 20 del D.Lgs. n. 74/2000 (4) e art. 654 c.p.p. (5), deve considerarsi definitivamente superato. Non è più, infatti, a parlarsi di semplice "crisi" del doppio binario stesso, come da tempo si sostiene in dottrina e nei Convegni, ma di vera e propria eliminazione del principio dal sistema normativo, quale giudizialmente ritenuto.

Che senso diverso, infatti, potrebbe avere l'affermazione che il reato fiscale non esiste nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria ridetermini, in qualunque modo legislativamente contemplato, l'iniziale pretesa che era stata posta a contenuto del reato, essendone venuto meno uno degli elementi costitutivi essenziali, quale il superamento della doppia soglia di punibilità ivi prevista?

Verso la fine del doppio binario

Si chiude, quindi, alla luce di questo consolidamento interpretativo del sistema operato dalla Suprema Corte, una fase storica iniziata con la Riforma dei reati tributari, di cui alla legge 7 agosto 1982, n. 516, e proseguita con quella dell'introduzione del nuovo codice di procedura penale del 1988, che aveva voluto ricostruire il sistema dei rapporti tra accertamento e contenzioso tributario, da una parte, e processo penale per i reati fiscali, dall'altra parte, nei termini della separazione assoluta e dell'impossibilità di trasferimento dei risultati probatori raggiunti in una sede nell'altra.

Regola, questa, che aveva trovato la sua fonte ispiratrice nell'intenzione (e/o presunzione) della Magistratura inquirente di "combattere l'evasione fiscale", con i mezzi propri del processo

penale, assai più penetranti di quelli dell'accertamento e del contenzioso fiscale.

Con espressione immaginifica, che ha sempre riscosso molto successo, si è parlato di "due rette parallele che non si incontrano neppure all'infinito", e che possono quindi anche portare - esito peraltro insopprimibile - ad un contrasto, anche clamoroso in linea di fatto e difficile comunque da accettare in termini di giustizia sostanziale - di giudicati (tributario da una parte e penale dall'altra).

La regola in questione, peraltro, sin dall'inizio ha avuto un'applicazione assai travagliata, rendendosi conto - giudici tributari da una parte e giudici penali dall'altra, appunto - che era assurdo che in sede di accertamento e di contenzioso fiscale non si potesse tener conto dei risultati che in sede di accertamento penale potevano essere ottenuti attraverso i metodi di indagine assai più penetranti del P.M., ed in sede di processo penale dei più raffinati e tecnici poteri di analisi degli istituti tributari e di ricostruzione dell'evasione ad opera dell'Amministrazione finanziaria.

Ditalché le due giurisprudenze parallele della Cassazione (V Sezione civile tributaria, da una parte, e III Sezione penale dall'altra) hanno iniziato a prevedere una serie di cd. "varchi al doppio binario" con un crescendo applicativo sempre più accentuato.

Per limitarsi a pochi esempi concreti si indicano i seguenti settori di intervento in cui il fenome-

Note:

(3) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

(4) Per l'esame di ampia casistica v. E. Mastrogiacomo, "Commentario breve alle leggi tributarie", a cura di G. Falsitta - A. Fantozzi - G. Marongiu - F. Moschetti, t. II, *Accertamento e sanzioni* (a c. di F. Moschetti), Padova, 2011, pag. 6541.

(5) Tra le varie decisioni in materia di art. 654 c.p.p. v. Cass., Sez. trib., 26 luglio 2006, n. 17057, in *Vita not.*, 2006, pag. 846: "Ai sensi dell'art. 654 c.p.p. l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario ... ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'A.F. ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente; il giudice tributario pertanto non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo Ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato a operare".

no delle deroghe si è concretato:

- cd. “circolazione del materiale probatorio da un processo all’altro” (6);
- confessione in sede penale da parte dell’indagato o imputato;
- valenza in sede fiscale delle intercettazioni telefoniche raccolte in sede di indagini penali (7);
- rilevanza in campo tributario del “patteggiamento” penale (rispetto al quale addirittura il contribuente patteggiante dovrebbe spiegare le ragioni per cui ha ritenuto di ricorrere a tale istituto, che comunque nel nostro ordinamento processuale non equivale a confessione del reato) (8);
- possibilità di dare rilievo tributario, attraverso il ricorso, di volta in volta, agli artt. 116 c.p.c. e 234 c.p.p., a diversi istituti processuali (confessione o testimonianze extragiudiziali, decreto di archiviazione, sentenze rese a seguito di giudizi abbreviati, ecc.) (9);
- valenza in sede penale di istituti strettamente fiscali quali presunzioni in materia di IVA, “costi neri” in materia di imposte sui redditi) (10), e

Note:

(6) Terminologia ampiamente adottata in dottrina e giurisprudenza. Per tutti, con ampie citazioni, v.A. Marcheselli, “La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario”, in *Rass. trib.*, 2009, I, pag. 83.

(7) In ordine al problema della cd. “circolazione del materiale probatorio” (tra i due tipi di procedimento) v., tra i tanti possibili profili della questione, Cass., Sez. trib., 24 ottobre 2005, n. 20601, relativa al caso della confessione resa dall’imputato C.S. nel procedimento penale a suo carico per l’illecito finanziamento ai partiti politici e che fu acquisita come elemento di prova nel processo tributario per le connesse violazioni di ordine fiscale. In argomento v. S. Golino - B. Lo Giudice, “Principio del doppio binario: interferenze tra contenzioso tributario e procedimento penale”, in *il fisco* n. 18/2013, fasc. I, pag. 2730, n. 10.

Sul diverso ma connesso problema dell’utilizzazione in sede tributaria, ai sensi dell’art. 63 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, delle intercettazioni telefoniche (per le quali nella sede penale vige la rego-

LA GIURISPRUDENZA

Deroghe al doppio binario tributario-penale

La Sezione tributaria della Corte di cassazione, da una parte, e la III Sezione penale, dall’altra, hanno iniziato a prevedere una serie di “**varchi al doppio binario**” tributario-penale, quali, ad esempio, la **circolazione del materiale probatorio** da un processo all’altro, la **valenza in sede fiscale delle intercettazioni telefoniche raccolte nelle indagini penali**, la rilevanza in campo tributario del **patteggiamento penale**, ecc. Di fondamentale importanza la sentenza della Suprema Corte, III Sezione penale, n. 5640 del 2012, che ha attribuito **rilevanza penale agli istituti deflattivi del contenzioso tributario** (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, ecc.), previsti dal legislatore come **ipotesi esclusivamente danti luogo a riduzione di pena**.

la di cui all’art. 270 c.p.p.) v. S. Golino - B. Lo Giudice, *op. loc. cit.*, pag. 2731.

(8) Secondo, già, Cass., Sez. trib., 24 febbraio 2001, n. 2724, in *Mass. Giur. it.*, 2001, “la sentenza penale di applicazione ex art. 444 c.p.p. (c.d. “patteggiamento”) costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l’imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall’efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell’accertamento”; nello stesso senso *Id.*, 30 settembre 2005, n. 1925, in *Dir. e prat. trib.* n. 2/2005, pag. 1532; *Id.*, 8 settembre 2008, n. 22548; *Id.*, 3 dicembre 2010, n. 2458.

(9) Secondo Cass., Sez. trib., 3 settembre 2008, n. 22173, “la sentenza penale di condanna o di assoluzione, anche quando sia divenuta irrevocabile, non ha efficacia vincolante nel processo tributario ai sensi dell’art. 654 c.p.p. a causa delle limitazioni della prova esi-

stenti in quest’ultimo e del fatto che in esso trovano ingresso legittime presunzioni, inidonee a fondare la pronuncia penale di condanna. Il giudice tributario, peraltro, nell’esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), è tenuto a verificare la rilevanza, rispetto alla fattispecie tributaria soggetta ad esame, di tutti gli elementi desumibili dall’inchiesta e dalla sentenza penale”; nello stesso senso *Id.*, 12 dicembre 2010, n. 21049. Parimenti, in applicazione dell’art. 234 c.p.p., *Id.*, 16 dicembre 2008, n. 29396: “Questa Corte, con indirizzo ormai consolidato, ha avuto modo di affermare il principio secondo cui, nel processo tributario, la sentenza irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula perché il fatto non sussiste, non spiega automaticamente efficacia di giudicato, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l’A.F. ha promosso l’accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione dal giudice tributario come possibile fonte di prova”; nello stesso senso v. Cass., Sez. III pen., 18 febbraio 2009, n. 6881.

(10) In argomento v. Cass., Sez. III pen., 10 settembre 2013, n. 37131: “Il complesso delle argomentazioni difensive ruota intorno alla motivazione data dalla C.d’A. circa l’inapplicabilità nel caso di specie dell’art. 109, c. 4, T.U.I.R., motivazione rilevante ai fini del superamento delle soglie quantitative di punibilità fissate dalla legge ... Nel valutare i costi sostenuti al nero il giudice di merito ha l’onere di procedere ad una disamina analitica dei documenti dai quali essi sono fatti derivare, non potendosi far coincidere la mancanza di elementi certi e precisi relativi a detti costi con l’irregolarità, anche macroscopica, della tenuta della contabilità”.

l'elencazione potrebbe agevolmente continuare, com'è sotto gli occhi di tutti.

Non va poi dimenticato che lo stesso legislatore tributario, con l'inserimento dell'istituto del "raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale in caso di denuncia per reati tributari", aveva a suo tempo motivato tale Riforma con la affermata necessità di non disperdere in sede tributaria i risultati delle più penetranti indagini esperite in sede penale dall'Autorità giudiziaria, in tal modo smentendo l'impostazione generale adottata nel 2000 ed a seguito della Riforma del codice di procedura penale.

L'ultimo anello di tale catena si era, comunque, avuto con la sentenza della Suprema Corte che aveva attribuito rilevanza penale agli istituti cd. deflattivi del contenzioso tributario (accertamento con adesione, ma anche conciliazione giudiziale, adesione ai processi verbali di constatazione, ecc.), che il D.Lgs. n. 74/2000 prevede, all'art. 13, come ipotesi esclusivamente danti luogo a riduzione di pena (11).

Da questo momento in poi si è, infatti, capito che il "doppio binario", ferito a morte, non aveva più molte ragioni di vita. Ed oggi, con la sentenza in commento, che ha espressamente richiamato detta precedente pronuncia, si può con ragione affermare che il "doppio binario" non è più soltanto in crisi, ma è praticamente estinto.

E di tutto questo finalmente il legislatore dovrebbe prendere atto con norme apposite ed adeguate (12).

Note:

(11) Si v. Cass., Sez. III pen., 14 febbraio 2012, n. 5640, pubblicata in *GT - Riv. giur. trib.* n. 4/2012, pag. 285, con commento di M. Nardelli ed in *il fisco* n. 9/2012, 2, pag. 2012, con nota di A. Iorio - S. Mecca, "L'adesione sotto soglia penale fa venir meno il reato tributario": "Se l'accertamento con adesione fa scendere l'importo preteso dall'Ufficio al di sotto della soglia di punibilità il reato è insussistente. Il giudice penale, infatti, non è vincolato all'accertamento del giudice tributario, ma non può prescindere dalla pretesa tributaria dell'Amministrazione, per cui, se non ha concreti elementi per ritenere più attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta, deve uniformarsi all'esito dell'adesione. La conseguenza è che, per i delitti tributari disciplinati dal D.Lgs. n. 74/2000, si avrà esclusione del reato quando la pretesa dell'A.F. si andrà a collocare al di sotto delle soglie di punibilità anche a seguito di accertamento con adesione".

(12) Dello specifico problema del superamento del "doppio binario" non si occupa, peraltro, la "Delega fiscale" (legge 11 marzo 2014, n. 23), a cui dovranno seguire i decreti delegati, la quale all'art. 8 prende esclusivamente in considerazione il problema generale di un necessario "ridimensionamento" delle sanzioni penali in materia fiscale, a vantaggio delle sanzioni tributarie, e questo in quanto il superamento stesso richiederebbe un intervento nella specifica materia processuale penale, disciplinata dal c.p.p.; intervento che tradizionalmente non viene operato allorché si tratta di modificare norme di codici. Il che, peraltro, non significa che il legislatore, una volta completamente entrata in vigore la disciplina di cui all'art. 8 cit., non ritenga opportuno (se non importante ed essenziale) procedere direttamente alla modifica del sistema dei rapporti tra i due sistemi sanzionatori in argomento.

LA SENTENZA

■ Mancato raggiungimento della soglia di punibilità

Cassazione, Sez. IV pen., Sent. 18 febbraio 2014 (30 gennaio 2014), n. 7615 - Pres. Brusco - Rel. Iannello

Non sussiste il reato di dichiarazione infedele (art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000), per mancato raggiungimento della soglia quantitativa di punibilità, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria, a seguito della pretesa iniziale per applicazione dell'accertamento con adesione, abbia ridotto la stessa al di sotto della soglia di punibilità.

Ritenuto in fatto

1. Con ordinanza del 2/10/2012 il Tribunale di Ro-

ma rigettava l'appello proposto dal P.M. presso il Tribunale di Roma avverso il provvedimento con il quale il G.I.P. presso il medesimo Tribunale aveva respinto la richiesta di sequestro preventivo per equivalente di immobili di proprietà di B.R. indagato per sei reati p. e p. dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto), per avere indicato nelle dichiarazioni relative agli anni dal 2005 al 2010 elementi passivi fittizi.

Il procedimento nasceva da un controllo della Polizia tributaria, dal quale era emerso che, in data 11/07/1996, era stato stipulato un contratto (poi rinnovato negli anni successivi) tra l'attore B.R. e la società "Sanmarco s.r.l." (le cui quote erano ripartite tra lo stesso, per il 20%, e la sorella B.T., per l'80%; l'altra sorella B.D. essendone amministratore unico, e R.G.C.M., moglie dell'indagato,

la procuratrice), in forza del quale il primo cedeva alla seconda i diritti di utilizzazione economica della propria immagine dietro compenso annuale di un minimo garantito di Euro 100.000; il B. inoltre era tenuto a versare alla società una percentuale dei compensi da lui fatturati nella misura del 40%.

Il Tribunale, pur ritenendo essersi in presenza di una fattispecie di abuso del diritto (essendo stata la società costituita non per finalità economiche ma per eludere le imposte dovute, attraverso una riduzione della base imponibile, ottenuta per mezzo dell'indicazione di costi cui non corrispondeva alcun vantaggio economico), osservava che, nondimeno, non era configurabile il reato ipotizzato, atteso che non qualsiasi condotta elusiva può avere rilevanza penale, ma soltanto quella espressamente prevista dalla legge, tale non potendosi considerare l'ipotesi in esame, non potendo in particolare invocarsi il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis, che riguarda il trasferimento di proprietà (beni immobili per lo più) dal socio alla società.

2. Su ricorso del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Roma - che rilevava, per quel che ancora interessa, che, contrariamente a quanto ritenuto dal Tribunale, nella previsione di cui all'art. 37-bis, comma 3, lett. b), D.P.R. cit., rientrano anche i conferimenti in società che, secondo la definizione dettata dal novellato art. 2464 c.c., possono essere rappresentati da "qualunque elemento dell'attivo, suscettibile di valutazione economica" - la sezione terza di questa Corte, con sentenza n. 19100 del 06/03/2013, annullava detta ordinanza e rinviava al Tribunale di Roma per un nuovo esame. Valutata in premessa come validamente motivata la ricostruzione della vicenda in termini di abuso del diritto (il diritto, nella specie, di costituire una società), essendo tale costituzione avvenuta senza che vi fosse alcuna apprezzabile ragione economica, ma al solo scopo di conseguire vantaggi fiscali, rilevava, in conformità alle critiche svolte dal ricorrente, che l'affermazione secondo cui una tale condotta elusiva non potesse assumere rilievo penale in quanto "non espressamente e tassativamente prevista come tale dalla legislazione tributaria" oltre ad essere meramente apparente e apodittica (non essendo stato spiegato il motivo per cui le previsioni contrattuali non potessero essere ricondotte all'ipotesi dei conferimenti), non teneva conto della nuova formulazione dell'art. 2464 c.c., applicabile alla fattispecie essendo stato il contratto tra il B. e la società Sanmarco Srl (stipulato in data 11/7/1996), comunque rinnovato di anno in anno.

Demandava pertanto ai giudici del rinvio di accer-

tare se la ritenuta condotta elusiva violi le specifiche disposizioni sopra richiamate.

3. Con ordinanza del 17/09/2013 il Tribunale di Roma, in sede di rinvio, dava risposta affermativa a tale quesito rilevando che la descritta operazione non è altro che un modo di conferire elementi dell'attivo reddituale dal B. persona fisica alla Sanmarco persona giuridica di cui lo stesso è socio maggioritario, realizzando un indebito risparmio di imposta, tra la maggiore aliquota fiscale gravante sulla persona fisica e quella del reddito delle società.

Le contrarie argomentazioni sul punto svolte dalla difesa erano disattese sulla base dei seguenti rilievi:

- ciò che il B. conferisce alla società è una somma di denaro e non una prestazione d'opera, né un diritto della personalità o quant'altro (il 40% dei compensi ricevuti da terzi per le sue prestazioni artistiche);

- la mancanza degli adempimenti previsti in tema di conferimenti (mancata patrimonializzazione da parte della società, ovvero, in alternativa, incorporazione mediante emissione delle quote corrispondenti) non è di per sé significativa, ciò discendendo dalla scelta elusiva di far apparire il versamento come una provvigione per il servizio di consulenza che la Sanmarco avrebbe (in apparenza) reso all'artista;

- la previsione di un compenso minimo garantito di Euro 100.000,00 dovuto dalla società al B., per la cessione dell'esclusiva sui diritti di utilizzazione economica della propria immagine, piuttosto che smentire rafforza l'obiettivo elusivo, poiché tale compenso all'artista costituisce una posta passiva per la società, di talché, in sintesi: 1. circa la metà di quel che il B. guadagna come persona fisica dalla propria attività artistica, diventa una posta passiva perché si trasforma in una provvigione (e dunque in un costo) che egli deve sostenere per compensare la società; 2. tale metà, a sua volta, viene decurtata di una posta passiva che la società deve al B., quale compenso a titolo di cessione dei diritti d'immagine in una sorta di "scatole cinesi" tutte tese a ridurre il più possibile l'imposta effettivamente dovuta;

- non vi è contraddizione tra ipotizzata simulazione della provvigione (in quanto dissimulante un vero e proprio conferimento in società) e qualificazione in termini di condotta elusiva dell'operazione nel suo complesso, atteso che la prima qualificazione si riferisce per l'appunto alla reale giustificazione negoziale degli obblighi economici as-

sunti in contratto dal B. nei confronti della società: reale giustificazione la cui individuazione, secondo il Tribunale, è imposta da una rigorosa applicazione del principio della rilevanza penale dell'abuso del diritto e sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti, rispetto alla finalità di conseguire un risparmio d'imposta (al qual riguardo si rimarca nell'ordinanza che, come emerso nel corso della verifica fiscale, il B. trattava da solo con i terzi e non ricavava pertanto alcun effettivo e apprezzabile vantaggio dall'incarico formalmente attribuito alla società);

– è corretta la procedura seguita dall'Amministrazione finanziaria per il calcolo dell'imposta evasa dovendo questa calcolarsi, atteso appunto il carattere elusivo dell'operazione nel suo complesso, come se la società non fosse mai stata costituita.

In ragione di tali considerazioni, il Tribunale disponeva pertanto, in accoglimento dell'appello proposto dal P.M. avverso il provvedimento del G.I.P., ma limitatamente alle ipotesi di reato contestate con riferimento agli anni d'imposta dal 2006 al 2010, il sequestro preventivo per equivalente finalizzato alla confisca degli immobili, specificamente elencati, intestati a B.R. in (OMISSIS) e in (OMISSIS), fino a concorrenza della complessiva somma di Euro 1.560.032,65.

4. Avverso tale ordinanza propone ricorso il B., per ministero del proprio difensore, sulla base di tre motivi.

4.1. Con il primo deduce inosservanza ed erronea applicazione dell'art. 1, c.p., e D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, in relazione al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, e art. 2464 c.c., con riferimento alla contestata riconducibilità della condotta in oggetto all'istituto dei conferimenti in società.

Richiamate le considerazioni già svolte in sede di riesame al fine di dimostrare l'impossibilità di pervenire ad una tale qualificazione (mancata prova di modifiche al capitale sociale ovvero di emissione di nuove quote societarie corrispondenti ai presunti nuovi apporti, carenze dei requisiti di forma e pubblicità), il ricorrente censura l'argomento reietto utilizzato nell'ordinanza impugnata - secondo cui si tratterebbe di conferimento dissimulato dietro l'apparenza di provvigioni - rilevandone l'insostenibilità sia sul piano civilistico che su quello tributario.

Dal primo punto di vista rileva che erroneamente le condizioni necessarie e imprescindibili, secondo la disciplina codicistica in tema di S.r.l., per dar vita

ad un conferimento, vengono nell'ordinanza sottovalutate, in modo sbrigativo e superficiale, quali meri adempimenti formali e che, peraltro, realmente le provvigioni asseritamente simulate transitavano sul conto della Sanmarco e andavano a formare una parte dei ricavi sottoposti all'imposizione fiscale.

Sotto il secondo aspetto rimarca che l'ipotizzata operazione simulativa è estranea sia alla fattispecie incriminatrice di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, (priva di connotati ingannatori o fraudolenti) sia e soprattutto alla *ratio* della previsione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 3, lett. b), che presuppone trattarsi di conferimenti reali e palesi posti in essere in sostituzione di altro negozio traslativo del bene conferito, al fine di beneficiare della più vantaggiosa imposizione fiscale gravante sui primi.

Sul piano penale, una tale operazione comporterebbe - deduce ancora il ricorrente - violazione dei principi di legalità, tassatività e determinatezza della norma incriminatrice.

Soggiunge che il raffronto con l'ipotesi della "esterovestizione" di società, utilizzato dal Tribunale per argomentare la riconducibilità del fenomeno elusivo anche a comportamenti simulati, prova troppo, dal momento che in tal caso è la stessa legge (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 73, comma 3), che impone di valutare, al fine di ricostruire la condotta elusiva, la sostanza della situazione di fatto, mentre nel caso in esame manca un analogo riferimento normativo.

4.2. Con il secondo motivo il ricorrente deduce violazione di legge, per avere il giudice *a quo* erroneamente ravvisato il superamento, nelle fattispecie considerate, delle soglie di punibilità previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, ed altrettanto erroneamente calcolato l'imposta evasa ai sensi dell'art. 1 del medesimo decreto, derivandone l'erroneo riscontro del *fumus commissi delicti*.

Rileva che, come pure univocamente documentato in sede di riesame, la stessa Amministrazione finanziaria aveva provveduto alla ridefinizione degli importi recuperati a tassazione per gli anni dal 2005 al 2009 (per il 2007 a seguito di accertamento con adesione), ponendo la relativa pretesa, per ciascun anno di imposta, al di sotto della soglia di rilevanza penale.

Aveva infatti ritenuto, ad emenda degli erronei criteri adottati dalla Guardia di Finanza, che il recupero fiscale dovesse essere limitato al disconoscimento del risparmio d'imposta ottenuto dal contribuente con l'operazione posta in essere e dunque procedendo anzitutto a quantificare l'imponibile non di-

chiarato nella differenza tra i costi dedotti (ossia le somme corrisposte anno per anno dal B. alla Sanmarco S.r.l.) e i compensi corrisposti dalla società (già dichiarati e tassati dall'artista) e, di seguito, applicando all'imponibile così calcolato l'aliquota del 10%, ossia la differenza tra l'aliquota prevista per i redditi della persona fisica (43%) e quella prevista per i redditi della persona giuridica (33%).

L'Agenzia delle entrate aveva inoltre espressamente escluso doversi procedere a recupero ai fini IRAP e IVA, non essendovi alcuna differenza di aliquota tra l'imposta che, sull'imponibile non dichiarato, avrebbe dovuto corrispondere il B. e quella invece effettivamente corrisposta dalla Sanmarco S.r.l.

Quanto all'anno d'imposta 2010, rileva il ricorrente che, come pure documentato in sede di riesame, essendo l'avviso di accertamento ancora in fase di elaborazione da parte dell'Agenzia delle entrate, egli aveva presentato dichiarazione integrativa del modello UNICO 2011/2010 e del modello IRAP 2011/2010, nei quali veniva evidenziata, in base ai medesimi criteri già recepiti dall'Amministrazione finanziaria per gli anni precedenti, una maggiore imposta non pagata di Euro 46.235,00, anch'essa inferiore alla soglia di punibilità.

Alla luce di tali premesse, censura l'affermazione contenuta nell'ordinanza impugnata secondo cui l'imposta andrebbe calcolata come se la società non fosse stata costituita, rilevando in sintesi che:

- l'errore nel calcolo delle imposte era stato riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria, tanto che la stessa aveva, come detto, proceduto al ricalcolo degli importi recuperati a tassazione;
- l'assunto secondo cui il calcolo dell'imposta andrebbe operato come se la società non fosse stata costituita, si pone in contrasto con quello secondo cui andrebbero nella specie ravvisati dei veri e propri conferimenti in società, ciò postulando l'esistenza reale di una società;
- è vero che il giudice penale non è vincolato dall'accertamento in sede tributaria, ma egli tuttavia non può prescindere dalla pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria (Sez. 3, n. 5640 del 2/12/2011 - dep. 14/02/2012, Manco, Rv. 251892);
- anche con riferimento all'accertamento per adesione posto a base del nuovo calcolo dell'imposta per l'anno 2007, se è vero che esso non ha efficacia vincolante per il giudice penale, tuttavia per disconoscerlo e aderire alla quantificazione iniziale, sarebbe necessario indicare concreti elementi di fatto che rendono quest'ultima più attendibile rispetto alla rideterminazione negoziale;
- il ragionamento seguito dal Tribunale omette, infi-

ne, di considerare che la Sanmarco, lungi dal potersi considerare come se non esistesse, ha effettivamente versato le imposte calcolate sui ricavi derivanti dal rapporto contrattuale con il B., sicché il criterio di calcolo ipotizzato nell'ordinanza porterebbe a una duplicazione delle stesse imposte (una prima volta pagate dalla società, una seconda volta dal B.).

4.3. Con il terzo motivo il ricorrente deduce inosservanza ed erronea applicazione dell'art. 322-ter c.p., e legge 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 143, (legge finanziaria 2008).

Lamenta che il Tribunale ha ommesso di considerare la documentazione comprovante i piani di ammortamento e i relativi pagamenti già effettuati per tutte le annualità, compreso l'anno di imposta 2010 in conseguenza della dichiarazione integrativa del modello UNICO 2011/2010. Posto che, secondo indirizzo della giurisprudenza di questa Suprema Corte, il sequestro preventivo, *ex art. 322-ter c.p.*, non può riguardare beni di valore eccedente il profitto del reato, da identificare per altrettanto pacifico indirizzo, nel caso di reati tributari, con l'ammontare dell'imposta evasa, deduce che di tali pagamenti avrebbe dovuto a tal fine tenersi conto.

5. Il ricorrente ha depositato in data 9 gennaio 2014 memoria con la quale viene proposto nuovo motivo di ricorso, ai sensi dell'art. 311 c.p.p., comma 4 (richiamato dall'art. 325 c.p.p., comma 3).

Con esso deduce l'illegittimità del sequestro preventivo nella misura in cui è riferito alle imposte in ipotesi evase per l'anno 2006, in quanto operato in applicazione retroattiva della norma di cui alla legge 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 143, (che ha esteso ai reati tributari la confisca per equivalente cui detto sequestro è finalizzato) a fattispecie perfezionatasi anzi anteriormente alla sua entrata in vigore: ciò in violazione del principio di irretroattività della norma penale (art. 2 c.p.), cui deve ritenersi soggetta anche la norma suindicata, per il carattere prettamente afflittivo e consequenziale al reato della confisca predetta.

Considerato in diritto

6. I ristretti confini del sindacato consentito in questa sede - da un lato in ragione dei limitati vizi deducibili, ai sensi dell'art. 325 c.p.p., riguardo a provvedimenti in tema di misure cautelari reali, dall'altro per i vincoli derivanti dal precedente annullamento di questa S.C., dovendosi tener conto al riguardo delle questioni esplicitamente o implicitamente già decise dalla terza sezione con la sentenza sopra citata - impediscono la valutazione della fondatezza del primo motivo di ricorso.

Ed invero, quanto alle preclusioni derivanti dal precedente *decisum*, non può non rilevarsi che la terza sezione, con la richiamata pronuncia già resa sul caso in esame, nell'annullare la prima ordinanza che aveva escluso potersi ravvisare nella specie un conferimento in società per ragioni legate a presunti limiti qualitativi dei beni suscettibili di conferimento (limiti che la S.C. ha evidenziato non più sussistere alla luce del nuovo testo dell'art. 2464 c.c.), ha implicitamente avallato i passaggi argomentativi necessariamente presupposti da quella statuizione (ancorché reiettiva) del Tribunale, e tra essi in particolare quello che ritiene astrattamente idoneo ad integrare la previsione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 3, lett. b), (e, con ciò, a soddisfare il principio di legalità e determinatezza della previsione incriminatrice così come ricostruita dalla giurisprudenza di questa S.C. con riferimento alle condotte elusive), anche un conferimento dissimulato dietro l'apparenza di diversa operazione negoziale.

Le restanti censure sono invece precluse dall'art. 325 c.p.p., risolvendosi esse nella prospettazione di un vizio motivazionale in relazione alla invero dubbia configurabilità nella fattispecie di una simulazione relativa (affermata in ragione della supposta identificabilità di un dissimulato conferimento in società, dietro l'apparenza di un contratto di scambio che obbliga l'odierno ricorrente alla cessione dei diritti sulla propria immagine ed al versamento di una percentuale dei ricavi ottenuti dalla propria attività artistica, verso il pagamento di un corrispettivo annuo non inferiore a Euro 100.000,00).

Non appare dubbio invero che una tale ricostruzione, nonostante l'intrecciarsi in essa di questioni di fatto e di diritto, configura nella sua essenza una valutazione anche di merito, come tale, non sindacabile in questa sede, restando per il resto preclusa una sua rivisitazione dai vincoli derivanti dal precedente annullamento.

7. Il ricorso si rivela tuttavia fondato in relazione al secondo motivo, di rilievo assorbente e non soggetto ad analoghe preclusioni, trattandosi di questione non esaminata, nemmeno per implicito, dalla precedente citata pronuncia e certamente impingente l'osservanza di precisi e univoci limiti normativi posti alla punibilità delle ipotizzate fattispecie criminose.

7.1. Ed invero, premesso che la condotta punita dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4, consiste nella indicazione, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o, come nella

specie, di elementi passivi fittizi (cd. dichiarazione infedele), occorre rammentare che, per espressa previsione contenuta nella stessa norma, essa è però penalmente rilevante solo quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a Euro 103.291,38 (per i reati consumati anteriormente al 17/09/2011: nella specie capi da A ad E) o a Euro 50.000,00 (per i reati consumati successivamente a tale data: nella specie capo F; ciò per effetto della modifica apportata dal D.L. 13 agosto 2011, n. 138, art. 2, comma 36-vicies semel, lett. d), convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148);
b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a Euro 2.065.827,60 (per i reati consumati anteriormente al 17/09/2011: nella specie capi da A ad E) o a Euro 2.000.000,00 (per i reati consumati successivamente a tale data: nella specie capo F, per effetto della predetta modifica).
Il superamento della soglia rappresentata dall'ammontare dell'imposta evasa costituisce dunque una condizione oggettiva di punibilità (Sez. 3, n. 25213 del 26/05/2011, Calcagni, Rv. 250656), in mancanza della quale (ossia al di sotto della predetta soglia) l'interesse dell'Amministrazione finanziaria all'esattezza delle dichiarazioni annuali dei redditi e dell'IVA è presidiato dalle conseguenze civilistiche della violazione dell'obbligo posto a carico del contribuente (interessi di mora e sanzioni).

Deve certamente ribadirsi che, ai fini dell'individuazione del superamento o meno della soglia di punibilità, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria (Sez. 3, n. 36396 del 18/05/2011, Mariutti, Rv. 251280; Sez. 3, n. 21213 del 26/02/2008, De Cicco, Rv. 239984).

È quindi ben possibile che la pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria venga ridimensionata o addirittura invalidata nel giudizio innanzi al giudice tributario, senza che ciò possa vincolare il giudice penale e senza che possa quindi escludersi che quest'ultimo pervenga - sulla base di elementi di fatto in ipotesi non considerati dal giudice tributario - ad un convincimento diverso e ritenere nondimeno superata la soglia di punibilità per essere

l'ammontare dell'imposta evasa superiore a quella accertata nel giudizio tributario.

È ovvio però che di tale diverso convincimento occorre dare specifica e congrua motivazione.

Con la precisazione peraltro che i possibili esiti del giudizio tributario, che può definirsi anche con una pronuncia meramente in rito, costituiscono un dato ben distinto dalla pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria che fissa il limite della soglia di punibilità: il giudice penale non è vincolato all'accertamento del giudice tributario, ma non può prescindere dalla pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria (così Sez. 3, n. 5640 del 2/12/2011 - dep. 14/02/2012, Manco, Rv. 251892). L'accertamento con adesione e ogni forma di concordato fiscale si collocano sul crinale della distinzione appena tracciata: c'è un'iniziale pretesa tributaria che poi viene ridimensionata non già dal giudice tributario, ma da un atto negoziale concordato tra le parti del rapporto. Anche in tal caso, dunque, il giudice penale non è vincolato all'imposta così "accertata"; ma per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione o dal concordato fiscale per tener conto invece dell'iniziale pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria al fine della verifica della soglia di punibilità prevista dall'art. 4 citato, occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta.

7.2. Nella specie, a fronte della documentata esistenza, per gli anni di imposta 2006, 2008 e 2009, di avvisi di accertamento notificati dall'Agenzia delle entrate, chiaramente indicanti una rideterminazione della imposta evasa in misura nettamente inferiore non solo a quella indicata in imputazione ma anche alla soglia di punibilità predetta, il Tribunale ha ommesso ogni valutazione degli elementi da essa emergenti, giustificando il proprio convincimento della sussistenza, anche sotto tale preliminare profilo, del *fumus commissi delicti*, con l'affermazione secondo la quale l'imposta evasa andrebbe nel caso di specie calcolata "come se la società non fosse mai stata costituita": affermazione evidentemente apodittica, che non tiene conto del ben diverso criterio di calcolo seguito dall'Amministrazione finanziaria e della relativa determinazione finale (che pure, come detto, costituisce invece dato dal quale il giudice penale non può prescindere) e che si pone anche in palese contrasto con il disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 2, a mente del quale le imposte evase attraverso la condotta elusiva vanno rideterminate e applicate dall'Amministrazione finanziaria "al

netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione".

7.2.1. Analogo rilievo vale anche per l'imputazione di cui al capo F (dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2010).

Se è vero che, per tale anno, manca ancora un ricalcolo da parte dell'Agenzia, ma vi è solo dichiarazione integrativa presentata dal contribuente in data 24/04/2013, è anche vero però che tale dichiarazione integrativa giunge a calcolare una maggiore imposta dovuta per Euro 46.234,00 (al di sotto dunque della più severa soglia di punibilità dettata dalla nuova formulazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4) sulla base di criteri di calcolo in apparenza corrispondenti a quelli seguiti per gli altri anni dalla stessa Amministrazione finanziaria. In mancanza di controllo da parte dell'Agenzia delle entrate, il giudice penale può ovviamente discostarsi da tale unilaterale indicazione, ma deve tuttavia motivare specificamente sul punto illustrando le ragioni per le quali dovrebbe invece pervenirsi al calcolo di una maggiore imposta evasa, ragioni che non possono essere rappresentate dall'assunto predetto secondo cui occorrerebbe nella specie operare "come se la società non fosse stata mai costituita", in quanto privo di fondamento logico e normativo (ma anzi contrastato dal dato positivo sopra evidenziato) e smentito dal criterio costantemente adottato dalla stessa Amministrazione finanziaria per gli anni precedenti.

8. Resta assorbito l'esame del terzo motivo di ricorso, dovendosi invece rilevare l'inammissibilità del motivo aggiunto in quanto mirato a introdurre una questione di fatto (la data di commissione del reato contestato al capo B, diversa da quella indicata in rubrica) che non risulta sia stata sottoposta al Tribunale del riesame, ma che per la prima volta viene dedotta in questa sede.

9. L'ordinanza impugnata va pertanto annullata con rinvio al Tribunale di Roma per un nuovo esame dell'appello proposto dal P.M., nel condurre il quale i giudici del rinvio valuteranno, tenendo conto dei rilievi e dei principi sopra enunciati, se le contestate condotte elusive superino le soglie di punibilità dettate dalla citata norma nella formulazione tempo per tempo vigente.

P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Roma per nuovo esame.

LA SENTENZA

■ Rilevanza penale delle condotte elusive

**Cassazione, Sez. III pen., Sent. 3 maggio 2013
(6 marzo 2013), n. 19100 - Pres. Teresi - Rel.
Amoresano**

Il reato di **dichiarazione infedele** dei redditi può essere **integrato** anche dai **comportamenti elusivi** posti in essere dal **contribuente** per trarre **indebiti vantaggi** dall'utilizzo in modo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, **in mancanza di ragioni** economicamente **apprezzabili** che possano giustificare l'operazione.

Ritenuto in fatto

1. Con ordinanza in data 2.10.2012 il Tribunale di Roma rigettava l'appello proposto dal P.M. presso il Tribunale di Roma avverso il provvedimento emesso il 5.7.2012 dal GIP presso il medesimo Tribunale, con il quale era stata respinta la richiesta di sequestro preventivo per equivalente di immobili di proprietà di B.R. indagato per sei violazioni del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, per avere indicato nelle dichiarazioni relative agli anni dal 2005 al 2010 elementi passivi fittizi. Premetteva il Tribunale che, a seguito di un controllo della Polizia Tributaria, era emerso che, in data 11.7.1996, era stato stipulato un contratto (poi rinnovato negli anni successivi) tra l'attore B.R. e la società "Sanmarco srl" (le cui quote erano ripartite per il 20% a B.R. e per l'80% a B.T., sorella del primo; l'altra sorella B.D. era l'amministratore unico, mentre G.C.M.R., moglie dell'indagato, ne era la procuratrice), in forza del quale il B. cedeva alla società i diritti di utilizzazione economica della propria immagine dietro compenso annuale di un minimo garantito di Euro 100.000; il B. inoltre era tenuto a versare alla società una percentuale dei compensi da lui fatturati nella misura del 40%.

Tanto premesso e richiamati i motivi di appello del P.M. e le deduzioni difensive dell'indagato, assumeva il Tribunale, sulla base degli elementi evidenziati dalla G.d.F., che l'unico scopo della costituzione della società e del contratto che prevedeva la corresponsione di una elevatissima percentuale degli incassi del B. era quello di operare una riduzione della base imponibile e quindi di eludere le

imposte dovute. Senza che venisse ricavato alcun vantaggio economico dal conferimento, il 40% degli incassi (poste attive) veniva trasformato in costi deducibili (poste passive). Si era in presenza quindi dell'abuso di un diritto, essendo stata la società costituita non per finalità economiche ma per ottenere risparmi di imposta.

Dopo aver richiamato le più recenti pronunce giurisprudenziali in tema di abuso del diritto in materia tributaria, rilevava il Tribunale che, come condivisibilmente affermato nella sentenza "Dolce & Gabbana", non qualsiasi condotta elusiva può avere rilevanza penale, ma soltanto quella espressamente prevista, come tale, dalla legge. Nel caso di specie neppure il P.M. appellante aveva indicato la tassativa previsione normativa che vieta la costituzione di società di capitali con finalità diverse da quelle economiche.

Non poteva infatti invocarsi la legge 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30, che fa riferimento alle "società di comodo" "scatole vuote" e quindi a società oggettivamente inesistenti; nel caso di specie invece ci si troverebbe in presenza, tutt'al più, di inesistenza soggettiva della società.

Neppure pertinente è il richiamo del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis, che riguarda il trasferimento di proprietà (beni immobili per lo più) dal socio alla società.

Secondo il Tribunale, quindi, la condotta elusiva posta in essere dal B. non aveva, allo stato della legislazione, rilevanza penale.

2. Ricorre per cassazione il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Roma.

Dopo una premessa in fatto riepilogativa della vicenda, denuncia la violazione di legge (art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, in relazione al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, ed al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis).

Lo stesso Tribunale, confutando correttamente le argomentazioni difensive, ha ritenuto che il B. abbia trasferito fittiziamente alla società buona parte dei suoi redditi quale persona fisica, con conseguente risparmio di imposta. Non ha tenuto conto però che, a norma dell'art. 37, comma 3 cit., sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.

La provata (attraverso prove documentali) interpo-

sizione fittizia di persona, richiamata dalla norma in questione, rende configurabile l'ipotesi di reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4.

Pur non essendo stato richiamato nell'atto di appello, la fattispecie in esame rientra, inoltre, contrariamente a quanto ritenuto dal Tribunale, nella previsione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 3, lett. b) ("conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende").

I conferimenti in società risultano definiti nell'art. 2464 c.c., (come riformulato dal D.Lgs. n. 6 del 2003). Fino al 31.12.2003 il conferimento nelle srl poteva essere costituito soltanto da denaro, beni o crediti; dal 1° gennaio 2004 è possibile conferire "qualunque elemento dell'attivo - suscettibile di valutazione economica" e quindi non necessariamente un bene materiale. Il Tribunale, senza indicare un diverso contenuto del termine, non spiega il motivo per cui nella fattispecie in esame non ci si trovi in presenza di un "conferimento".

La costituzione della società "Sanmarco srl" e la stipula del contratto tra il B. e la società medesima rappresentano e costituiscono il conferimento di elementi dell'attivo reddituale del B. alla società, con indebito risparmio di imposta.

3. Con memoria depositata in cancelleria in data 15.2.2013 il difensore dell'indagato deduce che il Tribunale ha fatta propria l'impostazione della G.d.F. senza tener conto dei rilievi difensivi supportati dalla documentazione prodotta, da cui emergeva che la creazione della Sanmarco srl e la contrattualizzazione del rapporto con l'artista avevano finalità gestionali, oltre che finanziarie ed economiche, e che gli eventuali benefici fiscali erano assolutamente marginali. E, secondo la giurisprudenza della Suprema Corte, il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza non marginale di ragioni extrafiscali.

A maggior ragione andava escluso l'elemento psicologico del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, ipotizzato.

Il ricorso del P.M., poi, è infondato in diritto. Secondo l'orientamento più recente della giurisprudenza della Corte di cassazione la rilevanza penale dell'abuso di diritto va esclusa quando non si risolve nella violazione di tassative disposizioni antielusive previste dalla normativa tributaria. Il Tribunale si è correttamente attenuto a tali principi, escludendo che potesse ravvisarsi la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, e art. 37 bis.

Nel caso di specie, infatti, non è ravvisabile né una

interposizione fittizia (presupponendo essa la presenza di tre soggetti e non di due) né dei conferimenti in società (riguardando tale ipotesi solo il trasferimento della proprietà).

Considerato in diritto

1. Il ricorso del P.M. è fondato nei termini di seguito indicati.

2. Il Tribunale, con motivazione pertinente ed immune da vizi, ha ritenuto che l'indagato avesse abusato del diritto di costituire una società. Tale costituzione era infatti avvenuta senza che vi fosse alcuna apprezzabile ragione economica, al solo scopo di conseguire vantaggi fiscali.

Dopo aver esaminato i rilievi difensivi e la documentazione prodotta in relazione alla sussistenza di ragioni economicamente apprezzabili, idonee a giustificare la costituzione della "Sanmarco srl", ed alla irrilevanza penale dell'abuso del diritto (pag. 8 e ss.), ha evidenziato che non era dato comprendere la differenza intercorrente "tra l'attività che il B. ha svolto di fatto da solo, ma sotto la schermatura societaria, e quella che egli avrebbe ugualmente potuto svolgere sempre da solo, assumendo direttamente alle sue dipendenze (invece che alle dipendenze della società "Sanmarco srl") le segretarie necessarie per fissare appuntamenti, selezionare le chiamate, inviare mails ...".

Il parere *pro veritate* del prof. R., richiesto dalla difesa, si era limitato a chiarire gli effetti civilistici scaturenti dal contratto, ma non spiegava certo le ragioni economiche che avevano indotto il B. a far ricorso alla schermatura societaria per un'attività che aveva, di fatto, svolto da solo con l'ausilio dei familiari.

L'indagato aveva quindi, senza ricavarne alcun vantaggio economico, trasferito i propri guadagni alla società. Sicché la finalità di tale operazione era palesemente quella di trasformare il 40% dei guadagni (poste attive) in costi deducibili (poste passive) (pag. 11 e ss. Ord.).

I rilievi sul punto, contenuti nella memoria depositata in data 15.12.2013, non sono certo idonei a scalfire siffatta motivazione, anche perché ripropongono questioni di fatto già esaminate e disattese dal Tribunale e presuppongono un riesame, non consentito in questa sede di legittimità, della documentazione prodotta.

3. Le Sezioni Unite Civili di questa Corte con la sentenza n. 30055 del 23.12.2008 hanno affermato che in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento

mento 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 di 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 riconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione.

La giurisprudenza successiva ha costantemente ribadito tali principi (cfr. Cass. Civ., sez. 5 n. 4737 del 26.10.2010; Sez., 5 n. 11236 del 20.5.2011, Sez. 5 n. 21782 del 20.10.2011; Sez., 5 n. 19234 del 7.11.2011; Sez. 5 n. 21390 del 30.11.2012).

4. Il Tribunale, richiamando la sentenza di questa Corte (Cass. pen. Sez. 2 22.11.2011 n. 7739), ha rilevato che nulla osta, a livello di ordinamento nazionale (ed europeo) alla rilevanza penale dell'abuso di diritto, proprio in ragione del rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e del principio di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., comma 2). Da tali due principi costituzionali deriva, invero, che il contribuente non possa trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo in modo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale in mancanza di ragioni economicamente apprezzabili che possano giustificare l'operazione.

La sentenza della 2° sezione sopra richiamata, che il Collegio condivide e che non è contrastata da altre pronunce (a parte qualche decisione non argomentata - v. Sez. 5 n. 23730 del 18.5.2006 -, si sono pronunciate per la rilevanza penale anche Cass. Sez. 3 n. 6723 del 18.3.2011 e Cass. Sez. 3 n. 29724 del 26.5. 2010, per cui non è ravvisabile un reale contrasto sul punto), evidenzia che "ad avvalorare la tesi della rilevanza penale dei comportamenti elusivi specificamente previsti dalla norma-

tiva di settore è la stessa linea di politica criminale adottata dal legislatore, nell'ambito delle scelte discrezionali che gli competono, in occasione della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 74 del 2000, che sono state ampiamente delineate dalle Sezioni Unite di questa Corte (sez. Un. n. 27 del 25.10.2000, imp. Di Mauro; n. 1235 del 28.10.2010, 19.1.2011, Giordano) e dalla Corte Costituzionale (sent. n. 49 del 2002)".

Infatti "se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e si concretizzano nell'infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato *tout court* penalmente irrilevante. Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici ben può coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile". Laddove il comportamento antielusivo contrasti con specifiche disposizioni, rimane, poi, salvaguardato anche il principio di legalità. Nella sopra richiamata sentenza si evidenzia in proposito: "La affermazione della rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, nei limiti sopra specificati, non contrasta con il principio di legalità, inteso nel senso sopra precisato, poiché se tale principio non consente la configurabilità della generale fattispecie di truffa, in presenza di una espressa previsione nel sistema tributario di una specifica condotta elusiva, non è, invece, ostativo alla configurabilità della rilevanza penale della medesima condotta, trattandosi di un risultato interpretativo 'conforme ad una ragionevole prevedibilità', tenuto conto della *ratio* delle norme, della loro finalità e del loro inserimento sistematico. Se il principio di legalità venisse diversamente applicato nella materia di cui si parla si chiuderebbero gli spazi non solo della normativa penale generale, ma anche di quella speciale di settore: la plurima invocazione del principio di specialità trasformerebbe questo in principio di impunità, pur in presenza di una descrizione della fattispecie elusiva provvista dei caratteri di determinatezza".

5. Come rileva il ricorrente P.M. e come del resto riconosce il Tribunale (e perfino lo stesso indagato il quale richiede solo che, per non superare i principi di determinatezza e tassatività, l'interpretazione debba essere tassativa e letterale - pag. 15 memoria), specifiche norme antielusive sono rinvenibili nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, ("In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono ti-

tolari dei soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona") e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, ("Sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti") (comma 1).

L'Amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione (comma 2). Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni: a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverso da quelle formate con utili; b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessioni di credito... (comma 3).

Dalla norma per ultimo richiamata emerge chiaramente che per la rilevanza della condotta antielusiva è necessario che essa si estrinsechi in una delle operazioni tassativamente elencate dal comma 3. E per la "individuazione" di siffatte operazioni non può che farsi riferimento alle norme del codice civile. Per quanto riguarda, in particolare, i conferimenti in società (previsti dall'art. 37-bis, comma 3, lett. b), cit. l'art. 2464 c.c. (che ha sostituito a partire dall'1 gennaio 2004 il previgente art. 2476) in relazione alle società a responsabilità limitata il valore dei conferimenti non può essere inferiore all'ammontare globale del capitale sociale (comma 1); possono essere conferiti tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica (comma 2).

Concordemente la dottrina e la giurisprudenza hanno evidenziato che, come emerge dal tenore letterale della norma, in attuazione delle lett. c) ed e), del secondo comma della legge delega, in materia di conferimenti nelle società a responsabilità limitata possono essere oggetto di conferimento tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica. Si è ritenuto così che ai tipi di conferimento già previsti in precedenza (denaro, beni, crediti) se ne siano aggiunti altri quali ad es. il conferimento d'opera, di partecipazioni non pro-

porzionali ai conferimenti eseguiti, conferimenti dell'attivo non configurabili in beni, apporti atipici e di *facere* quali prestazioni d'opera e di servizi. L'ampia nozione adoperata dalla norma ("elemento dell'attivo") consente infatti di far riferimento a qualsiasi posizione soggettiva con l'unico "limite" della variabilità in termini economici.

6. Il Tribunale ha liquidato ogni problematica in proposito, limitandosi ad affermare che non poteva ritenersi pertinente l'ipotesi del "conferimento in società" in quanto tale ipotesi concerne il caso di trasferimento della proprietà (per lo più di beni immobili, ma non solo) dal socio alla società. E sbrigativamente ha concluso che non poteva essere accolto l'appello del P.M. in quanto "il B. ha posto in essere una condotta elusiva non espressamente e tassativamente prevista come tale dalla legislazione tributaria e che quindi allo stato può essere repressa esclusivamente con gli strumenti amministrativi e civilistici".

Tale motivazione, oltre che meramente apparente ed apodittica (non spiegando il motivo per cui le previsioni contrattuali non potessero essere ricondotte alla ipotesi dei "conferimenti"), rivela che non si è tenuto conto della nuova formulazione dell'art. 2464 c.c., applicabile alla fattispecie in esame essendo stato il contratto tra il B. e la società Sanmarco srl (stipulato in data 11.7.1996), comunque, rinnovato di anno in anno.

6.1. L'ordinanza impugnata va, pertanto, annullata con rinvio al Tribunale di Roma.

I Giudici del rinvio, tenendo conto dei rilievi e dei principi sopra richiamati, accerteranno se la ritenuta (dallo stesso Tribunale) condotta elusiva violi le specifiche disposizioni sopra richiamate e possa, quindi, configurarsi come penalmente rilevante.

P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia al Tribunale di Roma.