

Confini più chiari tra illeciti tributari e a rilevanza penale

Se l'operazione economica è reale ed effettiva, il solo risparmio fiscale non è sufficiente a dimostrare il dolo di evasione

/ Ivo CARACCIOLI

La motivazione della sentenza della Cassazione n. 43809/2015, decisa il 24 ottobre 2014 (e conclusasi con annullamento senza rinvio “perché il fatto non sussiste” nei confronti di cinque ricorrenti, e con rinvio nei confronti di un ricorrente), è stata finalmente depositata il 30 ottobre 2015; stante l'**importanza mediatica** del caso e la rilevanza straordinaria delle questioni di diritto affrontate, essa era lungamente attesa, ma, lette le 98 pagine della motivazione, non si può che rimanere ammirati dell'approfondimento della questione dal punto di vista fattuale e giuridico.

La motivazione di tale importantissima decisione è intervenuta a riforma del diritto penale tributario (DLgs. 158/2015) già in vigore, ma comunque, trattandosi di un reato (omessa dichiarazione *ex art. 5* del DLgs. 74/2000) non essenzialmente modificato dalla riforma, **permane** intera la **validità** e l'**importanza** delle motivazioni.

La Suprema Corte appare particolarmente efficace nella parte in cui, dopo aver esaminato con singolare precisione fattuale tutte le cadenze temporali e strutturali della complessiva operazione che aveva portato alla costituzione della società lussemburghese e della ritenuta permanenza in Italia della catena di comando della stessa, perviene ad una **rigorosa distinzione** tra la problematica strettamente tributaria della questione e la disciplina penalistica dei comportamenti tenuti.

Va segnalata, al riguardo, l'affermazione secondo cui, con riferimento all'analisi delle c.d. “società-casella postale o schermo”, conclude nel senso che “si tratta in ogni caso di accertamenti che appartengono alla **ricostruzione del fatto-reato** e che, in quanto tali, devono essere condotti dal giudi-

ce in modo autonomo, secondo le regole di giudizio proprie del processo penale che non tollerano inammissibili inversioni dell'onere della prova frutto del ricorso alle presunzioni tributarie”; ovvero laddove si precisa che “il **dolo di elusione** non solo non può essere ritenuto sufficiente ad integrare, sul piano soggettivo, i reati di cui agli artt. 4 e 5 D.Lgs. 74/2000, ma nemmeno può essere confuso con il dolo di evasione”, e questo perché “la volontà elusiva prova la consapevolezza della sussistenza dell'obbligazione tributaria e del suo oggetto, e dunque di uno o di alcuni degli elementi costitutivi della fattispecie”, ma “non prova il **fine ulteriore** della condotta”; e dunque “l'esclusivo perseguimento di un risparmio fiscale (o, a maggior ragione, la presenza anche solo marginale di ragioni extrafiscali), se può valere a qualificare l'operazione come elusiva (e dunque a definire l'*an* e il *quantum* dell'imposta effettivamente dovuta e non dichiarata), non è di per sé sufficiente a dimostrare il dolo di evasione, soprattutto quando l'operazione economica sia reale ed effettiva”.

La nuova disciplina tende a scindere i due aspetti in maniera rigorosa

Collegando l'impostazione del ragionamento e le conclusioni della sentenza della Cassazione, ora conosciuti, con la **nuovissima disciplina** del diritto penale tributario risultante dalla recentissima riforma, tendente a scindere in maniera rigorosa gli illeciti tributari da quelli aventi rilevanza penalistica, si può dunque pervenire alla conclusione che un nuovo clima di maggiore chiarezza si è ora instaurato.