Sentenza del 01/03/2018 n. 9378 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Dichiarazione infedele - Condotte elusive - Applicazione articolo 4 D. Lgs. n. 74/2000 - Esclusione.

Massima:

A seguito della introduzione dell'art. 10 bis nella L. n. 212/2000, non è più configurabile il reato di dichiarazione infedele in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali, in quanto detta disposizione esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti. Nel caso di specie, il giudice dell'esecuzione ha escluso l'applicabilità di tale disposizione, ritenendo inesistenti le operazioni poste in essere a cagione della realizzazione di schermi societari attraverso l'utilizzo di prestanomi ed a causa del perseguimento di finalità extratributarie. Non si tratterebbe, pertanto, di operazioni mai poste in essere, dunque inesistenti, bensì di operazioni realizzate anche a scopo elusivo, che quindi, alla luce della nuova disposizione, impedirebbero di ritenere configurabile il reato di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74/2000.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Ritenuto in fatto

1. Con ordinanza del 11 marzo 2016 il Tribunale di Trento, quale giudice dell'esecuzione, ha respinto l'istanza avanzata da M.M., volta a ottenere, ai sensi dell'art. 673 cod. proc. pen., la revoca della sentenza del giugno 2014 di tale Tribunale, divenuta irrevocabile il 7 luglio 2014, con cui le era stata applicata su richiesta, ai sensi dell'art. 444 cod. proc. pen., la pena di mesi cinque e giorni dieci di reclusione, in relazione al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 (ascrittole per avere, quale socia della S.a.s. San Matteo e della S.a.s. Emmeci, omesso di indicare nella propria dichiarazione dei redditi gli utili percepiti dalla S.a.s. San Matteo e i corrispettivi della cessione delle proprie quote, pari a complessivi Euro 1.075.983,50, con una omissione di imposta di Euro 458.621,00).

A sostegno di tale richiesta di revoca la condannata aveva prospettato la natura meramente abusiva della propria condotta e la sua, conseguente, non punibilità ai sensi delle leggi

tributarie, a seguito della introduzione della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis il cui comma 13 stabilisce che le operazioni meramente abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, giacchè nel caso di specie le operazioni contestate erano esistenti e avevano esclusivamente lo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale.

Il Giudice dell'esecuzione ha, però, escluso la configurabilità di un mero abuso del diritto, evidenziando che alcune delle operazioni contestate erano inesistenti sul piano economico - giuridico e che le finalità perseguite non si esaurivano nel risparmio fiscale (giacchè le operazioni contestate avevano avuto anche lo scopo di distribuire anticipatamente utili, di risolvere una controversia previdenziale del coniuge della condannata, di razionalizzare le vicende societarie, di creare la provvista per la liquidazione dei soci).

2. Avverso tale ordinanza ha proposto ricorso per cassazione la condannata; affidato a tre motivi.

2.1. Con un primo motivo ha denunciato violazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2, 3 e 4, L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 1, artt. 666 e 673 cod. proc. pen..

Ha lamentato, anzitutto, l'indebita riconsiderazione del fatto (come contestato nella imputazione e accertato nella sentenza) da parte del giudice dell'esecuzione, anche alla luce della nuova disciplina introdotta dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 1 (che nella L. n. 212 del 2000, c.d. statuto del contribuente, ha introdotto l'art. 10 bis, che esclude la rilevanza penale delle operazioni meramente elusive o costituenti abuso del diritto), in quanto le operazioni poste in essere dalla ricorrente, unitamente al coimputato A., erano prive di sostanza economica ed essenzialmente volte alla realizzazione di un vantaggio fiscale indebito, mentre il giudice dell'esecuzione ne aveva compiuto una rivalutazione. ritenendole inesistenti sotto il profilo giuridico economico.

Tale operazione ermeneutica aveva, sostanzialmente, comportato una riqualificazione della condotta, ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 o 3 fattispecie che presuppongono operazioni inesistenti o simulate (oggettivamente o soggettivamente).

2.2. Con un secondo motivo ha lamentato manifesta illogicità e contraddittorietà della motivazione, nella parte in cui era stato affermato che l'operazione posta in essere dalla ricorrente non configurava una ipotesi di abuso del diritto, in quanto le operazioni realizzate erano inesistenti sotto il profilo giuridico - economico.

Tale affermazione risultava, tuttavia, contraddittoria con l'altra contenuta nella medesima ordinanza, circa gli scopi extrafiscali delle medesime operazioni, giacchè tale seconda affermazione presupponeva l'effettività delle operazioni e si poneva dunque in contrasto con la ritenuta inesistenze delle stesse.

Ha aggiunto che l'inesistenza di tali operazioni era, peraltro, stata ravvisata sulla base del previgente sistema normativo.

2.3. Con un terzo motivo ha prospettato ulteriore manifesta illogicità della motivazione della medesima ordinanza.

Ha prospettato una errata applicazione della L. n. 212 del 2000, citato art. 10 bis da parte del giudice dell'esecuzione, laddove aveva escluso la mera condotta abusiva a causa del perseguimento di finalità extratributarie, in quanto era stato omesso di considerare che affinchè sussista abuso del diritto non è richiesto che il risparmio fiscale costituisca l'interesse esclusivo dell'operazione, essendo sufficiente che l'operazione realizzi vantaggi fiscali indebiti, che devono solamente avere rilievo predominante; tale interpretazione della nozione di operazioni abusive derivava dalla indicazione nell'art. 10 bis del carattere essenziale della finalità di conseguire vantaggi fiscali indebiti e dalla legge delega (L. n. 23 del 2014), che aveva delegato il governo a fornire una definizione di abuso del diritto e di elusione fiscale considerando lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva. Tale nozione era stata ribadita anche dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza n. 245 del 21 febbraio 2008.

Ha aggiunto che la presenza di ulteriori valide ragioni extrafiscali può costituire, qualora non siano marginali, un'esimente, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, comma 3, con la conseguente manifesta illogicità della affermazione del giudice dell'esecuzione della rilevanza delle ragioni extrafiscali per attribuire rilevanza penale alla operazione compiuta dalla ricorrente.

3. Il Procuratore Generale ha concluso per l'annullamento con rinvio dell'ordinanza impugnata, evidenziando la sua contrarietà ai principi interpretativi fissati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di abuso del diritto ed elusione fiscale, in rapporto alle fattispecie penali, e in particolare con riferimento a quella di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 la cui portata sarebbe stata delimitata in negativo sia dalle modifiche introdotte con il D.Lgs. n. 158 del 2015, sia con l'introduzione della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis ad opera del D.Lgs. n. 128 del 2015, che avrebbe sottratto all'area del penalmente rilevante le condotte costituenti mero abuso del diritto. E' stata, in particolare, evidenziata la carente ricostruzione del fatto da parte del giudice dell'esecuzione, nella parte relativa alla ritenuta inesistenza o simulazione delle operazioni societarie che avevano portato all'evasione d'imposta da parte della M., e la contraddittorietà della affermazione della esistenza di finalità extratributarie delle operazioni di cessioni di immobili e di quote societarie, incompatibile con la postulata inesistenza delle operazioni.

Considerato in diritto

1. Il ricorso è fondato.

2. A seguito della introduzione della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis (c.cl. Statuto del contribuente), ad opera del D.Lgs. n. 128 del 2015, che al comma 13 stabilisce che "Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie", non è più configurabile il reato di dichiarazione infedele in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali, in quanto detta disposizione esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti (così Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015, Mocali, Rv. 264949, relativa a fattispecie in cui l'esposizione in dichiarazione di elementi passivi nel reddito di impresa a seguito di un contratto di "stock lending" è stata ritenuta condotta non più penalmente rilevante in quanto unicamente elusiva e quindi rientrante nella previsione del suddetto "ius superveniens"; conf. Sez. 3, n. 48293 del 20/4/2016, Anghileri, non massimata).

Nella vicenda in esame il giudice dell'esecuzione ha, invece, escluso l'applicabilità di tale disposizione, ritenendo inesistenti le operazioni poste in essere, a cagione della realizzazione di schermi societari attraverso l'utilizzo di prestanomi, e a causa del perseguimento di finalità extratributarie.

Tali rilievi non hanno, anzitutto, tenuto conto della qualificazione giuridico del reato ascritto alla condannata, ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 in quanto essi presuppongono l'utilizzo dei mezzi fraudolenti contemplati dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3 e dunque una diversa qualificazione giuridica della condotta, non consentita in sede esecutiva se la riconducibilità della condotta a detta fattispecie non ha, come nel caso in esame, mai formato oggetto di accertamento e di formale contestazione nel giudizio di cognizione (cfr. Sez. 1, n. 4461 del 19/01/2015, Singh, Rv. 262535).

Le affermazioni del Tribunale, inoltre, non tengono conto del fatto che le operazioni che hanno comportato l'infedeltà della dichiarazione presentata dalla M. sono, secondo quanto esposto nella motivazione dell'ordinanza, effettivamente state realizzate (tanto che avrebbero avuto anche finalità extrafiscali), ma, sempre secondo quanto affermato dal giudice dell'esecuzione, con finalità elusive.

Non si tratta, dunque, secondo quanto esposto nell'ordinanza impugnata, di operazioni mai poste in essere, dunque inesistenti, bensì di operazioni realizzate (anche) a scopo elusivo, che, quindi, alla luce della nuova disposizione menzionata, impedirebbero di ritenere configurabile il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 ascritto alla ricorrente.

Le eventuali finalità extrafiscali indicate nella ordinanza impugnata, oltre a porsi in contrasto logico con l'affermazione della inesistenza delle operazioni, non ne escludono, poi, il carattere elusivo, sicchè, anche sotto questo profilo, non è stata correttamente applicata la nuova disposizione di cui la ricorrente ha denunciato la violazione.

3. Fermo restando, dunque, il potere di valutazione del fatto da parte dei giudice dell'esecuzione nelle sue effettive connotazioni, nella specie ne è necessaria una nuova e più compiuta valutazione, allo scopo di verificare se siano effettivamente state poste in essere operazioni con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte, o riferite a soggetti fittiziamente interposti, o se invece le operazioni che hanno determinato la dichiarazione infedele della ricorrente siano state meramente elusive, se, cioè, sia solamente stato adottato uno schermo negoziale articolato allo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale, in relazione, però, a operazioni economiche realmente verificatesi, che ne determinerebbe l'irrilevanza penale prospettata dalla ricorrente.

L'ordinanza impugnata deve, pertanto, essere annullata, con rinvio per nuovo esame al Tribunale di Trento, in funzione di giudice dell'esecuzione.

P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Trento.

Così deciso in Roma, il 26 ottobre 2017.

Depositato in Cancelleria il 1 marzo 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza