REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

IL TRIBUNALE ORDINARIO DI MILANO

SECONDA SEZIONE PENALE

in composizione monocratica, in persona del Giudice dott. SANDRO SABA, nel procedimento penale di primo grado in epigrafe indicato, alla pubblica udienza del 10 novembre 2021, ha pronunciato mediante lettura del dispositivo la seguente

SENTENZA

nei confronti di:

VENTURA SIMONA, nata a Bentivoglio (BO) il 1° aprile 1965, elettivamente domiciliata presso l'Avv. Jacopo Pensa (come da nomina depositata il 4 marzo 2019), libera già presente

Assistita e difesa di fiducia dagli Avv.ti Jacopo Pensa e Federico Papa, locale Foro

IMPUTATA

Dei delitti di cui agli artt. 81 cpv c.p. e art. 3 D.lvo 74/2000 *in quanto, quale firmataria delle Dichiarazioni dei Redditi – Modello Unico P.F., per gli anni d'imposta 2012/2013/2014/2015, in esecuzione di un medesimo disegno criminoso, al fine di evadere l'I.R.P.E.F., cedendo, in via esclusiva, alla società "Ventidue S.r.l." i diritti economici di utilizzazione della propria immagine, laddove tale negozio era privo delle effettive ragioni economiche rappresentate ed, in realtà, aveva come unica finalità la frapposizione fittizia della società, costituente centro di costo, nella tassazione dei redditi personali tale da ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indicava nelle relative Dichiarazioni Fiscali elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo e, più precisamente:*

ANNO IMPOSTA	*REDDITO DICHIARATO*	*MAGGIORE REDDITO CONSTATATO*	*MAGGIORE I.R.P.E.F. ACCERTATA ED EVASA*
2012	*€ 398.291,00*	*€ 250.114,00*	*€ 64.856,00*
2013	*€ 757.929,00*	*€ 520.203,00*	*€ 179.546,00*
2014	*€ 382.583,00*	*€ 352.391,00*	*€ 145.649,00*
2015	*€ 530.789,00*	*€ 303.673,30*	*€ 114.199,00*
TOTALE			*€ 504.250,00*

Commesso in Milano in data di presentazione delle Dichiarazioni Fiscali

CONCLUSIONI

PUBBLICO MINISTERO: *chiede pronunciarsi sentenza di condanna alla pena di anni uno mesi quattro di reclusione, previo riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche.*

DIFESA: *chiede l'adozione di sentenza assolutoria, perché il fatto non sussiste o, in subordine, perché non costituisce reato.*

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Svolgimento del processo

L'odierna imputata è stata citata a comparire dinanzi a questo Tribunale, con decreto del 24 gennaio 2019, ritualmente e tempestivamente notificato, per rispondere dei reati ascrittile nell'imputazione riportata in epigrafe.

Dichiarata l'apertura del dibattimento, all'udienza del 14 ottobre 2019 sono stati ammessi i mezzi di prova richiesti dalle parti e si è, così, dato corso all'istruttoria di causa, sostanziatasi nella deposizione dei testimoni *Palmigiano Gaspare* (Guardia di Finanza), *Simeone Alessandro* e *Mantovani Verena Daniela* nonché nell'esame del consulente tecnico della Difesa *Simonelli Ezio*.

All'udienza del 18 novembre 2020 la prevenuta ha reso spontanee dichiarazioni.

È stata, inoltre, acquisita la seguente documentazione:

1) processo verbale di constatazione del 31 ottobre 2017 (quale atto irripetibile di P.G., secondo consolidata giurisprudenza di legittimità: cfr. Cass. pen., sez. III, 7 ottobre 2011, n. 36399) e relativi allegati;

2) elaborato tecnico a firma del consulente della Difesa (*ex* art. 233, comma 1, codice di rito) e documenti acclusi;

3) ai sensi dell'art. 234 cod. proc. pen., contrattualistica varia, verbale unico di accertamento INPS del 18 dicembre 2019, atti di adesione per le annualità indicate in rubrica (e modelli F24 con ricevute di pagamento), comunicazione dell'Agenzia delle Entrate di decadenza dal beneficio della rateazione (risalente al 16 ottobre 2019);

4) dichiarazioni rese da *Longoni Cristina* in data 21 febbraio 2017 e 23 gennaio 2018 (sull'accordo delle parti).

Si è dunque disposta la discussione finale al cui esito, sulle conclusioni rassegnate nei termini compendiati in epigrafe, il processo ha trovato definizione con la pronunzia resa in dispositivo, pubblicato mediante lettura in udienza (motivazione riservata in giorni novanta, atteso il carico del ruolo).

2. L'assunto accusatorio

S'addebita all'imputata, ai sensi dell'art. 3, d.lgs. n. 74/00, l'esposizione – nelle dichiarazioni IRPEF presentate per gli anni 2012-2015 – di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, mediante fraudolento ricorso all'artificiosa interposizione della società *Ventidue s.r.l.* (formale cessionaria in via esclusiva dei diritti economici di sfruttamento dell'immagine della nota presentatrice televisiva), con conseguente surrettizia (e indebita) applicazione dell'aliquota IRES del 27,50% (in luogo della superiore aliquota marginale IRPEF del 43%) nonché decurtazione di costi (secondo il principio di competenza) diversamente indeducibili, ove riferiti alla prevenuta persona fisica.

Condivide il Tribunale l'analisi fattuale della fattispecie in scrutinio (correttamente fotografata dalla Pubblica accusa).

Ricorrono, tuttavia, plurime ragioni – in fatto e in diritto – che impongono l'adozione di sentenza assolutoria nei confronti dell'imputata, in considerazione, in primo luogo, dell'errata qualificazione giuridica delle condotte in addebito nonché dell'applicabilità, nel caso in esame, della sopravvenienza normativa di cui all'art. 10-*bis*, l.n. 212/00 (Statuto dei diritti del contribuente).

Si prenderanno le mosse da puntuale descrizione del contesto in cui sono maturati gli illeciti (unicamente tributari, come si dimostrerà) – ricostruito al lume delle risultanze delle indagini della Guardia di Finanza, integrate dalle dichiarazioni rese (o acquisite sull'accordo delle parti) in giudizio – per infine saggiare l'aderenza dei fatti al paradigma penale invocato.

3. La società *Ventidue s.r.l.* e la cessione dei diritti di sfruttamento dell'immagine della VENTURA

Come emerso, la *Ventidue*, esercente attività di supporto alle rappresentazioni artistiche (codice 900209), con sede legale in Milano (via degli Scipioni n. 6), presso lo studio commercialistico *CON.FI.RE. s.r.l.*, e sede secondaria in Corso Monforte n. 36, negli uffici della *SI.VE s.r.l.* (riconducibile alla prevenuta), risultava partecipata, con quota pari al 90%, da *Ventura Rino* (padre dell'imputata e legale rappresentante della società) e, per il restante 10%, dalla prevenuta stessa.

Al 10 gennaio 2011 risale il contratto di cessione dei diritti di sfruttamento di immagine, voce e nome della VENTURA (preceduto da analogo accordo del 10 gennaio 2006, prodotto dalla Difesa), col quale l'imputata, in conseguenza dell'elevata notorietà acquisita, intendeva "*concedere a terzi l'utilizzo della propria immagine e del proprio nome da sfruttarsi nell'ambito dello svolgimento di iniziative di carattere promozionale e/o pubblicitario*".

All'art. 1 si conveniva l'esclusiva sulla cessione, dovendosi pertanto astenere la prevenuta dal cedere immagine e nome a soggetti diversi dalla *Ventidue* (ai fini dello sfruttamento commerciale), fatto salvo (però) il diritto della VENTURA di consentirne a terzi l'uso, con qualsivoglia modalità, con riferimento alla propria attività professionale.

Era, inoltre, previsto che tutte le iniziative promozionali e pubblicitarie procacciate dalla *Ventidue* ottenessero il preventivo consenso dell'imputata (così l'art. 2).

Ai sensi dell'art. 3, la società si sarebbe fatta carico di tutte le spese e costi relativi alle prestazioni richieste alla VENTURA, "*ivi inclusi, a titolo meramente esemplificativo, i costi e le spese di viaggio, alloggio, trucco, abbigliamento, parrucchiere, ecc.*"

L'accordo, che prevedeva un compenso annuo di euro 300.000,00, presentava durata biennale (con scadenza naturale al 31 dicembre 2012), sebbene suscettibile di tacito rinnovo annuale (come avvenuto).

Il teste *Simeone*, consulente legale occupatosi negli anni (per la prevenuta e la *Ventidue*) della stesura dei contratti con le varie controparti commerciali, ha descritto il diffuso fenomeno della disarticolazione tra gestione dell'immagine (sovente assegnata in esclusiva a terzi) e disciplina delle prestazioni artistiche (con pattuizioni assunte direttamente dalla persona fisica), secondo parallele trattative (tra loro collegate), suggellate in distinti negozi giuridici (nel caso di specie gli uni sottoscritti dal padre della VENTURA quale legale rappresentante della *Ventidue*, gli altri direttamente dall'imputata). La prevenuta era, tuttavia, previamente consultata in ordine alle proposte d'utilizzo della relativa immagine (come, d'altronde, da contratto di cessione) nonché direttamente coinvolta nella determinazione del corrispettivo complessivo (da suddividersi, poi, tra *Ventidue* e imputata stessa).

Al baricentrico ruolo decisionale della VENTURA (anche socia, sebbene di minoranza) si contrapponeva l'evanescenza del legale rappresentante (ovvero il padre, residente e dimorante nella distante provincia di Bologna), mai concretamente coinvolto nelle scelte gestorie, secondo quanto riferito dalla *Longoni* ("*lui non ha incarichi operativi e firma solo tutti i documenti riguardanti la Ventidue s.r.l. che vengono inviati allo stesso via mail o fax*"), unica dipendente della società quale segretaria e contestualmente assistente personale della prevenuta (a riprova della confusione tra le due realtà economiche).

Ella, assunta a seguito di colloquio sostenuto direttamente con l'imputata, ha riferito d'essersi sempre attenuta alle direttive impartite dalla VENTURA (quindi pure amministratore di fatto della società, ai sensi dell'art. 2639 cod. civ.), quale tramite

fra la stessa e il consulente *Simeone* (unici attori, dunque, delle trattative condotte con le controparti commerciali, come già evincibile dalle dichiarazioni di questi).

(Indebita) ingerenza e (sospetta) sovrapposizione ulteriormente confortate dai residui elementi offerti dalla Pubblica accusa.

In primo luogo, la prevenuta risultava – inspiegabilmente – delegata a operare su conto corrente intestato alla società (n. 8707919 presso l'istituto *Unicredit*).

Una delle due utenze telefoniche della *Ventidue* corrispondeva, in realtà, al recapito domestico dell'imputata (così la *Longoni*).

La società, che non disponeva di propri locali, conduceva in locazione un magazzino, adiacente alla dimora della prevenuta, ove erano conservati abiti di scena e accessori della diva.

Infine – e soprattutto – la *Ventidue*, a dispetto dell'oggetto sociale (e della *mission* formale sua propria), agiva per un solo cliente, ossia la VENTURA, quale precisa scelta imprenditoriale (non essendosi dimostrati esborsi per il reperimento di altri artisti potenzialmente interessati ai servigi della società). Gli unici costi di consulenza sostenuti attenevano, infatti, all'assistenza legale del *Simeone*, alle prestazioni della commercialista *Mantovani* nonché ai servizi offerti dalla *Notoria s.r.l.* (inerenti alla promozione della VENTURA, che tuttavia già ne beneficiava direttamente, come da doppia parallela fatturazione).

Tanto premesso, dai bilanci in atti (esercizi 2012 – 2015), confortati dalle dichiarazioni dei redditi Modello Unico SC prodotte dalla Difesa, s'evince che la *Ventidue* abbia conseguito, nel periodo d'interesse, i seguenti ricavi:

1) euro 514.456,00 nel 2012;

2) euro 647.811,00 nel 2013;

3) euro 362.000,00 nel 2014;

4) euro 588.800,00 nel 2015.

Trattasi di dati confermati dalle fatture attive esibite dalla verificata, emesse per lo più nei confronti d'interlocutori commerciali interessati all'immagine dell'imputata (tra cui *Sky Italia*, *Citroen*, *Pittarosso*, *Bwin*, *Damiani, Kuvera, Yahoo Italia, Mercedes Benz Milano, FremantleMedia Italia, Magnolia, Inticom, RTI, Agonset, Endemol Italia* e *RAI*). Si vedano i contratti acquisiti al fascicolo per il dibattimento.

Alla VENTURA, tuttavia, si sono corrisposti unicamente euro 223.600,00 (104.000,00 nel 2013, 83.200,00 nel 2014 e 36.400,00 nel 2015), quale parte del (maggior) compenso per il solo anno 2011.

Come illustrato dalla teste *Mantovani*, la società provvedeva alla contabilizzazione per competenza del corrispettivo della prevenuta (a fronte di note proforma), in concreto erogato solo successivamente (e parzialmente), con correlato differimento

dell'imputazione dei ricavi in capo alla persona fisica (secondo il principio di cassa che le si applicava), seguito dall'emissione di formali fatture (attive per la VENTURA e, specularmente, passive per la *Ventidue*). Non v'è prova, in atti, di doglianze o sollecitazioni dell'imputata all'integrale corresponsione di quanto dovutole (ulteriore ficcante elemento di criticità).

S'è inoltre appurata la deduzione d'ingenti costi – quali elementi negativi di reddito (considerato d'impresa, per l'apparato societario impiegato), secondo il principio di competenza, ai sensi dell'art. 109, d.P.R. n. 917/86 – di gran lunga superiori agli esborsi che la prevenuta, quale persona fisica, avrebbe potuto dedurre *ex* art. 54, citato decreto (sulla determinazione del reddito da lavoro autonomo).

In definitiva, congruamente argomentata l'ancillare (e vacua) esistenza della *Ventidue*, priva – nella concreta operatività – di apprezzabile ragion d'essere economica (meritevole di tutela e, dunque, di riconoscimento giuridico), può convenirsi con la Pubblica accusa in merito all'unica finalità realmente perseguita, d'indebito risparmio fiscale.

Invero, l'interposizione della *Ventidue* (percettrice di buona parte dei compensi diversamente spettanti alla VENTURA) ha consentito (grazie anche all'asimmetria tra regimi contabili):

a) l'abbattimento degli introiti mediante imputazione per competenza del compenso dovuto all'imputata (diversamente tenuta al versamento delle imposte dirette solo al momento della percezione – mai integralmente avvenuta – secondo il principio di cassa);

b) la creazione di un centro di costo (tale da ridurre ulteriormente la complessiva base imponibile derivante dalle prestazioni professionali rese dall'artista), attraverso la contabilizzazione di componenti negative di reddito che, per intrinseca natura, la prevenuta non avrebbe potuto personalmente portare in deduzione;

c) l'applicazione alla base imponibile (già notevolmente abbattuta) di un'aliquota (pari al 27,50%) di gran lunga inferiore a quella marginale massima (pari al 43%) riservata alla persona fisica;

d) il riporto a nuovo degli utili (come da bilanci in atti), al fine di posticipare la tassazione del socio al momento dell'effettiva corresponsione (c.d. *tax defferal*), mai avvenuta nell'intervallo temporale d'interesse.

Ritenuta la *Ventidue* mera *shell company* (ossia soggetto economico strumentalmente interposto), gli operatori di P.G. hanno correttamente proceduto all'attribuzione globale dei ricavi direttamente all'imputata (secondo il principio di cassa) – apportando agli importi dichiarati dalla persona fisica le variazioni in

aumento indicate in rubrica (previo scomputo dei costi deducibili riconosciuti alla professionista) – e, così, individuato la maggior imposta dovuta (come da atti di adesione prodotti dalla Difesa).

4. L'interposizione (elusiva ma non fittizia) della *Ventidue*

Reputa il Tribunale condivisibile l'intervento sull'imputazione dei ricavi (e correlati costi), operato ai sensi dell'art. 37, comma 3, d.P.R. n. 600/73, a mente del quale "*in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona*".

Non persuade, di contro, il seguente passaggio logico di cui all'assunto accusatorio, che vorrebbe fittizia e simulata l'accertata interposizione.

È ben noto come la norma in commento, sottesa da evidenti finalità antielusive, trovi applicazione non solo in ipotesi di comportamenti fraudolenti del contribuente ma anche ove si faccia un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, mediante operazioni effettive e reali che abbiano il solo scopo di eludere il naturale regime fiscale di un'operazione (cfr. Cass. civ., sez. V, 28 giugno 2018, n. 17128; Cass. civ., sez. V, 3 marzo 2017, n. 5408 nonché Cass. civ., sez. V, 28 ottobre 2015, n. 21952), giacché il fenomeno della simulazione relativa, nell'ambito della quale può ricomprendersi l'interposizione fittizia, non esaurisce il contenuto precettivo della disposizione (così Cass. civ., sez. V, 27 aprile 2021, n. 11055: "*la disciplina antielusiva di cui all'art. 37, comma 3, d.P.R. n. 600/73, non distingue tra interposizione fittizia – la quale ricorre quando, in forza di accordo simulatorio intercorrente tra interponente, terzo e interposto, si finge di contrarre con una persona, ma, in realtà, si vuole che gli effetti del negozio si producano nei confronti di un'altra persona diversa da quella che appare nell'atto – e interposizione reale, nella quale non vi è un accordo simulatorio tra le persone che prendono parte all'atto, il quale è effettivamente voluto*").

In ossequio alle illustrate coordinate ermeneutiche, non si ravvisano nel caso al vaglio del Giudicante gli estremi della più subdola ipotesi simulatoria che – siccome soggettiva (secondo l'incolpazione) – postulerebbe l'accordo trilaterale involgente le controparti commerciali della *Ventidue*, neppure adombrato dalla Pubblica accusa (che non ha invero inteso muovere censure a terzi). L'assenza dell'intesa triangolare (indefettibile secondo consolidata giurisprudenza di legittimità: cfr. Cass. civ., sez. II, 23 marzo 2017, n. 7537 nonché Cass. civ., sez. II, 10 marzo 2015, n. 4738) determina, per ciò solo, effettività delle operazioni poste in essere (al più

strumentalizzate) e, dunque, realtà dell'entità frapposta (sinora, peraltro, mai revocata in dubbio, come da parallele verifiche nei confronti della medesima svolte: si veda il verbale unico di accertamento INPS del 18 dicembre 2019, prodotto dalla Difesa).

Né può rinvenirsi nell'adesione all'atto d'accertamento riscontro alcuno al rimprovero penale, poiché (libera) condotta insuscettibile di apprezzamento extratributario (*ex* art. 2, comma 3, d.lgs. n. 218/97).

5. L'atipicità degli addebiti

Le superiori considerazioni inducono a ritenere non integrato l'illecito penale, per due ordini di motivi: in primo luogo, in ragione del mancato superamento della soglia di punibilità (previa riqualificazione dell'addebito ai sensi dell'art. 4, d.lgs. n. 74/00) e, comunque, per irrilevanza penale della condotta (meramente abusiva), come da sopravvenienze normative.

5.1. Il mancato superamento della soglia di punibilità da riqualificazione

Deve innanzitutto affermarsi l'insussistenza dei tratti tipici dell'illecito delineato all'art. 3, d.lgs. n. 74/00 (vecchia e nuova formulazione).

Quanto alla versione vigente sino al 21 ottobre 2015 (cui soggiacciono tutte le condotte in contestazione, con esclusione della sola dichiarazione IRPEF per il periodo d'imposta 2015), non pare certamente predicabile la veicolazione di false rappresentazioni nelle scritture contabili obbligatorie (pure tenute dalla prevenuta, ai sensi degli artt. 13, d.P.R. n. 600/73, e 23 ss., d.P.R. n. 633/72) mediante ricorso a mezzi fraudolenti idonei a ostacolarne l'accertamento, in difetto della insidiosa artificiosità evocata dalla norma (così Cass. pen., sez. V, 6 settembre 2013, n. 36859), che – contrassegnando la maggiore offensività della condotta – giustificava l'aggravio di pena rispetto all'ipotesi base della dichiarazione infedele. Tanto in considerazione dell'accertata realtà nonché piena evidenza dei rapporti commerciali intrattenuti dall'imputata con la *Ventidue*.

Le trame della prevenuta non paiono aderenti neppure all'odierna configurazione della fattispecie incriminatrice (come da interpolazione operata con d.lgs. n. 158/15), sebbene di più ampio spettro applicativo. In particolare, non può sussumersi l'interposizione societaria nell'alveo delle operazioni (oggettivamente o soggettivamente) simulate (come definite all'art. 1, d.lgs. n. 74/00) – quale ipotesi più prossima tra le tre condotte alternative (ed equipollenti) ora contemplate – giacché effettivamente voluta e, dunque, non fittizia.

A seguito di dissezione per scorporo degli elementi tipizzanti non riscontrati,

residua unicamente una dichiarazione infedele (da mancata imputazione *ex* art. 37, comma 3, d.P.R. n. 600/73), come tale rimproverabile ai sensi dell'art. 4, d.lgs. n. 74/00 (si veda, su analoga vicenda, Cass. pen., sez. III, 3 maggio 2013, n. 19100, relativa alla cessione dei diritti di utilizzazione economica dell'immagine di un attore a società appositamente costituita, in cui le quote erano ripartite tra indagato e sorella, il ruolo di procuratrice era svolto dalla coniuge e le funzioni di amministratore unico da un'altra sorella, con il fine di ottenere la riduzione della base imponibile mediante trasfigurazione dei guadagni, costituenti poste attive, in costi deducibili quali poste passive).

Tuttavia, del delitto – per le annualità 2012, 2014 e 2015 – risulta pacificamente non integrata la soglia di punibilità (nell'attuale quantificazione, retroattivamente applicabile *ex* art. 2 cod. pen.).

Ragionevoli perplessità sussistono altresì in ordine al residuo periodo d'imposta 2013, avendo la Difesa – per voce del proprio consulente – stigmatizzato la denegata deduzione di consistenti voci di costi (originariamente contabilizzate in capo alla società) innegabilmente inerenti all'attività professionale della VENTURA (con tributo evaso, nell'anno in menzione, ricalcolato in euro 94.040,00).

Ciò determina atipicità dell'addebito in quanto, secondo condivisibile giurisprudenza di legittimità (cfr. da ultimo Cass. pen., sez. III, 29 settembre 2020, n. 27007), la soglia di punibilità si traduce nella fissazione di una quota di rilevanza quantitativa e/o qualitativa del fatto, conseguendone che, alla mancata integrazione della stessa, corrisponde la convinzione del Legislatore circa l'assenza nella condotta incriminata di una sensibilità penalistica. Pertanto, in caso di mancato raggiungimento dei valori tipizzati, dovrà adottarsi – per difetto di un elemento costitutivo di natura oggettiva dell'illecito – la formula assolutoria "*il fatto non sussiste*" e non già quella "*il fatto non è previsto dalla legge come reato*", concernente la diversa ipotesi in cui difetti una qualsiasi norma penale cui ricondurre l'addebito, poiché mai esistita, abrogata o dichiarata (*in toto*) costituzionalmente illegittima (così anche Cass. pen., sez. un., 20 ottobre 2011, n. 37954 nonché Cass. pen., sez. III, 29 agosto 2016, n. 35611).

5.2. L'irrilevanza penale delle condotte meramente abusive

Suggella la disquisizione sull'atipicità degli illeciti (quale definitiva pietra tombale) la sopravvenienza normativa di cui all'art. 10-*bis*, l.n. 212/00 (introdotto con d.lgs. n. 128/15), ove – previa unificazione tra i concetti di elusione e abuso del diritto ("*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", in quanto tali "*inopponibili all'amministrazione che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*") – s'afferma, al comma 13, l'irrilevanza penale di condotte meramente abusive (sanzionabili unicamente in sede amministrativa).

S'è di recente chiarito il rapporto tra menzionata disposizione – che abbraccia il vasto mondo dell'abuso atipico di derivazione costituzionale (quale precipitato del principio della capacità contributiva *ex* art. 53 Cost.: così Cass. civ., sez. un., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057) e unionale (quanto a tributi armonizzati: cfr. Corte di Giustizia UE, 21 febbraio 2006, *Halifax*, C-255/02 nonché Corte di Giustizia UE, 21 febbraio 2008, *Part service*, C-425/06), sostituendo l'art. 37-*bis*, d.P.R. n. 600/73 (concernente peraltro le sole imposte sui redditi) – e art. 37, comma 3, citato decreto, che vi sopravvive *a latere*, con ambito applicativo limitato all'interposizione di persona, reale o fittizia (cfr. Cass. civ., sez. V, 22 giugno 2021, n. 17743).

S'è, altresì, affermato come l'art. 10-*bis*, l.n. 212/00, pur escludendo la penale rilevanza delle condotte allo stesso riconducibili, postuli "*l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi* [...] *della simulazione, della falsità o, più in generale, della fraudolenza*", ancora suscettibili di sussunzione sotto norme incriminatrici, ove ovviamente ne ricorrano i presupposti (così Cass. pen., sez. III, 31 luglio 2017, n. 38016 e Cass. pen., sez. III, 7 ottobre 2015, n. 40272). Specularmente, non risulta più configurabile il delitto di dichiarazione infedele in presenza di condotte puramente elusive, ossia esistenti e volute, benché prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti. Con la precisazione che, realizzando una nuova perimetrazione (per sottrazione) dell'area tipica, l'innovazione legislativa trova retroattiva applicazione, ai sensi dell'art. 2 cod. pen.

L'interazione tra i due assunti, sorretta da esigenze di coerenza sistemica (d'osmosi tra fattispecie antielusiva generale e ipotesi speciali, che debbono pur razionalmente coesistere), impone di ritenere che, anche in presenza d'interposizione reale (e non fittizia, si badi bene), non siano ipotizzabili reazioni penali, in difetto dei connotati della fraudolenza (che sola fonda lo stigma di massimo rigore), in estensione orizzontale della clausola di cui all'art. 10-*bis*, comma 13, l.n. 212/00 (della quale, dunque, l'imputata s'avvantaggia).

P.Q.M.

Visto l'art. 530 cod. proc. pen., assolve VENTURA SIMONA dai reati ascritti perché il fatto non sussiste;

visto l'art. 544 cod. proc. pen., indica in giorni novanta il termine per il deposito dei motivi.

Milano, 10 novembre 2021

IL GIUDICE

DOTT. SANDRO SABA