GIUSTIZIA INSIEME

Diritto Penale

I confini tra elusione ed evasione fiscale nella recente giurisprudenza penale di legittimità di Vito Di Nicola

di Vito Di Nicola

5 ottobre 2021

I confini tra elusione ed evasione fiscale nella recente giurisprudenza penale di legittimità*

di Vito Di Nicola

Sommario: 1. Lo stato della giurisprudenza penale di legittimità anteriormente alle riforme del 2015: a) la sentenza Ledda; b) la sentenza Dolce e Gabbana; c) la sentenza Bova; d) la sentenza Dolce e Gabbana-*bis*. – 2. Il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128: disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23 e il decreto legislativo n. 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23. – 3. Lo stato della giurisprudenza di legittimità dopo le riforme del 2015: a) la sentenza Mocali; b) la sentenza Anghileri; c) la sentenza Ferrari; d) la sentenza Giannotte: cenni sui nuovi lineamenti del reato di dichiarazione infedele; e) la sentenza Marcolini; f) riflessioni conclusive.

1. Lo stato della giurisprudenza penale di legittimità prima delle riforme del 2015: a) la sentenza Ledda; b) la sentenza Dolce e Gabbana; c) la sentenza Bova; d) la sentenza Dolce e Gabbana-bis

I rapporti, nel diritto penale tributario, tra abuso del diritto, elusione ed evasione fiscale sono stati incerti e tormentati per ragioni sostanzialmente di "*sistema*".

In disparte le questioni, tuttora non pienamente risolte, circa la precisa definizione degli ambiti di operatività delle rispettive fattispecie, il principio di legalità, in materia penale, impone al giudice di sussumere, all'esito della necessaria attività interpretativa, il fatto storico nell'ambito di una norma incriminatrice soltanto se l'opera di sussunzione sia compiuta nel rispetto di tutti i corollari che riempiono di contenuto il principio di legalità (tassatività, determinatezza, divieto di analogia in *malam partem* e loro relativi sotto corollari).

La giurisprudenza di legittimità, anche prima della riforma del 2015, ha enunciato alcuni principi che, validi in relazione alla disciplina *ratione temporis* vigente, costituiscono, a mio avviso, la premessa per l'interpretazione del nuovo assetto normativo delineato a seguito dell'emanazione dei decreti legislativi n. 128 e n. 158 del 2015.

Nel tentativo di tracciare i confini tra elusione (abuso del diritto) ed evasione fiscale, ho pensato utile recuperare gli orientamenti espressi dalla giurisprudenza di legittimità prima della riforma del 2015, analizzare, *currenti calamo*, i decreti legislativi n. 128 e n. 158 del 2015 e, infine, passare in rassegna lo stato attuale della giurisprudenza penale di legittimità.

Prima della riforma del 2015, le sentenze più significative in materia sono: a) la sentenza Ledda; b) la sentenza Dolce e Gabbana; c) la sentenza Bova; d) la sentenza Dolce e Gabbana-*bis*.

a) La sentenza Ledda

Nel caso di specie, si trattava di una complessa operazione realizzata attraverso un insieme di condotte e di atti negoziali che, sebbene tutti di per sé leciti, apparivano finalizzati ad evadere l'IVA e l'IRPEF, attraverso una vicenda riconducibile all'abuso del diritto in ambito tributario. In sostanza, il Ledda, agendo come persona fisica, aveva, secondo l'addebito, dissimulato una attività di impresa, omettendo di dichiarare gli ingenti proventi ricevuti per l'opera da lui svolta al fine di eludere l'applicazione delle dette imposte.

L'indagato, al quale era stato contestato il reato di dichiarazione infedele *ex* art. 4 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, obiettò che era stata contestata una condotta asseritamente elusiva e quindi certamente non di evasione fiscale, con la conseguenza che la condotta, non essendo sussumibile nella fattispecie incriminatrice astratta, non poteva ritenersi penalmente rilevante, in quanto, per aversi il reato di dichiarazione infedele, occorreva un minimo di attitudine all'inganno nei confronti del fisco.

L'elusione fiscale, quindi, non aveva rilevanza penale per mancanza di tale attitudine.

La particolarità di questo caso sta nel fatto che si segnalava la contraddizione esistente tra la atipicità degli istituti dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale e la necessaria tipicità dell'illecito penale nonché la liceità del fenomeno abusivo.

La Corte ritenne che il reato di cui all'art. 4 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 fosse configurabile anche in presenza di una condotta elusiva rientrante tra quelle previste dall'art. 37-*bis* (ora abrogato) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, quando tale condotta, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, avesse comportato una dichiarazione infedele per la mancata esposizione degli elementi attivi nel loro effettivo ammontare**[1]**, sul rilievo che la fattispecie – non richiedendo, diversamente da altre ipotesi di reato, una dichiarazione fraudolenta (mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ovvero mediante altri artifici) – fosse integrata dalla sola dichiarazione infedele, ossia dal fatto che, anche senza l'uso di mezzi fraudolenti, fossero indicati nella dichiarazione stessa "*elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo*", al completo però di tutte le altre condizioni previste dalla norma incriminatrice, in relazione all'ammontare dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti alla imposizione.

In altri termini – siccome era stato ritenuto che era stata presentata una dichiarazione infedele, perché in essa erano stati esposti elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo – la circostanza che potesse trattarsi di una condotta elusiva, rientrante fra quelle previste dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-*bis*,**[2]** non contraddiceva tale conclusione, in quanto, nel caso in esame, la condotta, pur essendosi risolta in atti e negozi non opponibili alla amministrazione, aveva comunque comportato una dichiarazione infedele, perché nella stessa gli elementi attivi non erano stati esposti nel loro ammontare effettivo**[3]** e si erano realizzate tutte le altre condizioni richieste dalla norma incriminatrice per la sua integrazione.

b) La sentenza Dolce e Gabbana[4] e lo stato dell'arte nella giurisprudenza penale di legittimità sino al 2011

In sintonia con il precedente arresto, ma con maggiore approfondimento delle questioni, la Corte di cassazione affermò il principio in forza del quale i reati tributari di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione possono essere integrati anche dalle condotte elusive ai fini fiscali che siano strettamente riconducibili alle ipotesi di elusione espressamente previste dalla legge**[5]**

Non si ritenne, quindi, che le condotte elusive potessero, in quanto tali, configurare una delle fattispecie tipiche del diritto penale tributario ma si ritenne che potessero assumere rilevanza penale solo quelle che fossero corrispondenti ad una specifica ipotesi di elusione espressamente

prevista dalla legge, non potendosi affermare, nel campo penale, l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindesse da specifiche norme antielusive presenti nell'ordinamento tributario. Ne consegue che una condotta sarebbe risultata penalmente rilevante se fosse stata qualificata come elusiva in applicazione di una specifica norma antielusiva prevista dell'ordinamento e non in forza di un generale principio che vietasse di ricorrere a manovre di elusione fiscale.

La giurisprudenza di legittimità si schierò, dunque, a favore di una limitata rilevanza penale delle operazioni elusive, delineando nel contempo i confini tra elusione fiscale e ambito di applicazione dei delitti tributari di evasione, con particolare riferimento a quelli di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione.

Nel caso di specie, dove la condotta attribuita agli imputati costituiva, secondo l'impostazione accusatoria, un fenomeno noto come "*esterovestizione*", la giurisprudenza di legittimità osservò come, nell'ordinamento italiano, la prima norma antielusiva rintracciabile in proposito fosse quella della L. 29 dicembre 1990, n. 408, art. 10, che autorizzava l'Amministrazione finanziaria a disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante alcune operazioni, tassativamente indicate, poste in essere "*senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta*". A tale disposizione fece seguito l'art. 37-*bis* D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, intitolato "*disposizioni antielusive*". Tale disposizione eliminava il riferimento ad operazioni poste in essere "*fraudolentemente*", ma continuava ad elencare tassativamente le operazioni alle quali era collegato il disconoscimento dei vantaggi fiscali, elenco che il legislatore nel tempo ampliava ogni volta che dalla prassi fossero emersi nuovi e non previsti meccanismi elusivi. Invece, le Sezioni Unite Civili (con le sentenze gemelle n. 30055, 20056 e n. 30057 del 23/12/2008) avevano individuato un generale principio antielusivo, affermando che "*l'esistenza nel sistema tributario di specifiche norme antielusive non contrasta con l'individuazione di un generale principio antielusione, ma è piuttosto mero sintomo dell'esistenza di una regola generale*". Tale principio "*preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e di progressività dell'imposizione (art.53 Cost., comma 2), e non contrasta con il principio della riserva di legge (art. 23 Cost.), non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere*

l'applicazione di norme fiscali. 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"**[6]**.

La successiva giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione precisò che "*il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda*"**[7]**.

La sentenza Dolce e Gabbana osservò poi come la giurisprudenza della Corte di cassazione si ponesse in linea con quella Europea, essendo il divieto di abuso del diritto un principio generale del diritto dell'Unione**[8]** per cui era stato affermato che "*l'applicazione delle norme di tale diritto non può essere estesa sino a comprendere pratiche abusive, ossia operazioni effettuate non nell'ambito di normali transazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti da detto diritto*", in particolare, quando lo scopo delle operazioni controverse fosse essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale**[9]**.

Sul punto, va ricordato come fu la Corte di Lussemburgo, con la sentenza Halifax del 2006, ad imprimere una svolta della propria giurisprudenza antielusiva. In tale pronuncia fu ribadito che la «*certezza del diritto si impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari*» (punto 72) anche nei casi in cui il contribuente «*ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale* » (punto 73), sicché la Corte europea affermò, per la prima volta in modo espresso, il «*divieto di abuso del diritto* (comunitario)» come principio generale enucleabile dalla Direttiva IVA (c.d. sesta direttiva), precisando, peraltro, che «*perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale*» (capo 2 del dispositivo).

Sulla questione della rilevanza penale dell'elusione in materia fiscale, si osservò come la giurisprudenza penale della Corte di Cassazione non si fosse espressa compiutamente. A fronte di un risalente e apodittico orientamento secondo il quale "*la violazione delle norme antielusive,*

in linea di principio, non comporta conseguenze di ordine penale[10]", vi erano richiami alla giurisprudenza della Corte di giustizia Europea[11], secondo cui "*la scelta della sede di una società di uno Stato membro – soltanto per usufruire di una normativa più favorevole – non costituisce esercizio abusivo del diritto di stabilimento di cui agli art. 43 e ss. del Trattato CE*[12]".

Ricordando che, in questa materia, in senso favorevole alla configurabilità di un illecito penale si era espressa la sentenza Ledda, si sottolineò pure come il sistema tributario prevedesse istanze di interpello preventivo,[13] oltre al meccanismo di cui all'abrogato art. 16 del d.lgs. n. 74 del 2000, affermandosi perciò il principio che non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali potesse assumere rilevanza penale, ma solo quella corrispondente ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge. In tal caso, infatti, ciò che si richiede al contribuente è di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive.

In altri termini, si ritenne che, nel campo penale, non potesse affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindesse da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle Sezioni Unite civili della Corte di Cassazione, dovendosi invece affermare la rilevanza penale di condotte rientranti in una specifica disposizione fiscale antielusiva.

Si osservò infatti che, ad avvalorare la tesi della rilevanza penale dei comportamenti elusivi specificamente previsti dalla normativa di settore, era poi la stessa linea di politica criminale adottata dal legislatore, tant'è che, in occasione della riforma introdotta con il d.lgs. n. 74 del 2000, sia le Sezioni Unite della Corte di cassazione[14] che la Corte Costituzionale[15] avevano sottolineato che il legislatore, con una scelta di radicale alternatività rispetto al pregresso modello di legislazione penale tributaria, aveva inteso abbandonare il modello del c.d. "*reato prodromico*", caratteristico della precedente disciplina di cui al D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, nella L.7 agosto 1982, n. 516 – modello che attestava la linea d'intervento repressivo sulla fase meramente "*preparatoria*" dell'evasione d'imposta – a favore del recupero alla fattispecie penale tributaria del momento dell'offesa degli interessi dell'erario. Questa strategia portò a focalizzare la risposta punitiva sulla dichiarazione annuale, quale atto che "*realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione, negando rilevanza penale autonoma alle violazioni a monte della dichiarazione stessa*[16]".

Pertanto, si osservò che 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 regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici può ben

coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile.

In chiusura, la sentenza chiarì che l'affermazione della rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, nei sensi precisati nella motivazione, non contrasta con il principio di legalità **[17]**.

Ovviamente, precisò la sentenza, rimangono intatti i criteri che presiedono alla indipendenza valutativa del giudice in ordine alla ricostruzione in fatto della fattispecie criminosa.

c) La sentenza Bova

La vicenda era relativa alla cessione dei diritti di utilizzazione economica dell'immagine di un attore ad una società appositamente costituita, nella quale le quote erano ripartite dall'indagato con la sorella, il ruolo di procuratrice era svolto dalla moglie e le funzioni di amministratore unico erano esercitate da un'altra sorella, con il fine di ottenere la riduzione della base imponibile mediante trasformazione dei guadagni costituenti poste attive in costi deducibili come poste passive**[18]**.

In applicazione dei principi fissati dalla sentenza Dolce e Gabbana, la Corte di cassazione ribadì che 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**[19]**.

d) La sentenza Dolce Gabbana-bis

La Corte di cassazione, nell'esaminare la vicenda già trattata nel 2011**[20]** depurata di una serie di imputazioni venute meno nel corso del giudizio, stimò errata la conclusione cui erano pervenuti i giudici di merito circa la ritenuta "*esterovestizione*" della società costituita dagli imputati in Lussemburgo, conclusione ingiustificata perché assunta senza considerare la concorrente ed incontestata sussistenza delle robuste ragioni extrafiscali ispiratrici della riorganizzazione del gruppo "Dolce & Gabbana", ragioni che avevano scardinato la coerenza intrinseca del ragionamento giudiziale, tanto da far ritenere l'insussistenza del reato di omessa dichiarazione dei redditi.

Densa di principi di diritto, la sentenza, resa "*a cavallo*" tra nuova e previgente disciplina, merita di essere soprattutto segnalata per aver teorizzato la distinzione tra dolo di elusione e dolo di evasione, affermando che, in materia di reati tributari, il "*dolo di elusione*" consiste nella

generica volontà consapevole di avvalersi degli strumenti negoziali previsti dagli artt. 37 e 37-*bis* d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per ottenere vantaggi fiscali non dovuti, con la conseguenza che esso non si identifica con il dolo specifico di evasione che, in quanto integrato dalla deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine (perseguito) e del mezzo (utilizzato), esprime un disvalore ulteriore idoneo a selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che tali non sono**[21]**.

2. *Il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128: disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23 e il decreto legislativo n. 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23.*

Il decreto legislativo n. 128 del 2015**[22]** novella la legge 27/07/2000 n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), inserendo un nuovo art. 10-*bis* con il quale modella la "*disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*" (art. 1 comma1 d.lgs. 128/2015), e perciò codifica normativamente il principio dell'«*abuso del diritto o elusione fiscale*», introducendo nell'ordinamento una "*clausola generale antielusiva*", sul modello di ordinamenti stranieri, in particolare della UE**[23]** .

Già dalla rubrica della norma il messaggio è chiaro: abuso del diritto (tributario) ed elusione fiscale costituiscono, *ex positivo iure*, concetti equivalenti.

Nel "*tipizzare*" perciò un medesimo concetto, definito in precedenza solo in via dottrinale e giurisprudenziale, il decreto legislativo specifica gli elementi al cospetto dei quali può ritenersi configurabile l'elusione fiscale ossia l'abuso del diritto.

Il quale si ha in presenza di "*una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*", con la conseguenza che "*tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, 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*" (comma 1).

Due gli elementi normativi della fattispecie, cioè il rinvio alle operazioni prive di sostanza economica e ai vantaggi fiscali indebiti, sicché il secondo comma li tipizza entrambi per cui "*si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli*

strumenti giuridici a normali logiche di mercato; b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario" (comma 2).

Segue poi la tipizzazione di un elemento negativo di fattispecie e perciò si chiarisce che "*non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondano a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*" (comma 3).

Il comma 4 tipicizza il lecito risparmio di imposta, stabilendosi che "*resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*".

Dal quinto all'undicesimo comma la norma si occupa di delineare gli aspetti procedurali.

Il dodicesimo comma, per quanto qui interessa, è centrale.

Dopo aver configurato in positivo il concetto di elusione fiscale, la disposizione (comma 12) precisa che "*in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie*".

Letto in controluce, significa che l'abuso del diritto non può essere configurato qualora siano violate specifiche disposizioni tributarie con la conseguenza che i vantaggi fiscali**[24]** devono essere disconosciuti sicché, in questi casi, non essendo più configurabile l'abuso del diritto e, per l'effetto, neppure l'elusione fiscale, visto che i due concetti sono equiparati, viene invece in gioco l'evasione fiscale penalmente rilevante, a condizione che il fatto sia sussumibile in una specifica fattispecie incriminatrice; diversamente si avrà evasione fiscale penalmente irrilevante ma soggetta a sanzioni extrapenali.

L'abuso del diritto tributario viene perciò configurato, in conformità all'elaborazione civilistica, in un comportamento del contribuente che, utilizzando mezzi leciti, mira ad ottenere un risultato indebito, contrastante con le finalità delle norme fiscali o con i principi del diritto tributario. I mezzi leciti sono le operazioni giuridiche che l'ordinamento consente per "*produrre effetti diversi dai soli vantaggi fiscali*", l'abuso consiste nel far ricorso a essi privandoli della loro "*sostanza economica*", "*senza valide ragioni extrafiscali*", e quindi strumentalizzandoli al solo fine di ottenere un beneficio fiscale**[25]**.

Per quanto attiene alle conseguenze in termini sanzionatori, in chiusura, si prevede che "*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*" (comma 13).

Riassumendo, laddove l'abuso del diritto non sia configurabile, la violazione di specifiche disposizioni tributarie può dare luogo a fatti punibili, se del caso anche penalmente, evenienza che va sempre esclusa in presenza di un comportamento elusivo**[26]** nei confronti del quale l'ordinamento reagisce applicando le sanzioni amministrative, previo disconoscimento dei relativi vantaggi**[27]** e conseguente determinazione dei tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni **[28]**.

Le specifiche norme tributarie che il comma 12 fa divieto di ledere sono certamente riconducibili alle "*norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzione, detrazioni, crediti di imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario*" (art. 1, comma 3, d.lgs. 128 del 2015) e, tra esse, rientrano anche le norme penali che puniscono comportamenti di evasione quando, beninteso, la specifica disposizione tributaria violata, si pone alla stregua di un elemento normativo di fattispecie**[29]**, integrando, in presenza di tutte le altre condizioni richieste per la punibilità del fatto, la norma penale incriminatrice**[30]** .

L'abuso del diritto, al quale viene equiparata l'"*elusione fiscale*", viene dunque dotato di un proprio statuto, che sottrae le condotte abusive dall'area del penalmente rilevante, derivando da ciò la conclusione che "*la disciplina dell'abuso del diritto ha applicazione solo residuale***[31]** *rispetto alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari, in particolare, l'evasione e la frode: queste fattispecie vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento già offre*"**[32]**.

Detto in altri termini: non è abuso del diritto, ma legittima facoltà del contribuente, il conseguimento di un lecito risparmio di imposta e non è abuso del diritto, ma configura una condotta di evasione fiscale, l'illecito risparmio di imposta conseguito attraverso la violazione di specifiche disposizione tributarie.

In buona sostanza, l'"*elusione fiscale*", che si colloca nel mezzo tra il lecito risparmio di imposta e il risparmio di imposta illecito, può essere definita come «*un comportamento che realizza un "risparmio fiscale" che è conforme alla lettera, ma non alla ratio delle norme tributarie*»; quindi si differenzia dall'"*evasione fiscale*", perché «*non è violazione, ma aggiramento di un precetto fiscale* ».**[33]**

Detto questo, è chiaro come la nuova disciplina dell'abuso del diritto vada letta, nell'ottica del penalista, unitamente al quasi coevo intervento del legislatore che, con il successivo decreto legislativo n. 158 del 24/09/2015, ha proceduto alla "*revisione del sistema sanzionatorio*".

Gli interventi più significativi, per il tema che interessa i rapporti tra elusione ed evasione fiscale, riguardano la definizione di "*imposta evasa*" (art. 1 lett. f d.lgs. 74 del 2000), laddove si precisa che non si considera tale "*quella teorica e non effettivamente collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili*"; l'introduzione di nuove norme definitorie (come l'art. 1 lettera g-*bis*), laddove si specifica che per "*operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente*" si intendono "*le operazioni apparenti diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti*", e (come l'art. 1 lettera g-*ter*), laddove si fornisce la definizione dei "*mezzi fraudolenti" costituiti dalle "condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*".

Queste due ultime definizioni sono funzionali a interpretare le modifiche apportate al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 del d.lgs. 74 del 2000, fattispecie che si riteneva potesse abbracciare anche le condotte elusive tradottesi in inganno per il fisco in considerazione del fatto che, nel nuovo reato di "*dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*" la condotta punibile richiede il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero l'avvalersi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento o a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria**[34]**.

Vanno poi segnalate le modifiche apportate all'art. 4, con la sostituzione della locuzione "*elementi passivi fittizi*" con quella di "*elementi passivi inesistenti*" e con l'inserimento di un nuovo comma 1-*bis*, sulla base del quale, ai fini dell'integrazione del fatto di reato, "*non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivo o passivi oggettivamente esistente, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai 'ni 'scali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali*".

3. *Lo stato della giurisprudenza di legittimità dopo le riforme del 2015: a) la sentenza Mocali; b) la sentenza Anghileri; c) la sentenza Ferrari; d) la sentenza Giannotte: cenni sui nuovi lineamenti del reato di dichiarazione infedele; e) la sentenza Marcolini; f) riflessioni conclusive.*

Diversi sono stati gli interventi della Corte di cassazione a seguito delle riforme del 2015.

Sono state scelte solo alcune sentenze[35] selezionate tra quelle massimate e/o tra quelle sulle quali si sono registrati i contributi, sempre preziosi, della dottrina.

a) La sentenza Mocali

Nel caso di specie, all'imputato era stato contestato il reato di cui all'art. 4, d. lgs. n. 74 del 2000 (delitto di dichiarazione infedele), per aver, nella qualità di legale rappresentante di una società immobiliare, nell'anno 2006, al fine di evadere le imposte sui redditi, indicato nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2005, elementi passivi fittizi pari ad € 8.315.319,31 stipulando con altra società di Praga un contratto denominato "*Stock lending agreement*", sottoscritto al solo scopo di evadere le imposte sui redditi, elementi passivi fittizi che determinavano un risparmio di imposta pari a € 2.802.646, con conseguente superamento delle soglie previste dal predetto reato. Per tale ipotesi di reato il ricorrente venne condannato in primo e in secondo grado.

Nel caso in esame, l'operazione negoziale era stata ritenuta penalmente rilevante, in quanto i giudici di merito, pur ammettendo in astratto la liceità della stessa da considerarsi «*non fraudolenta, ma al più elusiva*», avevano ritenuto che non se ne potesse negare la natura fittizia, per le modalità con cui l'impianto negoziale era stato costruito, ed in particolare muovendo «*a ritroso*» ossia dalla misura del risparmio fiscale da perseguire: ciò, da un lato, con la stipula di un contratto di «*prestito titoli*» che non aveva implicato neppure il loro materiale trasferimento e, dall'altro, con una clausola di natura aleatoria che, nella specie, non aveva alcun profilo di alea, ma offriva ai contraenti «*la certezza del programmato risultato*».

Veniva, pertanto, evidenziato che si trattava di elementi passivi qualificabili come fittizi, seppur non inesistenti *in rerum natura*, in quanto creati artificialmente al solo scopo di essere esposti nella dichiarazione annuale dei redditi, senza che gli stessi facessero riferimento ad un'effettiva operatività.

Nella medesima direzione veniva, inoltre, considerata irrilevante la natura non simulata (in senso civilistico) dei contratti dal momento che, questi ultimi, erano voluti dalle parti ed eventualmente nulli per difetto di causa (l'alea).

La Corte di cassazione precisava, in questo suo primo intervento, come il ragionamento seguito dai giudici di merito fosse in astratto condivisibile alla luce della normativa vigente all'epoca della decisione, ma dovesse essere rivisitato a seguito dell'entrata in vigore della nuova disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, prevista dall'art. 10-*bis* del c.d. «*Statuto dei*

diritti del contribuente», introdotto dal d. lgs. n. 128 del 2015.

Il nuovo testo legislativo (d. lgs. n. 128 del 2015) – prefiggendosi lo scopo di selezionare, da un lato, le condotte che possono integrare il c.d. «*abuso del diritto*» e, dall'altro, di abrogare espressamente l'art. 37-*bis* del d.P.R. 600/1973 – aveva disciplinato l'intero sistema attraverso l'introduzione di una nuova norma (l'art. 10-*bis* della l. 212 della 2000), con la conseguenza che il divieto di «*abuso del diritto*» è pacificamente operante per tutti i tipi di imposte**[36]**.

Sulla base di queste premesse e con la sottolineatura che si era unificata la nozione di abuso del diritto e quella di elusione fiscale, con la conseguenza che, nell'articolato normativo, i due termini sono equipollenti e utilizzati indifferentemente, la Corte stabiliva che non fosse più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali, in quanto l'art. 10-*bis*, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti**[37]**.

Nel ribadire poi che l'istituto dell'abuso del diritto, per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili, la Corte ha chiarito come il predetto principio avesse applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, di cui al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cosicché esso non viene mai in rilievo quando i fatti in contestazione integrino le fattispecie penali connotate da tali elementi costitutivi**[38]**.

b) La sentenza Anghileri**[39]**

In questo caso, l'imputato era stato condannato per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 d.lgs. 74 del 2000 per avere, quale amministratore di una società a responsabilità limitata indicato nella dichiarazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, per euro 12.745.486 ai fini della imposta sui redditi e per euro 66.000.000 ai fini dell'I.V.A.

La condotta, che aveva consentito di omettere l'indicazione di componenti attivi di reddito, era stata ravvisata nella operazione di scissione proporzionale posta in essere dalla società *Iupiter* amministrata dall'imputato, attraverso la quale vennero costituite due nuove società, la S.r.l. Ariosto e la S.r.l. Augusta *Taurinorum*, alle quali vennero conferiti, rispettivamente, tutti gli immobili confluiti nel fondo patrimoniale Ariosto e altro immobile sito in Torino; in seguito, la Augusta *Taurinorum* cedette l'immobile di Torino per il prezzo di euro 66.000.000 oltre i.v.a. ad

un gruppo di società di leasing, che lo concessero in locazione alla S.r.l. Golden RE; successivamente la Augusta *Taurinorum* venne ceduta ad una società di diritto statunitense, la Tresor Resort LCC, risultata non operativa, estinguendosi e venendo quindi cancellata dal registro delle imprese.

L'elusione fiscale, conseguente alla operazione, sarebbe consistita nel mancato pagamento dell'i.v.a. dovuta sulla cessione dell'immobile e nella sottrazione alla imposizione sui redditi della plusvalenza realizzata attraverso la vendita dell'immobile stesso ad un prezzo superiore di oltre euro 12.000.000,00 al valore dello stesso iscritto in bilancio.

In questo caso, la Corte ha rilevato che l'art. 1 del d.lgs. n. 74 del 2000 è stato novellato dal d.lgs. n. 158 del 2015 che ha introdotto, dopo la lettera g), la lettera g-*bis*), secondo cui per "*operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente*" si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti, modificando pertanto l'ambito di rilevanza della fattispecie sanzionatoria di cui all'art. 3 d.lgs. 74 del 2000, che punisce le dichiarazioni fraudolente compiute mediante operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

Secondo la *ratio decidendi*, attraverso la limitazione della rilevanza penale alle sole operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto od in parte, o riferite a soggetti fittiziamente interposti, il legislatore ha escluso la rilevanza penale delle operazioni meramente elusive, nelle quali, come nella specie, sia stato adottato uno schermo negoziale articolato (quale quello descritto) allo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale, in relazione, però, ad una operazione economica realmente verificatasi e che aveva dato luogo a flussi finanziari effettivi ed al trasferimento di diritti.

Nella specie, sia pure attraverso le operazioni di scissione proporzionale, costituzione di nuove società, cessione a queste ultime di quote e conferimenti alle stesse di beni, vendita da parte di tali soggetti di detti beni a terzi e successiva estinzione della nuova società utilizzata per il compimento della operazione, il risultato complessivo del trasferimento della proprietà dell'immobile appartenente in origine alla S.r.l. *Iupiter* era stato, effettivamente, conseguito, procurandone l'acquisto a favore del gruppo di società di leasing che lo concessero in locazione alla Golden Re, sicché le operazioni poste in essere non potevano essere considerate simulate secondo la nuova definizione che ne aveva dato il citato comma g-*bis*) dell'art. 1 d.lgs. 74 del 2000,

essendo state realizzate in tutto e non da soggetti fittiziamente interposti, in quanto la Augusta *Taurinorum*, dopo la sua costituzione, acquistò effettivamente la proprietà dell'immobile e lo alienò a terzi, percependo il relativo prezzo, con la conseguenza che non poteva considerarsi soggetto solo fittiziamente interposto, avendo in concreto acquistato la proprietà dell'immobile e percepito il corrispettivo della sua alienazione.

Ciò comportava, secondo la sentenza, l'irrilevanza penale dei fatti contestati all'imputato, in quanto consistenti in una operazione meramente elusiva, anziché non realizzata in tutto od in parte, come tale attualmente priva, a seguito della entrata in vigore della disposizione anzidetta, di rilevanza penale.

c) La sentenza Ferrari[40]

Nel caso di specie all'imputato era stato contestato il reato di dichiarazione infedele previsto dall'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74, perché, in qualità di legale rappresentante della società "*Luigi Ferrari S.r.l.*", al fine di evadere le imposte sui redditi, indicando indebitamente nella dichiarazione dei redditi presentata per l'anno di imposta 2008 una plusvalenza in regime di esenzione parziale (con esenzione pari al 95% della plusvalenza, *ex* articolo 87 del DPR 917 del 1986) anziché una plusvalenza (ordinariamente) tassabile e quindi determinante nella formazione del reddito IRES, in relazione alla plusvalenza (pari a 2.336.272 euro) conseguita dalla società con l'alienazione dell'intera partecipazione societaria detenuta nella Agricola Ferrari S.r.l. (in particolare veniva ceduto in data 14/10/2008 il 100% delle quote della Agricola Ferrari S.r.l. al prezzo di 3.685.876,50 euro a fronte di un valore contabile della partecipazione pari a 1.349.605,17 euro, con una plusvalenza quindi pari a 2.336.271,33 euro), ometteva di dichiarare elementi attivi pari a 2.219.458 euro pari appunto al 95% della plusvalenza conseguita, con imposta IRES evasa pari a euro 610.351,00 euro, essendo in realtà intento delle parti non già quello di cedere la partecipazione societaria, bensì gli immobili agricoli (fabbricati e terreni agricoli) facenti parte del complesso aziendale agricolo denominato "*Scottine*" di proprietà della controllante Luigi Ferrari e dovendosi pertanto sottoporre tale cessione a tassazione ordinaria.

In particolare, secondo l'accusa, attraverso una strumentale operazione di scissione societaria, erano stati conferiti i fabbricati e i terreni agricoli (con annessi diritti alle erogazioni comunitarie sull'agricoltura e l'allevamento) all'Agricola Ferrari S.r.l., ottenendo poi, attraverso la cessione della relativa partecipazione, un consistente risparmio di imposta attuato grazie all'adesione al regime di cui all'art. 87 d.P.R. n. 917 del 1986 ma tale partecipazione non era meritevole della esenzione prevista dall'art. 87 TUIR in quanto non sussisteva il necessario requisito previsto dalla

lett. d) del citato articolo (requisito della commercialità)[41].

La società scissa, ossia l'Agricola Ferrari S.r.l., era stata utilizzata come mero "*contenitore*" destinato a far circolare i beni, già oggetto di una precedente trattativa conclusa con í promittenti acquirenti, attraverso la successiva cessione delle quote societarie, facendo rientrare la plusvalenza realizzata a seguito della cessione delle suddette quote societarie nella disciplina della esenzione parziale (95%) ai fini Ires *ex* art. 87 TUIR (cd. *partecipation exemption* o PEX).

La Corte di merito aveva, con accertamento di fatto, escluso potersi ravvisare unicamente una generica volontà consapevole di avvalersi degli strumenti negoziali previsti (all'epoca) dagli artt. 37 e 37-*bis* d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per ottenere vantaggi fiscali non dovuti ("*dolo di elusione*"), pervenendo alla conclusione che fosse integrato il dolo specifico di evasione, ovvero la deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo, essendo stata l'esenzione fiscale ottenuta mediante negozi collegati tra loro niente affatto finalizzati ad una effettiva cessione di partecipazione societaria in un'azienda agricola attiva (ma che attiva non era trattandosi di un mero contenitori di beni) e che avrebbe dovuto continuare ad operare (ma che non avrebbe affatto operato una volta conseguita la cessione dei beni)[42].

La Corte di cassazione ha dunque concluso, in consapevole applicazione dei principi espressi dalla sentenza Mocali, che si era in presenza, nel caso in esame, di comportamenti simulatori[43] preordinati alla *immutatio veri* del contenuto della dichiarazione reddituale di cui all'articolo 4 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cosicché l'istituto dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-*bis* I. 27 luglio 2000, n. 212, che, per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili, avendo applicazione solo residuale, non può venire in considerazione quando i fatti integrino gli elementi costitutivi del delitto di dichiarazione infedele per la comprovata esistenza di una falsità ideologica che interessa, nella parte che connota il fatto evasivo, il contenuto della dichiarazione, inficiandone la veridicità per avere come obiettivo principale l'occultamento totale o parziale della base imponibile[44] realizzato, nel caso di specie, attraverso la violazione di una specifica disposizione tributaria, ossia l'art. 87, lettera d), Tuir.

d) La sentenza Giannotte: cenni sui nuovi lineamenti del reato di dichiarazione infedele

Dopo la sentenza Mocali e prima della sentenza Ferrari, la Corte aveva esaminato alcune ricadute che la riforma di cui al d.lgs. n. 158 del 2015 aveva prodotto sull'assetto normativo del d.lgs. n. 74 del 2000.

Chiamata a decidere su un ricorso avverso un'ordinanza del giudice dell'esecuzione di rigetto della richiesta di revoca, proposta ai sensi dell'art. 673 c.p.p., per intervenuta parziale *abolitio criminis* del delitto di cui all'art. 4 D. Lgs. 74/ 2000, nella parte riferibile alla violazione dei principi di inerenza e corrispondenza dei costi e dei ricavi e di corretta determinazione dell'esercizio di competenza), la Corte osservò come la novella del 2015 avesse "*ridisegnato*" – con le modifiche apportate al comma 1 e con l'introduzione dei commi 1-*bis* e 1-*ter* della norma *de qua* – i confini dell'area di illiceità penale**[45]** in quanto dalla tipicità del fatto di reato era stata eccettuata ("...*non si tiene conto*") la divergenza tra gli importi indicati in dichiarazione e quelli effettivamente percepiti (elementi attivi per un importo inferiore a quello effettivo), quando la discrasia fosse frutto della violazione della regola cronologica relativa all'esercizio di competenza o della non inerenza ma l'elemento attivo, seppur impropriamente collocato nel tempo, fosse reale e ontologicamente esistente.

In altri termini, con la riforma del 2015, che ha – tra l'altro – abrogato il (vecchio) art. 7 d. cit. e ha introdotto il (nuovo) comma 1-*bis* all'interno dell'art. 4 del medesimo decreto, il fatto tipico non risulta più integrato se, pur sussistendo tutti gli altri requisiti previsti dalla fattispecie, la condotta sia consistita nella non corretta classificazione di elementi attivi oggettivamente esistenti (per quelli passivi, invece, è sufficiente – in virtù della modifica del comma 1 dell'art. 4 – la loro esistenza per escludere la tipicità), effettuata in violazione dei criteri di competenza (in tal caso, peraltro, non è più richiesta la loro derivazione da metodi costanti di impostazione contabile), inerenza e indeducibilità.

Tali modifiche hanno, appunto, determinato una parziale *abolitio criminis* della norma incriminatrice, ai sensi e per gli effetti dell'art. 2, comma 2 c.p.

Sulla base di ciò, la Corte aveva ricordato come il reato di infedele dichiarazione fosse stato peraltro ritenuto configurabile anche in presenza di una condotta elusiva rientrante tra quelle previste dall'art. 37-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, quando tale condotta, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'amministrazione finanziaria, avesse comportato una dichiarazione infedele per la mancata esposizione degli elementi attivi nel loro effettivo ammontare**[46]**, osservando come il previgente quadro normativo fosse stato modificato con la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, essendo stata espressamente esclusa, in primo luogo, la rilevanza penale dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto, sanzionato soltanto in sede amministrativa e perciò sottolineando l'importanza del comma 13 dell'art. 10-*bis* alla luce del quale "*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma la applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*".

Nel richiamare poi i principi della sentenza Mocali, si dava anche conto del nuovo modello legale del reato di infedele dichiarazione, rimarcando come in dottrina fosse stato opportunamente osservato, in linea con quanto esposto nella Relazione illustrativa al d.lgs. n. 158 del 2015, che le significative modifiche apportate fossero il frutto di una scelta legislativa volta a ridisegnare il sistema sanzionatorio tributario in termini di minore rigore e di maggiori certezze per il contribuente, circoscrivendo l'area di intervento penale ai soli fatti connotati da un particolare disvalore in maniera da scongiurare la creazione di "*aree di rischio penale*" per il contribuente correlate ad aspetti valutativi e comunque non connotati da frode anche al fine di evitare che una tale area di rischio si potesse tradurre in un disincentivo ad investimenti imprenditoriali in Italia.

In questo nuovo quadro era stato ritenuto che la condotta punibile del reato di infedele dichiarazione dovesse risolversi, a seguito della riforma, in falsità ideologiche**[47]** prive di qualsiasi connotato fraudolento, materializzandosi il fatto tipico: (1) nell'annotazione, in dichiarazione, di componenti positivi del reddito per ammontare inferiore a quello reale (in sostanza, l'omessa annotazione di ricavi), (2) nell'indebita riduzione dell'imponibile tramite l'indicazione nella dichiarazione di costi inesistenti (e non più fittizi), ossia di componenti negativi del reddito mai venuti ad esistenza *in rerum natura* e (3) nelle sottofatturazioni, ovvero all'indicazione in fattura di un importo inferiore a quello reale, in maniera da consentire all'emittente il conseguimento di ricavi non dichiarati, atteso che il delitto di infedele dichiarazione aveva ed ha natura residuale rispetto ai delitti di cui agli articoli 2 e 3 d.lgs. n. 74 del 2000**[48]** ed ora il comma 3 dell'articolo 3 (reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) chiarisce che "*ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali*". In tal modo, il legislatore ha escluso la natura fraudolenta delle sottofatturazioni, ricomprese nel raggio della condotta punibile di cui al delitto *ex* articolo 4.

Il fatto tipico, precisato nel modello legale del reato di infedele dichiarazione dei redditi (articolo 4 d.lgs. n. 74 del 2000), deve perciò ritenersi integrato dalla presenza di elementi positivi della condotta punibile, ossia dalla indicazione nella dichiarazione di ricavi per un ammontare inferiore a quello effettivo, anche con il ricorso alla tecnica della sottofatturazione, o dalla indicazione di costi inesistenti (non più fittizi), con conseguente superamento della soglia di punibilità, e (in aggiunta) dalla contemporanea mancanza di elementi negativi della condotta delittuosa, in quanto rientranti anche essi (sia pure in negativo) nella dimensione della tipicità (nel senso cioè che i ricavi omessi non devono essere stati anticipati o posticipati rispetto

all'esercizio di competenza, risolvendosi in ciò, anche alla stregua di elementi negativi del fatto di reato, l'intera condotta punibile)**[49]**.

Non a caso il reato di dichiarazione infedele è punito meno gravemente dei reati *ex* articoli 2 e 3 d.lgs. n. 74 del 2000 per la mancanza di mezzi fraudolenti di supporto alla condotta, che è pertanto stimata come meno insidiosa, per l'assenza di azioni fraudolente idonee a mettere in pericolo l'accertamento. Si tratta perciò di una condotta di tipo commissivo che si risolve, nella sostanza, in un falso ideologico, nel senso di attestazione in dichiarazione di fatti non corrispondenti al vero con specifico riferimento alla componente attiva e/o passiva del reddito, falsità/infedeltà che si consuma nella sola dichiarazione, la quale è dunque priva di quei connotati di particolari insidiosità che caratterizzano la fattispecie di reato della dichiarazione fraudolenta.

Tirando le fila si disse che, abrogato l'articolo 7 d.lgs. n. 74 del 2000 ed introdotto il comma 1-*bis* nell'articolo 4 dello stesso decreto, il fatto tipico non è integrato se, al cospetto di tutti gli altri elementi (dolo specifico di evasione e superamento delle soglie di punibilità), la condotta sia stata realizzata in violazione dei criteri di competenza, inerenza ed indeducibilità, tali da escludere, ormai per presunzione legislativa, ogni capacità decettiva della condotta dell'agente, ritenendosi l'erario in grado, nelle ipotesi indicate nel comma 1-*bis* dell'articolo 4, di recuperare l'imposta, applicando le sole sanzioni amministrative, cosicché la i*mmutatio veri* perde di significato ai fini del disvalore penale del fatto e, quindi, ai fini della lesività della condotta.

e)La sentenza Marcolini

Recentemente la Corte ha scrutinato**[50]** un altro caso nel quale si rimproverava all'indagato (si era in tema di sequestro preventivo) il reato ex art. 4 d.lgs. 74/2000) per l'indebita fruizione del regime fiscale cd. PEX (*partecipation exemption*).

L'indagato, nella sua qualità di legale rappresentante della società Fin. Techonology Capital Partners spa, al fine di evadere l'imposta sui redditi e sul valore aggiunto ometteva di annotare nelle dichiarazioni Ires 2014 e Ires 2015 dallo stesso sottoscritte elementi attivi di reddito, tramite indebite variazioni in diminuzioni con riferimento a plusvalenze asseritamente maturate in regime fiscale PEX.

L'accesso a tale beneficio è subordinato dall'art. 87 TUIR alla sussistenza di specifici requisiti oggettivi e soggettivi e, con accertamento di fatto, era risultato che non poteva, nella specie, essere realizzato, per la mancanza della "commercialità" della società partecipata, (requisito previsto dall'art. 87, comma 1, lett. d), del TUIR per l'applicazione della *partecipation exemption*,

regime invocato invece dalla difesa per negare l'esistenza in dichiarazione di elementi attivi di ammontare inferiore a quello effettivo.

Richiamati i principi di cui alle sentenze Mocali e Ferrari, la Corte ha ritenuto la sussistenza del *fumus* del reato di infedele dichiarazione.

f) Riflessioni conclusive

Sono stati sintetizzati gli approdi cui è giunta la giurisprudenza di legittimità anteriormente alle modifiche legislative del 2015 sul tema della possibile rilevanza penale delle condotte elusive-abusive.

La dottrina**[51]** ha segnalato come l'interesse per la questione sia emerso a seguito del riconoscimento, dopo lungo e articolato percorso, da parte della giurisprudenza tributaria**[52]** di un generale principio di divieto di abuso del diritto, affermato recependo e adattando al diritto interno gli orientamenti della Corte di giustizia UE**[53]**.

Si è visto che, dalla giurisprudenza interna, il principio era stato applicato come derivazione dell'art. 53 Cost., e a prescindere dalla coesistenza della norma antielusiva speciale di cui all'art. 37-*bis* d.P.R. n. 600/1973 che disciplinava il procedimento per la contestazione del carattere elusivo di talune operazioni.

Secondo le Sezioni Unite, «*non può non ritenersi insito nell'ordinamento, quale diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale*». Pur confermando infatti l'esistenza di un principio generale antielusivo, quale espressione del divieto di «*abuso del diritto*», le Sezioni Unite ne individuarono – in termini parzialmente, ma significativamente innovativi − un diverso fondamento, a seconda che si riferisse a tributi «*non armonizzati*» o «*armonizzati*», per i primi individuandolo nella stessa Costituzione e, in particolare, nei «*principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano*» ossia quello di «*capacità contributiva*» e quello di «*progressività*» di cui all'art. 53, comma 1 e 2, Cost.; per i secondi anche nel diritto comunitario **[54]**.

Sennonché il principio del divieto di abuso del diritto, come elaborato in sede tributaria, di diretta derivazione costituzionale, poneva un problema di '*forzatura*' della riserva di legge *ex* art. 23 Cost., poiché comportava l'attribuzione di un'efficacia diretta ad una norma, l'art. 53 Cost., priva di efficacia precettiva autonoma, e richiedeva che il legislatore ordinario selezionasse perciò gli indici della capacità contributiva.

Nondimeno proprio il principio di diritto in precedenza richiamato portò la Corte di cassazione ad affermare che «*un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali*», così risolvendo la questione della riserva di legge *ex* art. 23 Cost.

Si è pure visto che – quanto ai rapporti tra abuso del diritto, elusione ed evasione fiscale – il dibattito penalistico fu alimentato dalla sentenza Dolce e Gabbana del 2011, con la quale, espressamente, la Corte si fece carico di affrontare la questione chiarendo che «*nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescinda da specifiche norme antielusive [...], mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva*». In altri termini, il discrimine della rilevanza penale di una determinata operazione sarebbe stato dato dalla possibilità di applicare alla fattispecie concreta una specifica norma a carattere antielusivo, tra le quali si collocava principalmente, per espresso richiamo della stessa Cassazione, l'art. 37-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973, con la conseguenza che la violazione del principio del divieto di abuso del diritto non avrebbe consentito di affermare la rilevanza penale delle operazioni, perché ciò si sarebbe risolto in una violazione del principio di legalità di cui all'art. 25 Cost.**[55]**

In buona sostanza si tratta, *mutatis mutandis*, di un'anticipazione della strategia disegnata dal legislatore del 2015 con l'introduzione del principio alla luce del quale l'abuso del diritto non è configurabile al cospetto della violazione di una specifica disposizione tributaria.

Al principio espresso dalla sentenza Dolce e Gabbana, prestarono convinta adesione le pronunce successive nelle quali non tardò a manifestarsi la tendenza per l'esercizio di un sindacato *pleno iure* sulla legittimità penale delle ragioni economiche delle operazioni compiute dal contribuente, sindacato però privo di vincoli di tassatività, essendo priva di tassatività la fattispecie originale antielusiva**[56]**. In altre pronunce, tuttavia, la Corte, pur non discostandosi formalmente dalla interpretazione precedente, si espresse in termini che confermarono le criticità evidenziate in riferimento al canone di tassatività delle fattispecie penali**[57]**.

Ed è istruttivo considerare che il richiamo ad evitare ogni automatismo nella configurazione di un reato tributario, in relazione a condotte qualificabili come elusive, sia stato ribadito, con forza, dalla sentenza Dolce e Gabbana-*bis***[58]**.

Con tale pronuncia, seppure chiarendo come il caso specifico esulasse da una condotta elusiva, la Corte ha teorizzato, con una ricca motivazione e come in precedenza già ricordato, la differenza

esistente tra dolo di evasione, richiesto per integrare i delitti fiscali ex d.lgs. n. 74 del 2000, e volontà elusiva di ottenere un vantaggio fiscale indebito, procedendo, in questa materia, ad un'affermazione di straordinaria importanza dommatica e cioè che «*le disposizioni antielusive in materia tributaria [...] in quanto norme che concorrono a definire gli elementi normativi della fattispecie ed, in particolare, della condotta materiale, si traducono, sul versante penale, nella generica consapevolezza e volontarietà di tali elementi costitutivi del reato e dunque della condotta* **[59]**».

A questo punto appare d'obbligo sottolineare come al dibattito interno, alimentato dagli arresti della giurisprudenza e dalle attente osservazioni della dottrina, si sia aggiunta la raccomandazione della Commissione europea del 6/12/2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva, che, al § 4, nel prevedere che "*per contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell'ambito di applicazione delle norme nazionali specifiche intese a combattere l'elusione fiscale, gli Stati membri dovrebbero adottare una norma generale antiabuso adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi*", esortava gli Stati Membri ad includere la seguente clausola nella legislazione nazionale: «*Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro "sostanza economica*"».

È su queste basi che, con la legge n. 23 del 2014, il Governo è stato delegato ad attuare la revisione delle vigenti disposizioni antielusive – coordinandole con i principi contenuti nella surrichiamata "*Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012*" – al fine precipuo di disciplinare il principio generale di divieto dell'abuso del diritto. Il legislatore delegato, come abbiamo visto, ha completato l'opera, con il decreto legislativo n. 128 del 2015, configurando l'abuso del diritto in presenza di una o più operazioni prive di sostanza economica, compiute nel rispetto formale delle norme fiscali per conseguire la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito, che costituisce l'effetto essenziale dell'operazione.

Non è allora casuale che la dottrina abbia prevalentemente ritenuto che la legislazione interna, in conseguenza degli interventi del 2015 sulla disciplina dell'abuso del diritto, fosse in linea con la clausola anti-abuso prevista dalla direttiva ATAD**[60]**, tanto sul fondamentale rilievo che l'attuale formulazione dell'articolo 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente risulterebbe conforme al testo dell'art. 6 della predetta direttiva**[61]**.

Sulla base di tutto ciò, è possibile affermare che siano stati definitivamente tracciati i confini tra l'elusione e l'evasione fiscale?

Il sindacato del giudice penale, a seguito dell'attuale assetto normativo, può essere esercitato in maniera da selezionare le condotte elusive da quelle evasive sulla base di parametri allineati alla precisa osservanza del principio della legalità penale e dei suoi corollari?

La giurisprudenza di legittimità – che si è sempre misurata con questi interrogativi anche prima delle riforme del 2015 affermando principi che, a più riprese criticati, hanno indubbiamente contribuito a definire l'assetto normativo attuale – ha interpretato, a mio avviso, la riforma sulla base di tre direttrici che la riforma stessa sembra avere tracciato: la prima è ancorata al principio della libertà di scelta del contribuente tra le varie opzioni legittime (scelta tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale), in maniera da poter conseguire un lecito risparmio di imposta, con la conseguenza che una tale condotta è fiscalmente e penalmente irrilevante; la seconda è nel senso che – in presenza di condotte elusive (cioè di abuso del diritto), ossia in presenza di una o più operazioni prive di sostanza economica compiute nel rispetto formale delle norme fiscali con le quali il contribuente consegue un vantaggio fiscale indebito, che costituisce la *ratio essendi* dell'operazione – l'abuso del diritto tributario deve essere vietato dall'ordinamento anche attraverso la predisposizione di clausole antiabuso, ma non è penalmente rilevante, per la impossibilità di ancorare la condotta a precise e precostituite note di tipicità del fatto, con la conseguenza che l'ordinamento può solo disconoscerne i vantaggi, applicando, a condizione esatte, esclusivamente le sanzioni amministrative tributarie; la terza è nel senso che, in presenza della violazione di specifiche disposizioni tributarie, tra le quali vanno ricomprese anche quelle penali tributarie**[62]**, l'abuso del diritto non è mai configurabile, essendo ravvisabile invece una condotta evasiva penalmente rilevante, se il fatto di reato, tipizzato anche mediante il rinvio a elementi normativi della fattispecie, sia stato integrato in tutti i suoi elementi, e residuando, diversamente, una condotta di evasione fiscale penalmente irrilevante.

Esulano pertanto dal novero delle fattispecie elusive per confluire in quelle di evasione tutte quelle condotte e quelle situazioni realizzate in contrasto con specifiche disposizioni di legge e, perciò, non solo (ovviamente) quelle dirette all'occultamento della ricchezza ma anche quelle dirette alle deduzioni di spese inesistenti, nonché di alterazione dei fatti economici che, in contrasto con specifiche disposizioni tributarie, fondano la loro *ratio essendi* sulla dissimulazione, sulla stipula di negozi indiretti, sull'interposizione e residenza fittizie, sull'esterovestizione.

E siccome l'abuso del diritto in campo fiscale va tenuto nettamente distinto dalla simulazione e dalla frode, non potrà mai aversi condotta elusiva, ma vera e propria evasione, in presenza di comportamenti che si risolvono in vere e proprie manipolazioni della realtà, costituendo l'abuso, invece, tutt'al più una manipolazione degli strumenti giuridici che vengono effettivamente utilizzati dal contribuente — e non, dunque, simulati — tradendone, però, la funzione per cui sono stati previsti dall'ordinamento**[63]**.

Ma quali sono gli elementi normativi della fattispecie (ossia le specifiche disposizioni tributarie) che, in relazione a una ipotizzabile condotta di abuso del diritto (*recte*, elusiva), le leggi penali tributarie richiamano, se violate, per la configurazione, a condizioni esatte, di un reato fiscale?

Per quanto si è appena accennato, esse non possono che essere le disposizioni richiamate dal terzo comma dell'art. 1 del d.lgs. n. 128 del 2015 ossia "*le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario*" e che ora sono elencate nell'art. 11, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente**[64]** che disciplina il cosiddetto "*interpello disapplicativo*" ossia la possibilità di disapplicare le norme antielusive (che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse) qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non si verificano.

A tale approdo la giurisprudenza di legittimità è pervenuta assegnando, attraverso l'interpretazione del comma 12 dell'art. 10-*bis*, natura residuale all'abuso del diritto/elusione fiscale, configurabile solo nei casi in cui non siano violate specifiche disposizioni tributarie**[65]**.

A mio avviso, nel compiere tale operazione ermeneutica, non si svaluta la portata del tredicesimo comma del richiamato art. 10-*bis* che, da un lato, si pone come norma di interpretazione autentica, laddove afferma che "*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*", non potendo perciò i comportamenti abusivi/elusivi integrare fatti penalmente rilevanti e, dall'altro, si pone come elemento negativo dei fatti di reato previsti dalle leggi penali tributarie, ossia come causa di esclusione della tipicità del fatto**[66]**.

Schema della relazione tenuta all' Incontro di studio – formazione organizzato da remoto dalla SSM – P21045 14 – 16 giugno 2021: i reati tributari tra giurisprudenza interna e sovranazionale: frodi, omissioni ed elusioni.

[1] Sez. 3, n. 26723 del 18/03/2011, Ledda, Rv. 250958 – 01.

[2] Il quale recitava che "*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*".

[3] Questa pronuncia non fu favorevolmente accolta dalla dottrina la quale osservò come il principio affermato dalla Corte di cassazione – secondo il quale, ai fini della configurazione del delitto di dichiarazione infedele, è indifferente che la condotta del contribuente sia stata di franca evasione o di elusione – non fosse convincente, sul rilievo che l'elusione fiscale e l'abuso, non consistendo in violazioni di norme specifiche, possono portare soltanto al disconoscimento in sede tributaria delle operazioni sottostanti, e non invece all'applicazione di sanzioni (penali e non) a carico del contribuente. Cfr. A. Marcheselli: Numerosi e concreti ostacoli si contrappongono alla punibilità di elusione fiscale e abuso del diritto, in Rivista di giurisprudenza tributaria, anno 2011, fasc. 10, pag. 852 ss. Vedi, pure, P. Corso: Abuso del diritto in materia penale verso il tramonto del principio di legalità? Corriere tributario, anno 2011, fasc. 36, pag. 2937 ss.

[4] Gli imputati, tra i quali due celebri stilisti, avevano costituito una società lussemburghese alla quale avevano venduto la titolarità dei marchi dell'azienda di moda di loro proprietà; un'altra società lussemburghese, a sua volta di proprietà di società italiane controllate dai due stilisti e dagli altri imputati, membri della famiglia di uno dei due, controllava interamente la società acquirente dei marchi e da questa aveva ottenuto la licenza di sfruttamento in via esclusiva dei marchi stessi contro il pagamento di royalties. In questo modo le royalties, vero cuore della ricchezza del gruppo, non erano più percepite dagli stilisti personalmente, ma dalla società lussemburghese che, secondo il diritto fiscale di quel paese, aveva stipulato un accordo di negoziazione grazie al quale l'imposta sui redditi era stabilita nella percentuale fissa del 4%, evidentemente assai più favorevole di quella applicata ai redditi percepiti in Italia, dove la tassazione era peraltro avvenuta in relazione ai proventi della vendita del marchio regolarmente dichiarati. La complessa operazione aveva avuto l'effetto di modificare l'assetto del controllo delle società proprietarie dei marchi; nella prospettazione accusatoria, tuttavia, essa sarebbe stata realizzata per sfruttare la fiscalità più favorevole del Lussemburgo attraverso la costituzione di società con sedi estere sono fittizie, perché ancora gestite integralmente dalla società italiana, così che la cessione dei marchi sarebbe stata non effettiva ma solo simulata. Gli imputati, in forza di tale ricostruzione, furono chiamati a rispondere dei reati di truffa ai danni dello Stato e di infedele dichiarazione dei redditi, fondandosi le imputazioni sulla mancata dichiarazione in Italia dei redditi derivanti dallo sfruttamento commerciale dei marchi, redditi

dichiarati invece dalla società lussemburghese costituita, in tesi d'accusa, solo formalmente ma priva di autonomia.

[5] Sez. 2, n. 7739 del 22/11/2011, dep, 2012, Dolce e Gabbana, Rv. 252019 – 01.

[6] V. massima RV. 605850. Ovviamente, i suddetti principi, validi per il governo dell'ordinamento tributario, non sono esportabili *tout court* nella materia penale dominata dal principio di legalità, che richiede di ancorare la responsabilità personale alla violazione di precetti determinati, tassativi e precisi.

[7] Cass. Civ., Sez. 5, n. 1372 del 21/01/2011, Rv. 616371.

[8] La sentenza Dolce e Gabbana ha anche ricordato che, in generale, l'abuso del diritto trova un espresso riconoscimento nell'art. 54 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea firmata a Nizza il 7 dicembre 2000, che in seguito all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona (2 dicembre 2009) ha acquisito lo stesso valore giuridico dei Trattati. L'art. 54 citato riproduce il contenuto dell'art. 17 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo.

[9] Così, Corte di Giustizia UE 10 novembre 2011, causa C- 126/10, Foggia; nonché: 9 marzo 1999, causa C-212/97, Centros; 21 febbraio 2006, causa C-255/02 Halifax; 5 luglio 2007, causa C-321/05, Kofoed; 21 febbraio 2008, causa C-425/06, Part Service.

[10] Sez. 5, n. 23730 del 18/05/2006, Romanazzi, non massimata sul punto.

[11] sentenza 9/03/1999, C-212/97, Centros.

[12] Sez. 3, n. 14486 del 26/11/2008, dep. 2009, Rusca, Rv. 244071.

[13] Meccanismo previsto dall' art. 11 L. 27 luglio 2000, n. 212 e succ. mod.

[14] Sez. U, n. 27 del 25/10/2000, Di Mauro; Sez. U, n. 1235 del 28/10/2010, dep. 2011, Giordano.

[15] Corte cost., sentenza n. 49 del 2002.

[16] Corte cost., n. 49 del 2002, cit.

[17] Va segnalata in proposito la sentenza n. 33187 del 2013 la quale ha evidenziato che i comportamenti elusivi possono avere rilevanza penale, ma devono contrastare con specifiche disposizioni per salvaguardare il principio di legalità. Per non violare i principi di determinatezza e tassatività è necessario cioè che l'interpretazione sia tassativa e letterale, e, in tale contesto, specifiche norme antielusive sono rinvenibili nell'articolo 37, comma 3 (interposizione fittizia) e nell'articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600/73. Ne deriva che la condotta, per

assumere rilevanza penale, deve integrare uno dei comportamenti antielusivi previsti dalle predette disposizioni tributarie, con la conseguenza che i reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione possono essere integrati anche da 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, a condizione che sia individuata la norma anti elusiva, specificamente prevista dalla legge, violata (Sez. 3, n. 33187 del 12/06/2013, Buzi, Rv. 256430 – 01).

Inoltre, la Sezione terza della Cassazione Penale, con la sentenza n.15186 del 2014, ha negato la rilevanza penale in sé dell'abuso del diritto in materia tributaria per l'esigenza, inderogabile, di una norma incriminatrice (Sez. 3, n. 15186 del 20/032014, Traverso, non mass.).

[18] In particolare, era stato stipulato un contratto (poi rinnovato negli anni successivi) tra l'attore Raoul Bova e la società "Sanmarco srl" (le cui quote erano ripartite per il 20% a Raoul Bova e per l'80% a Bova Tiziana, sorella del primo; l'altra sorella Bova Daniela era l'amministratore unico, mentre Giordano Chiara Maria Rachele, moglie dell'indagato, ne era la procuratrice), in forza del quale il Bova cedeva alla società i diritti di utilizzazione economica della propria immagine dietro compenso annuale di un minimo garantito di Euro 100.000; il Bova inoltre era tenuto a versare alla società una percentuale dei compensi da lui fatturati nella misura del 40%.

[19] Sez. 3, n. 19100 del 06/03/2013, Bova, Rv. 254992 – 01

[20] Con la sentenza n. del 2011 la Corte di cassazione annullò la sentenza di non luogo a procedere del Gup, cui seguirono i due gradi di giudizio definiti, in massima parte, con la sentenza Dolce e Gabbana-*bis*.

[21] Sez. 3, n. 43809 del 2015, Gabbana, Rv. 265120 – 01

[22] Si ricorda che il Governo era stato delegato ad attuare la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei principi e criteri direttivi, fissati nella legge di delegazione e coordinandoli con quelli contenuti raccomandazione della Commissione europea n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 "*sulla pianificazione fiscale aggressiva*".

[23] E. Manzon, in La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A., Torino, 4, cui si rinvia per un'ampia panoramica in tema di elusione fiscale ed abuso del diritto nell'evoluzione normativa, dottrinale e giurisprudenziale.

[24] Vantaggi fiscali da considerare perciò illeciti. Non è un caso che, nel comma 12, non si parla più di vantaggi fiscali indebiti: proprio perché si è fuori dall'ambito di operatività dell'abuso del diritto ovvero dell'elusione fiscale.

[25] M. Bosi, La rilevanza penale dell'abuso del diritto, in Diritto Penale Contemporaneo, 2016, 2, 61.

[26] Il quale però presuppone che non siano state violate specifiche disposizioni tributarie.

[27] Posto che le operazioni con le quali essi sono stati conseguiti non sono opponibili all'amministrazione finanziaria.

[28] Logica conseguenza del nuovo assetto è l'abrogazione dell'articolo 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, con la precisazione che le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili (art. 1, comma 2, d.lgs. n. 128 del 2015).

[29] Nella teoria generale del reato è fondamentale la funzione che, nell'ambito della struttura del fatto tipico e, quindi, della puntuale descrizione del precetto penale, così da rispettare il principio di tassatività, è assicurata dall'elemento normativo della fattispecie.

Per quanto qui interessa, non essendo possibile, in questa sede, procedere ad un maggiore approfondimento della questione, si parte dal presupposto che il legislatore, nel descrivere con precisione il fatto tipico in maniera che il comportamento attivo od omissivo penalmente rilevante sia estremamente chiaro per i destinatari della norma penale, ricorre all'uso di termini giuridici (quali dati normativi o, per la norma penale che deve essere posta mediante la formulazione del precetto, ricorre a *pre-dati* normativi della realtà).

In questi casi, la formulazione legislativa del precetto utilizza un linguaggio normativo attraverso il quale la fonte di produzione ricorre ad una tecnica di redazione della fattispecie (norma) penale che, in modo preciso ma al tempo stesso conciso, tipicizza il fatto di reato attraverso il riferimento a "*fonti*" esterne, le quali hanno già una loro consistenza e definizione, anche suscettibili, a determinate condizioni, di variazioni nel tempo, con la conseguenza che il legislatore, per mantenere sintetiche le norme penali, altrimenti occorrendo una definizione per ogni espressione linguistica che compone il precetto, le richiama.

[30] Si ricorda che nello schema di decreto approvato il 24 dicembre 2014 era richiamata, in particolare, la violazione delle disposizioni sanzionabili ai sensi del d.lgs. n. 74 del 2000. Nel

surrichiamato schema il dodicesimo comma era così formulato: "*In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di altre disposizioni e, in particolare, di quelle sanzionabili ai sensi del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni*". Il fatto che, nella versione definitiva, sia residuato solo il riferimento alla violazione di altre disposizioni (tributarie), definite specifiche nella versione finale, e sia stato espunto invece il riferimento a "*quelle sanzionabili ai sensi del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni*", non autorizza a ritenere che queste ultime abbiano perso di rilevanza, dovendosi piuttosto ritenere implicita, oltre che ovvia, la loro integrazione quando – al cospetto della violazione di specifiche disposizioni tributarie ed escluso, quindi, che si possa configurare un abuso del diritto – vengano realizzati tutti gli altri elementi che le norme penali *ex* d.lgs. n. 74 del 2000 richiedono per il perfezionamento di un reato tributario.

[31] Il comma 12 dell'articolo 10-*bis* stabilisce infatti l'applicazione residuale della disciplina dell'abuso del diritto perché in tanto l'istituto può essere invocato se ed in quanto non siano state violate, nel compimento della relativa operazione, specifiche disposizioni tributarie.

[32] In questo senso, letteralmente, si esprime la relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo n. 128 del 2015.

[33] Così F. TESAURO, Compendio di diritto tributario, Utet, Torino, 2012, p. 133.

[34] M. Bosi, op. ult. cit.,

[35] Si segnalano, tra le altre, le seguenti pronunce: Sez. 3, n. 41756 del 20/03/2015, dep. 2016, Ciancio; Sez. 3, n. 8047 del 50/09/2017, dep. 2018, Rossi; Sez. 4, n. 10416 del 20/01/2018, Monti; Sez. 3, n. 9578 del 01/12/2017, dep. 2018, Frigerio; Sez. 3, n. 13107 del 30/10/2017, dep. 2018, Accardi; Sez. 3, n. 39678 del 24/04/2018, Nicastri (nella quale è stata esclusa la disciplina dell'abuso del diritto, in un caso ritenuto di esterovestizione, per violazione di specifiche disposizioni tributarie in ordine al domicilio fiscale delle società). Da segnalare anche Sez. 3, n. 35575 del 05/04/2016, Cimmino, Rv. 267678 – 01 secondo la quale l'istituto dell'abuso di diritto di cui all'art. 10-*bis*, legge 27 luglio 2000, n.212, che si applica anche ai diritti doganali, non è configurabile in presenza di condotte che integrino una diretta violazione delle norme in materia, con la conseguenza che queste ultime vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento mette a disposizione, mentre, riguardo ai fatti elusivi riconducibili alla categoria dell'abuso, la suddetta disciplina realizza una sostanziale "*abolitio criminis*", ed opera, pertanto, retroattivamente senza condizioni.

[36] Salvo le eccezioni che l'art. 1, comma 4, d.lgs. n. 128 del 2015 prevede per i diritti doganali.

[37] Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015, Mocali, Rv. 264949 – 01. In dottrina, v. S. Treglia, Il «nuovo» abuso del diritto o elusione fiscale ex art. 10 bis, l. 212 del 2000, c.d. statuto del contribuente, in Riv. trim. dir. pen. econ. 3/2015, 657 ss.;

[38] Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015, Mocali, Rv. 264950 – 01. Nel medesimo senso la relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, pag. 10.

[39] Sez. 3, n. 48293del 20/04/2016, Anghileri,

[40] Sez. 3, n. 38016 del 21/04/2017, Ferrari, dalla quale sono stati estratti i seguenti principi di diritto: 1) In tema di violazioni finanziarie, ricorre il reato di dichiarazione infedele in presenza di comportamenti simulatori – nella specie negozi collegati tra loro apparentemente finalizzati a cessione di partecipazione societaria – preordinati alla "*immutatio veri*" del contenuto della dichiarazione ex art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 ed integranti una falsità ideologica che connota il fatto evasivo incidendo sulla veridicità della dichiarazione per occultare in tutto o in parte la base imponibile, sicché non si applica la disciplina dell'abuso del diritto ex art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000 che ha portata solo residuale (Rv. 270551 – 01); 2) In tema di violazioni finanziarie, l'istituto dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-*bis* l. n. 212 del 2000 – che, per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del D.Lgs. n. 128 del 2015, esclude ormai la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili – ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, cosicché esso non viene mai in rilievo quando i fatti in contestazione integrino le fattispecie penali connotate da tali elementi costitutivi (Rv. 270550 – 01).

[41] La lettera d) dell'articolo 87 Tuir richiede da parte della società partecipata l'esercizio di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'articolo 55. Senza possibilità di prova contraria si presume poi che questo requisito non sussista relativamente alle partecipazioni in società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa.

er la mancanza del requisito ex art. 87, lettera d), Tuir, v. pag. 11 della sentenza n. 38016 del 2017.

[42] A ulteriore conferma della mancanza del requisito della commercialità, essendo la Agricola Ferrari un mero contenitore, non essendo detta società attiva quando fu costituita a seguito della scissione e neppure lo sarebbe stata dopo la cessione delle quote, v. pag. 12 della sentenza n.

38016 del 2017.

[43] Essendo indiscutibile, come risulta dal testo della sentenza n. 38016 del 2017, che le operazioni economiche fossero state effettivamente concluse, sebbene la plusvalenza che ne derivò fosse dichiarata esente al 95% in violazione di una specifica disposizione tributaria (ossia l'art. 87, lettera d), Tuir), la simulazione, di cui è cenno nella sentenza n. 38016 del 2017, non si identifica nella simulazione assoluta che avrebbe radicato, esatte tutte le altre condizioni, un'ipotesi di frode e alla quale si riferisce l'art. 1 lettera g-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000 ma piuttosto si riferisce a una ipotesi di simulazione relativa o, al più, ad un'ipotesi di negozio indiretto. Infatti, delle due l'una: o le parti fecero ricorso alla simulazione relativa o eseguirono un procedimento indiretto per consentire che la Luigi Ferrari s.r.l., attraverso la costituzione dell'Agricola Ferrari, si spogliasse degli immobili per trasferirli al promittente acquirente. Per la distinzione tra simulazione relativa e negozio indiretto, v. Cass. Civ., Sez. 3, n. 8098 del 06/04/2006, Rv. 588734 – 01.

In ogni caso, giova ribadire che il tutto fu realizzato in violazione di una specifica disposizione tributaria (ossia l'art. 87, lettera d), Tuir).

[44] Critici nei confronti dell'epilogo cui è giunta la sentenza ma senza considerare, come sembra, che l'operazione fosse stata realizzata in violazione di una specifica disposizione tributaria (ossia l'art. 87 lettera d) Tuir), v., in dottrina, P. Aldrovandi, nota a commento della sentenza n. 38016 del 2017, in Rivista trimestrale di diritto penale e dell'economia, 2017 fasc. 3-4, pag. 725; P. Aldrovandi, Elusione fiscale e diritto penale nella giurisprudenza: eterogenesi dei fini del legislatore nel "*diritto vivente*" e la crisi del principio di legalità nel diritto penale postmoderno, in Indice penale, 2018, 173 ss. A. Viglione, L'applicazione residuale dell'abuso del diritto e l'involuzione della Cassazione in materia di elusione fiscale e reati tributari, in Cass. Pen, 2011, fasc. 12, pag. 4483. Si veda pure, A. Bell – G. Falsitta – A. Valsecchi: La linea di confine fra elusione fiscale e reati tributari, in DPU https://dirittopenaleuomo.org, 2019, 22 ss. che, pur evidenziando la violazione, nel caso di specie, della disposizione di cui all'articolo 87 lettera d) Tuir, osservano, in una prospettiva del tutto singolare che riguarderebbe la cd. PEX (*partecipation exemption*) nel suo complesso, come il caso di specie si segnali all'attenzione dell'interprete con riguardo al tema della qualificazione giuridica in campo penal-tributario di una illecita variazione in diminuzione, quale quella che sarebbe stata attuata dall'imputato (p. 25). Sennonché, accertata la violazione della specifica disposizione tributaria e perciò escluso l'abuso del diritto, la condotta del contribuente, rendendo non esente la plusvalenza, si risolve, inevitabilmente e soprattutto, nella indicazione, nella dichiarazione dei redditi, di elementi attivi

per un ammontare inferiore a quello effettivo, indipendentemente da ogni altra indicazione o dichiarazione, anche palese, da parte del contribuente stesso, quando essa si rilevi necessaria per il conseguimento del risultato dell'evasione fiscale, come nel caso di specie avevano accertato i giudici di merito.

[45] Anche (ma non solo) attraverso un'operazione definita dalla dottrina "*sartoriale*".

[46] Sez. 3, n. 26723 del 18/03/2011, Ledda, Rv. 250958.

[47] L'infedeltà dichiarativa si risolve inevitabilmente nell'indicazione di fatti che, pur senza accenti di fraudolenza, si discostano dalla realtà, in quanto si attesta, nella dichiarazione, una situazione reddituale diversa da quella effettiva, al fine di alterare la base imponibile.

[48] Sez. 3, n. 28226 del 09/02/2016, Disparra, Rv. 267409.

[49] Sul reato di infedele dichiarazione e, in particolare, sui rapporti tra condotte elusive e reato di infedele dichiarazione, v. G. Andreazza, in La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A., Torino, 156 ss.

[50] Sez. 3, n. 2001 del 7/04/2021, Marcolini.

[51] T. Giacometti: Elusione fiscale (diritto penale), Treccani, voce on line.

[52] Cass., Sez. U, 23/12/2008, numeri 30055, 30056, 30057.

[53] In particolare, a cominciare da C. Giust., 21/02/2006, C-255/02, Halifax.

[54] E. Manzon, op.cit. Sul fatto che la legge n. 23 del 2014, nel fissare i principi di delega, si sia preoccupata di sostituire, senza però contraddirlo, l'art. 37-*bis* commi 1 e 2 d.P.R. n. 600 del 1973 e, nel contempo, abbia tenuto ferma la trama di fondo delineata dalla giurisprudenza della Suprema Corte e fondata sulla "*costituzionalizzazione*" del principio antiabuso, v. F. Gallo, abuso del diritto (diritto tributario), in Annali X, in Enciclopedia del diritto, 2017, 12 della voce. Sempre F. Gallo, L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di cassazione, in Rass. tribut., 2016, n. 4, 849, esamina gli effetti prodotti dell'intervenuta "*costituzionalizzazione*" del divieto di abuso del diritto a seguito delle richiamante sentenze gemelle delle Sezioni unite della Cassazione (n. 30055, 30056 e 30057 del 2008). Gallo sostiene che, attraverso la nuova disciplina legislativa, si sia inteso, da un lato, perseguire l'obiettivo di agevolare l'interprete (e, perciò, il giudice) nel delimitare i confini della clausola antiabuso e, dall'altro lato, di mantenere fermo l'effetto di spostare il criterio di valutazione dalla prescrittività legale della nuova disciplina al valore degli interessi, richiamando al riguardo uno

scritto di Natalino Irti (La crisi della fattispecie, in Riv. dir. proc., 2014, 41). secondo il quale «*tale effetto consiste nello spostamento dei criteri di decisione al di sopra della legge ordinaria, con la conseguente risalita dal diritto ai valori, cioè a criteri che si celano e si calano nella norma medesima*». Pertanto, con specifico riferimento all'abuso del diritto in materia tributaria, «*il valore del principio costituzionale sarebbe espresso dal divieto di alterare la regola costituzionale dell'equo riparto dei carichi pubblici attraverso un comportamento negoziale anomalo e fraudolento: la norma della legge ordinaria è quella del citato art. 10-bis*». Continua Gallo: «*il fatto positivo di questa ricostruzione è che, con l'art. 10-bis, il principio antiabuso, pur mantenendo la sua fonte costituzionale nell'art. 53 Cost., viene a riposare non più — come poteva avvenire prima dell'entrata in vigore della legge delega 11 marzo 2014, n. 23 — solo sull'incontrollabile soggettivismo della decisione, ma sulla oggettività di norme (seppur non sempre) facilmente calcolabili, da valutare ai sensi dell'art. 53 medesimo*».

[55] Sottolinea T. Giacometti, op. cit., che proprio sul tema della sostanziale violazione del principio di legalità, nello specifico del principio di tassatività delle norme penali, si concentrarono le maggiori critiche nei riguardi dell'orientamento espresso nella sentenza Dolce e Gabbana. Infatti, secondo le osservazioni critiche formulate, il presupposto di applicazione delle norme antielusive, come l'art. 37-*bis* d.P.R. n. 600/1973, non si discosterebbe dal presupposto che sarebbe a sostegno di un generale divieto di abuso del diritto, fondati entrambi sulla mancanza di ragioni economiche alla base dell'operazione, all'infuori del conseguimento di un vantaggio fiscale altrimenti indebito. La contestazione della disposizione antielusiva avrebbe come fondamento la comparazione tra le ratio economiche dell'operazione '*elusiva*', da una parte, e dei principi e delle fattispecie '*elusi*', dall'altra, consentendo di disconoscere i vantaggi fiscali della prima, per applicare invece le conseguenze tributarie più onerose derivanti dalla seconda. Tale modello di giudizio, fondato sulla valutazione e comparazione dei '*principi*' alla base delle disposizioni tributarie e delle ratio economiche delle fattispecie *concrete* poste in essere, sarebbe in sostanza di tipo analogico e creativo, dunque non difforme da quello che richiama il generale divieto di abuso del diritto, e come tale non utilizzabile per fondare una responsabilità penale. In dottrina, cfr. A. Alessandri, L'elusione fiscale, in Riv. it. dir. proc. pen., 1990, 1075; F. Mucciarelli, Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici, in Maisto, G., a cura di, Elusione ed abuso del diritto tributario, Milano, 2009, 431; A. Perini, Reati tributari, in Dig. pen., Aggiornamento, VII, 2013, 506; T. Giacometti, La problematica distinzione fra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto, in Riv. it. dir. proc. pen., 2013, 451.

[56] V. Cass. pen. n. 19100 del 2013, cit.

[57] In questo senso, Sez. 5, n. 36859 del 16/01/2013, cd. sentenza *Mytos*, dove si legge: «*è evidente che non esiste una norma da cui ricavare una equiparazione dell'elusione all'evasione [...] Il principio di legalità implica, del resto, che il giudice penale non possa limitarsi a prendere atto dell'esistenza di una specifica disposizione antielusiva, ma debba piuttosto ricavare dall'ordinamento previsioni sanzionatorie che vadano oltre il mero divieto per il contribuente di perseguire vantaggi fiscali indebiti: ciò perché all'abuso del diritto la disposizione antielusiva consente di contrapporre il disconoscimento delle conseguenze dei negozi adottati (la ricordata inopponibilità degli stessi all'Amministrazione finanziaria), non già sanzioni diverse ed ulteriori ...*». La giurisprudenza di legittimità, a questo proposito, ha anche affermato che «*l'elusione nel settore penale confligge con i principi di legalità e di tipicità (...) Rileva ai fini penali, pertanto, una condotta elusiva di imposizione fiscale esclusivamente se si aggancia ad una norma specifica, che non può essere, per così dire, di gestione ermeneutica, ovvero una norma "in bianco" da colmare interpretativamente secondo le fattispecie concrete [...], bensì una norma che precisamente individui, senza alcuno spazio identificativo rimesso all'interprete, la condotta criminosa che, sul piano amministrativo tributario, coincide anche con una condotta elusiva...*» (così, Sez. 3, n. 15186 del 20/03/2014, Traverso, non mass.).

[58] Osservazione evidenziata anche dalla dottrina, cfr. T. Giacometti, Elusione fiscale (dir. pen.), op. cit.

[59] Sez. 3, n. 43809 del 24/10/2014, cit.

Quanto poi alla fondamentale importanza dell'elemento soggettivo tanto nell'accertamento dell'abuso del diritto quanto nella individuazione delle specificità del coefficiente psicologico richiesto per attribuire rilevanza penale alle condotte finalizzate al risparmio di imposta, cfr. C. Santoriello, Abuso del diritto e conseguenze penali, Torino, 2017, 384 ss.

[60] La Direttiva 2016/1164/UE (c.d. Direttiva ATAD – Anti Tax Avoidance Directive) disciplina le pratiche di elusione fiscale incidenti direttamente sul funzionamento del mercato interno. La direttiva ATAD è stata approvata il 12/07/2016 dal Consiglio dell'Unione europea, a seguito della proposta presentata dalla Commissione europea nell'ambito del c.d. "pacchetto antielusione" [COM (2016) 26]. Tale direttiva è stata successivamente modificata dalla direttiva 2017/952/UE (c.d. Direttiva ATAD 2) del 29/05/2017 avente ad oggetto le norme relative ai disallineamenti da ibridi. Per una panoramica sulla direttiva de qua, v. P. Boria: La clausola antiabuso prevista dalla direttiva ATAD: l'esperienza italiana, in https://ste.unibo.it/article/view/10598/11375.

[61] L'art. 6 della Direttiva fa obbligo a ciascun Stato membro di adottare una clausola generale antiabuso nell'ottica dell'armonizzazione degli ordinamenti nazionali in relazione al contrasto dei fenomeni elusivi a carattere transazionale in materia di imposte sul reddito delle società, secondo un modello da assumere come *minimum standard* all'interno dell'Unione europea. Secondo talune prime interpretazioni, ci sarebbe la volontà politica, da parte del legislatore dell'Unione, di reintrodurre in qualche modo, in un futuro non molto lontano, la rilevanza penalistica dell'"*abuso del diritto*", muovendosi dall'angolo visuale della necessità di mantenere esistente in qualche modo e forma il rischio penale per i comportamenti riconducibili a tale istituto.

Critico sul punto, I. Caraccioli, abuso del diritto (diritto tributario penale), in Annali X, in Enciclopedia del diritto, 2017, 15 della voce, secondo il quale siffatta interpretazione apparirebbe forzata in quanto il testo della disposizione della direttiva insiste soltanto sulla necessità di mantenere salda la "*genuinità*" delle operazioni economico-finanziarie di cui si tratta: "*il contribuente non deve forzare gli istituti giuridici fiscalmente rilevanti per ottenere scopi non riconducibili al significato ed all'essenza dei negozi che si vogliono effettivamente porre in essere, dando luogo alla creazione di istituti "ibridi", complicati, artificiosi, indiretti con i quali non si intende perseguire alcuna finalità economica, ma solo un aggiramento, più o meno complesso, degli obblighi tributari*".

[62] Anche I. Caraccioli, abuso del diritto (diritto tributario penale), in Annali X, Enciclopedia del diritto, Milano, 2017, 4 della voce, ritiene che – a seguito dell'introduzione della lettera g-*bis* nell'articolo 1del decreto legislativo n. 74 del 2000 e in forza del nuovo comma 12 dell'articolo 10-*bis* – il fenomeno dell'abuso del diritto non si può più verificare tutte le volte in cui esistono estremi di reati tributari. E quindi il problema diventa quello di valutare se i nuovi richiamati reati previsti dagli articoli 3 e 4

del decreto legislativo n. 74 del 2000 (come modificato dal decreto legislativo n. 158 del 2015) possono nascere in relazione alle varie condotte qualificabili come antieconomiche.

La tesi che esclude la possibilità di invocare il concetto di abuso allorché la fattispecie concreta sia riportabile alla sede operativa di un diritto tributario è contrastata da P. Aldrovandi, Elusione fiscale e diritto penale nella giurisprudenza: eterogenesi dei fini del legislatore nel "diritto vivente" e la crisi del principio di legalità nel diritto penale postmoderno, in Indice penale, 2018, 171 ss.

[63] F. Gallo, op. ult. cit., 22 della voce.

[64] Le norme con le quali il d.lgs. n. 128 del 2015 ha novellato la legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) hanno un particolare valore normativo, essendo inserite nello statuto dei diritti del contribuente, e cioè in un complesso di norme che, pur avendo natura di legge ordinaria, sono considerate, sia dal giudice delle leggi che da quello di legittimità, dotate di superiorità assiologica e di una particolare forza pregnante. Esse vanno, comunque, lette in stretto coordinamento tra di loro e interpretate in armonia con le altre contenute nel medesimo art. 10-*bis*: cfr. C. cost., 6 luglio 2004, n. 216, secondo cui le disposizioni della legge 27 luglio 2000, n. 212, in ragione della loro qualificazione in termini di principi generali dell'ordinamento, non rappresentano norme interposte, ma criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria, anche antecedente, nonché, *ex multis*, Cass. civ., sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184.

[65] Proprio nel carattere residuale dell'assunta nozione di abuso, F. Gallo, op. ult. cit., 21-22 della voce, coglie il tratto positivo delle nuove norme. Interpretando il comma 12 dell'art. 10-*bis*, l'istituto dell'abuso del diritto va, secondo Gallo, definito per esclusione nel senso che inizia dove, integrandosi le ipotesi di cui all'art. 10-*bis*, finisce il legittimo risparmio d'imposta e termina dove sono prospettabili specifiche fattispecie di evasione.

[66] F. Donelli, Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-*bis* dello statuto del contribuente, in DPC, 2015.