

PENALE TRIBUTARIO

Abuso del diritto a rilevanza penale: passo indietro della Cassazione

di Lucia Recchioni

La **falsità ideologica** che interessa il contenuto della dichiarazione è **punibile penalmente**, e non può quindi essere invocata l'irrilevanza penale prevista dal Legislatore per le fattispecie di **abuso del diritto**.

Sono queste le conclusioni a cui è giunta la **Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 38016 del 31.07.2017**.

Il caso riguarda una società che aveva posto in essere un'**operazione di scissione societaria**, alla quale era seguita la **cessione delle quote** di partecipazione della **Srl** proprietaria di alcuni **immobili agricoli**.

La plusvalenza derivante da quest'ultima **cessione di partecipazioni** era dunque stata assoggettata a tassazione nei limiti del 5%, beneficiando del **regime di parziale esenzione previsto dall'articolo 87 Tuir**, con indicazione nella dichiarazione dei redditi di una **variazione in diminuzione pari al 95%** della **plusvalenza** realizzata (ovvero euro 2.219.458,00).

Il legale rappresentante della società, condannato per il reato di cui all'**articolo 4 D.Lgs. 74/2000** (dichiarazione infedele), promuoveva quindi **ricorso per Cassazione**, eccependo, tra l'altro, la carenza dell'**elemento soggettivo del reato**, avendo la Corte di appello “*confuso il dolo di evasione con il fine elusivo, con la conseguenza che l'esclusivo perseguimento di un risparmio fiscale (o, a maggior ragione, la presenza anche solo marginale di ragioni extrafiscali) se poteva valere a qualificare l'operazione come elusiva (e dunque a definire l'an e il quantum dell'imposta effettivamente dovuta e non dichiarata) non poteva di per sé ritenersi sufficiente a dimostrare il dolo di evasione, soprattutto quando l'operazione economica sia reale ed effettiva*”.

D'altra parte, come espressamente previsto dall'[**articolo 10-bis, comma 13, L. 212/2000**](#) “**le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie**”.

Ebbene, nonostante le condivisibili difese del ricorrente, la **Corte di Cassazione** ha ritenuto **infondata** la doglianza secondo la quale la fattispecie non sarebbe stata penalmente rilevante alla luce delle nuove disposizioni in tema di **abuso del diritto** (pur annullando, comunque, la sentenza impugnata per intervenuta prescrizione).

La **Corte di Cassazione**, infatti, se da un lato ha ribadito che “*non è più configurabile il reato di*

dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente **elusive ai fini fiscali**”, dall’altro ha ricordato che non vengono in rilievo le **ipotesi di abuso del diritto** quando i fatti contestati integrano **fattispecie penali** (avendo l’istituto dell’**abuso del diritto** solo applicazione residuale).

Pertanto ha ritenuto che trovassero applicazione le norme penali in materia di **dichiarazione infedele** (e non quelle disciplinanti l’abuso del diritto), “**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**”.

La sentenza lascia spazio a molti dubbi: al di là di quelle che possono essere le questioni in materia di legittimo risparmio di imposta, pare evidente che la ricostruzione operata esclude quasi completamente la concreta applicazione del nuovo [articolo 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente](#), rendendo quindi penalmente rilevanti molte condotte che potrebbe essere qualificate come meramente **abusive**.

A tal proposito pare utile concentrare l’attenzione sul richiamo al precedente giurisprudenziale di cui alla sentenza in commento: la **Corte di Cassazione**, infatti, nell’escludere l’applicabilità delle norme in tema di abuso del diritto al caso concreto ha richiamato la precedente [sentenza n. 40272 del 01.10.2015](#), la quale aveva chiarito che il “*nuovo art. 10 bis, dello “Statuto”, prevede, anzitutto, che l’abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di disposizioni del D.Lgs. n. 74 del 2000, ovvero la violazione di altre disposizioni. Il che conferma che la disciplina dell’abuso del diritto ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari, in particolare, l’evasione e la frode: queste fattispecie vanno perseguiti con gli strumenti che l’ordinamento già offre. Se, ad esempio, una situazione configura fattispecie regolata dal D.Lgs. n. 74 del 2000, in quanto frode o simulazione, l’abuso non può essere invocato*”.

Il distinguo tra operazioni penalmente rilevanti e condotte meramente abusive è stato poi oggetto di attenta analisi da parte della [Corte di Cassazione con la sentenza n. 41755 del 05.10.2016](#).

Con la citata pronuncia è stato infatti stabilito che “**può definirsi elusiva, e pertanto, sulla base della disciplina sopravvenuta, penalmente irrilevante, solamente una operazione che, pur principalmente finalizzata al conseguimento di un vantaggio tributario, sia tuttavia caratterizzata da una effettiva e reale funzione economico sociale meritevole di tutela per l’ordinamento, tale non potendosi ritenerne un’operazione che sia, viceversa, meramente simulata**”.

Sulla scia del richiamato orientamento, infine, la [sentenza Corte di Cassazione n. 48293 del 16.11.2016](#), ha chiarito che “**il legislatore ha escluso la rilevanza penale delle operazioni meramente elusive, nelle quali, come nella specie, venga 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 ha dato luogo a flussi finanziari effettivi ed al trasferimento di diritti”.

Al di là della recente pronuncia della Corte di Cassazione (che pare aver messo nuovamente in discussione il rapporto tra abuso del diritto e condotte penalmente rilevanti) dovrebbe quindi ritenersi che:

- se l'operazione è stata effettivamente posta in essere, i flussi finanziari sono stati effettivi e vi è stato un reale trasferimento di proprietà, la condotta deve essere qualificata come meramente elusiva, e, quindi, non può essere penalmente rilevante,
- la condotta assume rilevanza penale se, invece, sono compiute “*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*” ([Corte di Cassazione, sentenza n. 48293 del 16.11.2016](#)).

Master di specializzazione

LE OPERAZIONI DI FINANZA STRAORDINARIA COME OPPORTUNITÀ PROFESSIONALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)