



09378-18

**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da  
Piero Savani - Presidente -  
Claudio Cerroni  
Aldo Aceto  
Giovanni Liberati - Relatore -  
Ubalda Macri  
ha pronunciato la seguente

*Act*

Sent. n. sez. 1-16  
CC - 26/10/2017  
R.G.N. 26369/2016

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da  
(omissis) nata a <sup>(omissis)</sup> il (omissis)  
avverso l'ordinanza del 11/3/2016 del Tribunale di Trento  
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;  
udita la relazione svolta dal Consigliere Giovanni Liberati;  
letta la requisitoria depositata dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto  
Procuratore generale Sante Spinaci, che ha concluso chiedendo l'annullamento  
del provvedimento impugnato, con rinvio per nuovo esame al Tribunale di  
Trento.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con ordinanza del 11 marzo 2016 il Tribunale di Trento, quale giudice  
dell'esecuzione, ha respinto l'istanza avanzata da (omissis) volta a  
ottenere, ai sensi dell'art. 673 cod. proc. pen., la revoca della sentenza del 18  
giugno 2014 di tale Tribunale, divenuta irrevocabile il 7 luglio 2014, con cui le  
era stata applicata su richiesta, ai sensi dell'art. 444 cod. proc. pen., la pena di  
mesi cinque e giorni dieci di reclusione, in relazione al reato di cui all'art. 4 d.lgs.  
n. 74 del 2000 (ascrittole per avere, quale socia della S.a.s. (omissis) e della  
S.a.s.(omissis) omesso di indicare nella propria dichiarazione dei redditi gli utili  
percepiti dalla S.a.s. (omissis) e i corrispettivi della cessione delle proprie

*G. Spinaci*

quote, pari a complessivi euro 1.075.983,50, con una omissione di imposta di euro 458.621,00).

A sostegno di tale richiesta di revoca la condannata aveva prospettato la natura meramente abusiva della propria condotta e la sua, conseguente, non punibilità ai sensi delle leggi tributarie, a seguito della introduzione dell'art. 10 *bis* nella l. 212/2000, il cui comma 13 stabilisce che le operazioni meramente abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, giacché nel caso di specie le operazioni contestate erano esistenti e avevano esclusivamente lo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale.

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

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

2.1. Con un primo motivo ha denunciato violazione degli artt. 2, 3 e 4 d.lgs. 74/2000, 10 *bis* l. 212/2000, 1 d.lgs. 128/2015, 666 e 673 cod. proc. pen.

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

Tale operazione ermeneutica aveva, sostanzialmente, comportato una riqualificazione della condotta, ai sensi degli artt. 2 o 3 d.lgs. 74/000, fattispecie che presuppongono operazioni inesistenti o simulate (oggettivamente o soggettivamente).

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

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

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

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

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

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

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

affermazione della esistenza di finalità extratributarie delle operazioni di cessioni di immobili e di quote societarie, incompatibile con la postulata inesistenza delle operazioni.

### CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato.

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

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

Tali rilievi non hanno, anzitutto, tenuto conto della qualificazione giuridica del reato ascritto alla condannata, ai sensi dell'art. 4 d.lgs. 74/2000, in quanto essi presuppongono l'utilizzo dei mezzi fraudolenti contemplati dall'art. 3 d.lgs. 74/000, e dunque una diversa qualificazione giuridica della condotta, non consentita in sede esecutiva se la riconducibilità della condotta a detta fattispecie non ha, come nel caso in esame, mai formato oggetto di accertamento e di formale contestazione nel giudizio di cognizione (cfr. Sez. 1, n. 4461 del 19/01/2015, Singh, Rv. 262535).

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

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

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

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

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

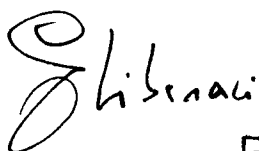
**P.Q.M.**

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

Così deciso il 26/10/2017

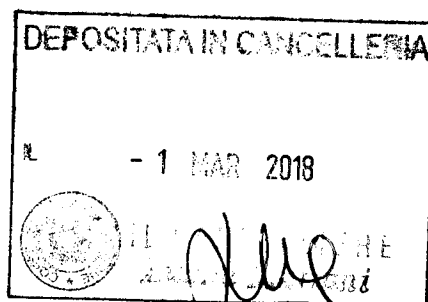
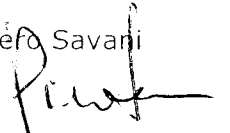
Il Consigliere estensore

Giovanni Liberati



Il Presidente

Piero Savani





CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 01 marzo 2018

La presente copia si compone di 5 pagine.  
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92