

È reato la dichiarazione infedele quando le condotte sono simulate

Secondo la Cassazione non c'è abuso del diritto in presenza di falsità ideologica che porta a occultare l'imponibile

/ Stefano COMELLINI

Non si ha abuso del diritto e, quindi, irrilevanza penale delle condotte di dichiarazione infedele (art. 4 del DLgs. 74/2000), quando queste siano connotate da **falsità ideologica** che, permeando il contenuto dichiarativo, porti all'occultamento totale o parziale dell'imponibile.

Questo il condivisibile principio espresso dalla Cassazione con la sentenza n. 38016 depositata ieri.

Nel caso di specie, i giudici di merito avevano ritenuto la responsabilità del ricorrente per il reato di dichiarazione infedele a fronte di una complessa operazione che, grazie allo schermo di una **cessione di quote** societarie, nascondeva, in realtà, il trasferimento di beni immobili appartenenti alla società originaria oggetto di apposita scissione, mediante la creazione di una società "contenitore", "artatamente studiata in maniera tale da evitare il carico fiscale connesso al conseguimento della plusvalenza patrimoniale".

Il ricorrente contestava tale conclusione, riconducendo l'operazione alla nuova regolamentazione dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto operata con l'art. 10-bis della L. n. 212/2000 ("Statuto dei diritti del contribuente"), come modificato dal DLgs. n. 128/2015; norma anch'essa frutto del disegno complessivo di riforma penaltributaria che, nel definire le operazioni "**abusive**" come quelle "prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti" (comma 1), le **sottrae** espressamente alla sanzionabilità penale (comma 13).

Costituiscono "operazioni **prive** di sostanza economica" i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali; con la precisazione che 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 (comma 2 lett. a).

D'altro canto, i "vantaggi fiscali **indebiti**" sono dati dai benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (comma 2 lett. b).

Tali operazioni, sottratte come si è detto alla rilevanza

penale, 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).

La questione dei rapporti tra abuso del diritto ed elusione, da un lato, e reati tributari, dall'altro, si è così risolta, in virtù di un intervento legislativo da tempo ritenuto indispensabile, con la dichiarata **irrilevanza penale** del comportamento elusivo del contribuente, qualora (e solo qualora) gli siano estranei i caratteri della simulazione, della falsità o, più in generale, della frodolenza, come tassativamente previsti dal sistema penaltributario; facendo salva, per converso, l'applicabilità ad esso delle sanzioni amministrative, ove ne ricorrano in concreto i presupposti (comma 13: "Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie").

In sostanza, il legislatore del 2015, nel solco della dottrina e della giurisprudenza immediatamente precedente, ha operato una netta cesura tra l'elusione fiscale, o abuso del diritto, e **simulazione**, attribuendo rilevanza penale solo alle operazioni connotate da frodolenza e potenzialità ingannatoria (*cf.* Cass. n. 40272/2015).

La simulazione si colloca così nell'ambito dell'**evasione** fiscale e non in quello dell'elusione, in quanto il contribuente usufruisce del trattamento tributario più vantaggioso previsto per il contratto simulato, celando consapevolmente e volontariamente al Fisco gli effetti che realmente si producono tra le parti, in diretta violazione della normativa fiscale.

La simulazione si colloca nell'ambito dell'evasione

Nel caso di specie, la Corte, in aderenza a quanto concluso dai giudici di merito, ha ravvisato, nelle operazioni societarie al suo esame, un sistema di **condotte simulate**, connotate dal dolo di evasione, destinate alla falsità, all'*immutatio veri* del contenuto della dichiarazione fiscale così da impedirne la riconducibilità all'ambito dell'abuso del diritto e, quindi, confermandone la rilevanza penale.