

Andrea Perini

**LA “SOCIETÀ NON NECESSARIA”
COME NUOVA FRONTIERA
DELL’ELUSIONE FISCALE
PENALMENTE RILEVANTE?**

Estratto



Milano • Giuffrè Editore

Rubrica di diritto penale tributario

a cura di Ivo Caraccioli

CASSAZIONE, sez. III, 6 marzo 2013 - 3 maggio 2013, n. 19100; Pres. A. Teresi, Rel. S. Amoresano

Reati tributari - Rilevanza penale dell'elusione fiscale - Art. 4, D.Lgs. n. 74/2000 - Art. 37 bis, DPR n. 600/1973 - Applicabilità all'utilizzo di società a responsabilità limitata priva di ragioni economiche - Sussiste

Il comportamento elusivo non può essere considerato tout court penalmente irrilevante. Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici ben può coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile. Laddove il comportamento antielusivo contrasti con specifiche disposizioni, rimane, poi, salvaguardato anche il principio di legalità.

Per la rilevanza della condotta antielusiva è necessario che essa si estrinsechi in una delle operazioni tassativamente elencate dal comma 3 (dell'art. 37 bis, DPR 600/1973). E per la "individuazione" di siffatte operazioni non può che farsi riferimento alle norme del codice civile. Per quanto riguarda, in particolare, i conferimenti in società (previsti dall'art. 37 bis, comma 3, lett. B), cit. l'art. 2464 c.c. (omissis) in relazione alle società a responsabilità limitata il valore dei conferimenti non può essere inferiore all'ammontare globale del capitale sociale (comma 1); possono essere conferiti tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica (comma 2); (fattispecie nella quale, secondo la Corte, "non era dato comprendere la differenza intercorrente "tra l'attività che il B. ha svolto di fatto da solo, ma sotto la schermatura societaria, e quella che egli avrebbe ugualmente potuto svolgere sempre da solo, assumendo direttamente alle sue dipendenze (invece che alle dipendenze della società S. srl) le segretarie necessarie per fissare gli appuntamenti, selezionare le chiamate, inviare mails, ecc.") (1).*

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

(Omissis).

(*) Segue nota firmata.

RITENUTO IN FATTO - 1. Con ordinanza in data 2 ottobre 2012 il Tribunale di Roma rigettava l'appello proposto dal P.M. presso il Tribunale di Roma avverso il provvedimento emesso il 5 luglio 2012 dal GIP presso il medesimo Tribunale, con il quale era stata respinta la richiesta di sequestro preventivo per equivalente di immobili di proprietà di B.R. indagato per sei violazioni del D.Lgs. n. 74/2000, art. 4, per avere indicato nelle dichiarazioni relative agli anni dal 2005 al 2010 elementi passivi fittizi. Premetteva il Tribunale che, a seguito di un controllo della Polizia Tributaria, era emerso che, in data 11 luglio 1996, era stato stipulato un contratto (poi rinnovato negli anni successivi) tra l'attore B.R. e la società "S. srl" (le cui quote erano ripartite per il 20 per cento a B.R. e per l'80 per cento a B.T., sorella del primo; l'altra sorella B.D. era l'amministratore unico, mentre G.C.M.R., moglie dell'indagato, ne era la procuratrice), in forza del quale il B. cedeva alla società i diritti di utilizzazione economica della propria immagine dietro compenso annuale di un minimo garantito di euro 100.000; il B. inoltre era tenuto a versare alla società una percentuale dei compensi da lui fatturati nella misura del 40 per cento.

Tanto premesso e richiamati i motivi di appello del P.M. e le deduzioni difensive dell'indagato, assumeva il Tribunale, sulla base degli elementi evidenziati dalla Guardia di finanza, che l'unico scopo della costituzione della società e del contratto che prevedeva la corresponsione di una elevatissima percentuale degli incassi del B. era quello di operare una riduzione della base imponibile e quindi di eludere le imposte dovute. Senza che venisse ricavato alcun vantaggio economico dal conferimento, il 40 per cento degli incassi (poste attive) veniva trasformato in costi deducibili (poste passive). Si era in presenza quindi dell'abuso di un diritto, essendo stata la società costituita non per finalità economiche ma per ottenere risparmi di imposta.

Dopo aver richiamato le più recenti pronunce giurisprudenziali in tema di abuso del diritto in materia tributaria, rilevava il Tribunale che, come condivisibilmente affermato nella sentenza "*Dolce & Gabbana*", non qualsiasi condotta elusiva può avere rilevanza penale, ma soltanto quella espressamente prevista, come tale, dalla legge. Nel caso di specie neppure il P.M. appellante aveva indicato la tassativa previsione normativa che vieta la costituzione di società di capitali con finalità diverse da quelle economiche.

Non poteva infatti invocarsi la legge 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30, che fa riferimento alle "società di comodo" "scatole vuote" e quindi a società oggettivamente inesistenti; nel caso di specie invece ci si troverebbe in presenza, tutt'al più, di inesistenza soggettiva della società.

Neppure pertinente è il richiamo del DPR 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, che riguarda il trasferimento di proprietà (beni immobili per lo più) dal socio alla società.

Secondo il Tribunale, quindi, la condotta elusiva posta in essere dal B. non aveva, allo stato della legislazione, rilevanza penale.

2. Ricorre per Cassazione il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Roma.

Dopo una premessa in fatto riepilogativa della vicenda, denuncia la violazione di legge (art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 in relazione al DPR n. 600/1973, art. 37, comma 3, ed al DPR n. 600/1973, art. 37 bis).

Lo stesso Tribunale, confutando correttamente le argomentazioni difensive, ha ritenuto che il B. abbia trasferito fittiziamente alla società buona parte dei suoi redditi quale persona fisica, con conseguente risparmio di imposta. Non ha tenuto conto però che, a norma dell'art. 37, comma 3 cit., sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.

La provata (attraverso prove documentali) interposizione fittizia di persona, richiamata dalla norma in questione, rende configurabile l'ipotesi di reato di cui al D.Lgs. n. 74/2000, art. 4. Pur non essendo stato richiamato nell'atto di appello, la fattispecie in esame rientra, inoltre, contrariamente a quanto ritenuto dal Tribunale, nella previsione del DPR n. 600/1973, art. 37 bis, comma 3, lett. b), ("conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende").

I conferimenti in società risultano definiti nell'art. 2464 c.c., (come riformulato dal D.Lgs. n. 6/2003). Fino al 31 dicembre 2003 il conferimento nelle srl poteva essere costituito soltanto da denaro, beni o crediti; dal 1° gennaio 2004 è possibile conferire "qualunque elemento dell'attivo - suscettibile di valutazione economica" e quindi non necessariamente un bene materiale. Il Tribunale, senza indicare un diverso contenuto del termine, non spiega il motivo per cui nella fattispecie in esame non ci si trovi in presenza di un "conferimento".

La costituzione della società "S. srl" e la stipula del contratto tra il B. e la società medesima rappresentano e costituiscono il conferimento di elementi dell'attivo reddituale del B. alla società, con indebito risparmio di imposta.

3. Con memoria depositata in cancelleria in data 15 febbraio 2013 il difensore dell'indagato deduce che il Tribunale ha fatta propria l'impostazione della Guardia di finanza senza tener conto dei rilievi difensivi supportati dalla documentazione prodotta, da cui emergeva che la creazione della S. srl e la contrattualizzazione del rapporto con l'artista avevano finalità gestionali, oltre che finanziarie ed economiche e che gli eventuali benefici fiscali erano assolutamente marginali. E, secondo la giurisprudenza della Suprema Corte, il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza non marginale di ragioni extrafiscali.

A maggior ragione andava escluso l'elemento psicologico del reato di cui al D.Lgs. n. 74/2000, art. 4, ipotizzato.

Il ricorso del P.M., poi, è infondato in diritto. Secondo l'orientamento più recente della giurisprudenza della Corte di cassazione la rilevanza penale dell'abuso di diritto va esclusa quando non si risolva nella violazione di tassative disposizioni antielusive previste dalla normativa tributaria. Il Tribunale si è correttamente attenuto a tali principi, escludendo che potesse ravvisarsi la violazione del DPR n. 600/1973, art. 37, comma 3, e art. 37 bis.

Nel caso di specie, infatti, non è ravvisarle nè una interposizione fittizia (presupponendo essa la presenza di tre soggetti e non di due) nè dei conferimenti in società (riguardando tale ipotesi solo il trasferimento della proprietà).

CONSIDERATO IN DIRITTO - 1. Il ricorso del P.M. è fondato nei termini di seguito indicati.

2. Il Tribunale, con motivazione pertinente ed immune da vizi, ha ritenuto che l'indagato avesse abusato del diritto di costituire una società. Tale costituzione era infatti avvenuta senza che vi fosse alcuna apprezzabile ragione economica, al solo scopo di conseguire vantaggi fiscali.

Dopo aver esaminato i rilievi difensivi e la documentazione prodotta in relazione alla sussistenza di ragioni economicamente apprezzabili, idonee a giustificare la costituzione della "S. srl", ed alla irrilevanza penale dell'abuso del diritto (pag. 8 e ss.), ha evidenziato che non era dato comprendere la differenza intercorrente "tra l'attività che il B. ha svolto di fatto da solo, ma sotto la schermatura societaria, e quella che egli avrebbe ugualmente potuto svolgere sempre da solo, assumendo direttamente alle sue dipendenze (invece che alle dipendenze della società "S. srl") le segretarie necessarie per fissare appuntamenti, selezionare le chiamate, inviare mails...".

Il parere "*pro veritate*" del prof. R., richiesto dalla difesa, si era limitato a chiarire gli effetti civilistici scaturenti dal contratto, ma non spiegava certo le ragioni economiche che avevano indotto il B. a far ricorso alla schermatura societaria per un'attività che aveva, di fatto, svolto da solo con l'ausilio dei familiari.

L'indagato aveva quindi, senza ricavarne alcun vantaggio economico, trasferito i propri guadagni alla società. Sicché la finalità di tale operazione era palesemente quella di trasformare il 40 per cento dei guadagni (poste attive) in costi deducibili (poste passive (pag. 11 ss. Ord.).

I rilievi sul punto, contenuti nella memoria depositata in data 15 dicembre 2013, non sono certo idonei a scalfire siffatta motivazione, anche perchè ripropongono questioni di fatto già esaminate e disattese dal Tribunale e presuppongono un riesame, non consentito in questa sede di legittimità, della documentazione prodotta.

3. Le Sezioni Unite Civili di questa Corte con la sentenza n. 30055 del 23 dicembre 2008 hanno affermato che in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale 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 di 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 e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di ob-

blighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel riconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere ai 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.

La giurisprudenza successiva ha costantemente ribadito tali principi (cfr. Cass. civ., sez. V, n. 4737 del 26 ottobre 2010; sez. V, n. 11236 del 20 maggio 2011, sez. V, n. 21782 del 20 ottobre 2011; sez. V, n. 19234 del 7 novembre 2011; sez. V, n. 21390 del 30 novembre 2012).

4. Il Tribunale, richiamando la sentenza di questa Corte (Cass. pen., sez. II, 22 novembre 2011 n. 7739), ha rilevato che nulla osta, a livello di ordinamento nazionale (ed europeo) alla rilevanza penale dell'abuso di diritto, proprio in ragione del rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e del principio di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., comma 2). Da tali due principi costituzionali deriva, invero, che il contribuente non possa trarre indebiti vantaggi fiscali 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.

La sentenza della II sezione sopra richiamata, che il Collegio condivide e che non è contrastata da altre pronunce (a parte qualche decisione non argomentata – v. sez. V, n. 23730 del 18 maggio 2006 –, si sono pronunciate per la rilevanza penale anche Cass., sez. III, n. 6723 del 18 marzo 2011 e Cass., sez. III, n. 29724 del 26 maggio 2010, per cui non è ravvisabile un reale contrasto sul punto), evidenzia che “ad avvalorare la tesi della rilevanza penale dei comportamenti elusivi specificamente previsti dalla normativa di settore è la stessa linea di politica criminale adottata dal legislatore, nell'ambito delle scelte discrezionali che gli competono, in occasione della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 74/2000, che sono state ampiamente delineate dalle Sezioni Unite di questa Corte (SS.UU. n. 27 del 25 ottobre 2000, imp. D.M.; n. 1235 del 28 ottobre 2010, 19 gennaio 2011, G.) e dalla Corte costituzionale (sent. n. 49/2002)”.

Infatti “se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazioni fiscali e si concretizzano nell'infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato *tout court* penalmente irrilevante. Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici ben può coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile”. Laddove il comportamento antielusivo contrasti con specifiche disposizioni, rimane, poi, salvaguardato anche il principio di legalità. Nella sopra richiamata sentenza si evidenzia in proposito: “La affermazione della rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, nei limiti sopra specificati, non contrasta con il principio di legalità, inteso nel senso sopra precisato,

poichè se tale principio non consente la configurabilità della generale fattispecie di truffa, in presenza di una espressa previsione nel sistema tributario di una specifica condotta elusiva, non è, invece, ostativo alla configurabilità della rilevanza penale della medesima condotta, trattandosi di un risultato interpretativo 'conforme ad una ragionevole prevedibilità', tenuto conto della *ratio* delle norme, della loro finalità e del loro inserimento sistematico. Se il principio di legalità venisse diversamente applicato nella materia di cui si parla si chiuderebbero gli spazi non solo della normativa penale generale, ma anche di quella speciale di settore: la plurima invocazione del principio di specialità trasformerebbe questo in principio di impunità, pur in presenza di una descrizione della fattispecie elusiva provvista dei caratteri di determinatezza".

5. Come rileva il ricorrente P.M. e come del resto riconosce il Tribunale (e perfino lo stesso indagato il quale richiede solo che, per non superare i principi di determinatezza e tassatività, l'interpretazione debba essere tassativa e letterale - pag. 15 memoria), specifiche norme antielusive sono rinvenibili nel DPR n. 600/1973, art. 37, comma 3, ("In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari dei soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona") e DPR n. 600/1973, art. 37 bis, ("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 (comma 1).

L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione (comma 2). Le disposizioni dei commi 1 e 2, si applicano a condizione che, nell'ambito, del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni: a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverso da quelle formate con utili; b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessioni di credito..." comma 3).

Dalla norma per ultimo richiamata emerge chiaramente che per la rilevanza della condotta antielusiva è necessario che essa si estrinsechi in una delle operazioni tassativamente elencate dal comma 3. E per la "individuazione" di siffatte operazioni non può che farsi riferimento alle norme del codice civile. Per quanto riguarda, in particolare, i conferimenti in società (previsti dall'art. 37 bis, comma 3, lett. b), cita l'art. 2464 c.c. (che ha sostituito a partire dall'1 gennaio 2004 il previgente art. 2476) in relazione alle società a responsabilità limitata il valore dei conferimenti non può essere inferiore all'ammontare globale del capitale sociale (comma 1); possono essere conferiti tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica (comma 2).

Concordemente la dottrina e la giurisprudenza hanno evidenziato che, co-

me emerge dal tenore letterale della norma, in attuazione delle lett. c) ed e), del comma 2 della legge delega, in materia di conferimenti nelle società a responsabilità limitata possono essere oggetto di conferimento tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica. Si è ritenuto così che ai tipi di conferimento già previsti in precedenza (denaro, beni, crediti) se ne siano aggiunti altri quali ad es. il conferimento d'opera, di partecipazioni non proporzionali ai conferimenti eseguiti, conferimenti dell'attivo non configurabili in beni, apporti atipici e di *facere* quali prestazioni d'opera e di servizi. L'ampia nozione adoperata dalla norma ("elemento dell'attivo") consente infatti di far riferimento a qualsiasi posizione soggettiva con l'unico "limite" della variabilità in termini economici.

6. Il Tribunale ha liquidato ogni problematica in proposito, limitandosi ad affermare che non poteva ritenersi pertinente l'ipotesi del "conferimento in società" in quanto tale ipotesi concerne il caso di trasferimento della proprietà (per lo più di beni immobili, ma non solo) dal socio alla società. E sbrigativamente ha concluso che non poteva essere accolto l'appello del P.M. in quanto "Il B. ha posto in essere una condotta elusiva non espressamente e tassativamente prevista come tale dalla legislazione tributaria e che quindi allo stato può essere repressa esclusivamente con gli strumenti amministrativi e civilistici..".

Tale motivazione, oltre che meramente apparente ed apodittica (non spiegando il motivo per cui le previsioni contrattuali non potessero essere ricondotte alla ipotesi dei "conferimenti"), rivela che non si è tenuto conto della nuova formulazione dell'art. 2464 c.c., applicabile alla fattispecie in esame essendo stato il contratto tra il B. e la società S. srl (stipulato in data 11 luglio 1996), comunque, rinnovato di anno in anno.

6.1. L'ordinanza impugnata va, pertanto, annullata con rinvio al Tribunale di Roma.

I Giudici del rinvio, tenendo conto dei rilievi e dei principi sopra richiamati, accerteranno se la ritenuta (dallo stesso Tribunale) condotta elusiva violi le specifiche disposizioni sopra richiamate e possa, quindi, configurarsi come penalmente rilevante.

P.Q.M. - Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia al Tribunale di Roma.

(1) La “società non necessaria” come nuova frontiera dell’elusione fiscale penalmente rilevante?

Secondo la Corte di cassazione, anche l’utilizzo di una società, laddove ritenuta non necessaria all’attività svolta da un artista, può dar luogo ad una condotta elusiva della normativa fiscale suscettibile di assumere rilevanza penale. La Cassazione conferma, così, la potenziale rilevanza penale anche di comportamenti elusivi e annovera tra questi pure il ricorso a strutture societarie che si assumono prive di reali ragioni economiche. Si tratta, quindi, di una pronuncia di portata potenzialmente dirompente alla luce della diffusione delle cosiddette “società di servizi” e della difficoltà di prevedere i parametri che concretamente verranno utilizzati al fine di formulare una prognosi di “adeguatezza economica” di siffatte strutture societarie.

According to the Corte di Cassazione (Supreme Court), also the use of a company not considered necessary for the activity carried out by an artist can result in a behaviour evading the tax regulation, which may give rise to criminal consequences. Therefore the Corte di Cassazione (Supreme Court) confirms the potential criminal consequences of evasion actions. The latter also include the use of corporate structures which do not have real economic reasons. Accordingly, this pronouncement has a potentially devastating effect in the light of the spreading of the so-called ‘Service Companies’ and the difficulty of foreseeing parameters which shall be materially used in order to process an ‘economic suitability’ prognosis of the abovementioned corporate structures.

1. Com’era facile prevedere (ed era stato ampiamente previsto (1)), l’ormai celebre sentenza cd. “Dolce & Gabbana” (2) sembra davvero aver inaugurato un nuovo corso della giurisprudenza nel delicato tema che attiene alla rilevanza penale dell’elusione fiscale, disvelando potenzialità applicative difficilmente prevedibili. Infatti, la pronuncia in commento (ancorché resa in fase cautelare) si inserisce a pieno titolo in questo novello percorso interpretativo (e forse creativo) sul quale sembra ormai avviata la Cassazione, ponendo bene in evidenza – perlomeno a nostro giudizio – il grado di annacquamento cui risulta esposta la tipicità del fatto.

2. Molto interessante, in quanto significativo e potenzialmente assai diffuso, è il fatto oggetto del *decisum*: un noto attore cede ad una società

(1) Cfr., ad esempio, G. FLORA, *Perché l’“elusione fiscale” non può costituire reato (a proposito del “caso Dolce & Gabbana”)*, in Riv. trim. dir. pen. ec., 2011, 865 ss.

(2) Cass., sez. II, 28 febbraio 2012, n. 7739, in questa Rivista, 2012, III, 61, con nota di I. CARACCIOLI, *“Imposta elusa” e reati tributari “di evasione” nell’impostazione della Cassazione*, ivi, 86 ss. Ma un’apertura verso l’attribuzione di rilevanza penale all’elusione fiscale era già rinvenibile in Cass., 18 marzo 2011, CED 250958.

a responsabilità limitata italiana ed a base familiare (della quale egli è socio di maggioranza) il diritto allo sfruttamento della propria immagine a fronte di un corrispettivo annuo almeno pari ad un minimo prefissato.

La società, dal canto suo, si impegna a valorizzare tale immagine, ad adattare copioni e persino a produrre film e telefilm che hanno come protagonista proprio l'attore in questione. In cambio di ciò, l'artista corrisponde alla società compensi forfettariamente pari al 40 per cento dei propri introiti.

Ora, è evidente come il caso concreto possa essere agevolmente ricondotto ad un modello di operatività assai diffuso, che spazia – ad esempio – dal piccolo professionista che si avvale di una società di servizi fino al gruppo di società che concentra determinate attività amministrative in una controllata a ciò deputata; il tutto, ovviamente, a fronte della corresponsione di *fees* più o meno rilevanti.

3. Per sgombrare subito il campo da possibili fraintendimenti e semplificazioni, è bene precisare che l'effettività delle prestazioni rese dalla società non viene assolutamente revocata in dubbio neppure dall'accusa (3); altrimenti, com'è ovvio, non si disquisirebbe di elusione fiscale ma si ricadrebbe, molto semplicemente, nella diversa ipotesi di fatturazione di operazioni (parzialmente) inesistenti.

Ciò posto, occorre muovere dal dato fattuale che ci vede al cospetto di prestazioni *effettive ed effettivamente rese* dalla società in questione, per giunta di diritto italiano: *ergo*, anche la categoria delle operazioni *soggettivamente* inesistenti è destinata a rimanere fuori scena.

Per vero, leggendo la sentenza (ma, soprattutto, il ricorso del Pubblico Ministero), si può notare come l'accusa abbia anche tentato di prospettare l'ipotesi che si fosse in presenza di una interposizione fittizia rilevante ex art. 37, comma 3, DPR n. 600/1973, in ragione della quale una parte dei redditi dell'artista sarebbe stata dirottata – attraverso il descritto meccanismo di remunerazione – in capo alla società. Sennonché, non può sfuggire come oggetto di controversia non sia la riferibilità all'artista dei ricavi conseguiti dalla società, pur trattandosi di ricavi realizzati nei confronti dell'artista stesso, quanto, piuttosto, la deducibilità –

(3) Vale la pena precisare che la presente nota viene redatta dopo aver avuto la possibilità di consultare tanto il ricorso del Pubblico Ministero quanto la memoria prodotta dal difensore, oltre all'impugnata ordinanza del Tribunale di Roma, Sezione per il riesame dei provvedimenti di sequestro, 2 ottobre, 11 ottobre 2012, inedita.

in capo all'artista – dei costi che egli ha sostenuto nei confronti della società in questione.

Diverso sarebbe stato se le controparti dell'artista avessero corrisposto direttamente alla società una parte dei compensi pattuiti con l'artista stesso, così da dar luogo ad un rapporto trilaterale compatibile – a livello di principio – con lo schema della interposizione fittizia. Tuttavia, come si desume dalla sentenza, nel caso in esame il rapporto è lineare, atteso che i proventi sarebbero stati corrisposti all'artista il quale, successivamente, si trova a sostenere costi a beneficio della società.

D'altro canto, sulla correttezza di una tale ricostruzione sembra convenire la stessa Cassazione, la quale esclude un ricorso all'art. 37, comma 3, DPR n. 600/1973 che, probabilmente, avrebbe aperto più di qualche spiraglio alla riconducibilità delle condotte contestate alle diverse fattispecie di cui agli artt. 2 ed 8 del D.Lgs. n. 74/2000, sotto il profilo dell'inesistenza *soggettiva* delle relative fatture.

Nulla di tutto ciò, per cui si resta saldamente ancorati alla sfera applicativa dell'art. 4 e, in un tale scenario, si affaccia l'insidioso tema della natura potenzialmente elusiva di codesto modello operativo.

4. La Corte affronta il tema muovendo da una dichiarata adesione al noto e già ricordato precedente della seconda sezione penale non tanto per ribadire la irrilevanza penale dell'abuso del diritto, genericamente inteso, quanto per riaffermare l'orientamento interpretativo che attribuisce rilevanza penale all'elusione fiscale tante volte quante questa risulti colpita da specifiche norme antielusive domestiche, prima tra tutte l'art. 37 bis del DPR n. 600/1973. Dunque, a voler enucleare il principio di diritto espresso, ci troviamo al cospetto di una prima conferma di un indirizzo interpretativo che, a distanza di un anno, pare ora andarsi a consolidare.

Senonché, è proprio l'applicazione che viene fatta, nel caso di specie, di un tale principio che, come accennavamo in apertura, sembra mettere efficacemente a nudo quella fragilità che la dottrina ha denunciato pressoché unanimemente, tanto in ambito penale che sul versante più strettamente tributario (4).

(4) Tra i penalisti, cfr., per tutti, G. M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, I, 483 ss.; FLORA, *Perché l' "elusione fiscale" non può costituire reato*, cit., 865 ss.; A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, 170; G. LUNGHINI, *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?*, in questa Rivista, 2006, I, 666 ss.; F. MUCCIA-

Peraltro, si prescindereà, in questa sede, dall'approfondire il tema – tipicamente commercialistico – concernente la possibilità di qualificare

RELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di Maisto, Milano, 2009, 421 ss.; E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 166 ss.; P. VENEZIANI, *Commento*, in *Dir. pen. processo*, 2012, 863. Per aperture verso la rilevanza penale dell'elusione fiscale, cfr. U. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Milano, 2010, 402 ss. Per quanto concerne i tributaristi, vale senza dubbio la pena riproporre l'avvertenza formulata dal F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 684, ossia che "la letteratura è oggi ormai tanto vasta che è quasi impossibile menzionarla in modo completo". Senza pretese di completezza, si fa quindi rinvio a A. ATTAR- DI, *Elusione fiscale. Orientamenti recenti in tema di abuso del diritto*, in *Fisco*, 2008, 3995; BAGGIO, *Sede dell'amministrazione, sede di direzione effettiva e gruppi di società*, in questa Rivista, 2010, II, 706 (nota a *Comm. trib. prov. di Reggio Emilia*, 1° luglio 2009, dep. 11 agosto 2009, n. 197); M. BEGHIN, *Il dividend stripping tra clausole generali antielusive, disposizioni ordinarie con funzione antielusive e abnorme impiego di strumentazione civilistica*, in questa Rivista, 2007, II, 691 (nota a *Comm. trib. reg. del Friuli Venezia Giulia*, sez. X, 10 maggio 2007, dep. 26 giugno 2007, n. 45); Id., *L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed "esercizi di stile"*, in questa Rivista, 2008, II, 338 (nota a *Comm. trib. reg. di Milano*, sez. XIII, 5 dicembre 2007, dep. 4 febbraio 2008, n. 85); Id., *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*, in questa Rivista, 2008, II, 465 (nota a *Cass.*, sez. trib., 16 gennaio 2008, dep. 4 aprile 2008, n. 8772); M. CANTILLO, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 481; S. CAPOLUPO, *La valutazione della economicità degli atti*, in *Fisco*, 2009, 1031; I. CARACCIOLI, *Clausole antielusive ex art. 37-bis DPR n. 600/1973: inapplicabilità di sanzioni tributarie e profili penali*, in questa Rivista, 2009, III, 47 (nota a *Comm. trib. prov. di Milano*, sez. XIV, 3 ottobre 2006, dep. 13 novembre 2006, n. 278); F. CARRIROLO, *Profili elusivi della fusione societaria*, in *Fisco*, 2009, 3883; P. CENTORE, *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 420; E. DELLA VALLE, *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 375; A. FEDELE, *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità simulazione e riqualificazione*, in questa Rivista, 2010, I, 1093; V. FICARI, *Clausola generale antielusive, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 390; Id., *Poche luci e tante ombre giurisprudenziali in materia di elusione ed abuso del diritto nelle imposte sui redditi*, in *Boll. trib.*, 2009, 997; E. FORTUNA, *Abuso del diritto. Orientamenti giurisprudenziali e applicazione analogica dell'art. 37-bis del DPR n. 600/1973*, in *Fisco*, 2009, 3747; C. GARBARINO, *Riporto delle perdite ed elusione*, in questa Rivista, 2001, I, 85; J. HOLZ- MILLER, *La nuova "norma di comportamento" sulle "valide ragioni economiche" formulata dall'Associazione Dottori Commercialisti*, in *Riv. dottori comm.*, 2002, 435; M. IMBRENDA, *Leasing di autoveicoli e frazionamento "abusivo"*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 1185; A. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusive alla ricerca di un principio*, in questa Rivista, 2009, II, 49; A. MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *Diritto penale tributario*, a cura di Musco, Milano 2002, 87;

come conferimento societario l'attribuzione alla società stessa del diritto di sfruttamento dell'immagine dell'artista: una tale identificazione viene contrastata diffusamente dalla difesa, che si è avvalsa anche di un autorevole parere *pro veritate*, ma viene ammessa, invece, dalla Cassazione (5). Il tema avrebbe probabilmente meritato un approfondimento maggiore rispetto alle poche righe che, invece, vi dedica la Corte: si tratta, infatti, di un aspetto del tutto dirimente del caso concreto in quanto solo una siffatta riqualificazione dell'apporto dell'artista consente di ricondurre la fattispecie alla sfera applicativa della norma antielusiva, vestendo dei panni di una sospetta elusione fiscale quello che, a ben guardare, sembra più un problema di "valore normale" delle prestazioni, come si avrà modo di dimostrare nel prosieguo.

Comunque sia, ciò che conta in questa sede è il convincimento della Corte di poter risolvere il caso *de quo* facendo ricorso all'art. 37 bis.

5. Proprio in forza di un tale presupposto, la Corte compie quello che a noi appare come il passo cruciale della sua motivazione, ossia la decisione di impegnarsi in uno scrutinio avente ad oggetto la valutazio-

A. MARCHESSELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 401; F. PAPARELLA, *Riflessioni in margine all'art. 10 della legge 1990, n. 408, relativo alla ristrutturazione delle imprese*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, 1835; M. PROCOPIO, *Elusione fiscale (od abuso del diritto): la Corte di Cassazione si allinea all'orientamento comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 919; F. RAPISARDA, *La prevalenza del principio del divieto di "abuso del diritto" in ambito Iva*, in *Fisco*, 2010, 1493; F. TESAURO, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in *Giur. it.*, 2008, 1029 (nota a ordinanza della Cass. civ., sez. trib., 21 dicembre 2007, n. 26996); P. TURIS, *Abuso del diritto e determinazione della base imponibile del reddito d'impresa*, in *Fisco*, 2009, 3764 (nota a Cass., sez. trib., 16 aprile 2009, dep. 13 maggio 2009, n. 10981); Id., *Pratiche elusive e abuso del diritto*, in *Fisco*, 2008, 3095 (nota a Cass., sez. trib., 16 gennaio 2008, dep. 4 aprile 2008, n. 8772); E. ZANETTI, *Abuso del diritto: in particolare sulla rilevabilità d'ufficio e sull'applicazione delle sanzioni*, in *Fisco*, 2010, 6123; Id., *Conferimento d'azienda e cessione della partecipazione tra artt. 20 e 53-bis del DPR n. 131/1986 e abuso del diritto*, in *Fisco*, 2010, 5457; G. ZIZZO, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2009, 487; G. ZOPPINI, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, in questa Rivista, 2005, I, 809; Id., *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali*, in questa Rivista, 2002, I, 53.

Si rinvia altresì ai numerosi contributi raccolti nel volume collettaneo AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di Maisto, Milano, 2009.

(5) Di opposto avviso era stato, invece, il Tribunale, il quale aveva mosso da tale osservazione per escludere l'applicabilità – al caso di specie – della norma antielusiva (cfr. par. 47 dell'ordinanza).

ne delle "ragioni economiche" sottese alla concreta scelta imprenditoriale dell'artista di ricorrere ad una società per valorizzare la propria immagine. Tale modalità operativa, infatti, viene posta a confronto con la diversa opzione – del tutto ipotetica – nella quale il medesimo artista avrebbe svolto direttamente una tale attività d'impresa, facendosi carico in prima persona dei costi e degli impegni che, invece, sono stati affidati alla società. Si tratta, quindi, di una vera e propria valutazione controfattuale, tipica di altri giudizi di accertamento, destinata a comprendere se – *coeteris paribus* – si sarebbe pervenuti a risultati economicamente equivalenti, distinti unicamente dal diverso grado di tassazione.

Senonché, è proprio l'equivalenza di tali risultati e, quindi, l'assimilabilità tra l'opzione fattuale e quella controfattuale, ad essere il portato di una valutazione che appare disancorata da solidi parametri di riferimento.

Emblematico, al riguardo, è il par. 2 della parte motiva della sentenza, ove si afferma che il Tribunale, con motivazione pertinente ed immune da vizi, ha ritenuto che l'indagato avesse abusato del diritto di costituire una società. Tale costituzione era infatti avvenuta senza che vi fosse alcuna apprezzabile ragione economica, al solo scopo di conseguire vantaggi fiscali".

Ancora più esplicito è il passaggio di poco successivo, allorché la Corte condivide la ricostruzione svolta dal Tribunale osservando che "non era dato comprendere la differenza intercorrente tra l'attività che ... (l'indagato, n.d.s.) ha svolto di fatto da solo, ma sotto la schermatura societaria, e quella che egli avrebbe ugualmente potuto svolgere sempre da solo, assumendo direttamente alle sue dipendenze (invece che alle dipendenze della società) le segretarie necessarie per fissare appuntamenti, selezionare le chiamate, inviare mails, ecc."

Dalla lettura dell'ordinanza emessa dal Tribunale del riesame, si apprende che la "società ha due lavoratori dipendenti fissi (per attività di segreteria), mentre per il resto affida, di volta in volta, un apposito incarico a consulenti esterni". Ciò nondimeno, il Tribunale sembra addirittura escludere un'autonoma soggettività della società "trattandosi di null'altro che dell'artista stesso e dei suoi congiunti, di talché, anche a voler ammettere che questi ultimi gli diano consigli e pareri in ordine alle parti che gli vengono offerte di volta in volta, deve presumere che ciò farebbero, in base ai normali vincoli familiari, anche senza essere uniti in società con lui" (6). Sul punto, la Cassazione non appare così

(6) Cfr. par. 4, ma altresì par. 27 dell'ordinanza del Tribunale.

tranchante, anche perché (come si accennava in precedenza) ciò avrebbe forse imposto altri percorsi ricostruttivi della tipicità del fatto, ma conclude, in sostanza, identificando codesta “soggettività limitata” con la *inutilità economica* della società stessa.

6. Ora, non vi è dubbio che l'amministrazione finanziaria possa sindacare la congruità dei costi sostenuti da un contribuente, essendovi all'uopo le norme che disciplinano il “valore normale” dei beni e dei servizi dei quali si approvvigiona il contribuente stesso. In tal caso, a porsi non è una questione di elusione ma, semplicemente, di adeguatezza di un costo, sempre che sia efficacemente rinvenibile un solido parametro di riferimento per individuare il “valore normale” di un determinato bene. Tuttavia, in linea di principio, gli artt. 110 e 9 Tuir riconoscono (ragionevolmente!) al fisco un sindacato di adeguatezza di un costo sostenuto dal contribuente (7).

Ma si noti che, in questo caso, la Corte – in ciò stimolata dall'accusa – decide di muoversi su di un diverso piano ricostruttivo, nel quale non solo non dubita dell'effettività delle prestazioni, ma neppure si interroga sulla congruità dei costi sostenuti dall'artista. Piuttosto, e più radicalmente, pone in discussione la scelta imprenditoriale di demandare ad un soggetto diverso dall'attore l'effettuazione di determinate attività strumentali all'opera dell'artista medesimo.

Illuminante, sul punto, è ancora una serie di passaggi, svolti dal Tribunale ma che risultano avallati dalla Cassazione, nei quali dapprima si contesta la sussistenza di un qualche rischio imprenditoriale in capo alla società partecipata dall'attore (8), poi si censura la “inusitata” entità dei compensi corrisposti alla società e, infine, si conclude affermando che: “il fatto che la(società), con il tempo, abbia accumulato il denaro necessario per finanziare (dunque per produrre, posto che la produzione di un'opera in campo cinematografico altro non è che il suo finanziamento) alcuni *spot* promozionali dell'artista, è di fatto un'autoproduzione che

(7) Peraltro, si veda anche, in questa prospettiva, la delicata questione concernente la congruità dei compensi riconosciuti agli amministratori, sulla quale, per tutti, Cass., sez. VI, 1° gennaio 2013, 11 febbraio 2013, in questa Rivista, 2013, III, 9, con nota di VILLANI, RIZZELLI.

(8) “Se il rischio imprenditoriale, per un attore, è quello di vedere la propria notorietà ridursi all'improvviso e poi sparire per le più disparate ragioni (*omissis*), non si vede, nel caso in esame, dove e come si sia verificato lo spostamento di tale rischio alla” società: par. 29.

... (l'artista) ben avrebbe potuto realizzare da solo, assumendo alle sue dipendenze personale di segreteria ed assegnando incarichi di consulenza a terzi (ad esempio, ad un legale per l'analisi dei contratti)".

Tuttavia, se questo è il convincimento del Tribunale, richiamato e condiviso dalla Cassazione, occorre iniziare a domandarsi quante siano le società il cui rischio imprenditoriale sia strettamente dipendente dalle fortune del gruppo a cui appartengono o del professionista che ne acquista i servizi: si tratterà sempre di contribuenti che stanno "abusando del diritto di costituire una società"?

Si potrebbe rispondere che un tale abuso si manifesterà solo nel caso in cui sussistano altresì compensi "inusitati", ma una tale replica – a nostro avviso – sposterebbe il terreno del confronto sul campo dell'adeguatezza dei prezzi pattuiti, come si osservava in precedenza, sollevando una questione di compatibilità dei costi con il valore normale dei servizi offerti: tema, questo, che nulla ha a che vedere con l'art. 37 bis. Diversamente, a quale livello di diseconomicità della società di servizi scatterebbe la sua natura elusiva? Quanti esercizi in perdita sarebbero necessari? Oppure occorrerebbe considerare il margine lordo, ponendo a confronto costi e ricavi operativi, magari anche solo per un periodo d'imposta? E come si concilierebbe questa applicazione della norma antielusiva con la disciplina prevista *ad hoc* per le cd. "società di comodo" (art. 30, legge n. 724/1994)?

Certo, non sfugge che l'argine principale sarebbe comunque rappresentato dal *numerus clausus* di operazioni prese in considerazione dall'art. 37 bis (cfr. il comma III della norma), nell'ambito delle quali non vi è – non casualmente – il ricorso *tout court* allo strumento societario. Tuttavia, proprio questo caso insegna come l'*impasse* possa essere aggirata riqualificando come conferimenti determinati apporti dei soci o, comunque, attraverso l'inserimento di un qualche ulteriore profilo di duttilità nella già ricca elencazione di casi applicativi presente nel comma 3 della norma antielusiva.

7. Se questo è vero, il punto di maggior perplessità che emerge da questa giurisprudenza sembra proprio rappresentato dall'equazione che vede la "società non necessaria" assurgere a strumento elusivo potenzialmente foriero di conseguenze penali. E ciò in un contesto nel quale proprio il giudizio di "non necessità" dell'articolazione societaria è inevitabilmente destinato a poggiare su fondamenta fragili siccome intrise di innumerevoli profili di opinabilità. Si ribadisce, infatti, che tanto l'utilizzo (apparente) di società inesistenti quanto il ricorso alla strumentale

calibrazione dei prezzi dei beni e dei servizi sono condotte che già trovano altrove adeguati strumenti sanzionatori, mentre perfino l'adozione di società aventi operatività limitata e vocazione diseconomica (9) trova un articolato sistema di contrasto nell'art. 30, legge 23 dicembre 1994, n. 724, dedicato a quelle che vengono evocativamente denominate "società di comodo".

È quindi in questo contesto, già denso di presidi di tutela, che interviene la pronuncia in esame, la quale sembra legittimare la pretesa del giudice, per giunta penale, di entrare nel merito delle valutazioni imprenditoriali per scrutinare il grado di economicità di uno schema organizzativo ed, eventualmente, colpire quelle scelte nelle quali egli non ravviserà adeguati profili di convenienza aziendale e che, quindi, riterrà motivate da esclusive ragioni fiscali.

Qui si annida, a nostro modesto avviso, l'autentico salto di qualità che viene compiuto dalla sentenza, capace di avvicinare molto pericolosamente l'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 a fattispecie penali fallimentari quali l'art. 217, n. 4, legge fall. nelle quali, tuttavia, siffatte valutazioni di adeguatezza imprenditoriale vengono chiaramente autorizzate dalla norma penale e sono legittimate, sotto il profilo della politica criminale, dallo stato di insolvenza nel quale è precipitato l'imprenditore. Vero ciò, ben si comprende il rilevante grado di opinabilità che è destinato a permeare un tale sindacato di efficacia delle scelte imprenditoriali, un sindacato che, per giunta, sarà compiuto – di regola – solamente *ex post* e, quindi, risulterà gravato anche dalla difficoltà di dover ricondurre il punto di osservazione al momento in cui l'opzione organizzativa venne adottata.

Per rimanere all'emblematico caso di specie, è evidente che l'utilizzo di una struttura societaria consente all'artista di contenere le proprie responsabilità, di coinvolgere i propri soci in un progetto imprenditoriale che li impegna con capitale di rischio, ma che può assicurare importanti potenzialità di guadagno, laddove l'assunzione di personale con qualifica di lavoratore dipendente significa attribuirgli uno *status* radicalmente differente. Il tutto, peraltro, in un contesto in cui la pacifica tassabilità domestica della società in questione assicura un vantaggio fiscale tutto sommato non rilevantissimo, dell'ordine dei dieci punti percentuali in meno di tassazione ma con potenziali incrementi di tassazione, in

(9) Ma non le "scatole vuote" evocate, forse con un poco di superficialità, nell'ordinanza del Tribunale di Roma: cfr. par. 46.

caso di distribuzione di utili, tali da azzerare sostanzialmente codesto supposto risparmio fiscale. Ciò a meno di non voler affermare che gli utili *non distribuiti* della società siano equivalenti ai redditi di coloro che ne sono soci, ma ciò presupporrebbe la totale fittizietà della società e, quindi, la stessa inesistenza delle prestazioni da questa rese. Dunque, ancora una volta, uno scenario del tutto diverso da quello preso in considerazione dalla Cassazione.

8. Si osservi, peraltro, che una tale presa di posizione sembra porsi in contrasto anche con una chiara pronuncia della stessa Corte, ancorché resa in sede tributaria (10), nella quale, proprio per delimitare il grado di invasività dello scrutinio del giudice tributario sulle scelte di organizzazione dell'attività imprenditoriale, è stato affermato il seguente principio di diritto: "(4.7.) Vi è da considerare, d'altra parte, che l'esercizio di libertà e di diritti fondamentali riconosciuti dalla Costituzione e dal Trattato sull'Unione Europea, non può essere limitato per ragioni fiscali. In particolare, il diritto di stabilimento (la cui fonte, all'epoca dei fatti, era l'art. 43 del trattato Ce), comporta, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte comunitaria a partire dalla sentenza *Avoir fiscal* (causa 270/83, *Commissione c. Francia*) una libertà di scelta delle forme societarie, sia pure dettata da ragioni esclusivamente fiscali. Nella sentenza 9 marzo 1999, in causa C-212/97, *Centros*, la Corte di Giustizia è giunta a negare il carattere abusivo della collocazione della sede di una società in uno Stato esclusivamente perché ivi è prevista una regolamentazione giuridica più favorevole, anche se non viene ivi svolta alcuna attività d'impresa". Ciò per giungere a concludere, in maniera del tutto condivisibile, che "il sindacato dell'amministrazione finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili (e cioè una fusione) solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale. In particolare, non può essere considerata abusiva la scelta di mantenere in piedi un distinto soggetto giuridico, invece di dar luogo alla creazione di un unico soggetto, in quanto, tale scelta non appare artificiosa, né come tale poteva considerarsi soltanto perché comportava un maggiore risparmio fiscale".

Perché una tale limitazione all'intervento del giudice? Ma il motivo, almeno in sede penale, appare chiaro e dipende proprio da quella "ragionevole prevedibilità" delle pronunce che tanto la sentenza in com-

(10) Cass. civile, sez. trib., 21 gennaio 2011, n. 1372.

mento quanto la cd. “*Dolce & Gabbana*” si limitano ad affermare, percepando la pericolosità del percorso che legittimano, ma che non riescono a dimostrare: come può, infatti, ritenersi indifferente l’inserimento, in una struttura imprenditoriale, di una società di capitali che si assume *effettiva* e dispensatrice di prestazioni parimenti effettive?

In realtà, la Corte sembra compiere dei salti logici nel proprio argomentare, ricercando profili di patologia del rapporto negoziale per poter supportare la propria costruzione. Senonché, gli aspetti asseritamente patologici che rinviene appaiono del tutto eterogenei rispetto alla tipologia di rimedio che viene proposto: ciò accade, ad esempio, quando la Corte afferma che “l’indagato aveva quindi, senza ricavarne alcun vantaggio economico, trasferito i propri guadagni alla società. Sicché la finalità di tale operazione era palesemente quella di trasformare il 40 per cento dei guadagni (poste attive) in costi deducibili (poste passive)”. Ma, se così fosse, allora si tornerebbe al punto di partenza: la prestazione sarebbe inesistente e non occorrerebbe scomodare le norme antielusive per colpire la più grossolana delle evasioni fiscali. Tuttavia, la Corte si rende conto dell’insostenibilità di una tale conclusione in quanto del tutto disancorata dai dati fattuali, ma, anziché trarne la logica conseguenza in termini di liceità dell’operazione (o, al limite, di sindacato del suo “valore normale”), sceglie di attaccare *in radice* la scelta imprenditoriale adottata dal contribuente.

Ci si misura, così, con il dilemma sul quale è incardinata l’applicazione dell’art. 37 bis: quando due percorsi negoziali si differenziano *davvero* soltanto per gli effetti fiscali che ne scaturiscono? Ossia, quando tali percorsi sono assolutamente fungibili, economicamente, al netto dell’effetto fiscale? Perché solo in questo caso si potrà disapplicare la disciplina scelta dal contribuente per applicare quella – più onerosa – che governa il percorso negoziale equivalente, perfezionando quella che autorevole dottrina ha individuato essere una applicazione analogica delle norme tributarie (11).

Peraltro, muovendosi su di un doppio registro, la Corte non indica neppure espressamente se il parametro di riferimento debba essere la esiguità della struttura, la sua riconducibilità alla famiglia dell’artista, op-

(11) G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni contenenti “norme per l’interpretazione di norme” e l’art. 37 bis sull’interpretazione analogica o antielusiva*, in questa Rivista, 2010, I, 519 ss., part. 543. E si veda altresì, sulla interpretazione in chiave “funzionale” delle norme tributarie, F. PROSPERI, *L’abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista*, in Dir. prat. trib., 2012, I, 717 ss.

pure la sua eccessiva onerosità. Ma è chiaro che, qualunque parametro venga scelto, diviene poi imprevedibile il livello al quale “collocare l’asticella”: a quale grado di partecipazione familiare (diretto o indiretto) si attesta la soglia di elusività? E, assodato che la società in perdita endemica sarebbe “di comodo”, a quale livello di redditività diverrebbe elusiva siccome destinata a drenare utili diversamente tassati in capo alla persona fisica (o alla società del gruppo che, ad esempio, sia priva di perdite pregresse da compensare)? Quale sarebbe, in sintesi, il *range* di “redditività adeguata” della società di servizi strumentale ad un gruppo o ad un artista/professionista?

Oppure il discrimine dovrebbe essere colto nella dimensione della struttura? Ma si noti che, superata l’ipotesi radicale della società non esistente o, comunque, del tutto priva di operatività (e, in quanto tale, fautrice di operazioni inesistenti diversamente punite), ancora una volta diverrebbe arduo comprendere se due segretarie siano da considerarsi elusive (come nel caso di specie) mentre il sopraggiungere della terza, e magari di un ulteriore computer, siano invece sufficienti a porre il contribuente al riparo dalla sanzione penale.

9. Come altrove abbiamo avuto modo di rilevare più diffusamente (12), ricostruire in siffatti termini la reale natura della norma antielusiva consente di porre a nudo l’autentica ragione che si oppone all’applicazione, in sede penale, di un tale strumento interpretativo: l’imprevedibilità del giudizio da formulare in ordine all’*equivalenza* di percorsi negoziali (quello fattuale e quello, più oneroso, ipotizzato dalla pubblica amministrazione) che *per definizione saranno diversi* e che, quindi, condurranno a risultati economici almeno in parte non sovrapponibili. Fino a che livello una tale diversità potrà essere superata da una “sostanziale” equivalenza e quando, invece, si potranno ritenere davvero “non equivalenti” le diverse scelte del contribuente?

Quali sarebbero, in buona sintesi, le massime di esperienza o le leggi scientifiche alle quali ancorare un siffatto giudizio controfattuale che si vuole devolvere al giudice penale? (13).

(12) Sia consentito fare rinvio a A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, “abuso del diritto” e norme penali*, in Riv. trim. dir. pen. ec., 2012, 731.

(13) Il pensiero, è evidente, va agli approfondimenti svolti in materia di accertamento del nesso causale, sui quali sia sufficiente fare rinvio, per tutti, a F. STELLA, *Giustizia e modernità*, 2004, *passim*; Id., *Etica e razionalità del processo penale nella recente sentenza sulla causalità delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione*, in

10. In questa prospettiva, ciò che davvero preoccupa, facendo della sentenza in esame un caso paradigmatico, è l'idea che possano essere ritenuti equivalenti persino uno scenario nel quale un artista si fa carico direttamente di una struttura operativa (più o meno rilevante, ma certamente esistente) ed una diversa soluzione organizzativa nella quale la medesima struttura è devoluta dall'artista stesso ad una società di capitali.

Breve: si accerti la sussistenza di una operatività della società, si discuta dell'adeguatezza – sotto il profilo tributario – dei prezzi delle prestazioni, tema dai contorni già sufficientemente slabbrati, ma non si pretenda – soprattutto in sede penale – di sindacare, dietro al paravento della norma antielusiva, l'opportunità delle scelte imprenditoriali.

Una simile possibilità sembrava già dischiusa dalla sentenza *Dolce & Gabbana* e pare ora ribadita dalla pronuncia in commento.

L'auspicio è che l'evidenza del problema funga, ora, da viatico ad una sua soluzione attraverso un *revirement* giurisprudenziale o, forse più probabilmente, un tempestivo intervento del legislatore (14).

ANDREA PERINI

Riv. it. dir. proc. pen., 2002, 767 ss.; Id., *Verità, scienza e giustizia: le frequenze medio-basse nella successione di eventi*, in Riv. it. dir. proc. pen., 2002, 1215 ss.; Id., *Fallacie e anarchia metodologica in tema di causalità*, in Riv. it. dir. proc. pen., 2004, 23 ss.; Id., *L'allergia alle prove della causalità individuale. Le sentenze sull'amianto successive alla sentenza Franzese*, in Riv. it. dir. proc. pen., 2004, 379 ss. Nella manualistica, per tutti, G. MARINUCCI- E. DOLCINI, *Corso di diritto penale*, III ed., Milano, 2001, 163.

(14) Al riguardo, com'è noto, il disegno di legge delega per la revisione del sistema fiscale, all'art. 6 comma 1 aveva previsto la "*introduzione di una norma generale di definizione dell'abuso del diritto, unificandola con quella dell'elusione e rendendola applicabile a tutti i tributi*". Sul versante penale, ciò sarebbe dovuto essere accompagnato dalla "*esclusione della rilevanza penale per i comportamenti ascrivibili all'elusione fiscale*", in un complessivo quadro di "*revisione del regime della dichiarazione infedele*" (art. 9, comma 1). Sennonché tale proposito venne annacquato già nel testo scaturito dal Consiglio dei Ministri n. 24 del 16 aprile 2012, atteso che tale previsione, trasmigrata nell'art. 8 approvato dal Consiglio dei Ministri, fu modificata nel senso di prevedere, più asetticamente (ed in modo forse un po' utopistico) la semplice "*individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie*".

In ogni caso, ad oggi, anche tale progetto è rimasto lettera morta, viste le note vicende che hanno accompagnato l'ultima fase dell'esistenza del Governo Monti. Per alcune perplessità anche in ordine alla formulazione di tale norma, sia consentito fare rinvio a A. PERINI, *La "tipicità inafferrabile"*, cit., 749.