

## **Corte di Cassazione, III sezione penale, sentenza del 31 luglio 2017, n. 38016**

### **Svolgimento del processo**

1. F.F. ricorre per cassazione impugnando la sentenza indicata in epigrafe con la quale la Corte di appello di Bologna ha confermato la pronuncia emessa dal tribunale di Piacenza che aveva condannato il ricorrente, concesse le attenuanti generiche, alla pena, condizionalmente sospesa, di anni uno e mesi quattro di reclusione per il reato previsto dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4, perchè, in qualità di legale rappresentante della società " L.F. 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, il D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 87) anzichè 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 F. S.r.l. (in particolare veniva ceduto in data 14.10.2008 il 100% delle quote della Agricola F. 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 L.F. e dovendosi pertanto sottoporre tale cessione a tassazione ordinaria. Fatto commesso a (OMISSIS), data di presentazione della dichiarazione annuale per l'anno di imposta 2008.

2. Per l'annullamento dell'impugnata sentenza il ricorrente solleva sette motivi di impugnazione, ognuno dei quali composto da due censure concernenti la violazione della legge penale o processuale ed il vizio di motivazione, doglianze qui enunciate, ai sensi dell'art. 173 disp. att. c.p.c., nei limiti strettamente necessari per la motivazione.

2.1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia l'inosservanza e/o l'erronea applicazione della legge processuale penale in ordine alla nullità ex art. 181 c.p., comma 3, del decreto di

citazione a giudizio in data 7 agosto 2013 per violazione dell'art. 552, comma 1, lett. c), stesso codice per mancanza e/o insufficienza dell'enunciazione del fatto e/o comunque per la genericità del capo di imputazione, anche con riferimento al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, nonchè la mancanza, l'insufficienza, la contraddittorietà e/o l'illogicità della motivazione della sentenza impugnata n. 1543/16 R.G. Sent. della Corte d'Appello di Bologna in data 17 marzo 2016 in ordine alla eccezione di nullità

del decreto di citazione a giudizio in data 7 agosto 2013, anche con riferimento al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, (art. 606 c.p.p., comma 1, lett. c) ed e).

Osserva il ricorrente come ad una lettura più approfondita della contestazione indicata nel capo di imputazione, emergano una serie di aspetti in forza dei quali non si può che concludere per l'impossibilità di comprensione della contestazione, con conseguente pregiudizio per il pieno esercizio del diritto di difesa.

Infatti, se da un lato sarebbe censurabile la modalità redazionale del capo di imputazione che contiene una contraddizione logica, prima ancora che giuridica (l'omissione non può consistere in "un fare", cioè "nell'indicare"), dall'altro lato, mancherebbe del tutto la corretta e comprensibile specificazione della violazione della condotta tipica prevista dalla norma, cioè il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4.

Del resto, la condotta del ricorrente non sarebbe sussumibile, nemmeno sotto il profilo del dolo, nell'ambito dei due poli in cui genericamente si articola l'addebito, con la conseguenza che il capo di imputazione nel suo testo letterale presenterebbe una inammissibile ed insanabile genericità e/o contraddittorietà, che ne comporta la nullità.

2.2. Con il secondo motivo il ricorrente lamenta l'erronea applicazione della legge penale nonchè la mancanza, la contraddittorietà e/o illogicità della motivazione della sentenza n. 1543/16 R.G. Sent. della Corte d'Appello di Bologna, Sezione Prima Penale, in data 17 marzo 2016 (e della sentenza n. 649/14 R.G. Sent. in data 15 luglio 2014 del Giudice del Tribunale di Piacenza) in ordine alla mancata valutazione delle deposizioni dei testi del Pubblico Ministero, maresciallo B.F. e avvocato A.F. (art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b) ed e).

Sostiene il ricorrente che, nel caso di specie, la mancata valutazione delle suindicate

deposizioni (delle quali in ricorso si riportano i passaggi ritenuti decisivi e non considerati dal giudice d'appello) dei testi del Pubblico Ministero nel

giudizio di primo grado e/o, comunque, la omessa motivazione sul punto ha condotto la Corte d'Appello di Bologna ad una pronuncia apodittica e congetturale, come tale censurabile in sede di legittimità.

La Corte territoriale non avrebbe tenuto in considerazione le omissioni investigative sui punti decisivi del tema di accusa, come emerse in sede di controesame del maresciallo B., e l'intenzione univoca e non equivocabile degli A. di procedere non al mero trasferimento di proprietà di beni immobili, bensì all'acquisizione di quote della società a responsabilità limitata proprietaria della azienda agricola, nel senso pieno, civilistico, imprenditoriale della definizione.

In conclusione e alla luce di ciò, la Corte d'Appello di Bologna (così come il Tribunale di Piacenza) avrebbe dovuto formulare una rivisitazione critica delle deposizioni testimoniali rese in primo grado dai predetti testi del Pubblico Ministero, oppure avrebbe, comunque, dovuto motivare sul punto; diversamente la decisione del Collegio della Corte d'Appello di Bologna sarebbe illegittima ed affetta da una insanabile carenza di motivazione.

2.3. Con il terzo motivo il ricorrente deduce l'erronea applicazione della legge penale nonché la mancanza, la contraddittorietà e/o illogicità della motivazione della sentenza impugnata in ordine alla mancata valutazione della deposizione del Consulente Tecnico della difesa avv. prof. R.G. e del relativo elaborato peritale (art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b) ed e).

Osserva il ricorrente come le precedenti censure trovino conferma con riferimento alla deposizione resa avanti il Giudice del Tribunale di Piacenza dal Consulente Tecnico di parte, avv. prof. R.G., il quale, dopo aver esaminato la documentazione contabile e fiscale delle società interessate, è giunto ad una valutazione diametralmente opposta rispetto alla tesi accusatoria, illustrando esaurientemente l'intera struttura societaria del Gruppo F. e chiarendo la liceità delle diverse operazioni poste in essere dal ricorrente per conto della L.F. s.r.l., a cominciare dal contratto preliminare in data 21 dicembre 2007 per arrivare al contratto di cessione di quote societarie in data 14 ottobre 2008.

In particolare, il Consulente Tecnico di parte, avv. prof. R.G. avrebbe affrontato anche la

problematica inerente le conseguenze di carattere fiscale dell'operazione realizzata dal ricorrente, rispetto agli obblighi di carattere tributario che la L.F. s.r.l. aveva all'epoca dei fatti per cui è processo.

Riportata nel ricorso da pagina 27 a pagina 34 la deposizione dibattimentale del consulente tecnico di parte, il ricorrente, richiamata anche la relazione di consulenza in data 20 maggio 2014, acquisita agli atti del dibattimento e comunque allegata all'atto d'appello in data 29 luglio 2014, afferma come nella sentenza dei giudici del merito non vi sia traccia e/o alcun riferimento nè all'elaborato peritale nè alla deposizione resa dal Consulente Tecnico di parte, avv. prof. R.G., non avendo la Corte d'Appello di Bologna, al pari del Tribunale di Piacenza, illustrato alcuna ragione per cui abbia ritenuto opportuno disattendere sia quanto riferito in dibattimento dal Consulente Tecnico di parte in sede di esame, sia la consulenza stessa nel suo complesso, nonostante che l'atto di appello fosse in maniera assai importante collegato alla richiesta di valutazione della consulenza tecnica di parte dell'avv. prof. R. e alla relativa deposizione, al punto da allegare materialmente all'impugnazione il testo dell'elaborato peritale, incorrendo pertanto nel vizio di motivazione denunciato, sul fondamentale rilievo che, a fronte, prima della sentenza del Giudice del Tribunale di Piacenza e, poi, della decisione della Corte d'Appello, ove il Giudicante abbia integralmente ignorato tutti gli elementi di prova raccolti a favore dell'imputato (nonostante le specifiche censure mosse con il gravame) non può che ritenersi violato il preciso obbligo giuridico di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali; ragione per la quale il ricorrente insiste per l'annullamento della sentenza impugnata.

2.4. Con il quarto motivo il ricorrente prospetta l'erronea applicazione della legge penale nonché la mancanza, la contraddittorietà e/o la illogicità della motivazione della sentenza impugnata in ordine alla insussistenza dell'elemento oggettivo per la configurabilità del fatto di reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 con riferimento all'art. 87 TUIR (art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b) ed e)).

Ribadisce il ricorrente come la Corte d'Appello di Bologna non abbia tenuto conto di quanto illustrato dal Consulente Tecnico della difesa, per il quale assumono sicuro rilievo dirimente il contratto preliminare di compravendita di partecipazione societaria della Agricola F. s.r.l. in data 21 dicembre 2007, il progetto di scissione approvato con delibera 21 gennaio 2008, l'atto di cessione di quote di partecipazione in società a responsabilità limitata a rogito del notaio Bo. di Cremona del 14 ottobre 2008, nonché le dichiarazioni rese dal teste del P.M., avv. A.F., all'udienza dibattimentale del 20 maggio 2014.

Infatti, dalla lettura di tali documenti, il cui contenuto è stato, pacificamente e senza possibilità di dubbio, confermato dal teste A. in occasione del giudizio di primo grado, si evince chiaramente l'effettiva prosecuzione dell'impresa.

In particolare, la commercialità dell'Agricola F. s.r.l. durante il periodo contestato è stata provata:

a) dalla rinuncia della L.F. s.r.l. agli utili conseguiti nel periodo compreso tra il preliminare e il trasferimento della partecipazione (art. 7.5 della scrittura) e che non sarebbero stati prevedibili se l'attività non fosse continuata;

b) dall'apertura di un nuovo rapporto di conto corrente presso un istituto designato dagli A. fin dalla data della scissione (art. 6.5);

c) da clausole volte ad assicurare la prosecuzione dell'impresa secondo criteri direttivi approvati dagli acquirenti A. e a opera di coltivatori da essi designati (art. 7.3, e 7.7.).

Ciò premesso, la normativa tributaria prevede che, qualora ricorrano i requisiti di cui all'art. 87 T.U.I.R, la plusvalenza conseguita sia esente da tassazione nella misura del 95% (e quindi sia soggetta alla tassazione del 5%).

Sussistendo, quindi, tutte le condizioni (compresa, come si è potuto constatare, l'esercizio da parte della Agricola F. s.r.l. dell'attività di impresa commerciale nel triennio precedente alla cessione della partecipazione, di cui all'art. 87, comma 1, T.U.I.R. lett. d)), la L.F. s.r.l. ha, correttamente, indicato il 95% della plusvalenza realizzata, pari a Euro 2.219.458,00= nel rigo RF46 della dichiarazione a ciò deputato.

Nè sarebbe condivisibile l'affermazione della Corte d'Appello di Bologna secondo cui "il ramo aziendale della Agricola F. s.r.l. acquistato dai fratelli A. era costituito nell'attivo per il 99.9% dei beni patrimoniali da fabbricati e terreni agricoli situati in (OMISSIS), mentre il residuo attivo patrimoniale della suddetta società ceduta, nella limitatissima misura di circa lo 0.01% era dato da macchinari agricoli, peraltro ormai obsoleti", essendo risultata tale affermazione apodittica costituendo la ripetizione acritica e non supportata da prove di quanto già assunto dal Giudice di prime cure e peraltro ampiamente smentita da quanto scritto nella relazione di consulenza dal consulente della difesa, ossia che la relativa marginalità del valore contabile dei macchinari (pari a Euro 75.524,26= corrispondenti, al netto delle quote di ammortamento, a Euro

27.604,99=), rispetto al valore contabile dell'azienda, e il fatto che solo alcuni di essi sarebbero individuabili con certezza nel registro cespiti ammortizzabili della Agricola F. s.r.l. (mero problema, questo, di coerenza interna della contabilità), sarebbero elementi di dettaglio privi di rilievo ai fini della contestazione della natura aziendale del complesso di beni in questione, che sarebbe stato predicabile anche in assoluta mancanza di questo genere di beni strumentali.

2.5. Con il quinto motivo il ricorrente eccepisce l'erronea applicazione della legge penale e la mancanza, la contraddittorietà e/o l'illogicità della motivazione della sentenza impugnata in ordine alla insussistenza del fatto di reato di cui all'art. 4 D.Lgs. n. 74 del 2000 con riferimento al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis (art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b) ed e)).

Sul punto, osserva come l'accusa di dichiarazione infedele mossa all'imputato tragga fondamento, anche dal disconoscimento dell'operazione di scissione societaria realizzata dalla L.F. s.r.l. e, anche sul punto, la corte territoriale non avrebbe tenuto conto degli esiti cui è pervenuto il consulente tecnico della difesa che, partendo dalla interpretazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis (Disposizioni antielusive) il quale prevede che l'Amministrazione può disconoscere i vantaggi conseguiti dal contribuente attraverso "atti, fatti e negozi, anche collegati tra di 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" ha chiarito che la scissione di società non può mai essere considerata di per sé elusiva.

Infatti, come ha puntualizzato il consulente tecnico della difesa le cui diffuse argomentazioni sono state riportate da pagina 44 a pagina 46, "la scissione consente la nascita di una nuova società, con apporto di una porzione del patrimonio della scissa che sopravvive all'operazione, che per così dire lo finanzia con la proporzionale riduzione del proprio capitale sociale", aggiungendo che "per la legge tributaria l'operazione non costituisce realizzo né distribuzione di plusvalenze o minusvalenze per la società scissa e beneficiaria, e si attua quindi in regime di neutralità fiscale (art. 173, comma 1 T.U.I.D.), tanto che si può dare ormai per recepito che la scissione parziale, come nel caso di specie, non sarebbe suscettibile di verifica sulla ricorrenza dei tre requisiti dell'assenza di valide ragioni economiche, dell'aggiramento di un obbligo o divieto e del conseguimento di un vantaggio indebito, senza i quali l'addebito di elusività sarebbe improponibile".

2.6. Con il sesto motivo il ricorrente si duole dell'erronea applicazione della legge nonché della mancanza, contraddittorietà e/o illogicità della motivazione della sentenza impugnata in ordine alla insussistenza dell'elemento oggettivo per la configurabilità del fatto di reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 per difetto dell'elemento soggettivo (art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b) ed e)).

Rileva come la corte di appello sia pervenuta a ritenere integrato l'elemento soggettivo del reato contestato sulla base di un assunto apodittico, avendo, erroneamente e ingiustificatamente ravvisato l'elemento psicologico del dolo (specifico) di evasione nella presunta condotta dell'imputato di porre in essere determinate operazioni societarie di per sè illecite al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte senza tuttavia considerare che, secondo la giurisprudenza dominante, il dolo di evasione sarebbe ravvisabile nella volontà di evadere l'imposta dovuta mediante specifiche condotte tipizzate dal legislatore penale tributario, e non puramente e semplicemente attraverso quelle che il legislatore fiscale ritiene non opponibili nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

La Corte di appello avrebbe in sostanza 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 sè ritenersi sufficiente a dimostrare il dolo di evasione, soprattutto quando l'operazione economica sia reale ed effettiva.

Sulla base di ciò, deduce come dovesse ritenersi mancante, a suo avviso, l'elemento psicologico del dolo perchè l'indicazione della plusvalenza conseguita dalla cessione delle quote societarie nel rigo della dichiarazione dei redditi dedicato alle voci con tassazione agevolata equivaleva a richiamare sul punto l'attenzione degli Organi di Controllo.

Allora, se la volontà del ricorrente fosse stata quella di eludere il fisco, certamente non avrebbe scelto di indicare una plusvalenza con un ammontare così rilevante nel rigo della tassazione agevolata, atteso che le operazioni societarie poste in essere dal ricorrente erano state legittimamente poste in essere anche al fine di realizzare una riorganizzazione aziendale.

2.7. Con il settimo motivo il ricorrente ipotizza l'inosservanza e/o l'erronea applicazione della legge penale nonchè la mancanza, contraddittorietà e/o illogicità della motivazione della sentenza impugnata in ordine alla insussistenza del fatto di reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, con riferimento alla L. n. 212 del 2000, art. 10 bis come introdotto dal D.Lgs. n. 128 del 2015.

Osserva il ricorrente come la Corte d'Appello di Bologna abbia, infine, escluso l'operatività nella

fattispecie in oggetto della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, così come introdotto dal d.lgs. n. 128 del 2015, sul rilievo che nel caso di specie sussistesse il dolo (non solo di elusione fiscale bensì anche quello) di evasione dei tributi dovuti, di tal che non poteva ravvisarsi la sussistenza di un'ipotesi depenalizzata, in ambito tributario, dalla L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, introdotto dal D.Lgs. n. 128 del 2015.

Al riguardo, obietta il ricorrente come, nel caso in esame, fosse ravvisabile l'insussistenza del fatto di reato per carenza dell'elemento oggettivo e soggettivo in quanto, anche sulla base delle precedenti osservazioni in punto di dolo, non vi era stato alcun intento da parte del Dott. F. di sottrarsi al pagamento delle imposte attraverso l'utilizzo di mezzi illeciti, posto che le operazioni societarie di fusione e successiva cessione delle quote societarie di Agricola F. s.r.l. erano state effettive e lecite, così come altrettanto lecito era stato lo scopo perseguito.

Ma ammesso e non concesso che si potesse parlare di abuso del diritto ed elusione fiscale, la fattispecie anche sotto il profilo penale doveva essere rivalutata alla luce della nuova disciplina del c.d. abuso del diritto, per come riformulata all'art. 10 bis del c.d. Statuto del contribuente, posto che, sulla base del comma 13 del richiamato art. 10 bis, "le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie".

Conseguentemente, in siffatti casi, non sarebbe più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali, in quanto la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 bis, comma 13, introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 1, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti.

## **Motivi della decisione**

1. Il ricorso non è manifestamente infondato sulla base del settimo motivo di impugnazione (limitatamente alla doglianza n. 13 dell'atto di ricorso), con la conseguenza che, in mancanza di cause di proscioglimento nel merito di immediata evidenza, la sua infondatezza non è preclusiva di una pronuncia di estinzione del reato, essendo nel frattempo maturata la prescrizione.



2. Va precisato al riguardo come questa Sezione (Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015, Mocali, in motiv.) abbia affermato, a proposito dell'entrata in vigore della nuova disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, come non esistesse, nel sistema previgente, una nozione legislativa di "abuso del diritto", essendo questo un istituto di derivazione giurisprudenziale. Era presente, però, una specifica norma che, per le imposte sui redditi, consentiva di disconoscere i vantaggi fiscali di determinate operazioni (ad esempio, fusioni societarie, classificazioni di bilancio) qualora ne fosse dimostrato il loro utilizzo indebito, strumentale all'ottenimento di vantaggi tributari altrimenti non spettanti. Si

tratta(va) del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, più volte evocato dal ricorrente, ove era pure contenuta una procedura da osservare, consistente, tra l'altro, nella previa richiesta di chiarimenti al contribuente. Detta disposizione è stata infatti espressamente abrogata dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 1, comma 2, che così prevede: "Il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, e successive modificazioni, è abrogato. Le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10bis, in quanto compatibili".

Il nuovo testo legislativo (D.Lgs. n. 128 del 2015), dunque, si prefigge lo scopo, da un lato, di delineare quali condotte possono integrare il c.d. "abuso del diritto", dall'altro, di abrogare il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis e di disciplinare l'intero tema in una norma nuova, la L. n. 212 del 2000, art. 10 bis. Così facendo, il divieto di "abuso del diritto" è pacificamente operante per tutti i tipi di imposte, fatta eccezione, per espressa disposizione legislativa, per i diritti doganali di cui al D.P.R. n. 43 del 1973, art. 34, che restano disciplinati dai comparti normativi di riferimento. Cosicché, secondo le nuove disposizioni, "configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica

che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi indebiti". Queste operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne può disconoscere i vantaggi tributari determinando le imposte secondo le regole ordinarie, fermo restando il riconoscimento di quanto già versato dal contribuente. Nel testo viene precisato che:

a) "per operazioni prive di sostanza economica" si intendono i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro

collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi da quelli fiscali (ad esempio, indici di mancanza di sostanza economica possono essere "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) per "vantaggi fiscali indebiti", si intendono i benefici, anche non immediati, contrastanti con le finalità delle norme tributarie o con i principi dell'ordinamento tributario.

In ogni caso, il legislatore sancisce che non si considerano abusive le operazioni giustificate da valide ragioni economiche, non marginali, anche di ragione organizzativo o gestionale, "che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente". E' comunque ferma la facoltà di scelta tra regimi opzionali diversi e tra operazioni comportanti un differente carico fiscale.

Sulla base di questi principi, è stato affermato, da un lato, che non è più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali, in quanto la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 bis, comma 13, introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 1, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti (Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015 Mocali, Rv. 264949) e, dall'altro, che, in tema di violazioni finanziarie, l'istituto dell'abuso del diritto di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 bis, che, per effetto della modifica introdotta dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 1, 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. 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 (Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015, cit., Rv. 264950).

3. Con specifico riferimento al caso in esame, la Corte territoriale ha ritenuto la sussistenza degli elementi costitutivi del reato di dichiarazione infedele, sul rilievo che la L.F. S.r.l., in sede di dichiarazione dei redditi concernenti l'anno di imposta 2008, avesse indicato tra le "variazioni in diminuzione" del risultato economico, in corrispondenza del Rigo RF 46 Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87), l'importo di Euro 2.219.485,00: tale ammontare costituiva il 95% della plusvalenza patrimoniale (Euro 2.336.272,00) conseguita dalla L.F. S.r.l. nell'annualità impositiva in trattazione, con l'alienazione dell'intera partecipazione societaria detenuta nella Agricola F. S.r.l.

Invece tale partecipazione non era meritevole della esenzione prevista dall'art. 87 TUIR in quanto non sussisteva il necessario requisito previsto dal citato articolo, lett. d).

Ciò posto, la Corte di appello ha osservato che la cessione della partecipazione che la " L.F. S.r.l." deteneva nella scissa "Agricola F. S.r.l." costituiva la conclusione di una complessa operazione societaria che le parti avevano dettagliatamente previsto già nel preliminare di compravendita dalle stesse stipulato in data 21.12.2007.

Da tale contratto si evinceva chiaramente che le parti promittenti acquirenti (fratelli A.) erano, nel concreto, interessate ad acquistare dalla L.F. S.r.l. solo parte dei fabbricati e terreni agricoli all'epoca posseduti dalla Agricola F.

S.r.l. con i relativi diritti dell'aiuto PAC (Politica Agricola Comune, ossia erogazioni di contributi comunitari).

Gli A., di fatti, in tale preliminare si erano accordati con il F. (quale legale rappresentante della capogruppo L.F. S.r.l.) per l'acquisto di un ramo aziendale della Agricola F. S.r.l. costituito (nell'attivo), come già detto, nel 99,9% dei beni patrimoniali dai fabbricati e terreni agricoli situati in (OMISSIS), località Scottine.

Il prezzo della cessione corrispondeva quasi perfettamente al valore bilancistico dei predetti fabbricati e terreni alla data del 31.12.2007, al netto degli ammortamenti contabilizzati nei vari esercizi.

Al preliminare era poi seguito il rogito, una volta realizzata la scissione societaria.

Da ciò la Corte del merito ha tratto argomento per ritenere provato che le effettive intenzioni degli acquirenti, in sede di preliminare, erano unicamente quelle di acquistare gli immobili del complesso aziendale agricolo "Scottine" di proprietà della L.F. S.r.l. e non quelle di acquistare quote di una società di capitali del gruppo facente capo alla famiglia di F.F..

Proprio per evitare l'ordinaria e corretta tassazione della plusvalenza de qua, F.F. poneva in essere l'operazione di scissione parziale della Agricola F. S.r.l..

Tale operazione di scissione è risultata, secondo i giudici d'appello, artatamente studiata in maniera tale da evitare il carico fiscale connesso al conseguimento della plusvalenza patrimoniale a fronte della cessione del complesso immobiliare "Scottine" così come definito nel preliminare con gli

A.: utilizzando la società scissa Agricola F. S.r.l. come mero "contenitore" destinato a far circolare i beni oggetto della trattativa conclusa con i predetti promittenti acquirenti attraverso la successiva cessione delle quote societarie, facendo rientrare la plusvalenza realizzata a seguito della cessione di suddette quote societarie nella disciplina della esenzione parziale (95%) ai fini Ires ex art. 87 TUIR. La Corte del merito ha, quindi, escluso potersi ravvisare unicamente una generica volontà consap

evole di avvalersi degli strumenti negoziali previsti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 37 e 37 bis, 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 e che avrebbe dovuto continuare ad operare.

Ai fini della sussistenza del reato, alcun rilievo è stato poi attribuito al fatto che la plusvalenza fosse stata indicata nel riquadro della dichiarazione dei redditi dedicato alle voci di tassazione agevolata, con conseguente richiamo dell'attenzione degli organi di controllo.

A questo proposito, osserva la Corte di appello che, per ottenere l'esenzione, la plusvalenza non poteva che essere indicata tra le tassazioni agevolate; ciò che invece si voleva tacere al fisco era la reale natura della cessione (non relativa ad effettiva partecipazione societaria bensì sostanzialmente a beni immobili appartenenti alla società originaria ed appositamente scissa).

4. Tuttavia in presenza di un'articolazione della censura che non può essere definita come meramente

pretestuosa perchè ammette come esistenti, sia pure subordinatamente alle precedenti censure sollevate, i fatti e gli argomenti costituenti l'impalcatura del ragionamento giudiziale, essendo, in definitiva, la doglianza sostenuta dall'interpretazione (sia pure erronea) di norme giuridiche che hanno recentemente innovato l'istituto dell'elusione fiscale, ridefinito l'abuso del diritto ed inciso soprattutto sulla nuova configurazione del reato di dichiarazione infedele il motivo di impugnazione non può essere ritenuto manifestamente infondato sotto il profilo della reclamata violazione della legge penale, essendo piuttosto inammissibile sotto il profilo del vizio di motivazione, essendo la sentenza impugnata immune da qualsiasi rilievo che possa recare una minima consistenza critica della pronuncia in parte qua.

In altri termini, avuto riguardo al contenuto della decisione impugnata, è infondata la doglianza secondo la quale la fattispecie de qua sarebbe penalmente irrilevante, se rivalutata alla luce della nuova disciplina del c.d. abuso del diritto, che all'art. 10 bis, comma 13, chiarisce che "le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie", sul presupposto che, in siffatti casi, non sarebbe più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali, in quanto la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 bis, comma 13, introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 1, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti.

Il rilievo è infondato perchè pur esatto il principio in precedenza affermato, nel caso in esame, come ha ritenuto, con logica ed adeguata motivazione, la Corte di appello (v. sub 3 del considerato in diritto) si è in presenza di comportamenti simulatori preordinati alla immutatio veri del contenuto della dichiarazione reddituale di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4, cosicché l'istituto dell'abuso del diritto di cui al L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 bis, che, per effetto della modifica introdotta dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 1, 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.

5. La non manifesta infondatezza o, anche, la sola infondatezza del motivo di ricorso comporta tuttavia l'annullamento, senza rinvio, della sentenza impugnata essendo il reato estinto per prescrizione.

Gli altri motivi sono, all'evidenza, assorbiti.

**P.Q.M.**

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata perchè il reato è estinto per prescrizione.