

Osservatorio sulla Corte di cassazione

Reati tributari

La decisione

Reati tributari - Dichiarazione infedele - Frode fiscale mediante uso di fatture o altri documenti materialmente falsi - Pene accessorie - Configurabilità - Norme applicabili (C.p., art. 110; D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 1, 2, 4, 7, 12).

Il reato di dichiarazione fraudolenta è realizzato anche nel caso in cui la documentazione infedele venga creata dallo stesso utilizzatore dichiarante, che la faccia apparire come proveniente da terzi. In tal caso è possibile il concorso tra tutti coloro che forniscono il loro contributo causale a colui che artificiosamente si precostituisce dei costi sostenuti al fine di abbattere l'imponibile, poiché l'esclusione del concorso (art. 9 d.lgs. 74 del 2000) ha come presupposto due soggetti diversi e, tra loro, autonomi.

La sovrapposizione qualitativa è concetto che concede al rapporto giuridico sottostante una valenza di effettività commerciale, come tale incompatibile con le ipotesi riconducibili alla diversa nozione di operazione inesistente, tali dovendosi ritenere, tra l'altro, quelle che contemplan una contemporanea doppia simulazione, sia sul versante soggettivo, dell'intestatario, sia su quello oggettivo, del valore economico.

CASSAZIONE PENALE, SEZIONE FERIALE, 29 agosto 2013 (ud. 1 agosto 2013) - A. ESPOSITO, *Presidente* - FRANCO, *Estensore* - MURA, *P.G.* (conf.) - Agrama e altri, ricorrenti.

Oltre i confini dell'elusione fiscale: considerazioni sul caso Mediaset

SOMMARIO: 1. L'inquadramento della vicenda: il c.d. "giro dei diritti televisivi". - 2. L'ipotesi del carattere fittizio delle società coinvolte. - 3. Il corollario della "doppia simulazione" delle fatture emesse. - 4. L'evasività della sentenza sulla natura elusiva del "giro dei diritti". - 5. La (apparente) riconducibilità della fattispecie al paradigma del *transfer pricing*. - 6. Le ragioni dell'incompatibilità del "giro dei diritti" con lo schema dell'elusione fiscale... - 7. ...e sua riconduzione al paradigma delle operazioni inesistenti. Prime conseguenze. - 8. L'autonoma verifica della natura fittizia degli elementi passivi. - 9. Il concorso (diretto) nel delitto di dichiarazione fraudolenta degli autori del "giro dei diritti". - 10. Pluralità di dichiarazioni e (verifica di) compatibilità con il dolo di partecipazione. - 11. Il dolo specifico di evasione e finalità ulteriori nell'ottica di una reciproca coesistenza.

1. L'inquadramento della vicenda: il c.d. "giro dei diritti televisivi"

A discapito della risonanza mediatica che ha sortito la sentenza in commen-

to¹, oltre che dell'indubbia complessità processuale che ne ha preceduto l'emissione (di cui sono testimonianza, tra l'altro, le molte pagine dedicate ad affrontare il gran numero di eccezioni procedurali sollevate dai difensori degli imputati), i fatti con essa giudicati, ridotti al loro nucleo essenziale, possono essere così sinteticamente schematizzati: avvalendosi dell'intermediazione di alcune società estere, di cui l'istruttoria dibattimentale ha dimostrato il carattere "fittizio", Mediaset è riuscita a "giustificare" costi d'acquisto dei diritti televisivi a prezzi notevolmente "gonfiati" rispetto a quelli applicati dalle *Major* americane, con conseguente abbattimento dell'utile imponibile e, quindi, dell'imposta dovuta al Fisco.

Il metodo impiegato per giungere a quest'obiettivo è stato, dalla Corte, efficacemente descritto come «un gioco di specchi sistematico che – a fronte di una realtà costituita dall'acquisizione di diritti su opere scelte presso i produttori da un emissario di Mediaset, per prezzi concordati dalle stesse Major con costui – rifletteva una serie di passaggi privi di giustificazione commerciale: privi di giustificazione perché, quanto meno, (ma a volte gli anelli della catena erano più numerosi, e altrettanto – anzi, viepiù – ingiustificati), la titolarità dei diritti andava dal fornitore USA a un primo intermediario "di comodo"; da costui alla società IMS; quindi da IMS alla stessa Mediaset. Ad ogni passaggio la lievitazione dei costi era (a dir poco) imponente. Infatti, il prezzo finale pagato da Mediaset a IMS, comprendente la sommatoria di tutti i ricarichi intermedi, risultava dunque enormemente superiore al costo originario (secondo una logica, in effetti, incomprensibile, se si applicano i criteri d'impresa): ed era, appunto, il prezzo infine fatturato, destinato ad essere portato in detrazione quale costo nelle denunce dei redditi»².

Disattendendo l'inquadramento prospettato dalle difese (in particolare di Berlusconi), teso a ricondurre questo schema operativo entro i confini del c.d. *transfer price*, la Cassazione ne ha dichiarato la penale rilevanza come dichiarazione fraudolenta, ex art. 2 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, assumendo come *inesistenti* le operazioni documentate dalle fatture emesse dalle società intermedie e, conseguentemente, come *fittizi* gli elementi passivi posti a fondamento di tali dichiarazioni.

Più precisamente, sono state raggiunte da questo giudizio tutte le dichiarazioni

¹ Cass., Sez. fer., 29 agosto 2013, Agrama e altri, in www.penalecontemporaneo.it (d'ora in avanti, per brevità, Sentenza), nonché, per estratto, in *Riv. trim. pen. econ.*, 2013, 523, con commento di SALCUNI, *Il «giro dei diritti»: fra «frode fiscale», transfer pricing e tax saving*. La sentenza è stata altresì commentata da IORIO, *Riconosciuta la fittizietà soggettiva ed oggettiva delle fatture utilizzate dalle società coinvolte*, in *Guida dir.*, 2013, 85; MARZADURI, *Una presunzione di responsabilità dell'imputato che non sembra eliminare ogni margine di dubbio*, *ivi*, 82.

² Sentenza, 172-173.

annuali redatte “portando a costo” le quote di ammortamento delle fatture d’acquisto in tal modo ottenute, secondo un orientamento già “anticipato” dalla sentenza “gemella” n. 39176 del 2008, della terza Sezione della Cassazione, con cui si è affermato che, «nel caso di frazionamento in successive dichiarazioni annuali delle quote di ammortamento dell'importo di fatture per l'acquisto di beni strumentali, acquisto risultato inesistente, il reato di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, art. 2 è integrato da ogni dichiarazione nella quale vengono indicati i corrispondenti elementi passivi fittizi in detrazione dei redditi»³.

L’individuazione degli indizi del dolo specifico necessario per l’integrazione del reato in capo (anche) all’imputato Berlusconi, che, pur avendo partecipato all’ideazione ed all’avvio dell’architettura “fraudolenta” sin qui descritta, ne è rimasto (formalmente) estraneo a partire dal suo ingresso in politica e dalla pressoché contestuale quotazione in borsa di Mediaset, è stata affidata, in ultimo, alla “infallibile controprova” del *cui prodest*, giacché, dall’esame complessivo degli elementi probatori raccolti, e, in particolare, della prova «diretta e documentale, con riguardo al primo periodo» e dovendosi ritenere che altrettanto «sia accaduto con riguardo ai fatti di cui all’imputazione», è emerso che il risultato dell’evasione è «confluito nella piena disponibilità dell’imputato»⁴.

A tale regola di verifica della tenuta logica della decisione assunta dai giudici di merito, invero, si è affiancata quella, altrettanto “suggestiva” (ma, invero, potenzialmente non meno pericolosa sotto il profilo delle possibili ricadute in tema di “presunzione” di prova dell’effettiva sussistenza del dolo), tesa a porre in evidenza la «inverosimiglianza della ipotesi alternativa [della mancata condivisione delle finalità evasive in tal modo perseguite] che vorrebbe tratteggiare una sorta di colossale truffa ordita per anni ai danni di Berlusconi (proprio in quello che è il suo campo d’azione e nel contesto di un complesso meccanismo da lui stesso strutturato e consolidato) da parte dei personaggi da lui scelti e mantenuti, nel corso degli anni, in posizioni strategiche e nei cui confronti non risulta essere mai stata presentata denuncia alcuna»⁵.

Insomma: la partecipazione all’ideazione iniziale dell’architettura riferita e l’averne tollerato il mantenimento anche in epoca successiva, in uno con il costo elevatissimo (in termini di spesa ingiustificata) che la stessa produceva per Mediaset, ha costituito un indizio assai significativo del dolo specifico richiesto per la punibilità (anche) di Berlusconi per il delitto di dichiarazione

³ Cass., Sez. III, 24 settembre 2008, Agrima e altri, in *Cass. pen.*, 2009, 2617.

⁴ Sentenza, 184.

⁵ Sentenza, 193.

fraudolenta, ai sensi dell'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000.

2. L'ipotesi del carattere fittizio delle società coinvolte

Si tratta, indubbiamente, di una pronuncia che, come è già stato giustamente evidenziato⁶, «offre una miriade spunti» di riflessione, con ampia possibilità di dibattito sulle molte questioni affrontate. In un taglio consapevolmente limitato, con occhio attento, per quanto possibile, alla ricostruzione fattuale ad essa sottostante, tenterò di ripercorrerne alcuni snodi argomentativi per cercare di cogliere per quali ragioni una fattispecie (come si vedrà) “in bilico” tra evasione ed elusione fiscale sia stata collocata nell'alveo della prima, confermando il giudizio di responsabilità per il delitto di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000.

La pietra angolare su cui poggia l'intelaiatura argomentativa che sorregge il giudizio di condanna è costituito dalla dimostrazione del carattere manifestamente “fittizio” delle società frapposte tra il produttore dei diritti televisivi e Mediaset, che consentivano a quest'ultima di acquistarli a prezzi notevolmente “gonfiati” rispetto a quello pagato dal primo di tali intermediari.

Questa conclusione giunge al termine di una meticolosa analisi delle peculiarità di ciascuna società cui tale “intermediazione” era affidata, da cui emerge che le stesse erano caratterizzate da un'indubbia inconsistenza strutturale ed organizzativa ed erano state volute ed utilizzate dagli imputati per rimanere estranee, dal punto di vista strettamente “fattuale”, all'attività di commercializzazione ad esse formalmente riferita sul piano meramente documentale.

A tal riguardo, è utile richiamare il passaggio della sentenza con cui, nel ripercorrere le motivazioni (concordi) dei giudizi di merito, si è evidenziato come «i diritti di trasmissione televisiva (...) venivano acquistati da società del comparto estero e riservato di Fininvest e quindi venivano fatti oggetto di una serie di passaggi infragruppo, o con società solo apparentemente terze, per essere poi trasferiti ad una società maltese che a sua volta li cedeva, a prezzi enormemente maggiorati rispetto all'acquisto iniziale, alle società emittenti (...) La reale acquisizione dei diritti era (...) operata direttamente dalla struttura di Rete Italia prima e di Mediaset» poi, variamente riconducibile agli imputati. Sicché, si osserva, «nessuna funzione, neppure marginale, era pertanto demandata alle società del comparto estero che figuravano acquirenti in prima battuta»⁷.

Tra i vari indici sintomatici del carattere manifestamente fittizio delle “cartiere”, spiccano la mancanza di una «struttura aziendale, ancorché minimale,

⁶ SALCUNI, *Il «giro dei diritti»: fra «frode fiscale», transfer pricing e tax saving*, cit., 523, che l'ha significativamente definita una sentenza “monografica”.

⁷ Sentenza, 90-91.

idonea a giustificare la mole di affari risultante dalle fatture» per tal ragione emesse e ricevute; la diretta ingerenza gestionale ed operativa nelle operazioni ad esse riferite da parte dei membri dell'unica "cabina di regia" dell'architettura fraudolenta in cui erano inserite; nonché, in ultimo, non per ordine d'importanza, la sistematica "dispersione" del denaro incamerato mediante bonifici in favore di conti correnti esteri intestati a società *offshore* del gruppo Fininvest o, comunque, funzionali a creare ingenti fondi "occulti" nella disponibilità di Berlusconi.

Il carattere fittizio delle "cartiere", del resto, era noto agli stessi venditori iniziali dei diritti televisivi, tanto che, ai loro occhi, l'intero meccanismo appariva «come un elaborato "*shell game*" e cioè "gioco dei gusci vuoti" (...) con finalità di evadere le tasse»⁸; al punto che, in caso di ritardo nei pagamenti da parte degli acquirenti "immediati", il fornitore non si rivolgeva a questi ultimi per sollecitarne l'esecuzione, bensì al vertice dell'organizzazione sin qui descritta, ricondotto al gruppo Fininvest e, in particolare, a Mediaset o, più direttamente, a Silvio Berlusconi ed al suo ristretto *entourage*.

3. Il corollario della "doppia simulazione" delle fatture emesse

Dall'esame di un *modus operandi* così congegnato, la sentenza trae argomento per confermare il giudizio raggiunto nei precedenti gradi di merito circa l'*inesistenza* delle fatture emesse dalle "cartiere", proprio perché provenienti da soggetti "fittizi", aventi l'unico "ruolo" di ammantare di legittimità e credibilità una realtà radicalmente difforme da quella apparente, consentendo a Mediaset di dirottare all'estero i proventi dello sfruttamento dei diritti televisivi in tal modo acquisiti, con conseguente abbattimento dell'imposta versata nelle casse del Fisco.

In particolare, la sentenza evidenzia come le fatture emesse dalle "cartiere" «nascondevano una evidente doppia simulazione, sull'intestatario e sul valore economico, che rendeva l'operazione del tutto fittizia e quindi soggettivamente e oggettivamente inesistente»⁹.

Quanto al primo profilo, viene rilevato come tali fatture «non provenivano - soggettivamente - dal venditore reale» dei diritti televisivi, bensì dagli intermediari "fittizi"; quanto al «versante oggettivo», che la stessa Corte individua come «quello decisivo» nell'economia del giudizio di condanna per il delitto ipotizzato, si pone l'accento sulla circostanza che le stesse «recavano importi del tutto svincolati da quelli effettivamente corrisposti all'originario (unico ve-

⁸ Sentenza, 97.

⁹ Sentenza, 174.

ro) alienante»¹⁰ e dettati unicamente dalle valutazioni di opportunità nell'ottica dell'abbattimento degli utili conseguiti da Mediaset, su cui ricadeva l'intero "costo" (ed il conseguente "vantaggio" in termini di abbattimento d'imposta) del meccanismo fraudolento in esame.

Dal descritto "doppio grado di fittizietà" si è fatta discendere la ritenuta impossibilità (per "incapienza") di ricondurre la fattispecie in esame entro gli angusti confini della sovrapproduzione qualitativa, giacché quest'ultima, si afferma, «concede al rapporto giuridico sottostante una valenza di effettività commerciale della quale, in realtà, esso nel caso di specie, era privo»¹¹. Si osserva, infatti, che il riferito «carattere di radicale fittizietà dei documenti determina il configurarsi di una altrettanto generale simulazione finale, sul versante fiscale: la quale giustifica – o per meglio dire, impone – la qualificazione delle operazioni in termini di inesistenza, come normativamente qualificate ai sensi dell'art. 1, lett. a), d.lgs. n. 74 del 2000»¹².

In verità, per comprendere appieno l'impostazione seguita dai Giudici di legittimità, occorre richiamare sia la "classica" distinzione tra inesistenza oggettiva e inesistenza soggettiva dell'operazione, ricordando che, mentre con la prima si designano quelle operazioni che non trovano, nella realtà, alcun riscontro, con la seconda, invece, si allude a quelle ipotesi in cui l'operazione, pur realmente effettuata, intercorre tra i soggetti diversi da quelli indicati in fattura (o in altro documento fiscale equipollente), sicché l'emittente di quest'ultima funge da società c.d. "cartiera"¹³; sia l'orientamento, che appare ormai consolidato nella giurisprudenza di legittimità, secondo cui, ai fini dell'integrazione del reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, con riguardo alle imposte dirette, rileverebbe la sola «inesistenza oggettiva, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti», giacché, in tal caso, «l'effettiva esistenza della operazione e del conseguente esborso economico, corrispondente a quanto dichiarato, esclude il carattere fittizio degli elementi passivi indicati nella dichiarazione, a nulla rilevando in linea di massima che il destinatario degli stessi sia un soggetto diverso da quello reale»¹⁴. Di qui, dunque, l'attenzione dedicata dalla Cassazione nel porre in risul-

¹⁰ Sentenza, 173.

¹¹ Sentenza, 173.

¹² Sentenza, 173.

¹³ Cfr. in tema, con particolare riferimento alla responsabilità della "cartiera" ex art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000, v. Cass., Sez. III, 18 maggio 2011, P., in *Dir. e giust. online*.

¹⁴ Così, da ultimo, Cass., Sez. III, 17 ottobre 2013, Tormenti, in *Dir. e giust. online*, 2013, con cui si ribadisce, altresì, che «con riguardo invece all'iva la detrazione è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che ha effettuato la prestazione, giacché tutto il sistema di pagamento e recupero dell'imposta (art. 17, 18 d.P.R. n. 633 del 1972) si basa sul presupposto che la stessa sia versata a chi ha effettuato prestazioni imponibili mentre il versamento dell'imposta ad un soggetto non operativo o

to l'oggettiva inesistenza delle operazioni in giudizio ed il conseguente sforzo argomentativo per evidenziare la correttezza delle argomentazioni in tal senso spese dalle sentenze di merito.

Ulteriore corollario del carattere manifestamente e concretamente fittizio dell'intervento delle "cartiere" è l'affermata possibilità di estendere, ex art. 110 c.p., l'operatività dell'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 anche nei confronti di chi ha emesso le "false fatture", in (apparentemente) contrasto con il divieto posto dall'art. 9 d.lgs. n. 74 del 2000.

4. L'evasività della sentenza sulla natura elusiva del "giro dei diritti"

Così schematicamente riassunti i passaggi della sentenza in commento utili all'obiettivo prefissato, il primo nodo da sciogliere che, pur aleggiando sullo sfondo dell'intera vicenda processuale, non pare essere stato affrontato in modo diretto ed immediato nei vari passaggi argomentativi che ne hanno sancito la conclusione, concerne il ruolo in essa giocato dal noto dibattito circa la (più che discutibile) rilevanza penale dell'elusione fiscale¹⁵. Detto in termini ancor più chiari, all'esito della lettura della sentenza non pare agevolmente percepibile se il giudizio di condanna presupponga (evidentemente su base implicita) la riconduzione dell'intera macchinazione fraudolenta sin qui descritta entro i confini dell'elusione fiscale, ovvero entro quelli più "solidi" e "schietti" dell'evasione.

Il dubbio prospettato, che pure ha costituito motivo di specifiche censure mosse dagli imputati contro il giudizio di condanna emesso dai giudici territoriali, si giustifica a fronte della presa d'atto che, formalmente, l'obiettivo del

diverso da quello effettivo consentirebbe un recupero indebito dell'iva stessa. Di qui la conseguenza che l'evasione iva può essere configurata anche in presenza di costi effettivamente sostenuti». In argomento, v. PERINI, *Operazioni soggettivamente inesistenti, interposizione fittizia e nuovo sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2001, 1411; PISANI, *La nozione di inesistenza nelle fatture soggettivamente false*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 338.

¹⁵ In dottrina, le voci critiche rispetto alla possibilità di attribuire rilevanza penale all'elusione sono ormai molte ed autorevoli. Per un inquadramento della tematica (e per i necessari approfondimenti bibliografici) si v. CORSO, *Una elusiva sentenza della Corte di cassazione sulla rilevanza penale dell'elusione*, in *Corr. trib.*, 2012, 1074; D'AVIRRO, *L'elusione entra "a torto" nell'illecito penale tributario*, in *Corr. giur.*, 2012, 493; FASANI, *L'irrilevanza penale dell'elusione tributaria*, in *Le società*, 2012, 791; FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2011, 869; LANZI, *I riflessi penali dell'elusione fiscale*, in *Studi in onore di Franco Coppi*, I, Torino, 2011, p. 485; MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di Maisto, Milano, 2009, p. 421; PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, abuso del diritto e norme penali*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012, 731; SALCUNI, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: tra offensività e determinatezza*, ivi, 2013, 113; VENEZIANI, *Elusione fiscale, "estero-vestizione" e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 858.

risparmio d'imposta è stato raggiunto mediante la concatenazione di negozi giuridici che, considerati singolarmente ed in astratto, avulsi, cioè, dal contesto in cui sono stati inseriti ed indipendentemente dalle ulteriori valutazioni circa il carattere fittizio delle società che li hanno posti in essere, sono da ritenere conformi a diritto.

E tale impressione viene ancor più alimentata se si pone l'accento non solo sulla (apparente) esistenza (quantomeno dal punto di vista "formale") delle società "cartiere", ma, soprattutto, sul dato incontestato dell'effettiva movimentazione di denaro da una società all'altra e, in ultimo, da Mediaset all'ultimo anello della catena di tali cessioni, da cui potrebbe trarsi conferma del carattere reale (non fittizio) delle operazioni in tal modo poste in essere.

Questo interrogativo non sembra trovare risposta diretta nelle righe della sentenza in commento, pur se, dall'analisi complessiva dell'apparato argomentativo che ne sorregge le conclusioni, parrebbe doversi desumere che la scelta tra le due alternative riferite sia caduta a favore dell'evasione fiscale.

In questo senso sembra anzitutto deporre il già evidenziato impegno indiscutibilmente dedicato alla dimostrazione del carattere (doppiamente) fittizio delle operazioni commerciali (apparentemente) documentate dalle fatture emesse dalle società intermediarie, tanto che, riprendendo il convincimento già espresso dalla Corte d'appello, viene ribadito che l'effettivo trasferimento, da una società all'altra, dei corrispettivi delle operazioni di vendita in tal modo simulate, non può essere considerato «elemento di per sé idoneo per attribuire natura reale alle operazioni commerciali indicate nella contestazione»¹⁶.

L'unico riferimento "diretto" a questa problematica è contenuto in una sorta di *obiter dictum*, con cui si afferma: «È poi il caso di rilevare che non coglie nel segno il richiamo all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000, dal momento che è certamente esatto che i reati tributari di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione possono essere integrati anche dalle condotte elusive ai fini fiscali che siano strettamente riconducibili alle ipotesi di elusione espressamente previste dalla legge, ovverosia quelle di cui agli artt. 37, co. 3, e 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 (Cass., Sez. II, 22 novembre 2011, Gabbana, in *Mass. Uff.*, n. 252019), ma è anche vero che l'art. 4 si apre appunto con una clausola di salvezza rispetto alla configurabilità delle ipotesi di cui all'art. 2 (e 3) del medesimo d.lgs., del quale per le ragioni sopra ricordate ricorrono tutti gli estremi»¹⁷.

Ma, a ben vedere, anche tale "richiamo", oltre che discutibile¹⁸ è "sfuggente",

¹⁶ Sentenza, 175.

¹⁷ Sentenza, 179.

¹⁸ Se realmente, con tale affermazione, si fosse inteso affermare che le condotte elusive potrebbero rien-

posto che ad un'attenta lettura del passo citato si rileva che la propensione per la sussistenza, nel caso concreto, dell'art. 2 e non dell'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 consegue non già ad una diretta presa di posizione sulla natura "elusiva" o "evasiva" del fatto censurato, bensì dalla presa d'atto che la "riduzione" della base imponibile è stata ottenuta «mediante inserimento nella dichiarazione Irpef e Iva, di fatture materialmente false o di altra documentazione contabile, di analoga efficacia probatoria, materialmente falsa» e non secondo la "generica" (a confronto della tipizzazione dell'illecito effettuata dall'art. 2) modalità operativa descritta dall'art. 4 del decreto¹⁹.

Per un sereno vaglio dell'approdo interpretativo cui è giunta la sentenza in commento, pare indispensabile tentare di fare maggior chiarezza su questo punto nevralgico della vicenda storica cui essa si riferisce, posto che, a seconda delle conclusioni raggiunte, si potrebbero eventualmente dischiudere ulteriori (e diversi) spunti di riflessione connessi alle note perplessità da più parti espresse (talora con echi giurisprudenziali)²⁰ circa la rilevanza penale di questa "zona grigia" del diritto (penale) tributario, cui non sembrano aver posto rimedio i principi espressi dalla Cassazione in merito al c.d. caso Dolce & Gabbana²¹.

5. La (apparente) riconducibilità della fattispecie al paradigma del *transfer pricing*

Secondo una definizione comunemente accolta, è noto che si ha evasione a fronte di «tutti quei comportamenti posti in essere in violazione di una norma tributaria al fine di conseguire un risparmio fiscale», mentre si può parlare di elusione²² «in relazione a qualunque condotta che, pur conforme alla legge, ne

trare anche nel raggio di qualificazione dell'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, la stessa presterebbe il fianco alla critica secondo cui «non pare possibile, almeno di regola, riportare comportamenti elusivi nel quadro del delitto punito dall'art. 2», giacché quest'ultimo richiede una «difformità tra rappresentazione documentale e realtà materiale (circa l'oggetto o i soggetti della operazione) [che] è di regola assente nelle condotte elusive» (MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rass. trib.*, 2009, 412).

¹⁹ Sentenza, 180, ove pure si osserva che «ove si ritenesse diversamente, si determinerebbe la manifesta illogicità del sistema sanzionatorio penale in materia tributaria».

²⁰ In senso favorevole all'irrelevanza dell'elusione fiscale, v. Trib. Catania, Sez. III, 29 maggio 2010, Pulvirenti, in *Cass. pen.*, 2012, 267, con nota di CUGINI, *L'elusione fiscale è fattispecie non riconducibile a quella di evasione, e non costituisce comunque reato*.

²¹ Cass., Sez. III, 28 febbraio 2012, P.m. in proc. Gabbana e altri, in *Corr. giur.*, 2012, 487.

²² Al riguardo, invero, pare ancora attualissima, nonostante l'evoluzione normativa nel frattempo registratasi, l'osservazione con cui si è posto in evidenza come «parlare di elusione rispetto al sistema penale italiano è senza dubbio impresa ardua, se non altro per il fatto che la stessa nozione di elusione fiscale (...) è ben lontana dall'assumere un'appagante certezza di contorni, al punto di dover talora registrare una vera confusione di linguaggi, che rispondono a impostazioni tra loro differenziate e spesso neppure adeguatamente motivate» (ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. pen. proc.*, 1990, 1075).

strumentalizza la lettera, aggirandola e consentendo al contribuente, che abbia posto in essere un'operazione economicamente equivalente al presupposto d'imposta, di non realizzare la fattispecie imponibile ovvero di realizzarne una meno onerosa»²³.

Assumendo come schema-guida di riferimento una simile partizione, come, del resto, generalmente accade di fronte alle opzioni poste in tema di rilevanza penale dell'elusione²⁴, la scelta del paradigma cui ricondurre l'architettura fraudolenta in esame potrebbe sembrare (quantomeno *prima facie*) affidabile più alle personali "sensibilità" dell'interprete, che non a sicuri indici rivelatori della correttezza di una soluzione a discapito dell'altra.

La "giostra dei diritti" televisivi di cui si è dato conto era, infatti, caratterizzata da un elevato indice di "legalità apparente"²⁵, sì che la relativa riconduzione al modello operativo del c.d. *transfer price* (come suggerito dalla difesa di Berlusconi) appare connotata da un considerevole grado di persuasione. Le plurime transazioni commerciali inscenate per giustificare la lievitazione finale del prezzo dei diritti televisivi acquistati da Mediaset erano "vestite" in modo tale da risultare effettivamente "lecite", pur se prive di una valida ragione commerciale o economica, tipico tratto espressivo della maliziosità che accomuna le operazioni elusive²⁶.

Fermandosi a questo primo livello d'osservazione, dunque, la riflessione dovrebbe cadere sulla rilevanza penale del trasferimento di denaro effettuato

²³ Così, per tutti, AMBROSETTI, *I reati tributari*, in *Diritto penale dell'impresa*, a cura di Ambrosetti, Mezzetti, Ronco, III, Bologna, 2012, p. 432, ove pure si evidenzia come tale concetto costituisca «una declinazione in ambito tributario dell'abuso del diritto, figura più generica che indica il raggiungimento di uno scopo vietato da una norma giuridica attraverso il compimento di atti formalmente leciti». Per un inquadramento del rapporto tra *elusione* ed *abuso del diritto*, si v. il recente contributo di LA ROSA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze e interferenze*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 707.

²⁴ Condivisibili, infatti, paiono le prudenti premesse di quegli Autori che, di fronte alle peculiarità dell'assetto normativo riferibile al fenomeno elusivo, osservano come, «in una tale non semplice situazione, è di tutta evidenza come nessuna delle due contrapposte prospettive [n.d.r., di rilevanza o irrilevanza penale] appaia percorribile senza dubbi ed esitazioni di sorta» (così LANZI, *I riflessi penali dell'elusione fiscale, il transfer pricing e il CFC*, cit., 489).

²⁵ A tal riguardo, basti rilevare che l'indagine che ha condotto alla scoperta delle modalità operative di cui si discute sono scaturite nell'ambito di un diverso filone processuale, relative alle irregolarità riscontrate nei bilanci di Fininvest. In tal contesto, dopo aver "intercettato" il passaggio di un'ingente somma di denaro da una società *offshore* del gruppo Fininvest ad un conto svizzero riconducibile all'ex primo ministro Bettino Craxi ed all'esito degli accertamenti condotti tramite rogatoria, si scopriva «che il gruppo Fininvest, già alla fine degli anni 1980, aveva costituito un sistema di società offshore a fianco delle società estere ufficiali: dette società offshore erano domiciliate nelle Isole Vergini Britanniche, nelle Isole del Canale e nelle Bahamas e costituivano un comparto estero occulto di Fininvest, ossia il "Fininvest Group very discrete" e venivano alimentate con fondi sottratti al gruppo Fininvest» (Sentenza, 85-86). Di qui prendevano le mosse gli ulteriori accertamenti che hanno condotto all'accertamento dell'intero meccanismo relativo al c.d. "giro dei diritti" in esame.

²⁶ In tal senso, v. ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, cit., 1075.

tramite schemi contrattuali avulsi dagli “ordinari” parametri di ragionevolezza economica, di cui, in ultimo, si è avvalsa Mediaset per “incamerare” i diritti televisivi veicolati da tali strumenti ad un prezzo svincolato dai valori di mercato.

Ed in effetti, secondo la prospettazione difensiva sopra ricordata, l'intera fattispecie in giudizio avrebbe dovuto trovare disciplina al lume dell'art. 110, co. 7, T.U.I.R.²⁷, secondo cui, in caso di operazioni infragruppo attuate con società non residenti nel territorio dello stato, i componenti di reddito che ne derivano sono opponibili al Fisco solo nel limite del loro “valore normale”, determinato secondo i criteri sanciti dall'art. 9 T.U.I.R. Prospettazione che evidentemente, presuppone la radicale negazione del giudizio di inesistenza delle operazioni di cui trattasi, giacché «il problema (...) riguardava il valore dei beni ceduti ossia una questione che rientra nel tema del *transfer pricing*» e, dunque, «la vendita finale da IMS alla capogruppo Mediaset doveva avvenire ad un “valore congruo” (secondo i criteri OCSE), con dei margini ragionevoli»; «si sarebbe comunque trattato [cioè] di un problema di valore e congruità e non un costo inesistente tutto o in parte»²⁸.

In tal modo, la tematica dell'elusione fiscale e della sua rilevanza sul terreno penale tributario sembrerebbe affacciarsi prepotentemente nell'orbita della qualificazione giuridica dei fatti in esame. Con la conseguenza che il silenzio (apparentemente) serbato sul punto dalla sentenza in commento potrebbe destare più d'una perplessità, giacché, in tal caso, il giudizio suo tramite formulato dovrebbe dirsi carente rispetto ad una delle tematiche centrali (e potenzialmente dirimenti) dell'intera vicenda processuale, ed atteso che l'accennata (sbrigativa) risposta fornita dalla Cassazione all'obiezione che, vere le premesse qui ricordate, i fatti in giudizio avrebbero dovuto essere (al più) qualificati sotto l'ombrello definitorio dell'art. 4 anziché dell'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, costituirebbe una grave “elusione” dell'onere di motivazione su di un aspetto nodale della vicenda giudicata.

²⁷ Di cui, per comodità espositiva, si riporta il testo: «I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del co. 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali “procedure amichevoli” previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti».

²⁸ Sentenza, pag. 44.

6. Le ragioni dell'incompatibilità del "giro dei diritti" con lo schema dell'elusione fiscale...

Le indagini condotte sulla realtà su cui era calzata quella veste di apparente legalità (si direbbe "normalità") ne ha tuttavia disvelato, come si è visto, l'assoluta inconsistenza strutturale, lasciando emergere come, in verità, le operazioni oggetto di fatturazione fossero solo apparentemente riconducibili alle società "cartiere", ma, nella sostanza, ben incardinate nella struttura decisionale ed operativa di Mediaset.

Ebbene, il senso dell'interrogativo proposto si coglie proprio nella presa d'atto dell'efficacia (nella particolare prospettiva perseguita dai relativi ideatori) del metodo operativo inscenato per sottrarre denaro al Fisco: tale efficacia è di per sé sufficiente a ritenere operante lo schema di qualificazione dell'elusione, ovvero, al contrario, è sintomatica dell'evasione fiscale? Detto in altri e più concreti termini: l'apparenza di realtà-giuridica conferita alle operazioni altrettanto apparentemente poste in essere dalle società "intermediarie" è elemento sufficiente per ritenere applicabile la disciplina del *transfer price*, con tutte le conseguenti riflessioni e ricadute sul terreno della compatibilità di tale paradigma normativo con i principi e gli strumenti cui deve ispirarsi l'intervento del diritto penale?

Questo interrogativo pone l'interprete di fronte ad un bivio che, prima ancora che sui principi, richiama nuovamente l'attenzione sui fatti cui tale giudizio deve riferirsi, ovviamente nei limiti della ricostruzione offertane dalla sentenza. E tali fatti ci vengono presentati come pervasivamente sorretti da una modalità comportamentale fraudolenta, volta a far apparire reali atti e scelte imprenditoriali del tutto sornite di qualsivoglia elemento strutturale concreto.

Come in precedenza ricordato, dal resoconto che di essi forniscono i Giudici di piazza Cavour emerge non solo che le transazioni commerciali inscenate tra le varie società coinvolte erano prive di qualsivoglia ragione economica, ma, prim'ancora, che le stesse società di cui si discute esistevano solo "sulla carta", essendo prive (anche solo a livello "sintomatico") del benché minimo requisito organizzativo e gestorio lontanamente idoneo a garantirne la sopravvivenza, oltre che la concreta capacità di porre in essere le operazioni commerciali ad esse (apparentemente) attribuite.

Non solo. Tanto le società interposte quanto le operazioni (apparentemente) alle stesse riconducibili erano tutte (e sempre) gestite dalle stesse persone, normalmente estranee alla compagine sociale delle "cartiere"²⁹, le quali erano

²⁹ Eccezion fatta per la posizione di Frank Agrama cui erano direttamente riconducibili due società intermediarie, pur se la sentenza dà conto di una missiva acquisita agli atti del processo, inviata dalla Pa-

state a ciò specificamente preposte dai vertici di Mediaset o, più precisamente (secondo quanto sostenuto in sentenza), da Berlusconi.

L'unico dato "reale" era costituito dal transito di denaro da una società all'altra, secondo il meccanismo (apparentemente) riconducibile al *transfer price*, invero attuato secondo lo schema tipico delle c.d. frodi carosello, come, tra l'altro, dimostra la già segnalata "etero-distrazione" dei proventi delle operazioni di cui si discute a totale vantaggio, in via diretta o indiretta, degli ideatori dell'architettura fraudolenta sin qui descritta (ivi comprese le persone fisiche incaricate di apparire come i rappresentanti legali delle "cartiere"). Etero-distrazione che, ben potendo costituire una vera e propria retrocessione di tali proventi ai reali "titolari" dell'operazione cui gli stessi si riferiscono, è di per sé idonea a dimostrarne il carattere simulato.

Tutto ciò senza dimenticare che l'acquisto da parte di Mediaset dei diritti televisivi veniva effettuato dopo che questi ultimi erano già entrati nel "circuit" fraudolento orchestrato dagli imputati, in un carosello doppiamente inutile dal punto di vista economico: sia perché le intermediazioni successive all'acquisto iniziale dei diritti dalla *Major* americana avveniva tra società facenti parte del medesimo "gruppo societario" (dichiarato ed occulto); sia perché gli "spostamenti" dei diritti da una società all'altra era privo di qualsivoglia giustificazione diversa dall'esigenza di innalzare il prezzo della relativa cessione a Mediaset e di depistare l'accertamento dell'esistenza di tale macchinazione da parte del Fisco nostrano.

Né, del resto, può essere trascurato che la fittizietà di cui si discute non pare logicamente e inscindibilmente connessa alle finalità normalmente affidate alle condotte di *transfer price*, che dovrebbero, invece, motivare l'impalcatura di cui si è riferito: volendosi realizzare un "mero" spostamento del costo fiscale dello sfruttamento dei diritti televisivi, infatti, sarebbe stato "sufficiente" frapporre un solo passaggio intermedio tra i produttori di questi ultimi e Mediaset a cui "appoggiare" l'aumento di prezzo funzionale ad un'operazione di *tax planning*, attrezzando, realmente, la società intermediaria a ciò finalizzata, in modo da garantirne la capacità di gestire in proprio le operazioni di acquisto e trasferimento di tali diritti.

7. ...e sua riconduzione al paradigma delle "operazioni inesistenti". Prime conseguenze

In definitiva, dunque, nessuno degli elementi costitutivi della realtà "apparen-

ramount alla Wiltshire di Agrama, in cui si legge: «L'unica cosa della quale siamo orgogliosi è soddisfare un cliente e quando succede che il cliente è Berlusconi è straordinariamente importante che il servizio sia perfetto» (Sentenza, 129).

te” era congruente con quella effettiva.

La ricostruzione dei fatti offerta dalle sentenze intervenute sulla vicenda in esame, dunque, oltre a descrivere un sistema di “gusci vuoti”, ne traccia un quadro in cui questi ultimi sono serviti unicamente ad ingannare l’occhio dell’osservatore, onde non lasciargli intravedere che l’acquisto dei diritti televisivi era intrinsecamente compenetrato con la struttura organizzativa ed operativa di Mediaset.

Anzi, aumentando il grado di dettaglio dell’immagine che ne deriva, parrebbe potersi affermare che l’intera sovrastruttura incaricata di gestire tale operazione era una mera “illusione ottica”, esistente solo “sulla carta” e parallela rispetto all’organizzazione ufficiale di Mediaset, con cui questa si relazionava (formalmente) solo per incamerare i diritti televisivi e per farne uscire la connessa contropartita economica.

A ben riflettere, dunque, la frode si colloca non tanto (e non solo) sul momento culminante della macchinazione posta in essere, quanto, piuttosto, su quello genetico, di (apparente) costruzione degli strumenti giuridici idonei a far credere che tale macchinazione si annidasse (nei limiti dell’elusione o dell’abuso del diritto) tra le pieghe dell’ordinamento fiscale, sfruttandone le opportunità offerte dalle relative “smagliature”.

Sulla scia di questa considerazione, parrebbe venir meno la stessa possibilità di far riferimento ai concetti di «elusione» e di «abuso del diritto», giacché sarebbe in concreto mancante la stessa possibilità di ravvisare nei fatti esaminati un uso “lecito” degli strumenti messi a disposizione del contribuente, il cui risultato consisterebbe “esclusivamente” nell’ottenimento di un risparmio d’imposta eventualmente suscettibile di essere recuperata secondo gli strumenti correttivi a disposizione dell’erario per il contrasto (degli effetti) dell’elusione.

Ed ancor prima, l’incompatibilità della fattispecie esaminata con i concetti richiamati risiede già sul piano strutturale, posto che, s’insegna, l’elusione, cui il *transfer price* è, di per sé, riconducibile³⁰, «è condotta effettiva, in cui il contribuente non ricorre a false rappresentazioni o ad artifici reali, ma ad operazioni reali che gli consentono di piegare ai suoi scopi la legge formale»³¹. In questo caso, invece, di “reale”, si è visto, non vi era nulla, fuorché gli artifici su cui si reggeva l’intera macchinazione orchestrata per gestire il “giro dei di-

³⁰ A tal riguardo si osserva che, secondo un’impostazione comunemente accolta anche nella dottrina penalistica, «il fenomeno del *transfer pricing* rientra dunque nel tema dell’elusione, poiché consente – con operazioni di per sé lecite e reali – di modulare secondo le esigenze, anche fiscali, del “gruppo” il risultato dell’imponibile soggetto a imposizione tributaria» (LANZI, *I riflessi penali dell’elusione fiscale, il transfer pricing e il CFC*, in *Ind. pen.*, 2012, 15).

³¹ MARCHESELLI, *Elusione*, cit., 405.

ritti” in modo da sottrarre base imponibile al Fisco.

Logica conseguenza di questa conclusione sembra essere la necessità di considerare del tutto «inesistenti», alla stregua dell’art. 1, lett. a), d.lgs. n. 74 del 2000³², le operazioni documentate dalle fatture d’acquisto dei diritti televisivi da parte di Mediaset³³. Fatture che, descrivendo una realtà *in toto* inesistente, dovrebbero considerarsi ideologicamente false e, come tali, idonee ad esprimere quel grado di intensità d’offesa alla funzione di accertamento dell’amministrazione finanziaria³⁴, nei cui confronti s’appunta il rimprovero sancito dall’art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000³⁵.

In quest’ottica, inoltre, si coglie appieno il senso del giudizio espresso dalla Cassazione circa l’inapplicabilità alla fattispecie dei canoni ermeneutici elaborati in tema di sovrapproduzione qualitativa, pur a fronte dell’indiscussa “fuoriuscita” di denaro per un importo corrispondente a quello indicato in fattura³⁶: a fronte della radicale inesistenza delle operazioni in tal modo documentate, non vi è più margine per indagare sull’entità del maggior valore ad esse attribuito rispetto a quello effettivo, anche se, in ipotesi, quest’ultimo potrebbe essere desunto dal prezzo originariamente corrisposto ai relativi produttori, poiché l’inesistenza dell’operazione assorbe (sia in ottica di disvalore che di tipicità), travolgendola, qualsivoglia considerazione in merito all’eventuale ri-

³² A tal riguardo, si richiama l’osservazione secondo cui «l’avverbio “realmente”, nel contesto della definizione di cui all’art. 1, lett. a), è utilizzato per descrivere il ‘contenuto’ del documento (che deve rappresentare operazioni “non realmente effettuate ecc...”) e nulla può dire, quindi, circa il “contenitore”, e cioè in ordine alla natura del documento fiscale» (ALDOVRANDI, *La nozione di “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” nel “diritto vivente” ed il “nuovo volto” del diritto penale tributario*, in *Ind. pen.*, 2012, 229-230).

³³ In senso favorevole alla conclusione in tal senso raggiunta dalla Corte, pur se su diverse basi argomentative parzialmente differenti (poggiate essenzialmente sulla rinvenuta retrocessione del denaro corrisposto), v. SALCUNI, *Il “giro dei diritti”*, cit., 549.

³⁴ Come indicato già nella *Relazione di accompagnamento* al d.lgs. n. 74 del 2000, ove si pone in evidenza che l’ipotesi delittuosa prevista all’art. 2 si connota come quella «ontologicamente più grave», giacché «la dichiarazione non soltanto non è veridica, ma risulta altresì “insidiosa”, in quanto supportata da un “impianto” contabile, o più genericamente documentale, atto a sviare od ostacolare la successiva attività di accertamento dell’amministrazione finanziaria, o comunque ad avvalorare artificiosamente l’inveritiera propettazione di dati in essa racchiusa» (*Relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 74 del 2000*, in *Fin. & fisc.*, 2000, 2081).

³⁵ Su questi temi, in senso conforme all’impostazione qui adottata, v. ALDOVRANDI, *La nozione di “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” nel “diritto vivente” ed il “nuovo volto” del diritto penale tributario*, cit., 217, in part. 223 ss.

³⁶ Cfr. Cass., Sez. III, 23 dicembre 2010, Semeraro, in *Giur. it.*, 2011, 2135, (con nota di GRINDATTO), con cui si è sancita l’irrelevanza, ai fini dell’art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 «della cosiddetta “sovrapproduzione” quando l’importo indicato in fattura viene regolarmente corrisposto». In argomento, per un inquadramento generale, v. PISANO, *Congruità di operazioni effettuate e pagate: mancata applicazione dell’art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 75; TRVERSI, GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, p. 174.

levanza penale della relativa sovrapproduzione.

8. L'autonoma verifica della natura fittizia degli elementi passivi

Inquadrata la fattispecie nell'orbita delle "operazioni inesistenti", la possibilità di affermarne la definitiva collocazione nell'ambito della tipicità descritta dall'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 è subordinata alla possibilità di ravvisarne anche l'ulteriore elemento costituito dell'avvenuta indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi³⁷.

Della verifica di questo elemento non vi è traccia in sentenza, che, invero, sembra implicitamente ravvisarne la sussistenza in ragione dell'accertata inesistenza delle operazioni da cui tali elementi passivi dovrebbero derivare.

Tuttavia, la necessità di procedere alla verifica della tenuta del giudizio di responsabilità per il delitto ipotizzato anche sotto questo profilo è imposta, anzitutto, dal ruolo autonomo occupato dall'elemento di cui trattasi nell'economia della fattispecie, sì che non pare consentito sovrapporlo all'autonomo giudizio concernente l'inesistenza delle operazioni indicate in fattura.

Nello specifico, inoltre, quest'esigenza pare vieppiù necessaria in ragione di un duplice ordine di motivi, direttamente connessi alla concreta dinamica che ha caratterizzato lo svolgimento dei fatti e la connessa qualificazione giudicata datane dalla Cassazione: da un lato, è certo che, a fronte dell'acquisto dei diritti televisivi, Mediaset abbia realmente corrisposto le somme di denaro pari agli elementi passivi indicati in dichiarazione; dall'altro, la "moltiplicazione" delle ipotesi di reato contestate per ciascuna dichiarazione contenente le quote-annuali di ammortamento delle singole fatture per tali operazioni d'acquisto potrebbe suscitare – come dimostrano i rilievi critici sul punto formulati nell'impostazione difensiva seguita dagli imputati – taluna considerazione critica.

Quanto al primo profilo, la Cassazione lo ha liquidato richiamando il passaggio della sentenza della Corte d'Appello milanese, con cui si è affermato che «l'effettivo trasferimento dei corrispettivi, in quanto riconducibile agli stessi

³⁷ Termine di qualificazione apparso sin da subito "ambiguo" e suscettibile di interpretazioni difformi. In argomento v. ASSUMMA, *Effettività e fittizietà nel delitto di dichiarazione infedele*, in *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, a cura di Lupi, Milano, 2000, p. 101; BERSANI, *L'interpretazione del concetto di "fittizietà" nella dichiarazione fraudolenta e infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2003, 373; CARACCIOLI, *Gli elementi negativi fittizi nel reato di infedele dichiarazione*, *ibidem*, 106; DASSANO, *La dichiarazione fraudolenta tra autonomia di disciplina e regole di contesto (artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000)*, in *La riforma del diritto penale tributario. Questioni applicative*, a cura di Santoriello, Torino, 2000, p. 131; PERINI, *Il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, in part. 1261 ss.

soggetti non costituisce elemento di per sé idoneo per attribuire natura reale alle operazioni commerciali indicate nella contestazione»³⁸.

Si tratta, di un'affermazione condivisibile – perché ancorata all'impianto probatorio sin qui richiamato ed alla conseguente qualificazione come inesistente delle operazioni di cui tali pagamenti costituiscono l'ultimo atto – ma che merita taluna precisazione ulteriore.

Anzitutto, non può sfuggire che una cosa è predicare il carattere fraudolento del meccanismo a monte relativo all'emissione delle fatture indicate in contabilità; altra è dichiarare che, per ciò solo, a valle, dal punto di vista di chi ne effettua il pagamento, gli elementi passivi ad esse “nominalmente” connessi siano automaticamente fittizi.

A tal riguardo, oltre a richiamare il necessario rapporto di derivazione causale che deve sussistere tra l'essersi avvalsi delle fatture di cui trattasi e l'indicazione di elementi passivi fittizi³⁹, depone in favore della necessità di quest'ulteriore accertamento l'orientamento, accolto anche in giurisprudenza, circa la possibilità che, all'impiego di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non corrisponda, automaticamente, la natura fittizia degli elementi passivi ad esse corrispondenti appostati in contabilità. E, del resto, in quest'alveo di considerazioni s'inserisce sia il reale pagamento delle fatture, sia, soprattutto, il fatto che ciò sia comunque conseguito all'acquisto dei diritti televisivi il cui valore è stato “gonfiato” mediante il meccanismo fraudolento ricordato.

Secondo quanto stabilito dalla lett. b), art. 1 d.lgs. n. 74 del 2000, per elementi passivi s'intendono le «componenti che concorrono negativamente alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto»⁴⁰.

In considerazione di quanto in precedenza rilevato, ipotizzandosi di poter ritenere che il valore dei diritti televisivi appostato in bilancio, al netto delle artificiose “rivalutazioni” effettuate per mezzo della “girandola” in cui sono stati inseriti, costituisca un reale componente negativo di reddito, il problema residuerebbe, comunque, per quanto concerne il *surplus* illecitamente determinato. In relazione a questa “quota” di maggior valore, vere le premesse argomentative sin qui ricordate, sarebbe del tutto mancante qualsivoglia contropartita fattuale idonea a giustificare la riconducibilità alla voce di costo per

³⁸ Sentenza, 175.

³⁹ Particolarmente esplicita, in tal senso, peraltro nel solco di un orientamento del tutto pacifico, è Cass., Sez. VI, 1 luglio 2010, Tramontana, in *Guida dir.*, 2011, 1, 99.

⁴⁰ Da questa definizione si trae spunto per porre l'accento sulla necessità che le spese cui si riferiscono gli elementi passivi indicati in bilancio e, quindi, utilizzati per la determinazione del reddito imponibile siano effettivamente sostenute (cfr. BELLAGAMBA, CARITI, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2000, p. 5).

cui sono state inserite in bilancio⁴¹. In questo senso, le argomentazioni già spese per giustificare l'impossibilità di ravvisare, nella fattispecie in esame, i presupposti della mera sovrapproduzione, possono essere impiegate anche per affermare il carattere fittizio (nell'accezione più rigorosa di inesistenza assoluta) dell'elemento passivo in tal modo (per effetto dell'inserimento in bilancio delle operazioni inesistenti) indicato nella dichiarazione di cui si predica il carattere fraudolento.

Né, per sminuire questa conclusione, ci si potrebbe limitare a rimarcare l'effettività del maggior esborso di denaro corrisposto da Mediaset per procurarsi i diritti televisivi. A tal riguardo, oltre a rimarcare che tale maggior esborso è conseguito all'attività fraudolenta posta in essere dagli stessi vertici di Mediaset per "legittimarne" l'esecuzione, occorre evidenziare che la possibilità di trarre argomento dall'effettività del pagamento per negare il carattere fittizio degli elementi passivi cui esso si riferisce significherebbe confondere due piani d'indagine in alcun modo sovrapponibili: una cosa, infatti, sono gli elementi passivi indicati in bilancio, altra cosa sono i pagamenti "giustificati" da tali elementi, in un rapporto da causa ad effetto che ne impedisce la *reductio ad unum*.

Allorché, dunque, come nel caso in esame, il pagamento non trovi alcuna "copertura" in un elemento passivo realmente esistente, non pare possibile trarre argomento dal pagamento stesso per "inverare" l'appostazione in bilancio di tale voce di spesa.

Per quanto attiene alla "moltiplicazione" delle ipotesi di reato contestate in ragione del numero di dichiarazioni annuali redatte portando a costo le quote di ammortamento dell'unica, iniziale, fattura per operazioni inesistenti, si tratta di una soluzione che appare condivisibilmente coerente con il dato letterale della fattispecie incriminatrice.

Dal primo punto di vista, la soluzione ermeneutica in esame costituisce un precipitato logicamente conseguente, sul piano operativo, della già segnalata autonomia concettuale esistente tra l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, da un lato, e l'indicazione, a quella causalmente collegata, di elementi passivi fittizi.

La scelta di "parcellizzare" l'imputazione a più esercizi dell'unica voce di costo corrispondente all'operazione (dichiarata) inesistente, secondo il metodo

⁴¹ Fattispecie che, dunque, potrebbe essere ricondotta entro la nozione di "inesistenza giuridica", che, secondo la definizione prospettata in dottrina, si realizza, ad esempio, quando la fattura è emessa per un negozio simulato, ovvero per un negozio giuridico apparente, diverso da quello realmente intercorso tra le parti (sul tema, v. PADOVANI, *La frode fiscale, Sezione I, Problemi generali e analisi delle fattispecie previste dalle lettere A), B), C), D), E)* dell'art. 4 legge n. 516/82, in *Responsabilità e processo nei reati tributari*, a cura di D'Avirro, Flora, Grosso, Padovani, Milano, 1992, pp. 246-247).

dell'ammortamento pluriennale, fa sì che ciascuna dichiarazione dei redditi che si avvalga, per la determinazione del reddito imponibile (art. 1, lett. *b*), d.lgs. n. 74 del 2000), di tali quote di ammortamento contenga, in relazione a queste ultime, l'indicazione di elementi passivi fittizi; e, nel contempo, sia redatta tenendo conto dell'avvenuta registrazione, nelle scritture contabili, della fattura emessa per le operazioni inesistenti, che, tra l'altro, dovrebbe essere conservata dalla società a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria (art. 2, co. 2, d.lgs. n. 74 del 2000).

Sicché, anche sotto questo profilo, l'inquadramento della fattispecie in esame nell'alveo di qualificazione del delitto di dichiarazione fraudolenta sembra condivisibile.

9. Il concorso (diretto) nel delitto di dichiarazione fraudolenta degli autori del “giro dei diritti”

La tematica da ultimo affrontata, dischiude l'attenzione ad un diverso (ma collegato) ordine di censure sollevate dalle difese degli imputati (segnatamente di Berlusconi) contro le conclusioni raggiunte dai Giudici di merito (poi condivise anche dalla Cassazione) circa il coinvolgimento degli autori dell'architettura operativa funzionale alla creazione del c.d. “giro dei diritti” nella responsabilità connessa alla redazione della fraudolenta dichiarazione, in violazione del divieto sancito dall'art. 9 d.lgs. 74 del 2000⁴².

Sul punto, invero, si è affermato che, poiché «l'autore del fatto propedeutico può non essere (tanto più a distanza di anni) l'autore della dichiarazione e viceversa», secondo l'impostazione seguita in sentenza «si ritorna, contro la volontà del legislatore, alla responsabilità per fatto meramente prodromico, annullando la caratteristica dell'offensività imposta dalla nuova disciplina»⁴³.

Premesso che la questione in tal modo sollevata involge, in modo determinante, non solo gli aspetti di qualificazione giuridica della fattispecie, ma, soprattutto, quelli concernenti la dinamica dei fatti, con particolare riferimento all'effettiva possibilità di ravvisare in essi gli elementi idonei a descrivere il ruolo concretamente svolto da ciascun imputato rispetto alla redazione della dichiarazione fraudolenta, non pare che, in astratto, l'impostazione seguita dalla Cassazione (e, prima, dai Giudici di merito) sia criticabile.

Ancora una volta, invero, giova ricordare che i “registri” del c.d. “giro dei diritti”

⁴² Per un inquadramento della *ratio* della disciplina introdotta da questa disposizione e delle problematiche ad essa sottese, v. PERINI, *L'emissione di fatture per operazioni inesistenti al vaglio della Corte Costituzionale: “favor” ingiustificato per l'utilizzatore o repressione irragionevole dell'emittente?*, in *Rass. trib.*, 2002, 736 (in nota a Corte cost., n. 49 del 2002).

⁴³ Sentenza, 46.

ti” agivano (*ab initio*) ponendosi nella prospettiva dell’utilizzatore delle fatture in tal modo acquisite, trattandosi, tutti, di soggetti inseriti nel (o, comunque, riconducibili al) vertice della stessa Mediaset. Per tal motivo, le condotte dagli stessi realizzate (vuoi in chiave di autore materiale, vuoi di istigatore-promotore, o entrambe, a seconda dei periodi di riferimento) sono da ricondurre alla fattispecie delittuosa di cui all’art. 2 d.lgs. 74 del 2000, avendo assunto un ruolo (consapevolmente) causale rispetto alla sua realizzazione.

Per tal motivo, appare senz’altro da condividere l’affermazione secondo cui (vere le premesse in fatto cui ci siamo attenuti) «il contributo causale materiale o morale degli imputati di frode fiscale ex art. 110 c.p. si desume dagli elementi che provano un loro coinvolgimento diretto e consapevole alla creazione del meccanismo fraudolento sopra delineato, che consentiva all’autore [*n.d.r.*, della dichiarazione] di avvalersi di documentazione fiscale fittizia»⁴⁴.

Per analoghe ragioni, l’addebito mosso nei confronti degli imputati non può ritenersi limitato ad un mero fatto prodromico atipico, in violazione del dato normativo di riferimento⁴⁵, oltre che della *ratio* che lo ha ispirato; bensì deve considerarsi riferito alla realizzazione di una condotta che, per quanto (in ipotesi) collocata in un momento (questo sì) prodromico alla realizzazione della dichiarazione fraudolenta, ha assunto, rispetto a questa, un’indubbia valenza causale⁴⁶, sì da poter essere agevolmente inserita nel paradigma della (a)tipicità concorsuale, ex art. 110 c.p.⁴⁷

Né tale conclusione può, in astratto, risultare compromessa o sminuita dalla mancata individuazione-corresponsabilizzazione di colui che, materialmente, si occupò della redazione e presentazione della dichiarazione.

In linea generale, infatti, appare certamente condivisibile la conclusione al riguardo espressa dai Giudici di legittimità, secondo cui «l’applicabilità degli ordinari principi in tema di concorso di persone nel reato, anche commesso attraverso l’induzione in errore dell’agente, determina con assoluta certezza la

⁴⁴ Sentenza, 179.

⁴⁵ Nel senso dell’irrelevanza di tali condotte, secondo un orientamento pacifico, v. Cass., Sez. III, 6 giugno 2012, Lovaglio, in *Dir. e giust.* online, 2012.

⁴⁶ Accertamento da condurre assumendo come termine di riferimento «la complessiva organizzazione dell’impresa delittuosa, così come in concreto è avvenuta» (PULITANÒ, *Diritto penale*, IV, Torino, p. 436). Per il rilievo attribuito all’accertamento dell’efficacia causale delle condotte atipiche e del conseguente onere di motivazione, v., tra le altre, Cass., Sez. I, 18 febbraio 2009, Puoti e altro, in *Mass. Uff.*, n. 242849; Id., Sez. I, 17 gennaio 2008, Maccioni e altri, in *Cass. pen.*, 2008, 4179.

⁴⁷ Per avallare questa conclusione, è utile ricordare come «il modello ricostruttivo dell’esecuzione frazionata consente le più diverse scomposizioni degli elementi di fattispecie, purché l’unità del reato, nel suo significato offensivo, sia ricomposta dall’approdo congiunto dei diversi concorrenti», ad eccezione che sia riscontrabile una limitazione imposta dallo stesso fatto tipico (PELISSERO, *Il concorso nel reato proprio*, Milano, 2004, p. 276-277).

responsabilità di quanti abbiano coscientemente e volontariamente contribuito alla formazione della dichiarazione infedele»⁴⁸.

Del resto, spostandoci nuovamente sul terreno della concreta ricostruzione dei fatti, almeno per quando è dato intendere dalla lettura della sentenza, non paiono emersi elementi idonei ad inficiare tali conclusioni. In particolare, oltre a risultare (ovviamente) fuori discussione che le dichiarazioni contenenti gli elementi di fittizietà sin qui riferiti siano state compilate e depositate; ed oltre ad essere stata raggiunta la prova del coinvolgimento degli imputati nella realizzazione dell'impianto fraudolento funzionale alla produzione delle fatture per operazioni inesistenti a tal fine impiegate, non pare essere emerso alcun elemento idoneo a confutare (secondo il giudizio controfattuale tipico dell'accertamento causale su cui s'incentra la ricostruzione della condotta del concorso di persone nel reato)⁴⁹ la possibilità d'inserire tali contributi causali (sebbene atipici o parzialmente tipici) nella determinazione dell'evento-reato di cui all'art. 2 d.lgs. 74 del 2000.

Accolta quest'impostazione e rimarcato il carattere "concretamente fittizio" delle operazioni documentate dalle fatture d'acquisto dei diritti televisivi da parte di Mediaset, la conclusione in tal senso prospettata non pare incorrere nell'ipotizzata violazione dell'art. 9 d.lgs. 74 del 2000, essendo esclusa in radice l'applicabilità dell'art. 8⁵⁰ e, a fortiori, il concordo di quest'ultimo con il delitto punito dall'art. 2.

Ciò chiarito, è purtuttavia possibile trarre un ulteriore argomento a conferma della conclusione in tal senso assunta proprio da quell'orientamento giurisprudenziale elaborato per bypassare il limite sancito dall'art. 9 allorché vi sia corrispondenza tra emittente ed utilizzatore della fattura falsa⁵¹. Senza entrare nel merito dell'interpretazione adottata dall'orientamento giurisprudenziale richiamato⁵², la stessa sembra presupporre la possibilità d'individuare due distinte realtà imprenditoriali, delle quali l'una emetta e l'altra utilizzi le fatture

⁴⁸ Sentenza, 179.

⁴⁹ In argomento, v. PELISSERO, *Concorso di persone nel reato*, in *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Grosso, Pelissero, Petrini, Pisa, Milano, p. 511 ss. e, in part. 515.

⁵⁰ Sul punto la sentenza è categorica nell'escludere l'applicabilità dell'art. 8 (Sentenza, 179).

⁵¹ In questo senso, per tutte, v. Cass., Sez. III, 21 maggio 2012, P.m. in proc. Desiati ed altro, in *Giur. it.*, 2012, 2631, con nota di DEBERNARDI, *Emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti da parte della stessa persona*.

⁵² Su questo tema, in senso fortemente critico, v. FLORA, *La non punibilità del «concorso incrociato» tra emittente ed utilizzatore di false fatture: dalle «buone intenzioni» del legislatore ai «tradimenti» della prassi applicativa*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012, 179, ove, tra l'altro, nell'analizzare, in linea generale, la tematica del rapporto esistente tra la fattispecie punita dall'art. 2 e quella punita dall'art. 8, si osserva che, quando le stesse siano poste in essere dagli stessi soggetti, «solo l'utilizzatore risulta punibile, degradando l'emissione a classica ipotesi di «ante factum» non punibile», *ivi*, 187.

in contestazione. Per le ragioni più volte evidenziate, per contro, nella fattispecie esaminata tale presupposto non pare rinvenibile, proprio perché non è dato rintracciare in essa una duplicità di realtà operative distinte, a motivo dell'oggettiva mancanza di qualsivoglia attività svolta dalle "cartiere" a giustificazione delle fatture dalle stesse (apparentemente) emesse.

10. Pluralità di dichiarazioni e (verifica di) compatibilità con il dolo di partecipazione

Da ultimo, qualche ulteriore riflessione meritano le conclusioni esposte in sentenza circa la possibilità di affermare la sussistenza del dolo specifico richiesto per la punibilità del delitto di dichiarazione fraudolenta in capo agli imputati, e, specificamente, nei confronti di Berlusconi.

Nell'affrontare questa tematica, la sentenza si dilunga, comprensibilmente, nell'esposizione dei motivi di fatto sulla base dei quali giunge, poi, ad esprimere il proprio convincimento nel senso della ravvisabilità del richiesto elemento soggettivo ricorrendo alla "regola" del *cui prodest* ed a quella, di per sé, non meno potenzialmente "scivolosa", dell'inverosimiglianza della tesi secondo cui Berlusconi era ignaro dei fatti oggetto d'imputazione.

I motivi di "delicatezza" e criticità di questo passaggio essenziale del giudizio sono evidenti e molteplici, oltre che di per sé essenziali per garantire il rispetto del fondamentale requisito di colpevolezza del rimprovero penale, nell'ottica di un ordinamento che realmente sappia prendere le distanze dalla responsabilità oggettiva (oltre che per fatto altrui), le cui propaggini più perniciose si annidano proprio sul terreno dell'accertamento del dolo.

Il primo "segnale d'attenzione", per una sorta di gioco dei paradossi, potrebbe essere costituito proprio dal ruolo di vertice e di spicco ricoperto da Berlusconi in seno al gruppo Fininvest e a Mediaset. Se l'importanza e la pervasività di un tale ruolo – cui la sentenza dà ampio rilievo – potrebbero giustificare, per un verso, l'impressione che nulla (o, perlomeno, nulla d'importante) poteva accadere all'interno di tali realtà senza l'approvazione del suo vertice indiscusso, d'altro canto e per le stesse ragioni, si potrebbe altrettanto ragionevolmente ritenere che, proprio per l'importanza del ruolo ricoperto, Berlusconi non poteva essere investito di tutti gli aspetti operativi delle stesse realtà, tra cui, per quanto qui interessa, potrebbero annoverarsi quelli concernenti le scelte tecnico-operative connesse alla redazione delle dichiarazioni dei redditi.

Quest'osservazione si lega, evidentemente e in primo luogo, con quanto in precedenza osservato circa la decisione di "portare a costo" le fatture concernenti l'acquisto dei diritti televisivi secondo il metodo dell'ammortamento

pluriennale. Si potrebbe, infatti, ritenere che una simile scelta sia stata effettuata in autonomia dai consulenti di Berlusconi e, tra questi, *in primis*, da quelli operanti sul fronte fiscale e tributario.

Pur nella consapevolezza dell'impossibilità di esprimere, in questa sede, qualsivoglia valutazione idonea ad inserirsi nel merito di valutazioni da compiersi esclusivamente sul terreno dei fatti e, dunque, al lume delle prove raccolte in giudizio⁵³, il quadro che, a tal riguardo, emerge dalla sentenza è piuttosto netto nel dipingere un profondo e radicato coinvolgimento di Berlusconi nel meccanismo di gestione dei diritti televisivi, di cui sembrerebbe aver ricoperto non solo il ruolo di ideatore originario, ma anche di principale coordinatore e promotore nel periodo in cui altri, in sua vece, ne avevano assicurato l'operatività sul piano concreto dopo il suo ingresso in politica e dopo la riorganizzazione del gruppo conseguente alla quotazione in borsa Mediaset.

A tal riguardo, proprio in ragione dell'importanza assunta dalla ricostruzione fattuale del ruolo ricoperto da Berlusconi nella vicenda in giudizio, appare indispensabile riportare alcuni passaggi a ciò dedicati dalla sentenza: «Anche la gestione del nuovo corso ha avuto come indiscussi protagonisti i soggetti preposti ai diritti e cioè Bernasconi e Lorenzano, già scelti dall'imputato. Berlusconi rimane, infatti, al vertice della gestione dei diritti posto che, come ha dichiarato il (...) teste Tatò, Bernasconi rispondeva a Berlusconi senza nemmeno passare per il C.d.A. e nessuno ha riferito che tra Bernasconi e Berlusconi vi fosse un altro soggetto con poteri decisionali nel settore dei diritti, neppure dopo la quotazione in borsa e la c.d. "discesa in campo" di Berlusconi. (...) Inoltre Berlusconi aveva rapporti diretti con Lorenzano, che operava a fianco di Agrama e Cuomo, come risulta dalla deposizione di vari testi che hanno riferito di incontri tra i due che non potevano che riguardare questioni inerenti ai diritti. (...) E, come si è detto, si tratta di persone con le quali la *societas sceleris* è proseguita per tutto il periodo oggetto dell'imputazione. Ed evidentemente la possibilità di proseguire l'illecito rapporto sodale con Cuomo ed Agrama non necessitava del formale esercizio di poteri gestori in Mediaset»⁵⁴.

Ed ancora: «(...) almeno fino al 1998, e, quindi, fino a quando ai vertici dell'acquisto dei diritti vi era stato Bernasconi (e non gli uffici ad esso preposti e neppure gli organi societari a ciò deputati, come aveva precisato

⁵³ Sul punto, cfr. PETRINI, *Dolo*, in *Manuale di diritto penale*, cit., p. 345, dove si osserva che, «proprio per evitare inaccettabili presunzioni di dolo, che porterebbero, di fatto, a condanne per responsabilità oggettiva occulta, nell'utilizzo delle massime di esperienza il giudice deve sempre collegare la regola probatoria utilizzata al caso concreto».

⁵⁴ Sentenza, 182.

l'amministratore Tatò che, pur chiamato a contenere i costi, era stato escluso dalla maggior partita di tale voce) vi erano state anche le riunioni per decidere le strategie del gruppo, riunioni con il proprietario del gruppo, con Berlusconi. Ed era assolutamente ovvio che la gestione dei diritti, il principale costo sostenuto dal gruppo, fosse una questione strategica e quindi fosse di interesse della proprietà, di una proprietà che, appunto, rimaneva interessata e coinvolta nelle scelte gestionali, pur abbandonando l'operatività giornaliera⁵⁵.

L'impressione che si ricava da simili - ed altre - affermazioni è di un coinvolgimento che, per quanto non necessariamente rivolto alle più minute scelte operative del quotidiano, era certamente profondo ed esteso, tanto da farne il centro catalizzatore dell'intera politica di gestione dei diritti televisivi cui si è fatto cenno.

In un contesto siffatto, v'è da chiedersi quale ruolo possa giocare (nella ricostruzione del dolo di fattispecie) l'ipotesi - a livello meramente teorico - estraneità di Berlusconi rispetto alla scelta di "diluire" il costo dell'operazione inesistente in più dichiarazioni consecutive anziché concentrarne gli effetti in un'unica dichiarazione.

Pur ipotizzando che tra le "questioni strategiche" discusse da Berlusconi non vi fossero anche quelle di cui trattasi, non pare che ciò potrebbe influire negativamente sull'affermazione del dolo di fattispecie.

Oltre a quanto si dirà più avanti circa la ravvisabilità del dolo specifico, per quanto qui interessa, si può rilevare come tali modalità operative siano tali da non incidere sulla tipicità legale della fattispecie e, quindi, sull'oggetto del dolo, risultando, come tali, potenzialmente ininfluenti rispetto all'affermazione o negazione di quest'ultimo. A tal riguardo, infatti, allorché si possano ritenere sussistenti e dimostrate la volontà e la rappresentazione di concorrere al procacciamento di fatture per operazioni inesistenti da impiegare, in sede di redazione della dichiarazione dei redditi, per l'indicazione di elementi passivi fittizi, parrebbe conseguentemente esaurito l'accertamento in ordine alla sussistenza (della tipicità di fattispecie e, di conseguenza) del dolo.

Detto in altri termini, la scelta di realizzare l'obiettivo di evasione (nei cui confronti s'appunta la costruzione del dolo specifico) mediante la presentazione di una o più dichiarazioni redatte utilizzando le fatture contenenti i riferiti profili di falsità, parrebbe dover essere fatta rientrare nel novero dei "particolari esecutivi" estranei ininfluenti per negare o affermare l'elemento soggettivo di partecipazione⁵⁶. Né, del resto, nello specifico parrebbe corretto ritenere

⁵⁵ Sentenza, 186.

⁵⁶ Nel senso dell'irrelevanza, in linea generale, di tali elementi secondari ai fini della sussistenza del dolo di partecipazione, ritenendosi sufficiente che il concorrente «si rappresenti la commissione di un fatto

che il reato, quantomeno nella prospettiva di chi concorse al “procacciamento” della fattura “falsa”, si esaurisca, nella sua materialità, con il primo utilizzo di queste ultime, riconducendo quelli successivi nell’alveo del *post factum* non punibile, perché il relativo disvalore dovrebbe essere già “coperto” dall’incriminazione per il primo reato posto in essere⁵⁷.

Ad analoghe conclusioni si può pervenire, del resto, dando applicazione al principio giurisprudenziale secondo cui, «nel caso di più reati posti in essere nell’ambito di un unico programma, il concorrente che abbia svolto il compito assegnatogli risponde non solo del reato o dei reati alla cui commissione abbia materialmente partecipato, ma anche di quelli eseguiti dai complici che, a loro volta e nello stesso modo, devo rispondere dei fatti da lui posti in essere»⁵⁸.

D’altro canto, anche a voler “sminuire” oltre misura l’importanza assunta dal contributo alla realizzazione dei fatti di evasione fiscale offerto dalle descritte condotte (causalmente) influenti sulla predisposizione delle fatture per operazioni inesistenti, le stesse parrebbero pur sempre collocarsi ben al di sopra della soglia di rilevanza significativa nell’economia della realizzazione complessiva dell’illecito, cui autorevole dottrina affida il compito di selezionare l’estremo confine di tipicità della condotta partecipativa⁵⁹.

Ciò, ovviamente, a condizione di non ritenere essenziale la rappresentazione dell’annualità cui la dichiarazione fraudolenta si riferisce e all’ulteriore condizione, in caso di concorso di persone, di non ritenere implicito (già a livello di formazione dell’accordo del *pactum sceleris* tra i correi) l’utilizzo di tali mezzi fraudolenti nell’ambito di una specifica (ed una soltanto) dichiarazione dei redditi. Né, peraltro, tali vincoli parrebbero desumibili dal contesto in cui la

concreto conforme a quello descritto dalla norma incriminatrice» v. MARINUCCI, DOLCINI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, IV, Milano, 2012, p. 427.

⁵⁷ Su questa tematica, v. BRUNELLI, *Il reato portato a conseguenze ulteriori*, Torino, 2000, *passim*. In particolare, per la vicinanza di spunti di riflessione, si segnala l’esempio, *ivi* proposto, della truffa in pubblica assunzione (BRUNELLI, *Il reato portato a conseguenze ulteriori*, cit., p. 15 ss.) ed in prestazioni periodiche «in cui le violazioni dell’art. 640 c.p. sarebbero realizzate in occasione delle singole erogazioni, tutte riconducibili all’iniziale condotta di artifici o raggiri con conseguente induzione in errore del soggetto passivo» (BRUNELLI, *Il reato portato a conseguenze ulteriori*, cit., p. 83). Rispetto a tali ipotesi, peraltro, la fattispecie in esame parrebbe differenziarsi per il reiterato utilizzo della falsa fattura al fine di commettere altrettante (autonome, sotto il profilo naturalistico e di tipicità conseguente) ipotesi di dichiarazione fraudolenta.

⁵⁸ Cass., Sez. I, 13 gennaio 1998, Siclari, in *Mass. Uff.*, n. 210411 cui, richiamandosi ad un consolidato orientamento espresso dalla suprema Corte, si afferma altresì che «quando il partecipe, per effetto della sua condotta cosciente idonea a facilitarne l’esecuzione, abbia aumentato la possibilità del reato, egli risponde non solo degli atti da lui compiuti, ma anche di quelli posti in essere dagli altri convergenti nell’offesa all’interesse della norma incriminatrice».

⁵⁹ PALAZZO, *Corso di diritto penale. Parte generale*, IV, Torino, pp. 510-511.

vicenda s’inserisce, né, più in generale, dal contesto normativo di riferimento. Dal primo punto di vista, è emerso che la determinazione dei prezzi d’acquisto dei diritti televisivi era funzionale all’obiettivo di azzerare gli utili per loro tramite incamerati da Mediaset, sì da sottrarre questi ultimi all’imposizione del Fisco italiano, e, per tal ragione, era direttamente effettuata dai vertici Mediaset (ovverosia, secondo l’impostazione seguita dalla sentenza, da Berlusconi).

A tal riguardo, è particolarmente significativo l’esempio riferito da un testimone nell’ambito di una comunicazione acquisita agli atti del processo e riportata dalla sentenza al fine di vagliare la correttezza del percorso logico-motivazionale seguito dai giudici del merito nel valutare le prove raccolte a dibattimento: «Se la Principal compra Mrs Doubtfire per 2 milioni di dollari, poi Canale 5 potrebbe acquistare la licenza per questo film (per fare un esempio) per 3 milioni di dollari. Questi 3 milioni di dollari in realtà rappresentano le vendite di Publitalia agli inserzionisti pubblicitari ed è essenzialmente un trasferimento perché non si vuole che Reteitalia faccia utili (o faccia figurare utili)»⁶⁰.

A proposito delle concrete modalità con cui tale determinazione dei prezzi veniva decisa e resa operativa, in altra parte della sentenza si legge: «Avvicinata la data di prevista decorrenza, si procedeva alla stipulazione dei c.d. subcontratti, di solito per periodi frazionati rispetto a quelli del contratto iniziale [di acquisto dei diritti dalle società emittenti, *n.d.r.*]. Detti subcontratti venivano preparati dalla struttura svizzera di Fininvest Service SA, sulla base delle indicazioni che venivano fornite da Bernasconi»⁶¹. Tale sistema operativo, viene ulteriormente così descritto: «...si può anzitutto citare la deposizione di [...] addetto all’ufficio gestione e contratti di Reteitalia prima e Mediaset dopo, sinteticamente ma efficacemente riassumibile nell’espressione “picchia giù sui prezzi”, rivoltale da Bernasconi, solitamente dopo incontri ad Arcore con Berlusconi. L’espressione “picchia giù sui prezzi” stava a significare che la [...] doveva dare indicazioni alla struttura Fininvest Service di Lugano di procedere alla formazione di subcontratti, con prezzi significativamente in aumento rispetto a quelli originari, il che era finalizzato, da un lato, all’incremento dei costi di Reteitalia e poi di Mediaset per evidenti fini di evasione fiscale e dall’altro alla costituzione di ingenti quanto illeciti capitali esteri»⁶².

Il quadro che ne risulta appare sufficientemente chiaro nel descrivere un *modus operandi*, riconducibile direttamente a Berlusconi, diretto a “pilotare” i

⁶⁰ Sentenza, 97.

⁶¹ Sentenza, 91.

⁶² Sentenza, 109.

prezzi d'acquisto, da parte di Mediaset, dei diritti televisivi in vista dell'abbattimento degli utili da quest'ultima conseguiti, al fine di lucrarne, tra l'altro, il conseguente "risparmio" d'imposta. In un contesto siffatto, riesce davvero difficile immaginare che il perseguimento di tale obbiettivo sia stato "vincolato" e subordinato alla circostanza che il medesimo fosse ottenuto "in unica soluzione", in relazione all'anno d'imposta in cui s'inseriva la fattura emessa per l'operazione descritta, con esclusione dell'eventualità che tale risultato potesse essere raggiunto mediante il sistema delle "quote d'ammortamento".

Più in generale, invero, non pare che possa attribuirsi rilevanza all'eventuale errore circa tale specifica modalità di conseguimento dell'obbiettivo perseguito. A tal proposito, infatti, oltre a ribadire che la descrizione della fattispecie non sembra lasciare spazio a simili "limitazioni" sul terreno della ricostruzione dell'oggetto del dolo, occorre tener presente che, versandosi in tema di concorso di persone, è ben possibile immaginare che, in un'ipotetica ripartizione di compiti, un correo si limiti a fornire il proprio contributo causale alla realizzazione della fattispecie rappresentandosi che altri - nello specifico l'esperto in materia contabile e tributaria - curi le specifiche ulteriori modalità operative necessarie, in concreto, per raggiungere l'obbiettivo concordato e condiviso. Diversamente, infatti, si dovrebbe ipotizzare che l'istigatore o il promotore di una determinata fattispecie di reato si possa esimere dal rimprovero penale in caso di sua effettiva realizzazione con schemi operativi diversi rispetto alla rappresentazione che egli ne abbia avuto allorché tale divergenza sia riferita a modalità di realizzazione del fatto non espressamente tipizzate dalla fattispecie incriminatrice.

A tal riguardo, invero, la fattispecie descritta dall'art. 2 d.lgs. 74 del 2000 si "limita" a fissare l'attenzione sui requisiti "strutturali" cui consegue l'attribuzione della natura fraudolenta della dichiarazione (l'essersi avvalsi di fatture per operazioni inesistenti e l'aver indicato elementi passivi fittizi), senza porre attenzione sugli ulteriori aspetti connessi alle scelte di natura tecnica concernenti le modalità di redazione della dichiarazione funzionali al conseguimento dell'obbiettivo tipizzato. Né potrebbe revocarsi in dubbio che l'ideazione del modello operativo funzionale alla creazione di fatture per operazioni inesistenti potesse apparire funzionale ad altro che non l'indicazione in bilancio di corrispondenti costi fittizi.

11. Il dolo specifico di evasione e finalità ulteriori nell'ottica di una reciproca coesistenza

Ulteriore profilo d'attenzione connesso all'accertamento del dolo concerne la

peculiare finalità che deve animare l'agire dell'autore del reato, che vale a connotarlo in termini di dolo specifico.

Sotto questa particolare angolatura, eventuali ragioni di criticità potrebbero rinvenirsi in relazione alla possibilità che l'intera macchinazione posta in essere per "svuotare" le casse di Mediaset sia stata ordita per un fine eterodosso rispetto a quello (di evasione d'imposta) tipizzato dal legislatore.

Sul punto, oltre a richiamare la nota divisione dottrinale, tra chi ipotizza che tale tipizzazione sia incompatibile con qualsiasi altra finalità perseguita dall'autore del reato⁶³ e chi, al contrario, ritiene possibile la compresenza di una pluralità di fini, purché tra questi vi sia anche quello normativamente richiesto⁶⁴, giova ricordare quell'orientamento giurisprudenziale che ha escluso la sussistenza del dolo di cui trattasi (peraltro con specifico riferimento al delitto di cui all'art. 8 d.lgs. 74 del 2000) a motivo dell'accertata diversa finalità perseguita dall'autore dell'illecito⁶⁵.

Lo spunto per questa breve digressione è fornito dalla presa d'atto che l'effetto immediato del "giro dei diritti" sin qui descritto era la formazione di un'imponente disponibilità di fondi occulti, sottratti all'attenzione dei terzi ed anche dei soci di Mediaset, diversi dal suo azionista di maggioranza. Ciò posto, laddove si vincolasse la sussistenza del dolo specifico all'unicità del fine (tipico) perseguito, si potrebbe dubitare che, in concreto, tale unicità di scopo sia in effetti ravvisabile.

A tal riguardo, invero, si potrebbe parimenti osservare che, quand'anche il fine in ultimo perseguito fosse stato quello di creare la disponibilità di fondi occulti, lo stesso avrebbe comunque richiesto di "passare attraverso" il fine immediato, consistente nella "sottrazione" di tale denaro alle pretese tributarie, in una sorta di progressione da mezzo a scopo, sì che la rappresentazione e la volizione del secondo ricomprenderebbe comunque il primo⁶⁶.

⁶³ Su questa posizione, v. MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture*, in *Diritto penale tributario*, a cura di Musco, Milano, III, 2002, p. 52.

⁶⁴ In questo senso, v. SPAGNOLO, *Reati tributari*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da Cassese, Milano, V, 2006, p. 4889.

⁶⁵ Cass., Sez. III, 7 maggio 2010, Mura, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 138 (con nota di COALOA, *Fatture soggettivamente inesistenti: finalità extra-tributaria e diversa rilevanza in materia di imposte sui redditi e di Iva*), con cui si è affermato che, pur se il fine di consentire ad altri di evadere le imposte, nel senso che «altre finalità possono concorrere con quella fiscale, (...) quest'ultima deve sempre sussistere perché, mancando il dolo di evasione, il reato non è configurabile».

⁶⁶ In questo senso, v. PICOTTI, *Il dolo specifico. Un'indagine sugli 'elementi finalistici' delle fattispecie penali*, Milano, 1993, p. 609, il quale, dopo aver premesso, in linea generale, che, ai fini della sussistenza del dolo specifico, «l'agente non deve, necessariamente, desiderare o gradire il realizzarsi del «fine» tipico di per sé considerato», rileva che «quanto più specifica e determinata sia – come dovrebbe essere, sotto il profilo costituzionale e politico criminale – la tipizzazione normativa del fine, tanto più facilmente questo si configurerà «psicologicamente», o concretamente, solo come mezzo per il raggiungimento

Ancora una volta, peraltro, le astratte speculazioni giuridiche paiono superate dalle risultanze processuali riportate in sentenza, dalle quali, come sopra evidenziato, si rileva che l'obiettivo immediato apertamente perseguito (se non addirittura dichiarato) dai protagonisti della vicenda era certamente quello di aggirare le pretese impositive del Fisco⁶⁷. Con buona pace della problematica qui solo evocata.

MAURIZIO RIVERDITI

di ulteriori fini».

⁶⁷ Finalità che, come autorevolmente sostenuto, potrebbe essere stata perseguita direttamente solo da taluno dei correi, mentre gli altri aderiscono alla realizzazione del reato con dolo generico, «a condizione, naturalmente, che la condotta del partecipe aderisca ad uno o più fatti di terzi, che diano vita a tutti i requisiti indispensabili al verificarsi dell'offesa tipica» (GALLO, *Appunti di diritto penale*, in *Le forme di manifestazione del reato*, Torino, III, 2003, p. 210).