

\* ULTIMO COMMA \*

# Per il reato tributario non basta l'abuso di diritto

di Ivo Caraccioli

■ La complessa tematica dell'abuso del diritto, sulla base della recente e controversa giurisprudenza della Cassazione, che ha praticamente gettato nell'assoluta incertezza (anche per le operazioni del passato) imprese, contribuenti e professionisti, è destinata a lasciare completamente scoperto il profilo dei rischi penal-tributari ove non fosse chiarificata da un auspicato intervento legislativo.

È noto che in giurisprudenza si ritengono inapplicabili le

## I «PALETTI»

Conseguenze penali soltanto se c'è dolo e se il comportamento è tale da integrare una fattispecie precisa

sanzioni tributarie previste dai Dlgs 471-472-473/97 nel caso di contestazione delle specifiche disposizioni antielusive di cui all'articolo 37-bis, Dpr 600/73, la sola sanzione invocabile essendo quella del disconoscimento degli effetti fiscali, sotto il profilo del risparmio di imposta, di date operazioni, pur ritenute civilisticamente valide.

Le relative verifiche dovrebbero, dunque, comportare la denuncia alla Procura della Repubblica per reati tributari (specificamente la «dichiarazione infedele» di cui all'articolo 4, Dlgs 74/00) solo nel caso di operazioni che provocano realmente un occultamento di componenti positivi di reddito, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, ovviamente superiore alla soglia quantitativa di punibilità. Anche se, non va sottaciuto, accade talvolta che i Pm siano investiti di denunce penali impro-

prie, in quanto relative a operazioni che non hanno prodotto detti risultati, consistendo ad esempio in una mera «riqualificazione del negozio» improduttiva di nascondimento di materia imponibile.

Non si hanno, invece, ancora, al momento, notizie di denunce penali scaturenti da ipotesi contestate di abuso del diritto, ma non è escluso che in concreto questo possa avvenire. In proposito la domanda concernente i cosiddetti "effetti penali dell'abuso del diritto" (quale riconosciuto dalla Suprema cassazione) non può, peraltro, che essere risolta negli stessi termini sopra indicati: al giudice penale non interessa se una data operazione sia riconducibile a tale figura, con le conseguenze in materia di disconoscimento del risparmio d'imposta (non certo di applicazione di sanzioni tributarie), bensì, e unicamente, se nel comportamento del contribuente siano o meno ravvisabili gli estremi costitutivi di specifiche fattispecie criminose in materia tributaria. Solo in questi casi la denuncia all'Autorità giudiziaria penale è, invero, legittima.

Senza contare che molte vecchie operazioni, oggi a distanza di tempo censurate come abuso del diritto, risultano estinte per prescrizione. Ove, peraltro, non ancora prescritte, la prescrizione può essere interrotta dal processo verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle violazioni (articolo 17, Dlgs 74/00).

Ma, in ogni caso, quale valutazione si può ragionevolmente dare, in sede penale, del comportamento di un contribuente che abbia posto in essere un'operazione, pur astrattamente integratrice del reato di dichiarazione infedele - a distanza di anni ritenuta priva di contenuto economico e diretta solo a ottenere vantaggi fiscali

- a suo tempo ritenuta perfettamente legittima e non riconducibile ad alcuna situazione elusiva dell'articolo 37-bis citato?

Il minimo che si possa osservare è che siamo in presenza di mancanza di dolo, quanto meno in applicazione dell'articolo 15, Dlgs 74 citato in ordine all'errore su legge tributaria. Invero, una sorta di "dolo postumo", emergente a seguito di un'interpretazione giurisprudenziale completamente inimmaginabile nel momento in cui il comportamento è stato tenuto, contrasta con tutte le più elementari regole di ricostruzione dell'elemento psicologico dei reati.

Si auspica, quindi, una previa e approfondita valutazione degli elementi di fatto delle singole situazioni che siano eventualmente colpite dalla censura giurisprudenziale di abuso del diritto; valutazione concernente in particolare:

- l'esistenza di comportamenti oggettivamente ed effettivamente riconducibili allo schema astratto di una data fattispecie penal-tributaria;
- il superamento delle relative soglie quantitative di punibilità;
- la dimostrabilità di quel minimo di prove circa l'esistenza del dolo specifico di evasione fiscale nel momento storico in cui la condotta è stata posta in essere (osservandosi, al riguardo, essere vero che, secondo la comune giurisprudenza, la valutazione del dolo non compete ai verificatori bensì al giudice, ma parimenti che, ove il dolo stesso sia del tutto non immaginabile, la denuncia può egualmente essere evitata).

A mio avviso, ogni tipo di denuncia penale, presentata in situazioni di dubbio, esclusivamente a fini "cautelativi" del funzionario denunciante, appare censurabile e produttiva di legittime reazioni in sede giudiziaria da parte del malcapitato contribuente denunciato.