

Rischio penale sull'abuso del diritto

di Ivo Caraccioli

Il ricorso all'abuso del diritto per legittimare gli accertamenti su operazioni per le quali si assume l'inesistenza di ragioni economiche non è privo di effetti penali. Sono sempre più frequenti le denunce penali fondate su tale istituto (per dichiarazione infedele ai sensi dell'articolo 4 del Dlgs 74/2000) nei casi in cui la soglia quantitativa di punibilità prevista sia superata.

In Parlamento sono state presentate (finora senza esito) varie proposte di legge bipartisan per introdurre limitazioni e garanzie a tale discutibile istituto. Allo stesso tempo, più volte la dottrina ha criticato una prassi che mette in discussione operazioni imprenditoriali anche di decenni precedenti in assenza di norme specifiche di divieto. Il nodo della questione resta, però, che nei verbali o negli accertamenti del fisco è frequente il ricorso all'abuso del diritto soprattutto per questioni di rilevante peso economico.

Anche se le più recenti evoluzioni della giurisprudenza comunitaria sembrano orientarsi a meglio circoscrivere l'istituto all'«uso di strutture particolarmente artificiose» (così, ad esempio, conclusioni dell'avvocato generale Mazak del 26 ottobre 2010 in causa C-103/09), al di fuori quindi un'applicazione del tutto generalizzata.

Si consideri qui il particolare aspetto applicativo dell'istituto che si verifica quando, in ordine alla stessa operazione già censurata per tassative violazioni di norme del Tuir, si ritiene di far riferimento, aggiuntivamente, a un generico abuso del diritto. Trattasi di procedura che, sotto la prospettiva penalistica, non

può essere accettata. In linea generale, alla domanda di quali siano gli effetti penali dell'abuso del diritto si deve rispondere che essi non esistono, in quanto trattasi di istituto estraneo al profilo penale. O il comportamento censurato comporta, di per sé, occultamento di elementi positivi di reddito o inserimento di costi fittizi, superiori alle soglie, e allora l'articolo 4 è autonomamente contestabile, senza che l'abuso del diritto abbia rilievo. O se si tratta di operazioni di «riqualificazione giuridica del negozio», in cui non si ravvisano tali condotte, il reato non esiste e la denuncia non deve essere presentata.

Si pensi a un caso particolare. Sulla stessa operazione si assume una specifica violazione di disposizioni del Tuir relativamente alla ricostruzione dell'Ires. Inoltre, l'operazione è priva di valide ragioni economiche, essendo stata realizzata per esclusive o prevalenti ragioni di risparmio fiscale. Si ipotizzi che venga contestata la deduzione di royalties contrattualmente dovute da una società italiana alla casa-madre straniera, in quanto asseritamente calcolate in maniera eccessiva rispetto al Tuir, e che nello stesso tempo si contesti altresì l'abuso del diritto, per l'inesistenza di ragioni economiche connesse a siffatta ipervalutazione delle royalties.

A parte la delicata e controversa questione se gli elementi passivi in questione possano essere considerati «fittizi» sotto l'angolo visuale della fattispecie dell'articolo 4, la contestazione suppletiva dell'abuso del diritto in sede tributaria non è destinata a svolgere alcun ruolo in relazione all'obbligo di denuncia: non compete al giudice penale addentrar-

si in tale problematica (e cioè se l'operazione in questione abbia o meno valenza economica). Se, quindi, il Pm lo facesse per giungere alla conclusione che l'ipervalutazione dà luogo all'inserimento in dichiarazione di elementi passivi fittizi, darebbe ingresso ad un istituto che non ha ragion d'essere in campo penale.

La fattispecie criminosa, infatti, è caratterizzata dalla realizzazione di elementi comportamentali tassativamente descritti, e non dalla soluzione di questioni interpretative concernenti istituti dai contorni vaghi ed indeterminati, oltretutto solo giurisprudenzialmente creati.

È legittima la denuncia penale per dichiarazione infedele? Di che cosa dovrebbe occuparsi il giudice penale: dell'esistenza o meno delle ragioni economiche e con quale competenza e legittimazione? Se si riconduce sul piano penale l'abuso del diritto, oltre alle classiche conseguenze tributarie, i contribuenti corrono il rischio di dover spiegare anche al Pm perché le hanno attuate. Comunque, finché il parlamento non disciplinerà rigorosamente l'istituto e si lascerà libero campo agli interventi della giurisprudenza, lo spauracchio penale sembra proprio che debba assolvere anche a questa ulteriore funzione di recupero coattivo di imposta.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LE CONSEGUENZE

Oltre agli effetti tributari la contestazione fa scattare la denuncia al pubblico ministero