

Senza denuncia l'abuso del diritto

Occorrerebbe, inoltre, subordinare l'obbligo di denuncia ad un atto di accertamento

/ Maurizio MEOLI

Il documento Assonime n. 17/2016 sulle imprese multinazionali si sofferma, tra gli altri argomenti, anche sul rischio – in termini di danno reputazionale, patrimoniale e finanziario – connesso ad eventuali **implicazioni penali** derivanti dal non corretto adempimento degli obblighi fiscali.

Ed infatti, al di là della maggiore o minore appetibilità fiscale di un determinato sistema, la scelta di investire (o disinvestire) in una determinata nazione è anche correlata al grado di **certezza giuridica "percepita"** circa le conseguenze, anche penali, delle proprie azioni.

Questa esigenza – ben chiara al legislatore italiano – ha portato, nel contesto della revisione del sistema penale tributario (DLgs. [158/2015](#)), tra l'altro, alla depenalizzazione delle fattispecie di evasione c.d. "interpretativa" (violazioni attinenti alle norme che si occupano della classificazione fiscale di vicende gestionali reali, della loro inerenza e competenza, nonché della loro valutazione sulla base di criteri indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali), alla depenalizzazione dell'**abuso del diritto/elusione fiscale**, nonché all'innalzamento delle soglie quantitative di rilevanza penale.

Ciononostante – sottolinea Assonime – gli uffici verificatori tendono ad attivare la "notitia ciminis" anche in presenza di contestazioni relative alle ipotesi ricordate, che non hanno più rilevanza penale (**denunce c.d. "cautelative"** o "in bianco"); ciò perché, in assenza di specifiche indicazioni normative, si teme che la mancata trasmissione della denuncia possa esporre il pubblico ufficiale a profili di responsabilità.

Ma tale prassi è stata stigmatizzata sia dalla Consulta (sentenza n. [247/2011](#)) che dalla Cassazione (*cf.*, tra le altre, Cass. n. [27508/2009](#) e n. [26081/2008](#)), che hanno sottolineato la necessità, ai fini dell'insorgenza dell'obbligo di denuncia, della **sicura individuazione** degli elementi del reato (escluse le cause di estinzione o di non punibilità, la cui valutazione è rimessa all'autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il **generico sospetto** di un'attività penalmente illecita. A fronte di ciò, al fine di limitare il rischio reputazionale derivante da tale prassi, viene sollecitato un intervento delle istituzioni competenti volto a chiarire – in via amministrativa e/o eventualmente tramite apposita proposta normativa – gli effettivi limiti di tale obbligo.

Collegata a tale profilo – nonché conseguenza del principio del c.d. **"doppio binario"** (amministrativo/penale) – è la questione relativa alle azioni penali iniziate e proseguite indipendentemente dall'emanazione di un atto impositivo, ma sulla base di rilievi contenuti in meri processi verbali di constatazione che spesso si rivelano infondati e che neppure vengono recepiti in at-

ti di accertamento.

Quanto al principio ricordato, Assonime evidenzia come si dovrebbe valutare l'opportunità del suo mantenimento; ciò anche alla luce della alterazione subita dallo stesso per opera di ulteriori novità introdotte dal DLgs. 158/2015, che, in talune ipotesi, **escludono la punibilità** quale conseguenza del versamento dell'imposta evasa, delle sanzioni e degli interessi. Ad ogni modo, con riguardo alla questione prospettata sarebbe necessario un intervento normativo teso a "collegare" l'attivazione dell'azione penale al previo accertamento dell'imposta evasa da parte degli uffici dell'Agenzia delle Entrate (quale sede fisiologica di tale determinazione), con spostamento in avanti (ovvero al momento di tale accertamento) dell'invio della "notitia ciminis" e con sospensione "medio tempore" dei termini di prescrizione del reato. Soluzione che, realizzando un coordinamento tra procedimento amministrativo e penale, avrebbe ricadute positive anche sul terreno del "ne bis in idem".

Il documento n. 17/2016, infine, si sofferma sulla fattispecie di **autoriciclaggio**, in vigore dal 1° gennaio 2015. Per la relativa integrazione sono richieste condotte diverse dalla mera utilizzazione o dal godimento personale dei beni di provenienza illecita (nella specie, l'illecito risparmio d'imposta) ed idonee ad ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa (ovvero una rilevante offensività delle modalità esecutive). Ciò dovrebbe scongiurare l'applicazione anche in tale contesto delle interpretazioni estensive adottate dalla Corte di Cassazione in relazione alla fattispecie di riciclaggio. In pratica, l'autoriciclaggio dovrebbe essere escluso nel caso di mera utilizzazione dell'illecito risparmio d'imposta nell'ambito dell'ordinaria attività di gestione dell'impresa (ad esempio, pagamento di fornitori e dipendenti o acquisto di macchinari).

Peraltro, il reato di autoriciclaggio, essendo configurato anche come reato presupposto della responsabilità *ex* DLgs. [231/2001](#), "travolge" il **tradizionale sdoppiamento**, tipico dei reati tributari, tra persona fisica autore del reato e persona giuridica che ne beneficia. Indirettamente, infatti, ovvero quali reati presupposto dell'autoriciclaggio, anche i reati tributari possono dar luogo alla responsabilità 231. Con conseguenti incertezze circa la costruzione dei relativi **modelli organizzativi** e con utilizzabilità di plurimi istituti confiscatori del profitto illecito (il risparmio di imposta). Istituti da coordinare tra loro onde evitarne l'operatività in relazione alla medesima fattispecie (ciò anche in considerazione della esclusione della confisca in ambito fiscale rispetto al versamento degli importi evasi).