

Cassazione. I giudici di legittimità fissano le linee guida che vanno seguite per poter dar corso alle contestazioni di maggiore gravità

# L'abuso del diritto non è sempre reato

Condotta penalmente rilevante solo se viene violata una disposizione antielusiva specifica

## Il principio

### 01 | LA RILEVANZA PENALE

Secondo i giudici della Cassazione per la rilevanza penale della condotta antielusiva «è necessario che essa si estrinsechi in una delle operazioni tassativamente elencate. Il Tribunale ha apoditticamente ritenuto che ci si trovasse in presenza di un abuso di diritto, senza indicare quale norma anti elusiva, specificamente prevista dalla legge sia stata violata. Si è limitato infatti a far riferimento ad un generico principio di buona fede e correttezza»

### 02 | IL RISPARMIO FISCALE

Nella sentenza la Cassazione spiega anche che il Tribunale non aveva indicato quale fosse stato il risparmio fiscale ottenuto attraverso l'operazione posta in essere. «L'ordinanza impugnata va, pertanto, annullata sul punto, con rinvio perché si accerti, da parte del Tribunale, in quale ipotesi di elusione specificamente prevista dalla legge sia inquadrabile la fattispecie concreta ed il risparmio fiscale che ne sia derivato»

## L'INDICAZIONE

Il diritto penale tributario non può punire qualsiasi comportamento che sia finalizzato al risparmio d'imposta

Antonio Iorio

Non sono penalmente rilevanti le condotte genericamente riconducibili all'abuso del diritto in quanto violerebbero i principi di determinatezza e tassatività, per tale ragione, al contrario, al superamento delle previste soglie di punibilità, possono invece integrare reati tributari le fattispecie antielusive espressamente previste dalla normativa tributaria.

A fornire questa interpretazione è la Cassazione, con la sentenza 33187 e con altre analoghe pronunce (riguardanti la medesima vicenda ma differenti indagati) tutte depositate ieri.

La vicenda trae origine dalla contestazione di una serie di reati tributari - tra cui l'omessa presentazione della dichiarazione - nei confronti dei rappresentanti legali di alcune imprese che avevano presentato la dichiarazione entro i 90 giorni successivi dalla scadenza ma indicando importi per pochi euro del tutto avulsi dalla realtà aziendale. Successivamente, entro il termine per presentare la dichiarazione integrativa era presentata un'altra dichiarazione con importi che comunque non tenevano conto delle risultanze contabili (anche perché i relativi bilanci non risultavano

approvati).

Secondo la tesi del Pm, e verosimilmente della Guardia di Finanza, si era di fronte a un caso di omessa presentazione in quanto la dichiarazione presentata entro i 90 giorni in considerazione degli importi assolutamente irrisori (5 euro) serviva esclusivamente per evitare il controllo automatizzato da parte dell'amministrazione. Peraltro, anche i dati indicati nella dichiarazione riguardavano solo le informazioni indispensabili per la consentirne la trasmissione telematica.

Da tali circostanze conseguiva, verosimilmente, il disconoscimento, da parte dell'amministrazione, della dichiarazione integrativa presentata l'anno successivo e l'emissione di un accertamento induttivo per svariati milioni. Era così disposto il sequestro per equivalente sui beni dei rappresentanti legale, che veniva confermato dal competente Tribunale del riesame.

Secondo il Tribunale, in particolare, vi era stato un abuso del diritto tributario, essendo stata posta in essere una condotta in violazione dei principi di buona fede e correttezza previsti dall'articolo 10 dello Statuto del contribuente. Si trattava, cioè, di un adempimento soltanto strumentale per evitare di esporre la società ad un sicuro accertamento automatizzato.

Avverso tale decisione, i contribuenti indagati avevano presentato un ricorso per cassazione, evidenziando innanzitutto, relativamente alla contestata

fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione, che la dichiarazione era stata presentata e integrata in base alla normativa vigente (Dpr 322/1998). In ogni caso, l'abuso del diritto non costituiva fattispecie penalmente rilevante e infatti il diritto penale tributario non sanziona qualsiasi comportamento finalizzato al risparmio di imposta. Nella specie, peraltro, non era chiaro in cosa sarebbe consistito il risparmio essendo stato adempiuto l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi.

I giudici di legittimità hanno accolto il ricorso. La sentenza evidenzia che i comportamenti elusivi possono avere rilevanza penale. Ma tali comportamenti devono contrastare con specifiche disposizioni per salvaguardare il principio di legalità.

Per non violare i principi di determinatezza e tassatività è necessario cioè che l'interpretazione sia tassativa e letterale, e, in tale contesto, specifiche norme antielusive sono rinvenibili nell'articolo 37, comma 3 (interposizione fittizia) e nell'articolo 37 bis del Dpr 600/73. Ne consegue che la condotta, per assumere rilevanza penale, deve integrare uno dei comportamenti antielusivi previsti dalle predette disposizioni tributarie.

Nella specie, il Tribunale si era genericamente limitato a ritenere sussistente la presenza di un abuso senza indicare quale norma, prevista dalla legge, fosse stata violata. Da qui l'accoglimento del ricorso.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

