

Violazioni

REATI TRIBUTARI

La DICHIARAZIONE è INFEDELE ANCHE a CAUSA di COSTI FITTIZI EXTRACONTABILI

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Tra i vari reati tributari, quello di presentazione di una **dichiarazione infedele**, disciplinato dall'art. 4, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74 [CFF 9527d], viene commesso quando, con **dolo**, un soggetto ometta di versare le **imposte sui redditi** o l'**Iva** per importi superiori a € 50.000, in conseguenza di una **mancata indicazione di elementi attivi** o di un'**indicazione di elementi passivi fittizi**, per un **ammontare superiore** a determinate **soglie di punibilità**. Con la **Sentenza penale 14.10.2013, n. 42151**, i Supremi Giudici della Corte di Cassazione hanno statuito come rientrino nella **nozione di elementi**

passivi fittizi non solo quelli transitati in **bilancio** ma anche le **deduzioni di natura extracontabile** effettuate direttamente in **Unico**, quando **non spettanti**. Non solo. Nella stessa **sentenza** viene asserito come eventuali **condizioni di incertezza** nell'applicazione della norma non consentano di dimostrare l'**assenza di dolo**, potendo sempre il contribuente richiedere il **preventivo parere** dell'Amministrazione finanziaria, mediante presentazione dell'**interpello** cd. **interpretativo** di cui all'art. 11, L. 27.7.2000, n. 212 [CFF 6725] (cd. Statuto del contribuente).

REATO di INFEDELE DICHIARAZIONE: ai sensi dell'art. 4, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74 [CFF 9527d], sempre che il **fatto** commesso non rientri tra i **reati di dichiarazione fraudolenta** per mezzo di **utilizzo di fatture false** di cui all'art. 2, D.Lgs. 74/2000 [CFF 9527b] ovvero tra i **reati di dichiarazione fraudolenta** mediante utilizzo di **altri artifici** di cui all'art. 3, D.Lgs. 74/2000 [CFF 9527c], è punito con la **reclusione** da uno a tre anni chiunque, al fine di **evadere le imposte sui redditi** o l'**Iva**, indichi in dichiarazione **elementi attivi** per un **ammontare inferiore** a quello **effettivo** od **elementi passivi fittizi** quando congiuntamente:

- l'**imposta evasa** sia **superiore**, con riferimento a taluna delle singole imposte, a € 50.000;
- l'**ammontare complessivo** degli **elementi attivi**

sottratti all'**imposizione**, anche mediante indicazione di **elementi passivi fittizi**, sia **superiore** al **10%** dell'**ammontare complessivo** degli **elementi attivi** indicati in **dichiarazione**, o, comunque, sia **superiore** a € 2 milioni.

Affinché venga accertata la **rilevanza penale** della **sottrazione di materia imponibile**, occorre che vi sia la **presenza contestuale** sia dell'**elemento soggettivo**, che di quello **oggettivo** costitutivo del reato.

Il primo concerne la presenza del **dolo**, ⁽¹⁾ ovvero della **volontà** del contribuente di porre in essere un determinato **comportamento** finalizzato all'**evasione d'imposta**; il secondo invece riguarda il **mezzo** usato per perpetrare l'**evasione**, consistente nell'**indicazione** nella **dichiarazione dei redditi** presentata di **elementi attivi**

⁽¹⁾ Sul punto la Relazione governativa al D.Lgs. 74/2000 ha precisato come il coefficiente psicologico sia qualificabile come dolo specifico, in quanto il fine avuto di mira dal contribuente, ovvero quello di evadere, non deve essere necessariamente raggiunto per aversi l'integrazione della fattispecie in esame.

ovvero di **elementi passivi fittizi**, tali da comportare il **superamento di determinate soglie di punibilità**.

Sull'esatto concetto di **elementi attivi o passivi** occorre rifarsi al disposto di cui alla lett. b), del co. 1, dell'art. 1, D.Lgs. 74/2000 [CFF 9527a], secondo il quale si intendono tali le **componenti**, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del **reddito** o delle **basi imponibili** rilevanti ai fini dell'applicazione delle **imposte sui redditi** o sul **valore aggiunto**.

Con la Sentenza penale 14.10.2013, n. 42151, i Supremi Giudici della Corte di Cassazione hanno chiarito come nell'accezione di **elemento passivo fittizio** non rientrino solo le **componenti negative di reddito** transitate a **bilancio**, ma anche le **deduzioni extracontabili** non spettanti fatte transitare direttamente in **Unico**.

Nella stessa sentenza viene approfondito anche il concetto di **elemento soggettivo** costitutivo del **reato**, venendo chiarito come non costituisca una **valida esimente l'incertezza dell'ambito applicativo** di una **norma**, potendo sempre il contribuente procedere alla presentazione dell'**interpello** cd. **interpretativo**, di cui all'art. 11, L. 27.7.2000, n. 212 [CFF 6725].

Il presente lavoro si sofferma sui contenuti della citata **sentenza**, cercando di delineare quali siano i **presupposti** per la commissione del **reato di infedele dichiarazione**, partendo proprio dalla sussistenza dell'**elemento soggettivo** costitutivo del reato, il **dolo**.

DICHIARAZIONE INFEDELE – PRESENZA dell'ELEMENTO SOGGETTIVO: ricapitolando, ai fini della commissione del **reato** di cui all'art. 4, D.Lgs. 74/2000, devono sussistere contemporaneamente **tre condizioni**:

- il **dolo**;
- la **presentazione** della **dichiarazione**;
- il **superamento** di determinate **soglie di punibilità**.

Rimanendo al primo aspetto, il contribuente deve perpetrare l'evasione, **consapevole** del **danno** che sta procurando alle casse erariali.

Come evidenziato in precedenza, non è necessario che l'**illegittimo risparmio d'imposta** si consumi ma basta l'**intenzione** del contribuente di **frodare** lo Stato.

Il **dolo** può riguardare sia l'**omessa indicazione di ricavi** che l'**imputazione di costi fittizi**.

Riguardo il primo aspetto, un interessante contributo, proveniente dalla giurisprudenza di merito (Tribunale di Genova, Sentenza 4556/2012), rammenta come, nei casi di **omessa indicazione dei ricavi** per **errata applicazione** del principio di **competenza**, debba escludersi l'integrazione del **reato** nel caso in cui, prima di qualsiasi attività di **verifica**, il soggetto controllato abbia comun-

que **tassato il ricavo** oggetto di **contestazione**.

Il caso era quello di un soggetto che aveva contabilizzato i **ricavi** relativi ad un **commessa di carattere pluriennale**, anziché con il criterio della **percentuale di completamento**, con quello della **commessa completata**, senza procedere all'invio della previa **comunicazione** prevista dall'art. 93, D.P.R. 917/1986 [CFF 5193] vigente *ratione temporis*.

I **verificatori**, disconoscendo l'applicazione del criterio della **commessa completata**, la quale, come noto, prevede la **tassazione del margine di commessa** in sede di **ultimazione dei lavori**, hanno quindi proceduto con una **riliquidazione delle dichiarazioni** imputando **pro quota a ciascun anno** il relativo **margine maturato**.

Per effetto di tale **imputazione** risultava verificata per una **determinata annualità** la sussistenza dell'**elemento oggettivo**, costituito dal **superamento delle soglie di punibilità** previste dall'art. 4, D.Lgs. 74/2000, venendo così comunicata al P.M. la **notizia di reato**, cui era seguita l'instaurazione del **giudizio** dinanzi al **giudice penale**.

Nel caso di specie i giudici, avendo constatato che l'**errata applicazione del criterio** della **commessa completata** aveva comunque fatto sì che tutti i **ricavi** fossero stati tassati prima dell'**avvio dell'attività di verifica** da parte delle **autorità competenti**, a fronte della sussistenza dell'**elemento oggettivo (superamento delle soglie di punibilità)**, non ha ritenuto sussistere quello **soggettivo (dolo)**, in quanto non vi era stata da parte del contribuente la **volontà di evadere imposte**, stante l'avvenuta **integrale tassazione del margine di commessa** in sede di ultimazione dei lavori.

Ancora, i giudici non hanno ravvisato nel caso di specie neanche un **generico dolo di profitto**, consistente nella **volontà del contribuente di ritardare l'imposizione tributaria**, in quanto tale ritardo farebbe emergere, al più, un **mero vantaggio finanziario** di carattere temporaneo connesso alla **disapplicazione** della norma tributaria ma giammai il **dolo d'evasione**.

Tale pronuncia, a parere di chi scrive, è molto importante perché coglie perfettamente l'aspetto fondamentale, senza il quale non può sussistere l'**elemento soggettivo** della presenza del **dolo**: l'**effettiva volontà di evadere**.

Se, infatti, a seguito dell'**attività di verifica** viene data evidenza dell'**omessa imputazione di ricavi**, non in conseguenza della **volontà di occultamento** degli stessi, ma per un **difetto** nell'applicazione del **principio di competenza**, non si può parlare di **volontà di evasione** ma di semplice **ripresa a tassazione** conseguente ad una **violazione di carattere tributario**.

Ciò che rileva, quindi, ai fini della sussistenza dell'**ele-**

mento soggettivo costitutivo del **reato**, è la **volontà** di **evadere** e non la **riqualificazione giuridica** dell'**evento** operata dall'Ufficio.

Sempre sulla sussistenza del **dolo**, un interessante spunto di riflessione è dato dai rapporti tra l'**effettiva volontà** di **evadere** e l'**errata applicazione** di una norma in conseguenza dell'**incertezza** circa la sua corretta applicazione.

Poiché, infatti, in sede civile, il co. 3, dell'art. 10, L. 212/2000 [CFF 6724] (cd. Statuto del contribuente), dispone che non possono essere irrogate **sanzioni** quando «(...) **la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (...)**» ci si è in passato interrogati se alla **non irrogazione** della **sanzione** in **sede civile** potesse di pari passo seguire la **non punibilità** in **sede penale** facendo leva sullo stesso presupposto, ovvero la **manca**za di **intenzionalità** circa il **danno** provocato all'Erario.

Sul punto è intervenuta la Suprema Corte di Cassazione, con la Sentenza penale 14.10.2013, n. 42151, statuendo un **principio** che desta più di una **perplexità**.

Secondo i giudici di legittimità, l'**incertezza** data dall'esatto ambito applicativo della norma tributaria non costituisce un'**esimente** circa la sussistenza dell'**elemento soggettivo** costitutivo del reato di **infedele dichiarazione**.

Non può cioè negarsi il **dolo** facendo leva su una **non corretta interpretazione normativa**; ciò in quanto, affermano i giudici, al contribuente viene sempre lasciata la possibilità di presentare l'**interpello** cd. **interpretativo**, di cui all'art. 11, L. 212/2000 [CFF 6725], al fine di conoscere il pensiero dell'Amministrazione finanziaria sul **corretto adempimento** dell'**obbligazione tributaria**; **corretto adempimento** che può essere desunto, proseguono sempre i giudici, anche attraverso la lettura dei **documenti di prassi** emanati dall'Agenzia delle Entrate, quali le **risoluzioni** e, nel caso oggetto della pronuncia, le **circulari**. Chi scrive non è d'accordo con questo passaggio della sentenza.

Le **risoluzioni** e le **circulari** sono solo dei documenti di prassi che rappresentano la visione relativa dell'Amministrazione finanziaria circa la **corretta interpretazione** del dettato normativo.

Dire quindi che l'**incertezza** circa la **corretta applicazione** di una **norma** non esiste in quanto il contribuente può attenersi alle **circulari** e/o alle **risoluzioni**, che non rappresentano altro che la pubblicazione delle **risposte**

dell'Ufficio agli interPELLI presentati dal primo, è come dire che laddove l'Amministrazione finanziaria si pronuncia non esiste **incertezza normativa**.

Il che fa a dir poco rabbrivire.

Se fosse vero questo non ci sarebbe nemmeno più bisogno di incardinare un **giudizio** dinanzi al **giudice tributario**, visto che quest'ultimo non potrebbe decidere **autonomamente** ma dovrebbe semplicemente limitarsi ad accertare che il **comportamento** tenuto dall'Ufficio periferico risulti in linea con i **documenti di prassi** emanati a livello centrale dall'Agenzia delle Entrate.

Sarebbe assurdo.

Si ricorda come la presentazione dell'**interpello**, ex art. 11, L. 212/2000, costituisca una mera **facoltà** e non un **obbligo** in capo al contribuente; un modo per evitare possibili **contenziosi** conoscendo in anticipo il pensiero dell'Amministrazione finanziaria circa una **determinata fattispecie tributaria**. Stessa cosa per le **risoluzioni** e le **circulari**.

Queste costituiscono solo dei **riferimenti** che possono essere **disattesi** nel momento in cui non si è d'**accordo** con il pensiero espresso dall'Amministrazione finanziaria, rimettendo quindi la parola al **giudice**, che è l'unico terzo all'interno del processo.

Per tali ragioni non si è d'accordo con questo passo della pronuncia, ritenendosi l'**incertezza** connessa all'ambito applicativo di una norma, laddove si dimostri la **buona fede** del **contribuente** circa l'interpretazione perseguita, un **valido elemento** da esaminare ai fini della **verifica** della sussistenza del **dolo**.

DICHIARAZIONE INFEDELE – PRESENZA dell'ELEMENTO OGGETTIVO: passando alla disamina dell'**elemento oggettivo** costitutivo del **reato** di **infedele dichiarazione**, si è visto come questo sia connesso al contestuale **superamento** delle seguenti **soglie di punibilità**:

- un'**imposta evasa superiore**, con riferimento a taluna delle singole imposte, a **€ 50.000**;
- un **ammontare complessivo** degli **elementi attivi** sottratti ad **imposizione**, anche mediante indicazione di **elementi passivi fittizi**, **superiore** al **10%** dell'**ammontare complessivo** degli **elementi attivi** indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore a **€ 2 milioni**.

A riguardo è stata già evidenziata su queste pagine (2) l'interessante apertura data dalla Corte di Cassazione, Sentenza penale 10.9.2013, n. 37131, in merito alla **quantificazione** dei **limiti** di cui sopra.

(2) E. Rossi «Reati tributari – Costi certi e precisi validi ai fini del non superamento della soglia di punibilità», ne «La Settimana fiscale» n° 41/2013, pag. 26.

Il caso era quello di un soggetto, condannato in primo e secondo grado per i **reati** di cui agli artt. 4 e 5, D.Lgs. 74/2000 [CFF 9527e], che si è visto riconoscere in Cassazione il diritto all'**applicazione** del co. 4 dell'art. 109, D.P.R. 197/1986 [CFF 5209], ai fini della verifica del **superamento** delle **soglie** di **punibilità**.

In particolare i Supremi Giudici, nell'affermare la rilevanza del citato art. 109, co. 4, ai fini del riconoscimento dei **costi** che consentano il **mancato superamento** delle **soglie** di **punibilità** stabilite dagli artt. 4 e 5, D.Lgs. 74/2000, hanno affermato che «*nel valutare i costi in nero, il giudice di merito ha (...) l'onere di procedere ad una disamina analitica dei documenti dai quali essi sono fatti derivare, non potendosi far coincidere la mancanza di elementi certi e precisi relativi a detti costi con l'irregolarità, anche macroscopica, della tenuta della contabilità*».

È compito del giudice penale, quindi, procedere ad una **disamina analitica** dei **costi extra-contabili** esibiti dall'imputato, ai fini della **verifica** del **mancato superamento** delle **soglie penali** indicate dalla norma.

Sempre la Corte di Cassazione, con la Sentenza penale 14.10.2013, n. 42151, richiamata poco sopra, intervenendo sull'**elemento oggettivo** costitutivo del **reato** ha

stabilito come rientri nel concetto di **elemento passivo fittizio**, di cui agli artt. 1 e 4, D.Lgs. 74/2000, non solo quello transitato nelle **scritture contabili**, ma anche la **deduzione extracontabile** non spettante eseguita direttamente in **Unico**, nel momento in cui la stessa determini il **superamento** delle **soglie** di **punibilità** di cui sopra.

Il caso era quello di un soggetto che aveva **indebitamente usufruito** per importi rilevanti dell'**agevolazione Tremonti-ter**, indicando al rigo RF 50 del Modello Unico investimenti asseritamente fatti tra l'1.7.2009 ed il 30.6.2010, ma, in realtà, posti in essere prima, ⁽³⁾ ciò comportando la **falsa rappresentazione** di una **componente** espressa in cifre che concorre alla formazione del **reddito** (l'**elemento passivo fittizio** di cui all'art. 1, co. 1, lett. b), D.Lgs. 74/2000), incidendo l'**agevolazione** in questione proprio sul **reddito**, diminuendone l'entità.

Tale pronuncia conferma come, ai fini del **superamento** delle **soglie** di **punibilità** di cui al D.Lgs. 74/2000, ed in particolare quelle valide ai fini della **commissione** del **reato** di **dichiarazione infedele**, non conti la **forma** ma la **sostanza** con cui è stato determinato il **reddito**, essendo rilevanti ai fini penali tutte le **componenti reddituali fittizie**, sia quelle di **natura contabile** che **extracontabile**.

⁽³⁾ Il co. 1 dell'art. 5, D.L. 78/2009, conv. con modif. dalla L. 102/2009 [CFF 6224] ha introdotto per le imprese una detassazione dal reddito pari al 50% del valore degli investimenti in macchinari ed apparecchiature nuove, di cui alla divisione 28 della Tabella Ateco, sostenuti dall'1.7.2009 al 30.6.2010 (cd. Tremonti ter). Nel caso trattato dalla sentenza i giudici hanno verificato un indebito uso dell'agevolazione in questione in quanto l'investimento, effettuato mediante un contratto di leasing, non era riferibile al periodo agevolabile, stante la consegna del bene all'utilizzatore da parte della società concedente in data 12.2.2009 (in data anteriore quindi a quella dell'1.7.2009).