

Giurisprudenza

Quando ci sono costi inesistenti la dichiarazione è sempre infedele

4 Gennaio 2019

Il sistema sanzionatorio penale tributario, anche se profondamente modificato, continua a condannare quelle condotte che si traducono nell'esposizione di dati non veritieri

Thumbnail
Image not found or type unknown

In tema di reati tributari, dopo le modifiche all'articolo 4 del Dlgs 74/2000 introdotte dal Dlgs 158/2015, il delitto di dichiarazione infedele è integrato, oltre che dall'annotazione di componenti positivi di reddito in misura inferiore a quella reale, anche dall'indebita riduzione dell'imponibile mediante l'indicazione di costi "inesistenti", e non più "fittizi".

In applicazione del suesposto principio di diritto, con la sentenza n. 55485 del 12 dicembre 2018, la sezione penale della Corte suprema ha confermato la condanna di due soci di una Snc che avevano indicato, nella dichiarazione presentata con riferimento al periodo d'imposta 2009, costi non documentati per oltre 800mila euro.

La vicenda processuale

Da un controllo della Guardia di finanza nei confronti di una società di trasporti emergeva che, relativamente al 2009, l'amministratore aveva esposto in dichiarazione componenti negativi di reddito risultati privi di qualsivoglia supporto documentale per un ammontare complessivo di oltre 800mila euro.

Atteso il superamento delle soglie di punibilità previste dall'articolo 4 del Dlgs 74/2000, tanto l'amministratore quanto il socio della società erano imputati del reato di dichiarazione infedele e ritenuti colpevoli dalla Corte d'appello di Catania, in parziale riforma della sentenza di primo grado.

Avverso la pronuncia di condanna gli imputati proponevano ricorso in Cassazione, fondato su un unico, articolato motivo.

Premessa la modifica normativa che ha interessato il reato di dichiarazione infedele a seguito della novella attuata con il Dlgs 158/2015, i ricorrenti lamentavano la violazione di legge con riferimento

agli articoli 1 e 4 del Dlgs 74/2000, affermando che la Corte d'appello avrebbe dovuto preliminarmente affrontare il problema se il reato contestato fosse ancora considerato tale dalla legge, in ragione dei nuovi elementi normativi.

In sintesi, sostenevano gli imputati che i giudici avrebbero dovuto porre a confronto la vecchia e la nuova fattispecie incriminatrice, e non limitarsi a valutare il fatto in concreto, pervenendo a una - a loro avviso - non condivisibile continuità normativa.

I ricorrenti invocavano, quindi, l'applicazione del nuovo comma 1-*bis* dell'articolo 4 in argomento, il quale esclude la punibilità nelle ipotesi di non corrette valutazioni di elementi attivi o passivi, nonché di violazioni dei principi di competenza, inerenza, deducibilità.

Con l'arresto in commento, la suprema Corte innanzitutto osserva come i giudici d'appello non solo abbiano correttamente operato una valutazione comparativa in astratto tra le due fattispecie incriminatrici, *ante* e *post* novella, ma abbiano altresì verificato in concreto se la condotta posta in essere dai ricorrenti potesse rientrare nella nuova fattispecie, pervenendo a un giudizio affermativo.

Inoltre, i giudici di legittimità evidenziano come nella specie *“era stata accertata l'inesistenza (e non la mera fittizietà) di costi”* per oltre 800mila euro, *“attesa la mancanza di qualsiasi documentazione a sostegno della loro oggettiva esistenza. Si tratta, dunque, di componenti negativi del reddito mai venuti ad esistenza in rerum natura, con conseguente indebita riduzione dell'imponibile”*. Ne deriva la correttezza della fattispecie contestata (dichiarazione infedele), mentre, *“ove tali componenti negativi inesistenti fossero stati documentati da fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio in base alle norme tributarie, ciò avrebbe determinato la configurabilità del diverso reato ex art. 2, D. Lgs. n. 74/2000”* (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti).

Dal ragionamento della Corte, conforme al proprio precedente in materia (sentenza 30686/2017), discende il rigetto del ricorso, in quanto inammissibile, oltre che infondato.

Osservazioni

Il sistema sanzionatorio penale tributario, delineato nel Dlgs 74/2000, ha subito una profonda rivisitazione a opera del Dlgs 158/2015. Nello specifico, è stata rimodulata la disciplina della dichiarazione infedele, attraverso una modifica dell'articolo 4 che investe i seguenti aspetti:

1. innalzamento delle soglie di rilevanza penale della condotta, che passano da 50mila a 150mila euro quanto al singolo tributo evaso, e da 2 a 3 milioni di euro quanto all'ammontare degli elementi attivi che devono essere sottratti a imposizione

2. esclusione della punibilità nelle ipotesi di non corrette valutazioni di elementi attivi o passivi nonché di violazioni dei principi di competenza, inerenza e deducibilità (“evasione da interpretazione”, articolo 4, comma 1-*bis*, Dlgs 74/2000) ed esclusione della punibilità delle valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono da quelle corrette in misura inferiore al 10% (articolo 4, comma 1-*ter*, Dlgs 74/2000)
3. con riferimento agli elementi passivi, sostituzione del termine “fittizi” con il termine “inesistenti”.

Il nuovo articolo 4, dunque, sanziona penalmente quelle condotte che si traducono nell’esposizione in dichiarazione di dati non veritieri, prive tuttavia della connotazione fraudolenta che caratterizza, per contro, le fattispecie di cui agli articoli 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici). L’illecito si configura, quindi, in ipotesi di omessa contabilizzazione o sottofatturazione di elementi attivi, nonché - come nella vicenda giudiziaria che ha portato alla pronuncia in commento - di dichiarazione di costi inesistenti e non supportati da fatture né rappresentati in documentazione opponibile all’amministrazione finanziaria ai fini di prova (nel qual caso si ricadrebbe nella diversa ipotesi di cui all’articolo 2).

Come osservato dalla Guardia di finanza nella circolare 1/2018, poi, con riferimento agli elementi passivi, l’inserimento del termine *inesistenti* - cioè “*non rispondenti alla realtà*” - in luogo di *fittizi* - cioè “*determinati in maniera non corretta in base alle regole fiscali*” - ha l’effetto di circoscrivere il perimetro della rilevanza penale unicamente ai casi di inesistenza materiale dei componenti negativi stessi, mentre “*nessun costo realmente sostenuto, ancorché indeducibile, può concorrere a determinare l’imposta evasa per come declinata dal D.Lgs. n. 74/2000*”.

di

Mariasole Ivaldi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/quando-ci-sono-costi-inesistenti-dichiarazione-e-sempre-infedele>