

I giudici di legittimità precisano che rileva la risultanza dalle scritture contabili

Imposta evasa, mano ai calcoli

Le perdite vanno scomutate ma occorre darne prova

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

L'imposta evasa, ai fini penali, si quantifica scomutando anche le perdite, ma attenzione, perché è l'interessato a doverne provare la risultanza nelle scritture contabili o comunque a produrre in giudizio elementi concreti per dimostrarne l'esistenza. A precisarlo è la terza sezione penale della Corte di cassazione, che, con la sentenza n. 16865 del 2021, si è pronunciata sul caso di un legale rappresentante di una società imputato per il reato di omessa dichiarazione, ai sensi dell'art. 5, dlgs n. 74/2000, per non aver presentato la dichiarazione relativa all'Ires, con superamento della soglia di punibilità prevista dalla normativa penale.

Ed ecco applicate dalla Suprema corte le modifiche introdotte dalla riforma penale tributaria all'art. 1, lett. f), dlgs n. 74/2000, secondo cui non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili. Tuttavia, i giudici di legittimità hanno chiarito al contempo che, a tal fine, è necessario fornire la prova, anche attraverso le scritture contabili, dell'esistenza delle perdite, a prescindere dal corretto riporto nelle relative dichiarazioni (che dunque non è sufficiente per salvare l'imputato).

Il caso. Con la sentenza del 10 settembre 2020, la Corte di appello di Milano aveva confermato la sentenza di primo grado con cui il legale rappresentante di una srl era stato condannato per il reato di cui all'art. 5, dlgs 74/2000, per non aver presentato, per l'anno di imposta 2010, la dichiarazione relativa all'Ires per circa 170 mila euro.

L'imputato aveva quindi presentato ricorso per Cassazione, lamentando la sussistenza di una serie di elementi negativi di reddito che non erano stati considerati nel calcolo dell'imposta evasa.

Inoltre, non era stata computata in diminuzione dell'imponibile la perdita risultante dal precedente esercizio.

Il calcolo dell'imposta evasa ai fini penali. Dunque, anticipando sin d'ora che la Cassazione ha comunque ritenuto di rigettare il ricorso, la sentenza merita segnalazione per aver superato il principio espresso dai giudici

Lo scomuto in breve	
La questione in rilievo	In tema di reati tributari, per calcolare l'imposta evasa, si considerano anche gli elementi negativi di reddito?
La definizione di imposta evasa	Ai sensi della lettera f) dell'art. 1 dlgs 74/2000, «non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili»
Lo scomuto delle perdite	La Corte di cassazione, sezione III penale, con la sentenza n. 16865 del 2021, ha chiarito che la base imponibile dell'imposta sul reddito delle società, oggetto dell'imputazione: <ul style="list-style-type: none"> • concerne il reddito complessivo netto • detratte anche le perdite dell'anno precedente, ai sensi del dpr n. 917 del 1986, artt. 75, 84 e 109
La prova delle componenti negative	Tuttavia, al contempo, la Suprema corte ha precisato che: <ul style="list-style-type: none"> • se è pur vero che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, le spese e i componenti negativi sono deducibili anche se non risultino dal conto dei profitti e delle perdite • altrettanto indiscusso è che essi debbano essere desumibili quantomeno dalle scritture contabili

Definizioni post riforma penal-tributaria

Per «imposta evasa» si intende «la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine».

È quanto si legge ai sensi della lettera f) dell'art. 1, dlgs 74/2000. A seguito dell'entrata in vigore del dlgs 158/2015, la definizione è stata integrata mediante l'aggiunta della seguente disposizione: «non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili».

Dunque, va premesso che, pur considerando la norma la differenza tra due valori (l'imposta effettivamente dovuta e l'imposta indicata in dichiarazione), dei quali solo il secondo è noto a differenza del primo che è ignoto e deve essere oggetto di accertamento, si è escluso che la lettera f) dell'art. 1 possa, di fatto, comportare una surrettizia reintroduzione della pregiudiziale tributaria. Non è infatti necessario che il procedimento penale sia sospeso nell'attesa che l'entità dei tributi dovuti venga in via definitiva accertata nelle sedi amministrative competenti; bensì, come evidenziato dalla giurisprudenza

di legittimità che è giunta a un'interpretazione «sostanzialistica» dell'imposta evasa, sarà il giudice penale a procedere autonomamente, attraverso ogni possibile mezzo di prova, all'accertamento dell'imposta «effettivamente dovuta» cfr. Cass. pen., 28 maggio 2008, n. 21213). Inoltre, in relazione alle modalità di accertamento, il settore tributario è caratterizzato dall'ampio ricorso a strumenti presuntivi, che non possono conservare inalterato il loro valore probatorio nel settore penale, nel quale rileveranno come meri indizi, liberamente valutabili dal giudice unitamente a tutti gli altri elementi dei quali venga a disporre. Per quanto poi riguarda la disposizione introdotta nel 2015, che nella sentenza in esame viene in rilievo, si è chiarito come il calcolo dell'imposta evasa debba tener conto delle perdite eventualmente conseguite nell'esercizio ovvero quelle pregresse spettanti e utilizzabili. Si è voluto dunque ancorare il quantum di evasione all'effettivo ammontare della perdita calcolata, impedendo interpretazioni che estendano il penalmente rilevante a fronte di rettifiche aventi un contenuto soltanto «teorico», in quanto svincolato da perdite realmente sostenute e calcolate, così che nella determinazione dell'imposta evasa non si deve tener conto delle rettifiche delle perdite dichiarate, ogniquale volta non vi sia un reale risparmio d'imposta.

© Riproduzione riservata

merito circa la determinazione della base imponibile dell'imposta sul reddito delle società, oggetto dell'imputazione.

Specificamente, seppur abbia confermato che in ma-

teria di reati tributari spettava esclusivamente al giudice penale il compito del calcolo dell'ammontare dell'imposta evasa, in base a una verifica che può venire a sovrapporsi e anche entrare in contradd-

dizione con quello eventualmente effettuato dal giudice tributario, (cfr. Cass., sez. III, 27/09/2018, n. 50157), gli Ermellini hanno ritenuto come la Corte territoriale avesse posto alla base della

suddetta determinazione elementi errati.

A differenza di quanto sostenuto dai giudici d'appello, la Suprema corte ha, infatti, espressamente riconosciuto come la base imponibile dell'imposta sul reddito delle società, oggetto dell'imputazione, concerne il reddito complessivo netto, detratte anche le perdite dell'anno precedente, ai sensi del dpr n. 917 del 1986, artt. 75, 84 e 109.

Tuttavia, al contempo, la Cassazione non si è sottratta dal fornire un altro chiarimento: precisamente, se è pur vero che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, le spese e i componenti negativi sono deducibili anche se non risultino dal conto dei profitti e delle perdite, altrettanto indiscusso è che essi debbano essere desumibili quantomeno dalle scritture contabili.

In altre parole, è necessario fornire la prova dell'esistenza delle perdite, a prescindere dal corretto riporto nelle relative dichiarazioni, che dunque non basta per considerarle nel calcolo dell'imposta evasa.

Invece, nel caso di specie, l'interessato non aveva dimostrato che le perdite dell'anno precedente risultassero dalle scritture contabili, facendo esclusivo riferimento all'accertamento dell'Agenzia delle entrate; e nemmeno erano stati prodotti nel giudizio di merito elementi di prova concreti per la dimostrazione dell'esistenza delle perdite.

Né, con riferimento alle altre componenti negative di reddito di cui l'imputato lamentava l'omessa considerazione, risultava allegata la documentazione che dimostrasse che i costi erano stati effettivamente sostenuti.

Penuria che necessariamente si è riflessa sulla sentenza: infatti il giudice, per determinare l'ammontare dell'imposta evasa, deve effettuare una verifica che, pur non potendo prescindere dalle specifiche regole stabilite dalla legislazione fiscale per quantificare l'imponibile, risente delle limitazioni derivanti dalla diversa finalità dell'accertamento penale, con la conseguenza che occorre tenere conto dei costi non contabilizzati solo in presenza, quanto meno, di allegazioni fattuali, da cui desumere la certezza o, comunque, il ragionevole dubbio della loro esistenza.

Da qui, il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

© Riproduzione riservata