

Sentenza della Suprema corte su determinazione dell'imposta evasa e soglia di punibilità

# Omissa dichiarazione con limiti

## Vanno considerati anche i costi aziendali non contabilizzati

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE  
E GIULIA MARIA MENTASTI

**O**missa dichiarazione coi paletti: nel determinare l'imposta evasa, e di conseguenza il superamento della soglia di punibilità, vanno considerati tutti i costi aziendali, anche quelli non contabilizzati.

A stabilirlo la sentenza n. 34661 del 20 settembre scorso, con cui la terza sezione penale della Cassazione ha salvato dalle forche caudine del procedimento penale il titolare di una ditta individuale accusato del reato di omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali, e di aver evaso l'Iva in misura superiore alla soglia di rilevanza penale, annullando la condanna impartitagli dai giudici di merito. Aveva infatti errato la Corte d'Appello nel sostenere che la mera non contabilizzazione dei costi aziendali fosse di per sé ostativa alla loro valorizzazione, e ciò a prescindere dal fatto che potessero essere comunque emersi dalla documentazione acquisita dalla Guardia di Finanza presso i fornitori dell'impresa e i soggetti che avevano avuto rapporti commerciali con l'imputato.

**Il caso.** Nel caso di specie, il Tribunale di Matera aveva condannato il titolare di ditta individuale per il reato di cui all'art. 5 dlgs 74/2000, per avere omesso la presentazione delle dichiarazioni fiscali relative alle imposte dirette e all'Iva per due annualità, in tal modo evadendo, quanto meno, l'Iva in misura superiore alla soglia di punibilità. Sentenza che era stata confermata in sede di gravame da parte della Corte di appello di Potenza, la quale, nel dichiarare inammissibile l'impugnazione presentata dall'imputato, aveva sostenuto che, non essendo stati contabilizzati i costi affrontati dal contribuente per la produzione del reddito, non fossero da conteggiare ai fini della determinazione della base imponibile.

Avverso la sentenza di secondo grado aveva pertanto interposto ricorso per cassazione la difesa dell'imputato, dolendosi, per quanto ora interessa, della motivazione della sentenza impugnata, definita dal ricorrente apparente, in relazione al ritenuto superamento della soglia di puni-

### Imposta evasa e costi non contabilizzati

<b>La questione sollevata</b>	Ai fini della determinazione del reddito imponibile e dell'imposta evasa, i costi aziendali sostenuti vanno valorizzati anche se non contabilizzati?
<b>La risposta della Cassazione</b>	Sì, perché, come chiarito da Cass. pen., sentenza 34661/2021, l'eventuale accertamento di ulteriori elementi reddituali, rilevante ai fini della determinazione delle imposte: <ul style="list-style-type: none"> <li>• non può essere eseguito se non tenendo conto di tutti gli elementi (costi, ricavi, proventi e oneri) che concorrono alla loro formazione</li> <li>• deve considerare, in un'ottica volta a privilegiare il dato fattuale rispetto a quello meramente formale, anche gli altri elementi probatori certi acquisiti agli atti</li> </ul>
<b>I limiti precisati dalla Cassazione</b>	Tuttavia, ai fini della configurabilità dei reati in materia di Iva, la determinazione della base imponibile e della relativa imposta evasa: <ul style="list-style-type: none"> <li>• deve avvenire solo sulla base dei costi effettivamente documentati</li> <li>• non deve tenere conto dell'eventuale sussistenza di costi non documentati</li> </ul>

### Gli elementi negativi devono essere provati

**Gli elementi negativi incidono sull'imposta evasa ai fini penali, ma attenzione, perché devono essere provati: se nella sentenza in commento i costi aziendali sono stati ritenuti da valorizzarsi perché emersi dai documenti esibiti alla Guardia di finanza dagli stessi fornitori, la Suprema Corte è giunta a opposta conclusione quando, in relazione alle componenti negative di reddito di cui l'imputato lamentava l'omessa considerazione, non è risultata allegata la documentazione che dimostrasse che i costi erano stati effettivamente sostenuti.**

**In tal senso si richiama la sentenza di quest'anno della Cassazione, la n. 16865, che, se da un lato ha espressamente riconosciuto come la base imponibile dell'imposta sul reddito delle società 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, dall'altro lato ha fornito un ulteriore chiarimento.**

bilità, non essendo stati conteggiati gli elementi passivi di reddito, sebbene parte di essi fossero stati documentati dagli stessi fornitori della impresa condotta dal ricorrente.

Dunque, anticipando sin d'ora che il ricorso è stato ritenuto meritevole di accoglimento, è utile ripercorrere le puntuali argomentazioni fornite dalla Suprema Corte in ragione delle quali si sarebbero dovuti valorizzare, ai fini della determinazione del reddito imponibile, i costi affrontati dal ricorrente.

Specificamente, la Cor-

**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 risultano dal conto dei profitti e delle perdite, altrettanto indiscusso è che essi debbano essere desumibili quantomeno dalle scritture contabili.**

**E in caso in cui manchi questa prova, la penuria necessariamente si riflette 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.**

© Riproduzione riservata

te, richiamando i precedenti conformi della giurisprudenza di legittimità, ha osservato in primo luogo che, ai fini della configurabilità dei reati in materia di Iva, la determinazione della base imponibile e della relativa imposta evasa (dati questi significativi ai fini dell'accertamento del superamento della soglia di punibilità) deve avvenire solo sulla base dei costi effettivamente documentati, non rilevando l'eventuale sussistenza di costi non documentati, dei quali è, tuttavia, possibile tenere conto, laddove dimostrati, in rela-

zione alle ipotesi delittuose aventi ad oggetto anche l'evasione delle imposte dirette (Cassazione penale, sez. III, 3 dicembre 2018, n. 53980).

In secondo luogo, ha precisato che l'eventuale accertamento di ulteriori elementi reddituali, rilevante ai fini della determinazione delle imposte, fra esse comprese anche l'Iva, non può essere eseguito se non tenendo conto di tutti gli elementi (costi, ricavi, proventi e oneri) che concorrono alla loro formazione (Cassazione penale, sez. III, 16 maggio 2018, n.

21639) e che la determinazione della imposta sul valore aggiunto evasa deve essere eseguita attraverso la «contrapposizione tra l'Iva risultante dalla fatture emesse e l'Iva detraibile sulla base delle fatture ricevute», senza che tale computo possa ritenersi ineseguibile sulla sola base del «difetto di allegazione di eventuali fatture passive incombente sull'imputato», dovendo tenersi conto, pertanto, in un'ottica volta a privilegiare il dato fattuale rispetto a quello meramente formale, anche degli altri elementi probatori certi acquisiti agli atti (Cassazione penale, sez. III, 19 luglio 2017, n. 35579).

Nel caso in esame, invece, la Corte di appello, operando la verifica in ordine alla correttezza della determinazione del reddito imponibile, aveva ritenuto, facendo cattivo governo dei principi pocanzi esposti, che la mera non contabilizzazione dei costi aziendali da parte dell'imputato fosse di per sé ostativa alla loro valorizzazione (rendendo in tal modo inammissibile la impugnazione presentata da questo), a prescindere dal fatto, dedotto dal ricorrente e non esaminato in sede di merito, che essi sarebbero comunque emersi dalla documentazione acquisita dalla Guardia di finanza presso i soggetti che con l'imputato avevano avuto rapporti commerciali.

Ciò detto, l'errore in cui erano incorsi i giudici del gravame non poteva che riverberarsi sulla determinazione della base imponibile e dell'imposta evasa e, di conseguenza, sul raggiungimento della soglia di punibilità, necessaria per l'integrazione stessa del reato. Peraltro, giova ricordare, seppur la pronuncia in commento non si sia soffermata sul punto, che le soglie di punibilità, ad avviso dell'interpretazione consolidata, sono da qualificarsi come elementi costitutivi del reato, e non mere condizioni obiettive di punibilità, il cui verificarsi, dunque, deve rientrare nell'ambito della rappresentazione volitiva dell'agente (si veda, in particolare, Cassazione penale, sez. III, 16 luglio 2018, n. 32490).

Da qui l'annullamento della sentenza impugnata con rinvio alla Corte di appello di Salerno per nuovo giudizio.

© Riproduzione riservata