

La dichiarazione "errata" può evitare il penale

Occorre considerare l'imponibile effettivo nel calcolo del superamento delle soglie di punibilità

/ Maurizio MEOLI

La **dichiarazione dei redditi errata**, perché recante l'indicazione di ricavi maggiori di quelli comunque emergenti dalla contabilità sociale, e che porterebbero gli importi evasi a valori inferiori alle soglie di punibilità, non ha valore confessorio e non può essere assunta a base di una condanna per dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del DLgs. 74/2000. A precisarlo è la Cassazione, nella sentenza n. [6869](#), depositata ieri.

L'art. 4 comma 1 del DLgs. 74/2000, nella versione "rivista" dal DLgs. 158/2015, stabilisce che "fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte **elementi attivi** per un ammontare inferiore a quello effettivo od **elementi passivi inesistenti**, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centocinquanta-mila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni".

Rispetto alla previgente versione, il DLgs. 158/2015 ha sostituito il riferimento agli elementi passivi "fittizi" con quello agli elementi passivi "inesistenti", ha innalzato la soglia di cui alla lett. a) da 50.000 a 150.000 euro ed ha portato quella in valore assoluto della lett. b) da 2 a 3 milioni di euro.

Nel caso di specie, il legale rappresentante di una srl veniva condannato, sia in primo grado che in appello, per la fattispecie in questione dal momento che, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2007, aveva indicato **elementi passivi fittizi/inesistenti** per oltre 500.000 euro, con un'evasione di imposta pari a circa 190.000 euro e superamento sia della soglia di punibilità correlata all'imposta evasa (anche nella versione maggiorata – 150.000 euro – introdotta dal DLgs. 158/2015) sia di quella connessa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti (superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione).

L'imputato, in entrambe le sedi di merito, aveva provato a difendersi sottolineando come sarebbe stato necessario considerare il fatto che la dichiarazione dei redditi oggetto di contestazione doveva reputarsi errata anche **con riguardo ai ricavi** conseguiti. In particolare, come risultava dalla documentazione contabile della società e come emergeva anche dalle risultanze del-

la verifica operata dalla Guardia di Finanza, a fronte di ricavi indicati in dichiarazione pari a circa 1.600.000 euro, quelli effettivamente conseguiti erano pari a circa 1.000.000 di euro. Circostanza determinante, dal momento che avrebbe abbassato l'imposta evasa al di sotto del limite della rilevanza penale. Ma entrambi i giudici di merito non avevano preso in considerazione tali rilievi, attribuendo **valore negoziale**, con effetti sostanzialmente confessori, alla dichiarazione presentata (considerandola irretrattabile in presenza di indicazioni sfavorevoli al contribuente).

Tali rilievi sono riproposti nel ricorso per Cassazione; ed i giudici, finalmente, ammettono la piena legittimità di un simile argomentare.

In particolare, si ricorda come la Sezione tributaria della Suprema Corte abbia in più occasioni sottolineato che la dichiarazione dei redditi non è un atto negoziale o dispositivo, ma una dichiarazione di scienza. E, quindi, in caso di errori di fatto e di diritto, formali o materiali, della dichiarazione fiscale, questi possono essere **sempre corretti dal contribuente** e debbono essere corretti di ufficio dalla Amministrazione finanziaria – anche se a favore del contribuente – in sede di esercizio del potere di controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni, ex artt. 36-*bis* e 36-*ter* del DPR n. 600/1973, in quanto diversamente – nel caso in cui si intendesse negare la rettificabilità dell'errore – verrebbe a ledersi il principio della **capacità contributiva** di cui all'art. 53 Cost., rimanendo assoggettato il contribuente ad un onere fiscale indebito (così Cass. n. [7294/2012](#); cfr. anche Cass. n. [21968/2015](#) e Cass. n. [18673/2008](#)).

Non è, quindi, possibile, come invece avevano fatto i giudici di merito, considerare definitivamente provato quanto indicato nella dichiarazione dei redditi e tralasciare, senza contestarne la correttezza formale, i **dati emergenti dalla contabilità** della società, attraverso la quale si potrebbe addivenire ad un imponibile (e ad un'imposta evasa) decisamente inferiore a quello dichiarato.

La decisione d'appello è, quindi, annullata con rinvio alla stessa Corte territoriale, ma in diversa composizione, affinché accerti il valore preciso degli importi in questione e valuti il superamento di entrambe le soglie di punibilità nella versione attualmente in vigore (imposta evasa superiore a 150.000 euro ed ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli **elementi attivi indicati** in dichiarazione).