

# I costi non contabilizzati escludono la rilevanza penale

## *Il chiarimento della Gdf sul calcolo dell'imposta evasa ai fini della punibilità Spetta al giudice stabilire la quantificazione esatta che tenga conto delle spese*

Nel calcolo dell'imposta evasa ai fini penali occorre considerare anche i costi non contabilizzati purché ci sia la prova del loro sostenimento. A tal fine, nell'ipotesi di vendite di immobili non dichiarati, si potrà considerare il valore delle rimanenze finali dell'esercizio previo esame del loro corretto ammontare. A confermare questo importante principio è il Comando generale della Guardia di finanza nel corso del Telefisco 2019 rispondendo ad uno specifico quesito.

### **La soglia di punibilità**

La questione spesso si presenta in presenza di violazioni tributarie costituenti reato.

La maggior parte dei reati tributari, infatti, si caratterizza per la presenza di una soglia di punibilità di imposta evasa. È il caso della dichiarazione infedele e fraudolenta mediante altri artifici o dell'omessa presentazione della dichiarazione. In sostanza, la presenza di queste soglie esclude l'intervento penale al di sotto di un determinato importo.

Per consolidato orientamento giurisprudenziale, la quantificazione dell'imposta evasa in presenza di un reato tributario compete al giudice penale, il quale non necessariamente deve attenersi alla quantificazione svolta dall'amministrazione finanziaria in sede di accertamento tributario o dal giudice tributario. Si tratta, cioè, di due procedimenti autonomi che hanno regole sostanziali e probatorie differenti (e quindi possono giungere a conclusioni differenti).

Basti pensare, in tale contesto, alle legittime rettifiche svolte dall'amministrazione basate su presunzioni fiscali, in molti casi del tutto irrilevanti ai fini penali o, al contrario, alle diverse quantificazioni cui si può giungere nel giudizio penale in virtù delle differenti fonti di prova (si pensi alle intercettazioni telefoniche) o alle prove testimoniali precluse in sede tributaria. Si può così verificare che il giudice penale proceda autonomamente alla quantificazione dell'imposta evasa o che faccia propria la determinazione contenuta nell'accertamento tributario o i calcoli svolti dai verificatori nella redazione del Pvc il quale, quanto alle imposte sui redditi, si limita a rilevare la violazione e non a quantificarla.

In entrambi i casi va comunque rispettata la regola prevista dall'articolo 1, lettera f) del Dlgs 74/2000 (concernente i reati tributari) in base al quale 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.

### **L'orientamento dei giudici**

Secondo il consolidato orientamento di legittimità, il giudice penale procedendo all'accertamento dell'imposta «effettivamente» dovuta deve considerare anche i costi e le spese effettivamente sostenuti, anche se non dichiarati.

Ad esempio, secondo la Suprema corte (sentenza 8924/2015), ai fini del superamento delle soglie di punibilità, le spese e i costi concorrono a formare il reddito e sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultino da elementi certi e precisi, anche se non siano indicati nelle scritture contabili. Pertanto, l'indagato non si può limitare a dedurre costi risultanti dalle scritture contabili, qualora le stesse siano considerate inattendibili. Ed ancora (sentenza 39379/2016 e 20897/2017) la determinazione dell'imposta evasa deve essere effettuata attraverso la considerazione di costi documentati o, in ogni caso, presumibili. Ne consegue, che rideterminando i maggiori ricavi, occorrerà considerare anche i costi correlati, siano essi effettivamente provati o comunque presumibili.

In sostanza, si deve tenere conto degli elementi negativi di reddito – provati o presumibili – in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale dell'ordinamento tributario. Così, contestando vendite non dichiarate, occorre considerare anche i costi d'acquisto dei beni, per quanto non dichiarati.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Antonio Iorio