

PENALE TRIBUTARIO

Imputabilità per dichiarazione infedele in relazione alla contestazione dell'indeducibilità di costi da reato

di **Luigi Ferrajoli**

L'articolo **4 del D. Lgs. n. 74/2000** nel punire "*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 fittizi***", richiede necessariamente, per la sua applicabilità, oltre alla doppia previsione congiunta della soglia di punibilità e della percentuale rispetto all'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, anche l'elemento psicologico del **dolo specifico**.

Nella prassi si assiste ad ipotesi di rinvio a giudizio a seguito della contestazione della predetta fattispecie in cui la fittizietà degli elementi passivi dipende dalla **indeducibilità dei costi e dei componenti negativi di reddito** in applicazione di quanto disposto dall'**articolo 14, comma 4-bis, della L. 537/93**, anche indipendentemente da una previa pronuncia da parte del giudice penale che abbia accertato la sussistenza di un reato non colposo per la cui commissione siano stati sostenuti i predetti costi.

Secondo il citato articolo 14, comma 4-bis "*non sono ammessi in deduzione **i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo***". Si tratta di una norma amministrativo-tributaria che trova la sua naturale collocazione nell'alveo strettamente fiscale, che sanziona il contribuente mediante il recupero a tassazione di base imponibile utilizzata per la commissione di reati.

Ciò che impone una riflessione è la **correlazione** delle due norme mediante la configurazione del reato di cui all'articolo 4 del D. Lgs. n. 74/2000 **indipendentemente** da un preventivo accertamento della diversa condotta del contribuente come **reato** non colposo, così come indicato nell'articolo 14, comma 4-bis, della L. 537/93 ed indipendentemente dalla sussistenza dell'elemento soggettivo del **dolo specifico** di evasione fiscale, caratterizzante i reati tributari.

Anzitutto si deve rilevare come non si possa avere indeducibilità ex articolo 14 sino a quando non sia stata **accertata la sussistenza** del reato, non colposo, da cui la stessa trarrebbe origine.

Tale disposizione, da più parti aspramente criticata, è stata modificata con il D.L. n. 16/2012, convertito con modificazioni dalla L. n. 44/2012, che ha **ristretto** notevolmente l'area di **indeducibilità** dei costi da reato, richiamando non più ogni componente negativo di reddito

genericamente riconducibile ad una condotta penalmente rilevante, ma soltanto i **costi e le spese** afferenti a beni o servizi direttamente **utilizzati** per commettere **delitti non colposi**, per i quali sia stata **esercitata** l'azione penale o il Giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio o la sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato.

Il Legislatore, quindi, ha introdotto il **presupposto** dell'esercizio dell'azione penale per indicare all'Amministrazione Finanziaria il momento in cui diviene possibile contestare **l'indeducibilità** dei costi.

Ma se, sotto il **profilo temporale**, la declaratoria del Giudice penale che accerta la commissione del reato cui i costi sono collegati deve, necessariamente, precedere la qualificazione degli stessi come ineducibili, tanto **non basta** ancora ai fini della configurabilità del reato di cui all'articolo 4 del D.Lgs. 74/2000.

Si intende dire che, ai fini della **configurabilità del reato** di infedele dichiarazione non basta aver accertato, tramite l'indeducibilità dei costi, il superamento della soglia di rilevanza penale, bensì è **indispensabile** analizzare la sussistenza dell'elemento soggettivo del **dolo specifico di evasione**, tipico della fattispecie delineata dall'articolo 4 del D.Lgs. 74/2000.

Considerando *sic et simpliciter* l'indeducibilità dei costi da reato ai fini della configurabilità della condotta di dichiarazione infedele si finirebbe per delineare una fattispecie di vera e propria **responsabilità oggettiva**, che andrebbe ben oltre l'elemento psicologico del dolo e della colpa.

La **mera traslazione** in ambito penale di un meccanismo voluto dal legislatore per recuperare a tassazione redditi in sede tributaria non può quindi certo sfociare nell'**integrazione di un diverso reato**, quello di dichiarazione infedele, che invece ha una propria specifica formulazione e previsione.

È opinione di chi scrive che, in considerazione della diversità delle due fattispecie prese in esame, **la contestazione** del delitto di dichiarazione infedele derivante dalla sopravvenuta ineducibilità delle componenti negative di reddito inerenti il diverso reato, **senza** un previo accertamento del **reato presupposto** e l'adeguata analisi della sussistenza **del dolo specifico** debba essere considerata **illegittima** giacché in contrasto con una razionale armonizzazione delle citate norme.