

PENALE TRIBUTARIO

Reati tributari e società di persone: la verifica delle soglie

di **Alessandro Carlesimo**



Nell'ambito dei reati tributari riconducibili a **violazioni commesse per il tramite di società di persona** è utile interrogarsi **sull'aggregato numerico da prendere in considerazione nella verifica del superamento delle soglie di rilevanza penale.**

Giova ricordare che, avuto riguardo ai reati dichiarativi, la disciplina circoscrive l'intervento penale alle fattispecie suscettibili di generare una **lesione significativa** degli interessi erariali. Tale danno si manifesta allorquando il delitto causa lo sfioramento **dei limiti riferibili all'ammontare degli elementi reddituali sottratti a tassazione e alla misura dell'imposta evasa.**

Ad un'attenta analisi, la scelta dell'indice di evasione da osservare nelle società di persona **solleva ambiguità interpretative, stante il particolare meccanismo di imputazione del reddito applicabile a tali modelli societari:** l'[articolo 5 Tuir](#), infatti, ripartisce l'utile assegnandolo a ciascun socio in proporzione alla quota percentuale di partecipazione, sicché **ogni socio liquida distintamente l'imposta sul reddito** nell'ambito della dichiarazione personale, indicando il relativo reddito imputato **"per trasparenza"**.

Tale sistema di imputazione, così come configurato, **potrebbe indurre a ritenere che l'entità dell'evasione penalmente rilevante sia accertata facendo riferimento all'imposta dovuta nelle vesti di singolo socio** (con conseguente frammentazione del *quantum* evaso ai fini della verifica delle soglie), **piuttosto che operando una valutazione complessiva del carico fiscale prodottosi alla fonte,** ovvero in capo alla società.

La questione è emersa nuovamente nel giudizio sfociato nella **sentenza n. 34407/2021 della Corte di Cassazione.**

Nella vicenda affrontata dagli Ermellini, il **ricorrente lamentava la mancata considerazione, ai fini della verifica del superamento delle soglie penali, della suddivisione del reddito tra i soci in ragione delle rispettive quote di partecipazione, contestando l'approccio basato sulla**

valutazione unitaria dell'imponibile prodotto dalla società.

Secondo la tesi difensiva del rappresentante incriminato, dunque, era necessario **ripartire il reddito della sas tra gli altri soci** in ragione delle rispettive quote di partecipazione e confrontare "a valle" l'imposta evasa da ciascuno di questi con le **soglie di punibilità**.

La pronuncia, invero, **non si discosta dall'orientamento già sostenuto in casi analoghi**, rimarcando, innanzitutto, i criteri di "lettura" della materia penale tributaria trasfusi all'[articolo 1 D.Lgs. 74/2000](#), il quale individua le linee guida per l'identificazione del soggetto responsabile dei reati dichiarativi, specificando che:

- **per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società** (lett. c);
- riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, **il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società o altro ente per conto della quale si agisce** (lett. e).

La norma, dunque, **concentra l'enfasi sul soggetto giuridico nel cui interesse si agisce**.

Pertanto, nel particolare caso delle società di persona, **la responsabilità penale per dichiarazione infedele è imputabile all'amministratore o liquidatore cui ricade l'obbligo dichiarativo** o, più chiaramente, *"colui che inserisce all'interno della dichiarazione fiscale per l'anno di riferimento elementi passivi fittizi o comunque dati che rendono quella dichiarazione infedele"* (Corte di Cassazione, sentenza n. 19228/2019).

Dato il riferimento alle dichiarazioni societarie, la possibile **dissociazione tra soggetto attivo del reato e soggetto passivo d'imposta nell'ambito dei reati tributari consumati da società di persona** non intacca la necessità di ricollegare la verifica dei parametri conducendo una **valutazione indistinta della materia imponibile generatasi per effetto delle operazioni societarie, a nulla rilevando l'effetto frammentazione che deriva dall'imputazione del reddito pro quota ai soci**.

I Giudici, inoltre, **con riferimento al calcolo dell'imposta complessivamente evasa, aggiungono un altro tassello**, laddove concludono che *"il reato di cui all'articolo 4 d.P.R. n. 74 del 2000 può essere integrato anche mediante la presentazione della dichiarazione in nome della società in accomandita semplice, e che, però, in tal caso, l'imposta sui redditi evasa deve essere calcolata avendo riguardo al reddito dei singoli soci"*.

Tale inciso evidenzia la necessità di calcolare l'imposta evasa avuto riguardo **alla situazione reddituale specifica di ciascun socio e all'effetto fiscale che si produce in conseguenza della mancata concorrenza del reddito di partecipazione alla formazione del reddito complessivo del contribuente-socio**; in altri termini, l'ammontare dell'imposta non liquidata oggetto di verifica è rappresentata dalla risultante della sommatoria delle imposte sul reddito evase da ciascun

contribuente, calcolate separatamente in base alla capacità contributiva di ciascun socio (**Corte di Cassazione, sentenza n. 31195/2020**).