

Non integra il delitto di dichiarazione fraudolenta o dichiarazione infedele l'indicazione in dichiarazione di crediti d'imposta non spettanti

Gianmarco Dellabartola

Commento a cura di Gianmarco Dellabartola

La Ctp di Rovigo si è pronunciata sulle **modifiche apportate al d.lgs. n. 74/2000 dal d.lgs. n. 158/2015** affermando che, antecedentemente alla suddetta novella, l'indicazione in dichiarazione di crediti d'imposta non spettanti non configurava né il reato di dichiarazione fraudolenta ex art. 3 del d.lgs. n. 74/2000 né il reato di dichiarazione infedele ai sensi del successivo art. 4 del medesimo decreto, con la conseguenza che non poteva operare il raddoppio dei termini di accertamento ai sensi del previgente art. 43, comma 3, d.P.R. n. 600/1973.

Con una interessante pronuncia, la **Ctp di Rovigo** è stata chiamata a pronunciarsi su una controversia in cui l'Agenzia delle Entrate si era avvalsa del **raddoppio dei termini di accertamento ex art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600/1973** contestando al contribuente di aver integrato il **reato di dichiarazione fraudolenta** punito dall'art. 3 del d.lgs. n. 74/2000 (o quantomeno quello di dichiarazione fraudolenta punito dal successivo art. 4 del medesimo decreto) per aver utilizzato nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2012 un credito d'imposta per redditi prodotti all'estero da reputarsi fittizio.

I giudici aditi, sulla scorta dell'insegnamento recato nella sentenza della Corte Costituzionale n. 247/2011, hanno dapprima ricordato che *"al fine di evitare qualsiasi uso strumentale della denuncia penale da parte dei pubblici ufficiali finalizzata ad ottenere un raddoppio del tempo per eseguire controlli ed accertamenti fiscali nei confronti dei contribuenti, spetta al giudice tributario valutare e stabilire se la denuncia penale presentata fosse doverosa ovvero i fatti denunciati contemplassero tutti gli elementi della fattispecie penale vigenti all'epoca della presentazione"* o se *"tale denuncia si riferisca a fattispecie che non potevano costituire reato all'epoca della loro commissione e, pertanto, la sua presentazione"* non fosse obbligatoria.

Premesso ciò, dopo una pregevole analisi delle **modifiche apportate dal d.lgs. n. 158/2015**, i giudici rodigini hanno affermato che, in relazione alle dichiarazioni dei redditi presentate sino al 22 ottobre 2015, l'indicazione in dichiarazione di crediti d'imposta fittizi non integrava né il reato di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74/2000 né il reato di cui al successivo art. 4 del medesimo decreto. Infatti, le suddette apportate nel 2015 hanno *"comportato un allargamento delle condotte ricomprese nelle fattispecie penali dei reati di dichiarazione fraudolenta e di dichiarazione infedele, inserendovi espressamente tra gli 'elementi attivi e passivi' delle dichiarazioni anche i componenti che concorrono a determinare non solo le basi imponibili delle imposte ma anche quelli che concorrono a determinare l'imposta dovuta quali i crediti e le ritenute d'imposta"*.

Da ciò consegue che *"anteriormente alla riforma del 2015, coloro che avessero indicato in dichiarazione, avvalendosi di mezzi fraudolenti o meno, crediti d'imposta fittizi o non spettanti, non avrebbero violato, sussistendo le condizioni e le soglie di punibilità previste, le disposizioni penali di cui agli artt. 3 o 4 D.Lgs. 74/2000"*.

Per tali ragioni, l'Amministrazione finanziaria non poteva avvalersi del raddoppio dei termini di accertamento in relazione alla contestata condotta.

Tale conclusione appare assolutamente corretta in punto di diritto, sia per quanto concerne il dato testuale, sia in un'ottica di volontà legislativa. Infatti, con le citate modifiche, il legislatore ha **ampliato la nozione di 'elementi attivi o passivi' sottratti ad imposizione recata dall'art. 1, lett. b), del d.lgs. n.**

74/2000, prevedendo che devono ritenersi tali non solo le componenti che incidono sulla determinazione del reddito o delle basi imponibili, ma anche *"le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta"*, quali appunto i crediti d'imposta fittizi. Del pari, il legislatore ha modificato il testo dell'art. 3 di tale decreto estendendo la condotta oggettiva punita alla indicazione in dichiarazione di *"crediti o ritenute fittizi"*.

Che tale modifica non avesse intento interpretativo è circostanza resa poi esplicita dallo stesso legislatore il quale, nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 158/2015, ha affermato che *"l'articolo 3 modifica la norma incriminatrice della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000), dilatandone i confini applicativi in linea con le indicazioni della legge di delegazione"*, con ciò osservando che, prima delle predette modifiche, non costituiva fattispecie penalmente perseguibile l'indicazione in dichiarazione di crediti d'imposta fittizi.