

ACCERTAMENTO

L'errore contenuto nello Stato patrimoniale, ininfluente sul Conto economico, non è sanzionabile

di **Gianfranco Antico**

Seminario di specializzazione

Poste di bilancio a elevato rischio fiscale

Questioni controverse e soluzioni giurisprudenziali

Scopri di più

Il **D.Lgs. n. 87/2024**, ha operato l'attesa **revisione del sistema sanzionatorio** tributario – penale e amministrativo, ai sensi dell'[art. 20, Legge delega \(n. 111/2023\)](#), al fine, da una parte, di **razionalizzare il sistema sanzionatorio**, anche attraverso una maggiore integrazione tra i **diversi tipi di sanzione**, per adeguarlo al **principio del *ne bis in idem***; e dall'altra parte, specificamente per **le sanzioni amministrative**, per assicurare il **miglioramento della proporzionalità** delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei.

In particolare, la riforma sanzionatoria amministrativa – le cui disposizioni si applicano alle violazioni commesse a partire **dal 1° settembre 2024** – è intervenuta fra l'altro sugli [artt. 1, 2 e 5, D.Lgs. n. 471/1997](#).

In generale, dunque, come si legge nella Relazione illustrativa al provvedimento, «*Le modifiche garantiscono, dunque, la gradualità delle sanzioni rispetto alle diverse condotte tenute e alla diversa gravità delle violazioni commesse, incentivando la correzione spontanea delle violazioni da parte dei contribuenti e favorendo così l'emersione, sebbene tardiva, di imponibili non dichiarati. La sanzione proporzionale più grave si applica alle ipotesi di omissione o infedeltà constatata in sede di accertamento*».

Ai sensi dell'[art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997](#), se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un **reddito o un valore della produzione imponibile inferiore** a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un **credito superiore a quello spettante**, si applica la sanzione amministrativa del **70% della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato**, con un **minimo di 150 euro**. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte **indebite detrazioni d'imposta**, ovvero **indebite deduzioni dall'imponibile**, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.

Se la violazione di cui sopra emerge dalla presentazione di una **dichiarazione integrativa** non oltre i termini stabiliti dall'[art. 43, D.P.R. n. 600/1973](#), e, comunque, prima che il contribuente

abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'[art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997](#) (oggi, 25%), **aumentata al doppio**. Se non sono dovute imposte si applica sempre la misura minima di 150 euro.

La **sanzione del 70% è aumentata dalla metà al doppio**, quando la violazione è realizzata mediante l'**utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente**.

Fuori dai casi sopra indicati per l'insidiosità dei comportamenti, la **sanzione del 70% è ridotta di un terzo** quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente **inferiori al 3% dell'imposta** e del credito dichiarati e comunque complessivamente **inferiori a 30.000 euro**. La medesima riduzione si applica quando l'infedeltà è conseguenza di un errore **sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito**, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui **interviene l'attività di accertamento** o in una precedente. Se non vi è alcun danno per l'Erario, la **sanzione è pari a euro 250**.

È in questo contesto che va inserita la recente ordinanza della **Cass. n. 26107/2025**, secondo cui **la sanzione per infedele dichiarazione non si applica all'errore contenuto nello Stato patrimoniale, che non abbia avuto incidenza alcuna sul Conto economico né, tanto meno, sulla dichiarazione dei redditi**.

Il caso approdato davanti ai massimi giudici trova origine da un **avviso di accertamento** emesso nei confronti di una S.r.l., con il quale l'ufficio aveva provveduto alla ripresa fiscale di un **debito iscritto a bilancio** per un milione di euro, ritenendolo inesistente e, quindi, **considerandolo quale sopravvenienza attiva**.

La CTR accoglieva parzialmente l'appello di parte, rilevando che l'erronea rappresentazione in bilancio dell'importo di un milione di euro non aveva dato luogo ad alcun risparmio o evasione d'imposta e **non poteva, pertanto, sottoporsi a tassazione tale somma**. Tuttavia, **confermava le sanzioni irrogate** in quanto ravvisava comunque un comportamento irregolare e consapevole cui non era stato posto rimedio con le opportune e successive variazioni contabili.

Nel caso di specie, come accertato dalla CTR, l'avviso di accertamento impugnato si fondava sulla assodata inesistenza dell'importo di 1.000.000,00 euro iscritto a bilancio nella voce al **passivo al conto "Debiti diversi oltre esercizi successivi"**, posta che avrebbe dovuto essere eliminata operando rettifiche contabili che non sono state eseguite. Tuttavia, è stato parimenti accertato che tale voce era stata, seppure impropriamente, **iscritta a bilancio quale contropartita della errata contabilizzazione**, nelle rimanenze, della voce **"simulazione incremento di valore: Euro 1.000.000"**.

Tale, pur incongrua, duplice contabilizzazione, non ha, come anche rilevato dai giudici d'appello, dato luogo ad alcun risparmio o evasione di imposta e **non ha avuto impatto alcuno**



né a livello di Conto economico né a livello di Modello Unico.

Da tali premesse discende, quindi, come **non sia applicabile la sanzione per dichiarazione infedele**, rilevandosi che **l'errore contenuto nello Stato patrimoniale**, e comunque – seppure incongruamente – equilibrato con la impropria posta compensativa, **non ha avuto incidenza alcuna sul Conto economico** né, tanto meno, sulla dichiarazione dei redditi, che **non può**, pertanto, **ritenersi affetta da infedeltà obiettiva**.

Né per gli Ermellini hanno alcuna rilevanza i precedenti evocati dalla difesa erariale (per tutti v. Cass. [n. 12460/2014](#)), che attengono tutti alla differente fattispecie della esposizione, nel Conto economico e da qui nella dichiarazione, di un reddito inferiore rispetto a quello accertato – circostanza che nel caso di specie è esclusa dalla CTR, con statuizione non contestata dall'ufficio – poi abbattuto mediante utilizzo di perdite pregresse, con il **risultato matematico di azzeramento dell'imposta**.