

CONTABILITÀ

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

di **Federico Di Pippo**

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

**BILANCIO, VIGILANZA
E CONTROLLI**

IN OFFERTA PER TE € 117 + IVA 4% anziché € 180 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%



Abbonati ora

La recente ordinanza della Cassazione n. 26107/2025, offre un contributo decisivo alla definizione dei confini applicativi della sanzione per infedele dichiarazione, affermando il principio secondo cui l'errore contenuto nello Stato patrimoniale, quando privo di incidenza sul Conto economico e sulla dichiarazione dei redditi, non è sanzionabile. La pronuncia interviene in un contesto profondamente rinnovato dal D.Lgs. n. 87/2024, che ha ridisegnato il sistema delle sanzioni amministrative tributarie alla luce dei principi di legalità, proporzionalità e offensività, accogliendo una logica orientata alla sostanza economica delle condotte più che alla loro mera forma. L'errore patrimoniale compensato, come quello esaminato dalla Corte – un debito inesistente bilanciato da una posta attiva impropria – non altera il reddito imponibile e, pertanto, non può costituire dichiarazione infedele, anche qualora risulti tecnicamente irregolare. La decisione assume speciale rilievo perché chiarisce l'inapplicabilità dei precedenti giurisprudenziali fondati su casi di infedeltà qualificata, nei quali il reddito è stato effettivamente alterato, sebbene poi neutralizzato da perdite pregresse. Oltre a confermare la necessità di un nesso diretto tra errore e vantaggio fiscale, la sentenza fornisce indicazioni operative importanti per imprese e professionisti, soprattutto in relazione alla gestione delle anomalie patrimoniali, alla documentazione delle correzioni e alle strategie difensive in caso di accertamento. Ne emerge un quadro più razionale e coerente, nel quale la sanzione tributaria colpisce solo ciò che incide sull'obbligazione fiscale, restituendo al contribuente la certezza del diritto e valorizzando la trasparenza dei comportamenti.

Il nuovo quadro sanzionatorio dopo il D.Lgs. n. 87/2024 e la disciplina dell'infedeltà dichiarativa

Il recente intervento riformatore attuato con il D.Lgs. n. 87/2024, ha segnato una svolta significativa nel sistema delle sanzioni amministrative tributarie, introducendo una disciplina più coerente con i principi costituzionali e con gli orientamenti maturati negli anni in sede giurisprudenziale. La riforma è stata adottata in attuazione della Legge delega n. 111/2023 e

risponde a esigenze complesse: da un lato, razionalizzare un sistema ormai considerato disomogeneo e non sempre proporzionato alla gravità delle condotte; dall'altro, avvicinare il modello sanzionatorio italiano agli standard europei, anche attraverso una maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali nel rispetto del principio del *ne bis in idem*. Come evidenziato nella Relazione illustrativa al Decreto, il Legislatore ha inteso rafforzare la proporzionalità dell'apparato repressivo, graduando le sanzioni in funzione della lesività delle violazioni e privilegiando la sostanza economica rispetto alla forma contabile. Tale impostazione si riflette in modo evidente nella revisione dell'art. 1, D.Lgs. n. 471/1997, dedicato alla dichiarazione infedele.

La norma, nella formulazione post-riforma, prevede che la sanzione si applichi quando il contribuente indica un reddito o un valore della produzione inferiore a quello accertato, ovvero espone un'imposta inferiore o un credito superiore a quello effettivamente spettante. In questi casi, la sanzione ordinaria è fissata al 70% della maggiore imposta o della differenza del credito, con un minimo di 150 euro. La disposizione ribadisce così un concetto che ha sempre costituito l'essenza della violazione: la dichiarazione è infedele quando altera la quantificazione dell'imponibile o del debito tributario, determinando un pregiudizio effettivo o potenziale per l'Erario. La riforma, tuttavia, non si limita a riformulare la misura della sanzione, ma introduce una serie di meccanismi di attenuazione e aggravamento che riflettono un approccio orientato alla valutazione concreta delle condotte. In presenza di comportamenti fraudolenti, di documentazione falsa o di operazioni inesistenti, la sanzione può essere aumentata sino al doppio, mentre nei casi in cui la maggiore imposta accertata sia modesta o derivi da errori di imputazione temporale di componenti reddituali, sono previste significative riduzioni. La logica è chiara: non tutte le irregolarità contabili sono uguali e il sistema deve distinguere tra errori di natura meramente tecnica, che non celano finalità evasive, e condotte connotate da artificiosità o consapevolezza fraudolenta. Questo approccio trova ulteriore conferma nella previsione secondo cui, quando non risulta alcun danno per l'Erario, la sanzione si riduce a 250 euro, a testimonianza del ruolo centrale assunto dal criterio dell'offensività.

In questo contesto normativo si inserisce la questione degli errori contabili che interessano esclusivamente lo Stato patrimoniale. La giurisprudenza della Corte di Cassazione, e in particolare l'ordinanza n. 26107/2025, ha affermato in modo netto che un errore limitato al piano patrimoniale, privo di qualunque impatto sul Conto economico, non può integrare una dichiarazione infedele. Il caso esaminato dalla Corte riguardava una posta passiva di 1 milione di euro impropriamente iscritta tra i debiti, compensata da una posta attiva registrata nelle rimanenze. Pur trattandosi di una rappresentazione contabile errata, i giudici hanno accertato che la duplice annotazione non aveva alterato il risultato economico dell'esercizio né aveva prodotto effetti sulla dichiarazione dei redditi. Da ciò è derivata la conclusione che la dichiarazione non potesse ritenersi infedele, poiché mancava l'elemento essenziale della violazione, cioè l'esposizione di un reddito inferiore o di un'imposta minore rispetto a quella dovuta. La Corte ha escluso che si possa applicare una sanzione per il solo fatto che il contribuente abbia tenuto un comportamento "irregolare", ribadendo che nel sistema tributario non esistono sanzioni per l'irregolarità in sé, ma solo per violazioni tipizzate da precise norme.

La coerenza tra la riforma del 2024 e l'orientamento della Cassazione è evidente. Il Legislatore, richiamando espressamente la necessità di valorizzare la gravità effettiva delle condotte e di ridurre il carico sanzionatorio nelle ipotesi di violazioni prive di impatto economico, rafforza la linea interpretativa secondo cui gli errori non offensivi non possono essere considerati illeciti tributari. Gli errori patrimoniali, non producendo variazioni del reddito imponibile, si collocano precisamente in questa categoria e risultano, di conseguenza, estranei all'ambito applicativo dell'art. 1. L'ordinanza del 2025 non fa che confermare, sul piano giurisprudenziale, ciò che il Legislatore ha inteso sancire sul piano normativo: la sanzione per infedele dichiarazione richiede un nesso diretto tra l'errore e la determinazione dell'imposta.

Il nuovo quadro sanzionatorio, in definitiva, pone al centro la sostanza economica delle violazioni e rifiuta qualsiasi estensione analogica delle norme punitive. Solo l'errore che incide sulla base imponibile, riducendola, è idoneo a integrare una dichiarazione infedele; l'errore patrimoniale influente, pur potendo rappresentare una carenza sotto il profilo contabile o civilistico, rimane privo di rilevanza fiscale. Questa impostazione, profondamente rinnovata e più coerente con i principi del diritto tributario, costituisce la base sulla quale interpretare correttamente i successivi approfondimenti in tema di errori contabili e responsabilità del contribuente.

La decisione della Cassazione n. 26107/2025: irrilevanza sanzionatoria dell'errore patrimoniale

L'ordinanza della Cassazione n. 26107/2025, rappresenta un punto di snodo essenziale nella definizione degli effetti tributari degli errori contabili che incidono esclusivamente sulla struttura patrimoniale del bilancio. La vicenda esaminata dalla Corte riguarda un errore particolarmente significativo sotto il profilo quantitativo – 1 milione di euro – e tuttavia privo di qualsiasi riflesso reddituale. Proprio questa apparente contraddizione, cioè la grandezza numerica dell'errore in contrasto con la sua totale irrilevanza fiscale, ha costituito il terreno sul quale la Corte ha tracciato una linea interpretativa netta: la sanzione per dichiarazione infedele non può essere irrogata quando l'errore non incide né sul Conto economico né, di conseguenza, sulla dichiarazione dei redditi.

La ricostruzione del caso è utile per comprendere l'esatto ragionamento dei giudici. L'Agenzia delle Entrate aveva contestato alla società la presenza, nello Stato patrimoniale, di un debito iscritto per 1 milione di euro che, a giudizio dell'ufficio, risultava inesistente. Da ciò l'Agenzia delle Entrate aveva tratto la conseguenza che la posta dovesse essere considerata una sopravvenienza attiva tassabile. La Commissione tributaria regionale, pur riconoscendo l'erroneità della posta, aveva chiarito che essa era stata iscritta a fronte di un'altra posta contabile, anch'essa formata in modo improprio, rilevata nell'attivo delle rimanenze e descritta come "simulazione incremento di valore". In sostanza, un errore era stato compensato da un altro errore di segno opposto. Il risultato, come accertato dai giudici di merito e non

contestato in sede di legittimità, era che l'effetto complessivo sul Conto economico era pari a zero.

Il dato decisivo è proprio questo: la duplicazione contabile, per quanto incoerente o irregolare, non aveva generato alcuna variazione del risultato economico dell'esercizio. Conseguentemente, nessuna imposta era stata ridotta, nessun credito indebito era stato esposto e nessun vantaggio fiscale era stato ottenuto. È su questa ricostruzione oggettiva dei fatti che la Corte fonda il proprio ragionamento giuridico. La disciplina della dichiarazione infedele richiede, come presupposto indefettibile, che il contribuente indichi un reddito imponibile inferiore a quello accertato o un'imposta inferiore a quella dovuta; quando tale condizione manca, viene meno l'elemento strutturale dell'illecito. Il punto non è, dunque, stabilire se il comportamento contabile del contribuente sia stato corretto o meno, ma se tale comportamento abbia inciso sulla determinazione dell'imposta dovuta. La risposta, nel caso specifico, è stata inequivocabile: l'errore, confinato nell'ambito patrimoniale, non aveva avuto alcun riflesso sulla base imponibile.

La Corte ha chiarito che, in assenza di un effetto reddituale, non si può parlare di dichiarazione infedele nemmeno sotto il profilo dell'"incompletezza" dei dati dichiarativi. Tale concetto, che in passato aveva condotto parte della giurisprudenza a interpretazioni ampie della nozione di infedeltà, viene oggi ricondotto entro i limiti della tipicità: la dichiarazione è incompleta solo quando omette o altera elementi rilevanti ai fini del calcolo dell'imposta. L'errore patrimoniale, per definizione, non rientra in questa categoria, poiché non contribuisce in alcun modo alla determinazione del reddito.

La Corte respinge anche il tentativo, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di fondare la sanzione sulla presunta "consapevolezza" dell'irregolarità contabile. Tale impostazione, secondo i giudici, è incompatibile con il sistema delle sanzioni amministrative tributarie, che non conosce un illecito generico per comportamento irregolare o scorretto. Le sanzioni possono essere applicate solo se ricorre una fattispecie tipizzata da una norma. Non esiste, nel nostro ordinamento, una norma che punisca la mera irregolarità patrimoniale priva di effetti fiscali. Questo principio, strettamente legato al principio di legalità, impedisce di colmare con interpretazioni estensive o analogiche il divario tra irregolarità contabile e violazione tributaria.

Particolarmente rilevante è anche il modo in cui la Corte distingue il caso esaminato dai precedenti richiamati dalla difesa erariale. In quelle decisioni – tra cui Cass. n. 12460/2014 – l'infedeltà derivava sì da errori o artifici contabili, ma questi incidevano sulla determinazione del reddito e, soprattutto, venivano compensati da perdite pregresse, generando un apparente azzeramento dell'imposta. La Corte sottolinea che quelle vicende sono radicalmente diverse dal caso presente: lì vi era stata esposizione di un reddito inferiore, anche se successivamente sterilizzata; qui, invece, non vi era stata alcuna riduzione del reddito, né diretta né indiretta.

La decisione assume un significato sistematico di ampio respiro. Essa afferma un principio che va oltre il caso concreto: quando l'errore resta confinato allo Stato patrimoniale e non altera il

Conto economico, la dichiarazione non può considerarsi infedele, poiché manca il necessario impatto sull'imposta dovuta. Tale principio si colloca perfettamente nel nuovo quadro delineato dal Legislatore con il D.Lgs. n. 87/2024, che privilegia l'offensività e la sostanza economica delle violazioni, evitando di attribuire rilevanza sanzionatoria a irregolarità meramente formali.

In conclusione, la Cassazione n. 26107/2025, ribadisce che la funzione del sistema sanzionatorio non è quella di presidiare la correttezza assoluta della contabilità, ma quella di prevenire e reprimere condotte che incidono sulla determinazione dell'imposta. Gli errori patrimoniali, quando ininfluenti sul reddito, restano pertanto fuori dall'ambito applicativo dell'infedeltà dichiarativa.

Questo principio – tanto semplice quanto fondamentale – rappresenta la chiave per interpretare correttamente la portata sanzionatoria di ogni anomalia contabile.

Implicazioni operative: gestione degli errori patrimoniali, difesa in sede di accertamento e buone pratiche

La pronuncia della Cassazione n. 26107/2025, alla luce del nuovo quadro sanzionatorio introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024, non ha soltanto un valore interpretativo, ma produce ricadute concrete sulla gestione degli errori contabili da parte delle imprese, sui controlli dei revisori e sulle strategie difensive da adottare in caso di contestazioni dell'Amministrazione finanziaria. L'affermazione del principio secondo cui l'errore contenuto nello Stato patrimoniale, se privo di incidenza sul Conto economico e sulla dichiarazione dei redditi, non integra una violazione sanzionabile, rappresenta una guida operativa di grande utilità, soprattutto quando gli errori generano variabili interpretative o situazioni contabili che, pur non incidendo sul reddito, possono destare l'attenzione dell'ufficio in sede di accesso o verifica.

Una prima implicazione riguarda la corretta qualificazione dell'errore. È fondamentale comprendere se l'anomalia contabile produca effetti reddituali oppure rimanga confinata nell'ambito patrimoniale. Il discrimine, come chiarito dalla Cassazione, è essenziale: solo l'errore che modifica componenti positive o negative di reddito può determinare una dichiarazione infedele e quindi dar luogo a una sanzione. La distinzione deve essere operata attraverso un'analisi accurata delle scritture, verificando se le poste patrimoniali siano il risultato di errate classificazioni, stime carenti o duplicazioni contabili che non hanno alcuna incidenza sui Conti economici. Gli errori simmetrici, come quello esaminato dalla Corte – un debito inesistente compensato da una posta fittizia tra le rimanenze – vanno qualificati come errori patrimoniali compensati, e pertanto non rilevano ai fini fiscali.

La seconda implicazione riguarda la gestione della correzione. Gli errori patrimoniali possono essere corretti nel bilancio dell'esercizio successivo, secondo le previsioni dei principi contabili nazionali. Poiché non incidono sul reddito, non è necessario presentare una

dichiarazione integrativa a fini fiscali, salvo il caso in cui la correzione comporti, indirettamente, la necessità di modificare informazioni fornite nella dichiarazione già trasmessa. È tuttavia opportuno documentare la correzione in modo chiaro e trasparente, attraverso la Nota integrativa o specifiche carte di lavoro del revisore, al fine di evitare che l'irregolarità sia in futuro interpretata come segnale di incoerenza o come possibile presupposto per contestazioni in sede di controllo.

La terza implicazione riguarda la strategia difensiva in caso di accertamento. La sentenza della Cassazione offre un supporto argomentativo di primissimo piano nelle controversie in cui l'Agenzia delle Entrate contesta presunte infedeltà dichiarative basate su errori che non hanno inciso sulla determinazione dell'imposta. In tali casi, la difesa dovrà concentrarsi sulla dimostrazione dell'assoluta neutralità reddituale dell'errore, fornendo una ricostruzione cronologica e analitica delle poste coinvolte. Questo implica la predisposizione di un dossier tecnico che contenga: estratti contabili, movimentazioni, note di rettifica non eseguite, analisi del Conto economico e conferma che l'errore non ha comportato alcun vantaggio fiscale. L'obiettivo è ricostruire in maniera convincente il quadro che la Cassazione considera decisivo: l'assenza di risparmio d'imposta e l'impossibilità di qualificare l'atto dichiarativo come infedele.

In sede contenziosa, sarà opportuno richiamare espressamente l'insegnamento della Cassazione e, se necessario, evidenziare l'inapplicabilità dei precedenti giurisprudenziali fondati su fattispecie di infedeltà qualificata. L'Amministrazione finanziaria tende talvolta a richiamare orientamenti relativi a circostanze in cui il reddito dichiarato era stato effettivamente alterato, anche se poi neutralizzato da perdite pregresse. La difesa deve mostrare come questi casi non siano sovrapponibili agli errori patrimoniali compensati, nei quali manca totalmente l'alterazione della base imponibile.

Una quarta implicazione riguarda l'attività del revisore legale e degli organi di controllo. Pur in assenza di rilevanza fiscale, l'errore patrimoniale può essere un indicatore di debolezza del sistema amministrativo-contabile e richiedere adeguate misure correttive. Gli organi di controllo dovrebbero segnalare l'anomalia e raccomandarne la correzione in bilancio, precisando tuttavia che essa non produce effetti sulla determinazione dell'imposta. La trasparenza verso gli organi societari e l'adeguata verbalizzazione delle analisi eseguite costituiscono un presidio importante sia ai fini della regolarità societaria, sia per la tutela dell'impresa in sede di eventuali verifiche tributarie.

Infine, la sentenza impone una riflessione sulle buone pratiche in materia di gestione del rischio fiscale. Le imprese dovrebbero dotarsi di un sistema di controllo interno capace di intercettare tempestivamente gli errori patrimoniali e di distinguerli da quelli con potenziale impatto reddituale. La tracciabilità delle operazioni, l'allineamento tra contabilità generale e contabilità analitica, la riconciliazione periodica delle poste patrimoniali e la corretta imputazione delle rimanenze sono attività essenziali per prevenire contestazioni e per dimostrare, in caso di accertamento, la buona fede e la piena cooperazione del contribuente.

In conclusione, la Cassazione n. 26107/2025, non si limita a stabilire un principio astratto, ma fornisce una bussola operativa per la gestione degli errori contabili. Essa indica chiaramente che gli errori patrimoniali, quando non alterano il Conto economico, non devono essere fonte di preoccupazione fiscale, né possono legittimare sanzioni per infedele dichiarazione. Al contempo, chiama imprese e professionisti a mantenere un elevato livello di accuratezza, trasparenza e documentazione, affinché la neutralità fiscale di tali errori sia facilmente dimostrabile e non dia luogo a inutili contenziosi.

Conclusioni

L'elaborazione giurisprudenziale e normativa esaminata consente di affermare con chiarezza che il sistema sanzionatorio tributario, nella sua versione più recente e matura, richiede un legame diretto tra violazione contabile e pregiudizio per l'Erario affinché possa configurarsi un illecito amministrativo. La decisione della Cassazione n. 26107/2025, assume un ruolo centrale in questo percorso evolutivo, poiché ribadisce che l'errore patrimoniale privo di effetti sul Conto economico non rientra nella nozione di dichiarazione infedele e, pertanto, non può essere sanzionato. Tale principio non nasce nel vuoto, ma si inserisce armonicamente nel quadro delineato dal D.Lgs. n. 87/2024, che ha reso il sistema sanzionatorio più proporzionato, più aderente al principio di legalità e maggiormente orientato alla sostanza economica delle condotte piuttosto che alla mera forma contabile.

La riflessione conclusiva che emerge è duplice. Da un lato, il contribuente è tutelato da un sistema che non punisce irregolarità prive di impatto fiscale, evitando distorsioni e interpretazioni estensive delle norme sanzionatorie. Il principio secondo cui non vi può essere infedeltà senza un reddito alterato rappresenta una garanzia essenziale contro derive punitive che finirebbero per colpire la mera imperfezione tecnica. Dall'altro lato, la decisione richiama imprese e professionisti alla necessità di mantenere un adeguato livello di cura e di controllo nella redazione del bilancio: gli errori patrimoniali, pur non rilevanti ai fini dell'imposta, possono generare incertezze, essere fonte di contestazioni e costituire segnali di debolezza del sistema amministrativo-contabile.

Il bilanciamento tra tutela del contribuente e rigore tecnico emerge quindi come la cifra distintiva del nuovo assetto. La neutralità fiscale dell'errore patrimoniale non costituisce un'esenzione generalizzata da responsabilità, ma soltanto il riconoscimento che la sanzione amministrativa deve colpire ciò che incide sull'obbligazione tributaria. È un approccio che rafforza la fiducia nel sistema e promuove un rapporto più trasparente tra contribuente e Amministrazione finanziaria, riducendo il rischio di contenziosi inutili e favorendo una gestione consapevole e corretta del bilancio.

In definitiva, la sentenza si pone come un riferimento stabile per il futuro: costituisce una guida interpretativa chiara, coerente con il diritto positivo e capace di orientare la prassi operativa verso un'applicazione delle sanzioni tributaria più giusta, più razionale e più

rispettosa del principio di legalità.