

Gli Ermellini: il giudice accerta l'imposta evasa tenendo conto dei costi non contabilizzati

Dichiarazione infedele, reato ko

Presunzioni tributarie solo indiziarie nel processo penale

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE

E GIULIA MARIA MENTASTI

Dichiarazione infedele, manette senza automatismi: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 2383 del 21 gennaio scorso, che ha evidenziato come le presunzioni legali delle norme tributarie nel processo penale abbiano solo valore indiziario. La Suprema Corte ha pertanto confermato l'indirizzo per cui il giudice deve accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa attraverso una verifica che, pur non potendo prescindere dalle specifiche regole stabilite dalla legislazione fiscale per quantificare l'imponibile, subisce le limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento penale; con la conseguenza che, ai fini del superamento delle soglie di punibilità, occorre tenere conto anche dei costi non contabilizzati quando le allegazioni fattuali consentano di desumere la certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza.

Il caso. Nel caso di specie, i due imputati erano stati condannati in primo e secondo grado per il reato di infedele dichiarazione di cui all'art. 4 dlgs 74/2000, per avere, nella rispettiva qualità di rappresentante legale e amministratore di fatto di due società, al fine di evadere le imposte sui redditi, indicato nelle dichiarazioni annuali delle società relative a dette imposte elementi attivi per ammontare inferiore a quello effettivo. In particolare, l'accusa era di omessa documentazione, registrazione e contabilizzazione degli incassi relativi al servizio di ristorazione reso alla clientela, analiticamente ricostruiti in base alla contabilità finanziaria "in nero" parallela a quella ufficiale riferita alle singole unità locali nelle quali l'attività veniva esercitata, contabilità tenuta con sistemi informatici, riepilogata in appositi prospetti mensili ed annuali e rinvenuta nel corso di una perquisizione, nell'ambito di un altro procedimento.

La norma. L'art. 4 dlgs 74/2000, fuori dei casi di frode fiscale previsti dagli articoli 2 e 3, punisce con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chi, 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

Infedele dichiarazione e accertamento penale

La norma	• Norma: art. 4 dlgs 74/2000 • Pena: due anni ≤ reclusione ≤ quattro anni e sei mesi • Soglie di punibilità, congiuntamente: a) imposta evasa > euro 100.000 b) ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, > 10% ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, > euro 2.000.000
Il chiarimento della Suprema Corte	Come confermato da Cass. pen. n. 2383/2025: • il giudice deve accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa attraverso una verifica che, pur non potendo prescindere dalle specifiche regole stabilite dalla legislazione fiscale per quantificare l'imponibile, subisce le limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento penale • occorre tenere conto dei costi non contabilizzati in presenza di allegazioni fattuali da cui desumere la certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza

passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 100mila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.

La tesi difensiva. Ricorrendo per Cassazione, si lamentava la violazione del predetto art. 4, in relazione al superamento delle suestipite soglie di punibilità, anche in considerazione del mancato riconoscimento di costi extra, nonché il vizio di motivazione illogica e carente sul punto e la violazione della regola di giudizio dell'oltre ogni ragionevole dubbio. La Corte di appello aveva infatti escluso l'esistenza di costi non contabilizzati utilizzabili ai fini della determinazione dell'imponibile e dell'imposta evasa (e dunque dell'eventuale superamento della soglia di punibilità) sul rilievo che tali costi possono essere presi in considerazione solo in presenza di allegazioni difensive fattuali da cui desumere la certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza; allegazioni che, per i Giudici distrettuali, non esistevano. Al contrario, ad avviso dei ricorrenti, un testimone della polizia giudiziaria aveva fornito precise indicazioni in base alla documentazione extracontabile, la quale deve essere presa in

considerazione anche se non annotata nella contabilità dell'impresa. La Suprema Corte ha ritenuto il ricorso fondato, fornendo interessanti chiarimenti.

Ricavi e costi non contabilizzati. Innanzitutto la Corte non ha messo in dubbio che sul piano tributario, quando il reddito imponibile viene ricostruito incrociando la contabilità di impresa con quella "in nero", è preciso onere del contribuente indicare gli ulteriori costi non contabilizzati effettivamente sostenuti per il conseguimento dei maggiori ricavi a loro volta non contabilizzati (cfr. tra le tante Cass. civ., Sez. V, n. 16198/2001 e n. 20679/2014). Non sussiste infatti alcuna automatica correlazione tra ricavi non contabilizzati ed eventuali costi, parimenti non contabilizzati; ciò in quanto la mancata contabilizzazione di ricavi non necessariamente comporta che i costi sostenuti per ottenerli non siano stati a loro volta annotati nei registri. Le spese e gli altri componenti negativi, pertanto, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza solo se certi o comunque determinabili in modo obiettivo, ai sensi dell'art. 109, comma 1, dpr 22 dicembre 1986, n. 917, e non possono essere puramente e semplicemente presunti.

Rapporti procedimenti penale e tributario. Ciò detto, gli Ermellini hanno evidenziato che il giudice penale non è certamente vincolato ai risultati degli accertamenti effettuati ai sensi dell'art. 39, dpr n. 600 del 1973, né ai criteri di giudizio

previsti dalla legislazione fiscale e civilistica, essendo suo preciso dovere ricostruire in modo autonomo e con le regole proprie del processo penale i fatti che danno luogo a responsabilità penale (Cass. pen., Sez. III, n. 2246/1996, e Sez. III, n. 7078/2013). Questo non significa che il suddetto giudice possa prescindere dalle specifiche regole stabilite dalla legislazione fiscale per determinare e quantificare l'imponibile dell'imposta sui redditi e quella sul valore aggiunto (e dunque l'imposta evasa): cambia la regola di giudizio, non la regola da applicare. In altre parole, la diversa regola di giudizio può condizionare l'ambito di applicabilità della norma tributaria, ma impone comunque al giudice penale di tenerne conto.

La regola dell'oltre ogni ragionevole dubbio. La Suprema Corte ha dunque spiegato che ai fini della ricostruzione dell'imposta evasa ai sensi dell'art. 1, lett. f), dlgs 74/2000 è necessario attingere alle regole stabilite dalla normativa fiscale, ma con le limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento penale, per cui i costi, anche quando non sono indicati nelle scritture contabili, concorrono sì alla determinazione dell'imponibile, ma a condizione che sussistano (quantomeno) allegazioni fattuali, da cui desumere la certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza (Cass. pen., Sez. V, n. 40412/2019; Sez. III, n. 8700/2019; Sez. III, n. 37094/2015). Il criterio di giudizio imposto dall'art. 533,

comma 1, c.p.p. investe tutti gli elementi costitutivi del reato, sicché ove sussista il ragionevole dubbio circa il superamento delle soglie di punibilità indicate dall'art. 4 dlgs n. 74/2000 (e dunque l'ammontare dell'imposta evasa), il giudice deve affermare l'insussistenza del fatto; purché si tratti di un dubbio "ragionevole", fondato cioè su fatti verificabili, non su mere congetture, ipotesi, astrazioni ed automatismi.

Onere della prova. Ancora, la sentenza ha chiarito che, poiché l'ammontare della "imposta evasa" è elemento costitutivo del reato di cui all'art. 4 dlgs 74/2000, della relativa prova deve farsi carico il Pubblico Ministero, il quale, dovendo svolgere accertamenti anche su fatti e circostanze a favore della persona sottoposta alle indagini, deve individuare i costi sostenuti per il conseguimento dei maggiori ricavi che siano stati comunque accertati, senza attendere che a ciò provveda la persona sottoposta alle indagini. È necessario, però, che di tali costi non contabilizzati sussista la prova, diretta o indiziaria. Sicché, ove a fronte dell'esistenza certa di ricavi non dichiarati la persona sottoposta alle indagini lamenti la mancata deduzione dei costi ad essi inerenti, deve provarne l'esistenza (artt. 187 e 190 c.p.p.) o comunque allegare i dati dai quali l'esistenza di tali costi poteva essere desunta e dei quali né il Pubblico Ministero, né il Giudice hanno tenuto conto. Non è perciò legittimo, nemmeno in sede penale, presumere l'esistenza di costi deducibili in assenza quantomeno di allegazioni fattuali che rendano almeno legittimo il dubbio in ordine alla loro sussistenza (cfr., sul punto, Cass. pen., Sez. III, n. 37131/2013).

La decisione della Suprema Corte. Ad avviso della Suprema Corte, i giudici di merito, pur avendo dichiaratamente fatto applicazione dei suddetti principi, non avevano considerato la circostanza, pacificamente emersa nel caso di specie e oggetto di specifica devoluzione in appello, della esistenza, nella contabilità "in nero", anche dei costi di gestione delle attività, costi dei quali, peraltro, la stessa Agenzia delle entrate aveva tenuto conto ai fini del separato esercizio della pretesa erariale. La Cassazione ha pertanto annullato la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio ad altra sezione della Corte di appello di Roma.

— © Riproduzione riservata —