

*Sentenza n. 37094 del 15 settembre 2015 (ud 29 maggio 2015) - della  
Cassazione Penale, Sez. III - Pres. MANNINO Saverio Felice - Est. ACETO Aldo  
- Pm. ANIELLO Roberto*

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MANNINO Saverio Felice - Presidente -  
Dott. MULLIRI Guicla - Consigliere -  
Dott. ANDREAZZA Gastone - Consigliere -  
Dott. ACETO Aldo - rel. Consigliere -  
Dott. GENTILI Andrea - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

G.A., nato a (OMISSIS);

avverso l'ordinanza del 23/10/2014 del Tribunale del riesame di Santa Maria Capua Vetere;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Dott. Aldo Aceto;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. ANIELLO Roberto, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;

udito per il ricorrente l'avv. Visconti Antonio, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Il sig. G.A. ricorre per l'annullamento dell'ordinanza del 23/10/2014 del Tribunale di Santa Maria Capua Vetere che, accogliendo l'appello cautelare del Pubblico Ministero, ritenuta la sussistenza indiziaria del reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, [art. 4](#), ha ordinato il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, di beni mobili ed immobili, materiali ed immateriali in sua disponibilità fino alla concorrenza dell'importo di Euro 53.829,85.

Secondo la contestazione provvisoria, il ricorrente, nella sua qualità di legale rappresentante della società "G. P. Granata - Pecoraro di Granata Aniello & C. S.a.s.", esercente attività di commercio all'ingrosso ed al dettaglio di articoli e materiali per le onoranze funebri, servizi e trasporti, al fine di evadere le imposte sui redditi, nella dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2011, utilizzando fatture emesse per corrispettivi inferiori a quelli realmente percepiti da parte di sei clienti e omettendo di documentare operazioni attive poste in essere nei confronti di altri tre, aveva indicato elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, con imposta evasa pari ad Euro 53.829,85.

1.1. Con il primo motivo eccepisce inosservanza o erronea

applicazione degli [artt. 321](#) e [322-bis](#) cod. proc. pen., [art. 27](#) Cost., D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 4](#).

Deduce al riguardo che il tribunale avrebbe dovuto sottrarre i costi sopportati per la produzione dei maggiori ricavi, al fine di determinare l'ammontare effettivo dell'imposta evasa e quindi il risparmio economico conseguito dall'impresa.

1.2. Con il secondo motivo eccepisce inosservanza comunque erronea applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 4](#), perchè, al netto dei costi non calcolati, l'imposta evasa non è superiore ad Euro 103.291,38 e l'ammontare complessivo dell'evasione non è superiore al 10% di quanto realmente dichiarato.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

2. Il ricorso è inammissibile perchè generico e manifestamente infondato.

3. Oggetto del provvedimento impugnato sono i beni del ricorrente per un valore corrispondente all'imposta evasa mediante la dichiarazione infedele di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 4](#), resa nei termini contestati nella rubrica provvisoria.

3.1. Ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 1](#), lett. f), per "imposta evasa" si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione.

3.2. Nel caso in esame tale differenza è stata ottenuta mediante l'imputazione a ricavi delle operazioni attive sottofatturate e di quelle non fatturate affatto.

3.3. Il ricorrente contesta che, nella determinazione dell'imponibile, non si è tenuto conto dei costi comunque sostenuti per ottenere i maggiori ricavi non contabilizzati.

3.4. Rileva preliminarmente il Collegio che nel caso di specie, secondo quanto risulta dal testo del provvedimento impugnato, l'accertamento del maggior reddito imponibile è stato effettuato in modo sintetico ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, [art. 39](#), comma 2, lett. d).

3.5. Il Tribunale del riesame ha però disatteso l'ordinanza di rigetto del G.i.p. (che aveva attribuito valenza puramente indiziaria agli esiti dell'accertamento sintetico) rilevando che la quantificazione dell'imposta evasa è stata possibile grazie alla contabilità in nero rinvenuta presso la sede della società.

3.6. Il ricorrente lamenta tuttavia che il Tribunale ha ritenuto di poter individuare l'imponibile nell'"intero ammontare dell'imposta evasa, in quanto costituisce un risparmio economico correlato alla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, di cui certamente beneficia il reo" e che ai fini della quantificazione dell'imposta evasa non si è tenuto conto della percentuale di costo sostenuta per il conseguimento dei maggiori ricavi.

3.7. L'eccezione, così come formulata, è generica e totalmente infondata.

3.8. La frase virgolettata, riportata nel ricorso, è stata estrapolata dal contesto della motivazione del provvedimento impugnato ed è stata impropriamente accostata all'imponibile, come se il Tribunale avesse puramente e semplicemente affermato che l'imponibile è pari all'imposta evasa.

3.9. In realtà tale frase è stata utilizzata dal Tribunale per indicare il profitto confiscabile, giustamente corrispondente

"all'intero ammontare dell'imposta evasa" autonomamente ricostruita, come detto, in base alla contabilità in nero rinvenuta nella sede societaria, circostanza quest'ultima dalla quale il ricorrente prescinde del tutto.

3.10. Questi lamenta, in aggiunta, che il Tribunale non ha considerato "tutte le risultanze processuali, tra cui (...) anche le tesi difensive", ma omette di indicare quali siano queste risultanze processuali e tesi difensive e quale la loro rilevanza ai fini del giudizio, attesa la sua natura cautelare.

3.11. Tantomeno egli chiarisce le basi fattuali delle sue eccezioni.

3.12. Non è dato sapere, cioè, se in sede di accertamento sintetico, la Guardia di Finanza abbia totalmente presciso o meno dalla risultanze di bilancio e dalle scritture contabili ricostruendo l'imponibile in base a presunzioni semplici oppure no.

3.13. Secondo la giurisprudenza delle Sezioni civili di questa Corte l'esistenza dei presupposti per l'applicazione del metodo induttivo, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 39](#), comma 2, lett. d), non esclude che l'amministrazione finanziaria possa servirsi, nel corso del medesimo accertamento e per determinate operazioni, del metodo analitico ex art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 600 cit., oppure contemporaneamente di entrambe le metodologie (Cass. civ. Sez. 5, n. 13350 del 10/06/2009, Rv. 608513; Sez. 5, n. 27068 del 18/12/2006, Rv. 595882).

3.14. La questione non è di poco conto poichè se è vero che la determinazione sintetica del reddito, comportando la detrazione dai ricavi dei costi di produzione, necessariamente comprende questi ultimi (Cass. civ. Sez. 5, n. 23848 del 11/11/2009, Rv. 610276), è altrettanto vero che il metodo totalmente induttivo può avvalersi anche di semplici indizi sforniti dei requisiti necessari per costituire prova presuntiva che non possono perciò fornire di per sè soli la base di un giudizio in sede penale, nemmeno a fini cautelari.

3.15. Le precisazioni del Tribunale circa il rinvenimento della contabilità in nero e l'assunzione di dichiarazioni dai clienti dell'impresa sembrano deporre per la tesi negativa e comunque corroborano il giudizio con elementi fattuali niente affatto presuntivi.

3.16. In ogni caso il G. rifugge dallo specificare quale sia stato il criterio di giudizio adottato dai verificatori.

3.17. Ove, invece, il reddito fosse stato ricostruito incrociando la contabilità di impresa con quella "in nero", sarebbe stato preciso onere del contribuente indicare gli ulteriori costi non contabilizzati effettivamente sostenuti per il conseguimento dei maggiori ricavi a loro volta non contabilizzati (Cass. civ., Sez. 5, n. 16198 del 27/10/2001, Rv. 551333; Cass. civ. Sez. 5, n. 11514 del 07/09/2001, Rv. 549206; Cass. civ. Sez. 5, n. 12330 del 08/10/2001, Rv. 549549; Cass. civ. Sez. 5, n. 1709 del 26/01/2007, Rv. 595661;

Cass. civ. Sez. 5, n. 11205 del 16/05/2007, Rv. 599458; Cass. civ. Sez. 5, n. 21184 del 08/10/2014, Rv. 632824; Cass. civ. Sez. 6-5, ord. n. 27458 del 09/12/2013, Rv. 629460; cfr. altresì Cass. civ. Sez. 5, n. 5192 del 04/03/2011, 617112; Cass. civ. Sez. 5, n. 2935 del 13/02/2015, Rv. 634377; Cass. civ. Sez. 5, n. 20679 del 01/10/2014, Rv. 632502).

3.18. Non sussiste, infatti, alcuna automatica correlazione tra ricavi non contabilizzati ed eventuali costi anche essi (in tesi) non contabilizzati. La mancata contabilizzazione di ricavi, insomma, 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, infatti, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza solo se certi o comunque determinabili in modo obiettivo (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, [art. 109](#), comma 1); non possono essere puramente e semplicemente presunti.

3.19. Il giudice penale non è certamente vincolato ai risultati degli accertamenti effettuati ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 39](#), nè 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 (Sez. 3, n. 2246 del 01/02/1996, Zullo, Rv. 205395; Sez. 3, n. 7078 del 23/01/2013, Piccolo, Rv. 254852).

3.20. Ciò non significa che il giudice penale 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. La diversa regola di giudizio può condizionare l'ambito di applicabilità della norma tributaria, ma impone comunque al giudice penale di tenerne conto.

3.21. Sicchè anche ai fini della ricostruzione dell'imposta evasa ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 1](#), lett. f), 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 concorrono sì alla determinazione dell'imponibile purchè ne sussista la certezza o, come si vedrà, anche solo il ragionevole dubbio circa la loro esistenza.

3.22. Poichè l'ammontare della "imposta evasa" è elemento costitutivo del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 4](#), 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.

3.23. E' necessario, però, che di tali costi non contabilizzati sussista la prova, diretta o indiziaria.

3.24. Sicchè, 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](#) cod. proc. pen.), o comunque allegare i dati dai quali l'esistenza di tali costi poteva essere desunta e dei quali nè il Pubblico Ministero, nè il Giudice hanno tenuto conto.

3.25. 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, Sez. 3, n. 37131 del 09/04/2013, Siracusa, Rv. 257678).

3.26. Il criterio di giudizio imposto dall'[art. 533](#) c.p.p., comma 1, investe tutti gli elementi costitutivi del reato, sicchè ove sussista il ragionevole dubbio circa il superamento delle soglie di punibilità indicate dal D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 4](#), (e dunque l'ammontare dell'imposta evasa), il giudice deve affermare l'insussistenza del fatto; purchè si tratti di un dubbio

"ragionevole", fondato cioè su fatti verificabili, non su mere congetture, ipotesi, astrazioni ed automatismi.

3.27. Non costituisce, dunque, "violazione di legge" quantificare l'imposta evasa contabilizzando i maggiori ricavi conseguiti senza detrarre i costi che non siano stati contabilizzati in ordine alla sua esistenza effettiva (o anche solo al ragionevole dubbio in ordine alla loro esistenza) manchino specifiche deduzioni o allegazioni.

Nessun criterio di giudizio legittima la deduzione di costi non contabilizzati in base a presunzioni sganciate da qualsiasi dato fattuale che renderebbe irragionevole il dubbio sulla loro esistenza e arbitraria persino la loro quantificazione.

3.28. La sede cautelare, inoltre, rende meno pregnante tale criterio di giudizio, tipico della piena cognitio essendo sufficienti gli indizi di sussistenza del reato e quindi dell'entità della somma sequestrabile in via preventiva (Sez. 3, n. 2006 del 02/10/2014, Scatena, Rv. 261928, secondo la quale le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, hanno un valore indiziario sufficiente ad integrare il "fumus commissi delicti" idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale).

3.29. Occorre peraltro aggiungere che poichè in questa sede di legittimità è possibile eccepire il solo vizio di violazione di legge, era preciso onere del ricorrente indicare quali costi di impresa fossero stati offerti alla valutazione del Tribunale del riesame e totalmente negletti.

3.30. E' vero che il riesame è un mezzo di impugnazione totalmente devolutivo, ma poichè l'ordinanza è censurabile solo sotto il profilo della violazione delle legge è necessario che comunque il ricorrente indichi in che modo il Tribunale sia stato investito di questioni sulle quali ha ommesso del tutto di pronunciare.

3.31. E' perciò generico il ricorso che si limiti puramente e semplicemente a lamentare l'omessa considerazione dei costi sostenuti per il conseguimento di ricavi non contabilizzati, senza contestualmente indicarne l'ammontare e dedurre l'omessa valutazione in sede di riesame.

3.32. Il criterio di giudizio proposto dal ricorrente, secondo il quale a ricavi non contabilizzati corrispondono sempre e comunque costi non contabilizzati, è manifestamente infondato ed è volto a supplire la genericità delle sue eccezioni.

3.33. Ne consegue che il ricorso deve essere dichiarato inammissibile perchè generico e manifestamente infondato.

4. Alla declaratoria di inammissibilità consegue, ex [art. 616](#) cod. proc. pen., non potendosi escludere che essa sia ascrivibile a colpa del ricorrente (C. Cost. sent. 7-13 giugno 2000, n. 186), l'onere delle spese del procedimento nonchè del versamento di una somma in favore della Cassa delle ammende, che si fissa equitativamente, in ragione dei motivi dedotti, nella misura di Euro 1000,00.

**P.Q.M.**

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro 1.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso in Roma, il 29 maggio 2015.

Depositato in Cancelleria il 15 settembre 2015

---

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
- 1/12/2015 - 17:36 - \$12052841 - 10.39.20.250 - 17694327 03c17450ceb0f49ce82dbfcf81288bf8-614 -

---