Reati tributari: per il calcolo dell'imposta evasa si considerano i costi d'acquisto dei beni venduti, anche se non dichiarati

di Sonia Cascarano

Pubblicato il 30 Settembre 2016

in caso di contestazione di vendite non dichiarate l'Agenzia delle entrate deve considerare in detrazione i relativi costi, ancorché non dichiarati

La Corte di cassazione, III sezione penale, con la **sentenza 39379/2016 del 22 settembre 2016** ha precisato che nel caso di contestazione di vendite non dichiarate, **si devono considerare anche i costi, ancorché non dichiarati, d'acquisto**: ciò nell'ottica della possibilità che il soggetto abbia dichiarato solo i costi per i beni regolarmente venduti.

In sostanza, l'accertamento e l'indicazione dell'imposta evasa deve essere onere solo del giudice penale che deve tenere conto degli elementi negativi di reddito secondo l'analisi e la contrapposizione tra gli elementi positivi e negativi di reddito.

Quanto sopra riporta il criterio fondamentale dell'ordinamento tributario dove prevale il dato di fatto reale piuttosto che il dato meramente formale: per questo, nella specie, nella contestazione delle vendite non dichiarate si devono considerare i costi d'acquisto anche se non dichiarati.

In particolare la sentenza di cui si scrive trae origine da una verifica degli organi ispettori che quantificavano il totale delle vendite basandosi sui dati degli acquisti attraverso richiesta ad hoc ad una società avente come attività principale la gestione di un **portale di vendite online**.

L'ispezione portava come conclusione delle indagini la condanna per infedele dichiarazione in quanto il contribuente aveva omesso di dichiarare vendite on line di beni.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La Corte di Appello di Brescia confermava quanto deciso dal Tribunale di Bergamo, condannando il soggetto per i reati ex artt. 81 cpv. c.p. e 4 d.Lsg. 74/2000: la corte territoriale disattendeva l'impugnazione del soggetto imputando a mero errore materiale l'indicazione nella imputazione e nella sentenza dell'imposta IRES al posto dell'IRPEF.

Dopo la condanna in appello, il contribuente proponeva ricorso per cassazione lamentando la non considerazione dei costi sostenuti per la produzione del reddito: le imposte evase, dunque, erano inferiori rispetto a quelle contestate ed alla soglia di punibilità poiché dai controlli in sede societaria si riscontravano vendite on line di beni non dichiarate senza considerare i costi di acquisto dei beni stessi.

La Corte d'appello riteneva che, poiché il soggetto non aveva provato la presenza, tra i costi regolarmente dichiarati, dei beni venduti in evasione d'imposta, non era possibile riconoscere detti oneri.

Avverso la sentenza di primo grado il contribuente si è rivolto alla Suprema Corte che ha accolto parzialmente il ricorso, ribadendo che come concetto di imposta evasa si fa riferimento all'intera imposta dovuta calcolata sulle risultanze del processo penale e sulla comparazione tra ricavi e costi di esercizio detraibili.

Il ricorso presentato dal soggetto consta di cinque motivi:

- con il primo motivo si lamentava violazione di legge processuale per l'utilizzo di prove illegalmente acquisite;
- con il secondo motivo si lamentava vizio di motivazione circa la sussistenza del reato in base al rilievo che il mero elenco delle transazioni perfezionate trasmesse dal contribuente non poteva essere la prova della conclusione contrattuale con la conseguente insufficienza della motivazione circa la sussistenza dei componenti positivi di reddito non dichiarati, onere questo no certo del soggetto;
- con il terzo motivo si lamentava vizio di motivazione circa l'elemento psicologico del reato;
- con il quarto motivo si lamentava violazione di legge processuale ex art. 522 c.p.p. e vizio di motivazione per la non correlazione tra l'accusa e la decisione;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- con il quinto motivo si lamentava violazione di legge penale e vizio di motivazione per il mancato riconoscimento delle attenuanti generiche.

La Corte di Cassazione considera il ricorso parzialmente fondato.

In vero, gli Ermellini iniziano il loro exursus argomentativo dall'analisi del quarto motivo, considerato infondato, che denunciava la mancata correlazione tra la contestazione e la sentenza: in merito si considera il consolidato orientamento della Corte secondo il quale la violazione del principio di correlazione tra l'accusa e l'accertamento in sentenza si verifica solo se il fatto accertato è in rapporto di eterogeneità o di incompatibilità sostanziale, tale da determinare un pregiudizio della difesa.

L'analisi procede con il primo motivo, anch'esso infondato.

La violazione di legge per l'utilizzo di prove indebitamente acquisite (in specie la copia del processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza). La Corte precisa che, così come consolidato orientamento, il verbale di constatazione, nella parte in cui riporta l'attività svolta prima della verifica fiscale, è acquisibile ed utilizzabile ai fini di prova ex art. 234 c.p.p. ma non è un atto processuale.

Inoltre, si determina che la responsabilità del soggetto si è fondata anche su altri motivi, come l'elenco delle transazioni concluse dal contribuente attraverso la piattaforma di commercio globale e le relative provvigioni per ogni operazione.

Dunque, si determina l'inammissibilità del motivo di ricorso per la mancanza del requisito di specificità, poiché la lamentela dell'inutilizzabilità di un elemento a carico comporta che il motivo di impugnazione deve illustrare l'incidenza dell'eventuale eliminazione dell'elemento stesso per la prova di resistenza: gli elementi di prova acquisiti illegittimamente diventano irrilevanti se le risultanze ulteriori sono sufficienti a giustificare lo stesso convincimento.

Il terzo motivo è infondato secondo la Corte poiché la deduzione della incertezza sulla qualificazione di vendita dell'imputato e delle modalità della loro registrazione nella contabilità d'impresa è operazione generica in quanto disgiunta dalla indicazione della natura delle operazioni di vendita.

Il secondo motivo appare parzialmente fondato: il vizio denunciato non sussiste circa l'accertamento della conclusione delle vendite in quanto la Corte d'Appello le ha considerate dimostrate in base al rapporto tra

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

la contabilità dell'imputato e l'elenco delle operazioni commerciali trasmesso dalla società, evidenziando che dalla suddetta comparazione era emersa la mancata contabilizzazione di numerose transazioni

Fondata risulta invece la doglianza relativa alla insufficienza della motivazione circa la considerazione dei costi sostenuti dal soggetto per la produzione dei redditi non indicati nelle dichiarazioni fiscali.

Così come giurisprudenza di legittimità, per imposta evasa si intende l'intera imposta dovuta da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili: per la determinazione dell'imposta sottratta ed anche al fine del superamento delle soglie di rilevanza penale deve tenersi conto anche degli elementi negativi del reddito a condizione che siano detraibili, spettando esclusivamente al giudice penale il compito di accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa, da intendersi come l'intera imposta dovuta, attraverso una verifica che può sovrapporsi a quelle fatte dal giudice tributario.

Nello specifico, è ritenuto sufficiente il conteggio degli oneri passivi indicati nella dichiarazione fiscale presentate dal contribuente, nelle quali però non erano stati indicati i ricavi oggetto degli accertamenti successivamente compiuti dalla Guardia di Finanza: i costi si riferiscono ai ricavi della contabilità ed indicati nelle dichiarazione fiscali e non anche a quelli oggetto di imputazione.

30 settembre 2016

Sonia Cascarano

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D