

Induttivo & PVC:
determinazione dell'imposta evasa

A cura di Antonio Gigliotti

Al giudice penale compete la determinazione dell'imposta evasa. A tal fine, quando le scritture contabili imposte dalla legge **non sono state tenute o sono irregolari**, possono essere legittimamente utilizzati i **PVC redatti dalla Guardia di Finanza, oltre che l'accertamento induttivo** di cui all'articolo 39 del D.P.R. n. 600/1973. È quanto affermato dalla Corte Suprema Corte di Cassazione con la **sentenza 25 febbraio 2013, n. 9043**.

Cass. n. 9043/13

Il giudice penale compete la determinazione dell'imposta evasa. A tal fine, quando le scritture contabili imposte dalla legge **non sono state tenute o sono irregolari**, possono essere legittimamente utilizzati i **PVC redatti dalla Guardia di Finanza, oltre che l'accertamento induttivo** di cui all'articolo 39 del D.P.R. n. 600/1973. È quanto affermato dalla Corte Suprema Corte di Cassazione con la **sentenza 25 febbraio 2013, n. 9043**.

Il caso

La Terza Sezione Penale ha confermato il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per "equivalente", di beni immobili e mobili registrati riconducibili a un imprenditore di Latina indagato del reato di **dichiarazione infedele** di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000.

A seguito di riesame, il Tribunale confermava la misura cautelare con ordinanza che, successivamente, veniva impugnata con ricorso per

cassazione. In particolare, nell'ambito del giudizio di legittimità, la difesa ha lamentato:

- la non configurabilità del *fumus commissi delicti*, il quale sarebbe stato fondato soltanto sull'accertamento induttivo della GdF, con la conseguenza che sarebbe stata illegittimamente utilizzata dal giudice penale la presunzione tributaria di cui all'articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973;
- l'illegittimità del sequestro di beni personali di soggetti terzi in mancanza della prova che quei beni fossero nella disponibilità dell'indagato, nonché oggetto d'intestazioni fittizia.

Ebbene, la Corte di cassazione ha respinto il ricorso

Determinazione imposta evasa

Precisamente, con riferimento al primo motivo di ricorso, i giudici di legittimità hanno osservato che, **con riferimento al delitto di dichiarazione infedele, per imposta evasa deve intendersi:**

- l'intero tributo effettivamente dovuto, *“che va correlato al risultato economico conseguito e deve essere determinato - sulla base delle risultanze probatorie acquisite nel processo penale - dalla contrapposizione dei ricavi e dei costi d'esercizio fiscalmente detraibili”*.

Ed è proprio al giudice penale che spetta **la verifica in concreto dell'avvenuto superamento della soglia di punibilità**, quindi la determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa:

- *“attraverso una verifica **che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione** con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario, **non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria**”*.

Scritture irregolari o assenti

In tema di reati tributari, non può farsi ricorso alla presunzione tributaria di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 (per la quale tutti i versamenti sul conto corrente si considerano ricavi dell'azienda), in quanto **spetta al giudice penale la determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa**, procedendo d'ufficio ai necessari accertamenti, eventualmente mediante il ricorso a presunzioni di fatto (v. tra le altre, Cass. n. 5490 del 2011).

In ogni caso, il giudice penale **può utilizzare legittimamente i verbali di constatazione della Guardia di Finanza ai fini della determinazione dell'ammontare imposta evasa**, nonché ricorrere all'accertamento induttivo di cui all'articolo 39 del D.P.R. n. 600 del 1973:

→ ***“quando le scritture contabili imposte dalla legge non siano state o siano state irregolarmente tenute”***.

I reati tributari, infatti:

→ ***“comprendono nell'ambito della fattispecie astratta alcuni elementi appartenenti alla legislazione tributaria, che vanno recepiti senza che essi possano mutare significato e contenuto. A fronte di una contabilità irregolare il reddito evaso, per ovvie ragioni, non può essere ricavato in via meramente aritmetica, mentre gli indici presuntivi tributari consentono di risalire attraverso un ragionamento induttivo, dal particolare accertato al complessivo imponibile desunto da tali elementi di presunzione”*** (v. Cass. n. 28053 del 2011).

→ Peraltro, l'autonomia del processo penale rispetto al procedimento tributario **non esclude** che, ai fini della formazione del suo convincimento, il giudice penale possa avvalersi degli stessi elementi che determinano la presunzione secondo la disciplina tributaria, **a condizione che gli stessi non siano assunti con l'efficacia di certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori.**

*“Ciò si è verificato – si legge in sentenza – nella fattispecie in esame, ove – a fronte di una contabilità societaria che la Guardia di Finanza ha considerato **incompleta e non regolare** – gli elementi indiziari sono stati tratti anche dalle movimentazioni sui conti correnti bancari intestati ai ricorrenti attraverso il ricorso a presunzioni di fatto sia pure valutate con i limiti propri del procedimento incidentale”.*

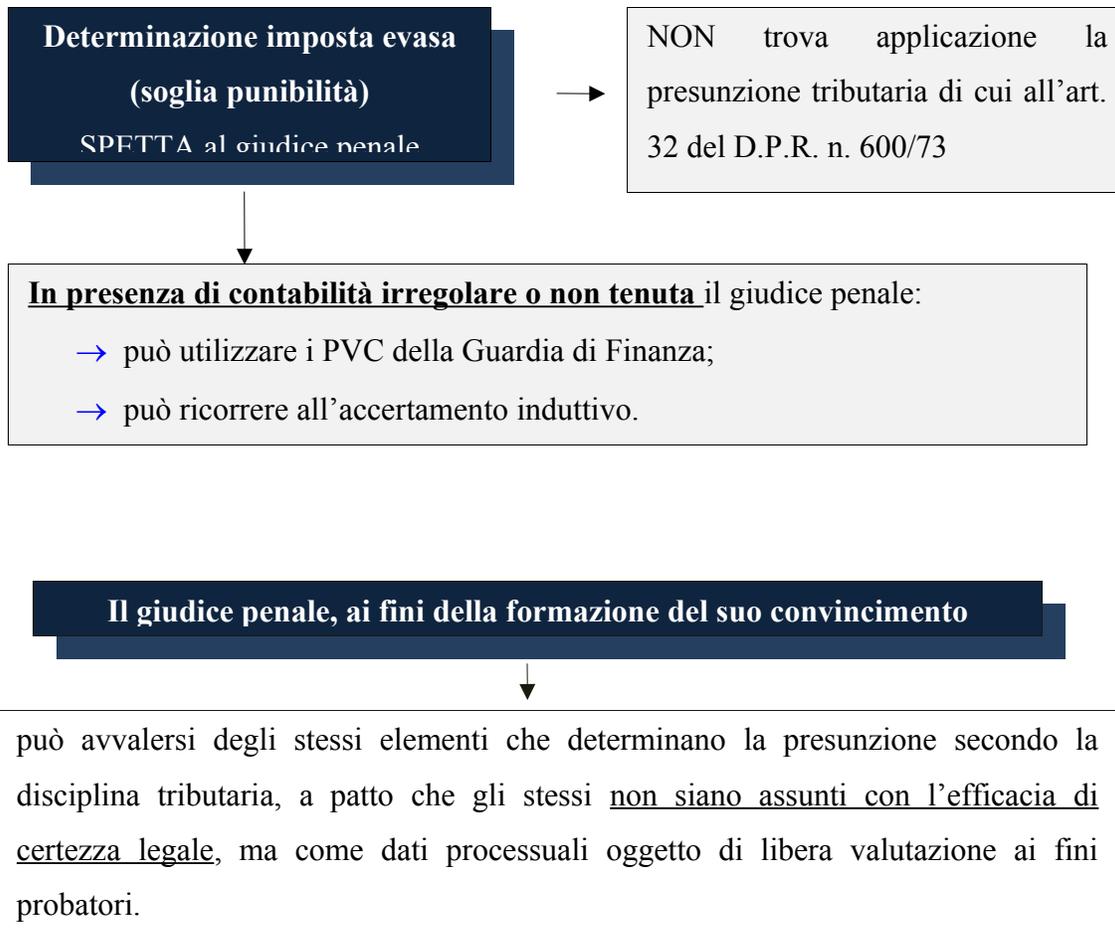
Intestazione fittizia – sequestro

Quanto alla seconda doglianza difensiva, la Corte ha ritenuto che il sequestro per equivalente (ex art. 322-ter c.p. e art. 1, comma 143, L. 244/2007) debba certamente ammettersi anche in relazione a beni intestati a un soggetto estraneo all'indagine, **se si ritiene che l'intestazione sia fittizia e la proprietà effettiva faccia capo a chi è indagato.**

Nella fase cautelare, ***“l'intestazione fittizia deve palesarsi in termini non di certezza ma di qualificata probabilità”.***

Sotto tale profilo, gli Ermellini hanno dato continuità all'orientamento che ammette il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, non soltanto per i beni intestati **solo apparentemente** a un soggetto interposto (c.d. interposizione fittizia), ma pure di beni **effettivamente intestati** al soggetto interposto, **legato all'interponente da un rapporto fiduciario, che gliene garantisce la disponibilità** (v. Cass. Pen. n. 41051 del 2011). Infatti il **concetto di disponibilità** evincibile dal primo comma dell'articolo 322-ter c.p. esprime un **potere di fatto sul bene** che può sussistere **prescindendo dalla titolarità della sua proprietà**, cioè da un potere di diritto, in accordo con i principi generali che scindono la titolarità del diritto dal suo contenuto, riconoscendo che di quest'ultimo **può fruire un soggetto diverso dal titolare del diritto** (esempio tipico è la dicotomia tra proprietà – possesso). Si deve perciò riconoscere che *“la disponibilità può coesistere con la titolarità in capo ad altri del diritto avente ad oggetto il bene e che comunque la disponibilità prescinde come*

potere di fatto dalla facies formale dei diritti sui beni” (v. Cass. Pen. n. 10580 del 2013).



Obbligo di denuncia

I funzionari appartenenti agli Uffici finanziari, nell'esercizio delle loro funzioni, rivestano la qualifica di pubblici ufficiali. Ne consegue che essi, in quanto tali, quando accertino, seppure utilizzando metodi di determinazione sintetica o induttiva del reddito, un'evasione d'imposta

superiore alle soglie di punibilità previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000, debbano adempiere all'obbligo di farne denuncia, senza ritardo, all'Autorità giudiziaria, a norma dell'art. 331 c.p.p.

L'obbligo di comunicazione della *notitia criminis* da parte del pubblico ufficiale non presuppone che il medesimo abbia acquisito prove certe in ordine alla configurabilità di tutti gli elementi costitutivi del fatto-reato, essendo principio consolidato, in giurisprudenza, che per la sussistenza dell'obbligo di denuncia all'A.G. è sufficiente che il pubblico ufficiale che vi è tenuto ravvisi nel fatto anche soltanto il *fumus* (probabilità) di un reato. Peraltro, l'obbligo di presentazione del rapporto agli organi giudiziari per le violazioni sanzionate penalmente è espressamente stabilito anche dalla stessa normativa tributaria, sia in materia di imposte sui redditi (art. 31, primo comma, del D.P.R. n. 600/1973) sia di IVA (art 51, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972).

Oltre a ciò, giova ricordare che l'omessa denuncia da parte del pubblico ufficiale è penalmente sanzionata dall'art. 361 c.p., per cui sarà in ogni caso interesse dei funzionari dell'Amministrazione Finanziaria segnalare comunque all'A.G. le eventuali ipotesi di reato tributario rilevabili a seguito di accertamento, ancorché di natura presuntiva.

Senza dimenticare che, adempiendo a detto obbligo, i funzionari della A.F., oltre a porre se stessi al riparo da possibili rischi di incorrere in responsabilità penale, mettono in condizione l'Ufficio di cui fanno parte di usufruire di una proroga dei termini per l'accertamento ai sensi dell'art. 43, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973, in base al quale, *“in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74”*, i termini per l'accertamento sono *“raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione”*.

Si segnala, infine, che la circolare n. 1/2008 del Comando generale della Guardia di Finanza, ai fini dell'adempimento dell'obbligo di riferire la

notizia di reato di cui all'art. 347 c.p.p., precisa che “i reati tributari vanno in ogni caso rapportati senza ritardi, nei loro elementi essenziali, alla magistratura, nella forma della comunicazione della notizia di reato”. Spetta ai verificatori l'autonoma valutazione della configurabilità degli illeciti penali ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, “anche previa quantificazione dell'imposta evasa relativamente ad entrambi gli anzidetti tributi”.

In caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia per reati fiscali, l'Amministrazione Finanziaria può notificare l'accertamento entro il 31 dicembre:

- dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- del decimo anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione, nel caso di dichiarazione omessa o nulla.

Ai sensi dell'art. 37 co. 26 del D.L. n. 223/2006, la proroga si applica a “*decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini*” per l'accertamento.

Pertanto, l'istituto del raddoppio dei termini non può, in virtù della suddetta disciplina transitoria, essere applicata in riferimento al 2000, siccome opera a partire dal 2001 (i cui termini, scadendo il 31.12.2006, erano ancora pendenti alla data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006).

Valenza probatoria presunzioni

Dunque, se all'esito di un accertamento induttivo compiuto dall'Ufficio si ipotizzi un'evasione d'imposta superiore alle soglie di punibilità previste dal D.Lgs. n. 74/2000 e se, in conseguenza di ciò, l'Amministrazione abbia effettuato la prescritta comunicazione di notizia di reato all'A.G., si pone il problema dell'utilizzabilità dei risultati di tale tipo di accertamento nell'ambito del conseguente procedimento penale avviato nei confronti del contribuente.

Ebbene, poiché l'accertamento induttivo ha natura presuntiva (e l'accertamento dei reati tributari è spesso basato sull'utilizzazione di elementi presuntivi), la questione potrà essere risolta alla luce delle regole in tema di presunzioni contenute nel nostro ordinamento e, in particolare, le disposizioni generali in tema di prove, contenute nel codice di procedura penale.

Nel processo penale, i principi fondamentali in materia di prove sono quelli:

- del libero convincimento del giudice;
- della libertà di prova;
- dell'inesistenza di limiti legali alla prova;
- del diritto alla prova riconosciuto alle parti con relativo onere a carico delle stesse;
- della valenza probatoria degli indizi, purché gravi, precisi e concordanti.

Con particolare riguardo alla valenza delle presunzioni tributarie nel procedimento penale, va inoltre precisato che in esso vengono meno:

- sia l'inversione dell'onere della prova (in capo al contribuente);
- che le eventuali limitazioni poste dalla legge tributaria alla prova contraria.

È evidente, quindi, che le **presunzioni tributarie**, seppur idonee a integrare la notizia di reato, non possono poi avere di per sé stesse, nel giudizio penale, valore di prova.

Per quanto riguarda invece la **valutazione delle presunzioni tributarie**

da parte del giudice, la loro non automatica trasferibilità in campo penale non significa, che esse non rivestano alcuna rilevanza. Infatti, sebbene non valgano come prova, **possono tuttavia costituire degli indizi, come tali valutabili ai fini della decisione.**

Di questo avviso è anche la Cassazione che, con la sentenza n. 9043/13 in commento, ha ribadito l'orientamento consolidato secondo cui l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che il giudice penale, nella formazione del proprio libero convincimento, possa tener conto delle presunzioni tributarie alla stregua di elementi indiziari, **fermo restando l'obbligo di dare conto nella motivazione dei risultati acquisiti e dei criteri adottati.**

In tal senso, è stato infatti recentemente ribadito dalla Suprema Corte che, seppure *“anche l'accertamento induttivo compiuto dagli Uffici finanziari può, invero, rappresentare un valido elemento di indagine per stabilire, in sede penale, se vi sia stata evasione e se questa abbia raggiunto le soglie di punibilità previste dalla legge”*, è d'altro canto **indispensabile**, a tal fine, *“che il giudice non arresti il proprio esame alla constatazione dell'esistenza di detto accertamento e ad un apodittico richiamo di uno dei singoli dati posti a fondamento del medesimo, ma proceda ad una specifica valutazione di tutti gli estremi tenuti in considerazione dall'Ufficio finanziario e di ogni altro eventuale indizio acquisito, sicché deve ripercorrere in modo chiaro e puntuale, anche se sintetico, prima l'apprezzamento di ognuno di essi ed esprimere successivamente una valutazione globale di questi ultimi, rendendo chiari i passaggi della motivazione da lui adottata, per consentire di verificare l'esistenza effettiva e la sua coerenza logica”* (Cass. Pen. n. 47127 del 2012, n. 24811 del 2011, n. 1904 del 1999).

In conclusione, è da ritenere che il risultato cui perviene l'A.F. non può vincolare il giudice penale, il quale dovrà invece, in via autonoma, valutare gli elementi fattuali posti a base degli accertamenti secondo le regole di esperienza, sviluppando un proprio iter logico-argomentativo del quale dovrà fornire adeguata motivazione.

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

Cass. Pen
sentenza n.
37071/2012

In tema di reati tributari (nel caso di specie, dichiarazione infedele), non può farsi ricorso alla presunzione tributaria secondo cui tutti gli accrediti registrati sul conto corrente si considerano ricavi dell'azienda (ex art. 32, co. 1, n. 1, del D.P.R. n. 600/1973), **in quanto spetta al giudice penale la determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa procedendo d'ufficio ai necessari accertamenti, eventualmente mediante il ricorso a presunzioni di fatto.** Tuttavia, l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che, ai fini della formazione del suo convincimento, il giudice penale possa avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria, a condizione che gli stessi siano assunti non con l'efficacia di certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori. (Secondo la Corte ciò era proprio quanto accadeva nel caso di specie, dove gli elementi indiziari tratti dalle movimentazioni sui conti correnti trovavano riscontro: 1) nella mancata annotazione in contabilità di numerose fatture attive e passive; 2) nel mancato rilascio di fatture a numerosi clienti; 3) nell'utilizzazione di due magazzini per lo stoccaggio di merci non dichiarati ai fini dello svolgimento dell'attività imprenditoriale).

Cass. Pen. sentenza n. 33504/2012	Nell'accertamento dei reati tributari e, in particolare, ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele, il giudice può fare ricorso legittimamente ai verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza per la determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa e può fare altresì ricorso all'accertamento induttivo dell'imponibile , secondo il disposto dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973, quando non sia stata tenuta o sia stata tenuta irregolarmente la contabilità imposta dalla legge. (La Corte ha ribadito che l'irregolare tenuta della contabilità legittima l'utilizzo in sede penale di indizi di reato appartenenti al diritto tributario, se il delitto ne è di diretta derivazione).
Cass. Pen. sentenza n. 28221/2011	Per disporre e mantenere la misura cautelare reale, con conseguente compromissione del diritto costituzionalmente tutelato, occorre che vi sia il <i>fumus</i> del reato (tributario) ipotizzato; il sindacato del tribunale del riesame non può limitarsi alla mera verifica dell'astratta possibilità di ricondurre il fatto contestato alla fattispecie di reato ipotizzata, ma deve appunto verificare la concreta sussistenza del <i>fumus</i> del reato e del <i>periculum in mora</i> , avuto riguardo alla determinazione della soglia di punibilità ed alla nozione di imposta evasa , all'uopo mutuando i principi in materia di determinazione della base imponibile del reddito d'impresa.

18 dicembre 2013
Antonio Gigliotti