Sentenza del 18/05/2018 n. 22002 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Indagini fiscali - Presunzioni legali - Ricavi in nero - Sequestro di azienda.

Massima:

La possibilità di ricorso alla presunzione - intesa come particolare disciplina probatoria che consente, per la ricostruzione di un maggior reddito, di ritenere esistenti determinati fatti in via induttiva - nell'accertamento cosiddetto induttivo espressamente facoltizzato dall'art. 39 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in presenza di determinate violazioni di obblighi tributari, dovendo essere oggetto di autonoma considerazione critica da parte del giudice penale, non può svolgere nel processo penale quella stessa funzione "cogente" del convincimento del giudicante che, invece, riveste nella valutazione del giudice tributario. In tal senso, le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione dei reati previsti dal Decreto Legislativo 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.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Ritenuto in fatto

1. Con ordinanza 26.06.2017, il tribunale del riesame d Reggio Calabria rigettava l'istanza di riesame proposta nell'interesse degli indagati avverso il decreto di sequestro preventivo funzionale alla confisca ex art. 321 c.p.p., comma 2, emesso dal GIP/Tribunale di Palmi il 23.05.2017, avente ad oggetto le somme di denaro depositate su cc/cc o libretti di risparmio bancari/postali, intestati o cointestati ai predetti indagati, nonchè di titoli, azioni, fondi e altri simili strumenti di investimento, di beni mobili registrati e di beni mobili a loro intestati, nonchè di qualsiasi altro bene o somma di denaro in contante, avente valore economico, nella loro disponibilità, fino a concorrenza dell'importo di Euro 1.585.744,24, in relazione ai reati tributari meglio descritti nelle modalità esecutive e spazio temporali nei capi di imputazione cautelare (omesse dichiarazioni relative all'imposta sui redditi, sull'IVA e sull'Irap relativamente all'anno di imposta (------); dichiarazione infedele quanto alle dichiarazioni relative all'imposta sui redditi e

sull'IVA relativamente all'anno di imposta (------); dichiarazione infedele quanto alle dichiarazioni relative all'imposta sui redditi e sull'IVA relativamente all'anno di imposta (------); dichiarazione infedele quanto alle dichiarazioni relative all'imposta sui redditi e sull'IVA relativamente all'anno di imposta (------)); giova precisare, per migliore intelligibilità dell'impugnazione, che in sede di esecuzione del sequestro, in data 25.05.2017, veniva eseguito il sequestro di alcuni rapporti finanziari, di due autovetture e di denaro contante per Euro 161.548,87 e, successivamente, in data 1.06.2017, veniva disposto il sequestro della ditta individuale W.L. con sede in (------), esercente attività di "commercio al dettaglio di confezioni per adulti".

2. Hanno proposto congiunto ricorso per cassazione i due indagati, a mezzo del comune difensore di fiducia iscritto all'albo speciale ex art. 613 c.p.p., deducendo due motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. c.p.p..

2.1. Deducono i ricorrenti, con il primo motivo, violazione di legge sotto il profilo dell'erronea applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 4, 5 e 12 bis, e artt. 321 e 322-ter c.p..

Sostiene la difesa che, al di là della valenza indiziante di un "abborracciato manoscritto" reperito all'atto dell'accesso presso l'abitazione dell'indagata W., l'ordinanza impugnata sarebbe censurabile laddove ritiene configurabile il reato di omessa dichiarazione ex D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, per l'anno di imposta (------), laddove, si osserva, dagli esiti delle indagini sarebbe emerso che le annotazioni dell'agenda erano riferibili alla ditta individuale W., solo successivamente al (------), ciò che avrebbe dovuto indurre l'Ufficio del PM a non contestare il reato in questione ammontando la sommatoria degli importi successivi a tale data ad Euro 30.000,00 circa, con conseguente irrilevanza della condotta per non essere stata superata la soglia di punibilità prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5 e fissata in Euro 50.000,00.

Si contesta, poi, l'affermazione del tribunale secondo cui la difesa avrebbe erroneamente ricostruito le imposte evase, in particolare con riferimento alla quantificazione del profitto del reato sottoposto a sequestro per equivalente; sostiene la difesa che, a differenza di quanto affermato dal tribunale - che avrebbe attribuito valenza certificativa assoluta della contestata evasione al predetto manoscritto, senza alcun riscontro sull'attendibilità dei presunti ricavi sottratti all'imposizione - sarebbe emerso un errore eclatante nella ricostruzione dei ricavi e della conseguente imposta evasa quale profitto del reato, poichè i militari non avrebbero proceduto a depurare dai ricavi quantificati sulla scorta delle annotazioni di cui all'agenda in questione, i ricavi regolarmente dichiarati negli anni di imposta dal (------) al (------), non essendo accettabile la giustificazione addotta dalla G.d.F. a sostegno di tale metodologia ricostruttiva, ossia che nell'agenda, ritenuta contabilità parallela, la W. annotasse solo i ricavi in nero; non potrebbe ontologicamente sostenersi, secondo la difesa, che nell'agenda la W. annotasse solo i ricavi in nero anzichè quelli complessivamente ottenuti dalle vendite poste in essere, con la conseguenza che ciò inciderebbe sulla quantificazione dell'ammontare dei ricavi che il tribunale avrebbe dovuto rideterminare anche ai fini del calcolo dell'imposta evasa per procedere all'esatta individuazione del profitto.

2.2. Deducono i ricorrenti, con il secondo motivo, violazione di legge per l'erronea applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12 bis, e degli artt. 321 e 322-ter c.p.p., in particolare nella parte in cui l'ordinanza ha validato l'anomalo provvedimento di gestione controllata della ditta

individuale assumendo sul punto che l'azienda, in quanto bene suscettibile di valutazione economica, potesse essere sequestrata.

Si sostiene che detta affermazione sarebbe erronea ed illegittima, atteso che la disposta gestione controllata dell'azienda, costituendo un provvedimento indirettamente finalizzato ad apprendere utilità future, fosse da considerarsi indirettamente finalizzato ad apprendere utilità future, dunque illegittimo non essendo consentito il sequestro per equivalente di beni futuri, quali incassi e quant'altro, non presenti nel patrimonio dell'indagato al momento dell'adozione del sequestro; in ogni caso, si osserva, il tribunale non avrebbe potuto confermare il sequestro che prima quantificare il valore dell'azienda; infine, si segnala che, successivamente al sequestro, l'amministratore giudiziario avrebbe proceduto ad inventariare merce destinata alla rivendita, il cui valore risulta essere pari a circa Euro 1.300.000,00 sicchè non vi sarebbe dubbio che il sequestro di quella merce, unitamente alle somme di denaro e beni per circa Euro 162.000,00, debba imporre l'annullamento del provvedimento del tribunale.

Considerato in diritto

3. Il congiunto ricorso è manifestamente infondato e proposto per motivi diversi da quelli consentiti.

4. Ed invero, dalla stessa struttura ed articolazione dei motivi di ricorso è evidente che le doglianze dei ricorrenti, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione di legge sostanziale e processuale riferito agli artt. 321 e 322-ter c.p.p., e D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 4, 5 e 12 bis, attingono il procedimento argomentativo con cui i giudici del riesame hanno ritenuto sussistere il fumus dei reati ipotizzati e la sussistenza delle condizioni per l'apprensione dei beni sottoposti a sequestro per equivalente. E' sufficiente, a tal fine, richiamare le doglianze, più volte ripetute in ricorso, che attingono l'ordinanza impugnata contestandone il percorso argomentativo, in particolare laddove si censura, anzitutto, la valutazione operata dai giudici del riesame circa la sussistenza del fumus del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5 (primo motivo) relativamente all'anno di imposta (------). Sul punto, è sufficiente rilevare che dall'ordinanza impugnata è emerso che la ricostruzione dei differenti ricavi e volume d'affari rispetto a quelli dichiarati era stato reso possibile grazie al rinvenimento da parte della G.d.F. di due agende presso l'abitazione della W., a seguito di perquisizione effettuata in data 20.11.2015 in relazione ad altro procedimento a suo carico per contraffazione di marchio CE, agende contenenti la contabilità "a nero" delle attività commerciali dell'indagata dal (------) al (------); gli operanti avevano notato che le annotazioni antecedenti al (------), data in cui risulta iniziata formalmente l'attività della W., erano da ricondurre agli incassi della ditta individuale del marito J.L., come evincibile dagli appunti riportati nell'agenda, ditta che era allocata negli stessi locali commerciali in cui opera attualmente la ditta dell'indagata; la presenza accanto ai misuratori fiscali, di misuratori non fiscali, metteva in luce come abitualmente solo una minima parte della merce fosse venduta con l'emissione di regolare scontrino in una proporzione ritenuta ragionevolmente essere quella risultante tra i ricavi non dichiarati e quelli annotati nelle agendine tenuto conto che al momento dell'accesso i misuratori non fiscali avevano battuto circa il doppio degli scontrini battuti da quelli fiscali, cui si aggiungeva il rinvenimento di una

consistente cifra in denaro contante di cui l'indagata non aveva saputo giustificare la provenienza, denaro proveniente assai verosimilmente da vendite "in nero".

5. Con riferimento, in particolare, all'eccezione secondo cui dagli esiti delle indagini sarebbe emerso che le annotazioni dell'agenda erano riferibili alla ditta individuale W., solo successivamente al (------), ciò che avrebbe dovuto indurre l'Ufficio del PM a non contestare il reato in questione ammontando la sommatoria degli importi successivi a tale data ad Euro 30.000,00 circa, con conseguente irrilevanza della condotta per non essere stata superata la soglia di punibilità prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5 e fissata in Euro 50.000,00, è sufficiente rilevare che si tratta di censura in fatto e comunque frutto di affermazione di cui non v'è traccia nell'ordinanza impugnata, il cui esame presupporrebbe la possibilità da parte di questa Corte di accedere agli atti del giudizio di merito e svolgere apprezzamenti di fatto comportanti un'operazione contabile, operazione inibita al Collegio in quanto esula dalla cognizione di pura legittimità di questa Corte Suprema.

6. Venendo poi ad esaminare l'ulteriore eccezione di cui al primo motivo (secondo cui sarebbe emerso un errore eclatante nella ricostruzione dei ricavi e della conseguente imposta evasa quale profitto del reato, poichè i militari non avrebbero proceduto a depurare dai ricavi quantificati sulla scorta delle annotazioni di cui all'agenda in questione, i ricavi regolarmente dichiarati negli anni di imposta dal (------) al (------), non essendo accettabile la giustificazione addotta dalla GdF a sostegno di tale metodologia ricostruttiva, ossia che nell'agenda, ritenuta contabilità parallela, la W. annotasse solo i ricavi in nero), ritiene il Collegio che la stessa sia non solo generica per aspecificità ma anche manifestamente infondata.

Ed invero, è anzitutto generica per aspecificità in quanto non si confronta con le argomentazioni svolte nella ordinanza impugnata che confuta in maniera puntuale e con considerazioni del tutto immuni dai denunciati vizi le identiche doglianze difensive svolte nei motivi di riesame (doglianze che vengono, per così dire, "replicate" in questa sede di legittimità senza alcun apprezzabile elemento di novità critica), esponendosi quindi al giudizio di inammissibilità. Ed invero, è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che è inammissibile il ricorso per cassazione fondato su motivi non specifici, ossia generici ed indeterminati, che ripropongono le stesse ragioni già esaminate e ritenute infondate dal giudice del gravame o che risultano carenti della necessaria correlazione tra le argomentazioni riportate dalla decisione impugnata e quelle poste a fondamento dell'impugnazione (v., tra le tante: Sez. 4, n. 18826 del 09/02/2012 - dep. 16/05/2012, Pezzo, Rv. 253849).

7. Le stesse doglianze inoltre sono da ritenersi manifestamente infondate, avendo il tribunale del riesame chiarito come fosse inverosimile che nei ricavi annotati nelle agende fossero ricompresi anche i ricavi dichiarati, dato che il sistema adottato, con l'installazione nei negozi di misuratori fiscali e non fiscali, suggeriva al contrario la precisa tenuta di una doppia contabilità, una sola destinata ad essere esibita in caso di controlli, compilate in maniera parallela e che non si sovrappongono tra loro. Trattasi, all'evidenza, di affermazione del tutto immune dal denunciato vizio, atteso che i ricorrenti, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione di legge, in realtà attingono il procedimento argomentativo con cui i giudici del riesame hanno ritenuto sussistere il fumus del reato, risultando quindi la censura sollevata per motivi non

consentiti dalla legge in quanto rivolti a contestare in realtà un vizio di motivazione, come già anticipato, non censurabile, giusta il chiaro disposto dell'art. 325 c.p.p..

A ciò deve, poi, essere aggiunto che quanto emergente dalle annotazioni di cui alle agende sequestrate, qualificato come contabilità "in nero", è senza alcun dubbio, soprattutto nella presente fase cautelare, idoneo per ritenere sussistente il fumus dei reati ipotizzati. Non deve, infatti, essere dimenticato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la "contabilità in nero", costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39 dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dall'art. 2709 c.c. e ss., tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta; ne consegue che detta "contabilità in nero", per il suo valore probatorio, legittima di per sè, ed a prescindere dalla sussistenza dí qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli (v., ad esempio, nella giurisprudenza civile: Sez. 5, Sentenza n. 24051 del 16/11/2011, Rv. 620184 - 01).

Orbene, è pacifico che in materia di reati tributari, il giudice, nella formazione del suo convincimento, è certamente tenuto all'osservanza dei canoni giuridici che in linea generale governano l'acquisizione, la verifica e la valutazione dei dati probatori; e, perciò, in mancanza di elementi oggettivi, - documenti, deposizioni testimoniali ecc. - non può ignorare la cosiddetta prova logica e neppure le presunzioni secondo la normativa tributaria, avvalendosi, in tal caso, dei dati ontologici, processualmente acquisiti, con una libera valutazione ai fini probatori anche sulla base delle regole di esperienza, senza rimettersi alle valutazioni effettuate da parte degli uffici finanziari; ne deriva la possibilità di ricorso alla presunzione - intesa come particolare disciplina probatoria che consente, per la ricostruzione di un maggior reddito, di ritenere esistenti determinati fatti in via induttiva - quale accertamento cosiddetto induttivo espressamente facoltizzato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 art. 39 in presenza di determinate violazioni di obblighi tributari: anche se, ovviamente, dovendo essere oggetto di autonoma considerazione critica da parte del giudice penale, non può essa svolgere nel processo penale quella stessa funzione "cogente" del convincimento del giudicante che, invece, riveste nella valutazione del giudice tributario (Sez. 3, n. 1576 del 03/05/1995 - dep. 12/06/1995, P.M. in proc. Spini, Rv. 202479). In tal senso, tuttavia, come chiarito dalla giurisprudenza di questa Corte, le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sè 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 (v., tra le tante: Sez. 3, n. 2006 del 02/10/2014 - dep. 16/01/2015, Scatena, Rv. 261928); e, nel caso di specie, non possono certo essere considerati elementi di segno contrarie le labiali affermazioni, aventi natura puramente congetturale ed ipotetica (già correttamente tacciata di inverosimiglianza da parte del tribunale del riesame), secondo cui nei ricavi annotati nelle agende fossero ricompresi anche i ricavi dichiarati.

8. Parimenti esposto al giudizio di manifesta infondatezza è il secondo motivo.

Lo è, anzitutto, laddove si sostiene che l'azienda, in quanto bene suscettibile di valutazione economica, non avrebbe potuto essere sequestrata. Ed invero, premessa la legittimità del sequestro per equivalente anche di un'azienda (v, tra le tante: Sez. 1, n. 30790 del 30/05/2006 - dep. 18/09/2006, P.M. in proc. Pedercini ed altro, Rv. 234886), atteso che è legittimo, in quanto "equivalente" del profitto, il sequestro preventivo dell'azienda nella disponibilità dell'indagata, è ben vero che - con riferimento all'eccezione secondo cui il sequestro non avrebbe potuto essere confermato prima di quantificare il valore dell'azienda - che il valore dell'azienda deve essere scomputato per differenza dal totale del profitto, rappresentato dall'evasione d'imposta, ma è altrettanto vero che ciò richiede adempimenti estimatori che non spettano al tribunale del riesame, ma sono rimessi alla fase esecutiva della confisca (v., ad esempio, in un'ipotesi analoga relativa alla fattispecie di cui all'art. 640 bis c.p.: Sez. 1, n. 30790 del 30/05/2006 - dep. 18/09/2006, P.M. in proc. Pedercini ed altro, Rv. 234886). Del tutto legittimo, dunque, è il provvedimento confermativo del sequestro laddove sottolinea che è chiaramente in fase di esecuzione che il valore dell'azienda debba essere correttamente valutato al fine di verificare il superamento o meno della soglia, osservandosi nell'ordinanza impugnata come, allo stato, i beni sequestrati, esclusa l'azienda, hanno un valore di gran lunga inferiore rispetto all'imposta evasa in contestazione, ciò legittimando l'apposizione del vincolo cautelare su ulteriore beni nella disponibilità degli indagati. A tal proposito, è lo stesso tribunale del riesame ad escludere di poter peraltro procedere ad una valutazione del compendio aziendale sequestrato, osservando come si tratti di operazione complessa e di cui la difesa si è fatta minimamente carico, con la conseguenza che eventuali eccedenze di valore dell'azienda rispetto al disposto sequestro potranno essere oggetto di valutazione in fase esecutiva.

9. Quanto, poi, all'ulteriore eccezione - secondo cui la disposta gestione controllata dell'azienda, costituendo un provvedimento indirettamente finalizzato ad apprendere utilità future, fosse da considerarsi indirettamente finalizzato ad apprendere utilità future, dunque illegittimo non essendo consentito il sequestro per equivalente di beni futuri, quali incassi e quant'altro, non presenti nel patrimonio dell'indagato al momento dell'adozione del sequestro - la stessa si appalesa manifestamente infondata in quanto posta in via ipotetica, atteso che dall'impugnata ordinanza non risulta che siano state apprese quelle "utilità future", intesi come incassi et similia, conseguenti al sequestro dell'azienda della W., ma come, diversamente, il sequestro abbia interessato l'azienda in sè non prevedendo peraltro il provvedimento del GIP (nè avendone fatta menzione il tribunale del riesame), l'estensione del sequestro per equivalente anche a tali "beni futuri".

In ogni caso, deve peraltro essere sin d'ora chiarito che la natura sanzionatoria del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto del reato non impedirebbe all'amministratore giudiziario dell'azienda sequestrata, nominato proprio per l'amministrazione dell'azienda sottoposta a vincolo, di percepire i frutti o le altre utilità future (Sez. 3, n. 37454 del 25/05/2017 - dep. 27/07/2017, Sardagna Ferrari, Rv. 271166).

10. Infine, quanto alla "segnalazione" inserita in ricorso - secondo cui, successivamente al sequestro, l'amministratore giudiziario avrebbe proceduto ad inventariare merce destinata alla

rivendita, il cui valore risulta essere pari a circa Euro 1.300.000,00 sicchè non vi sarebbe dubbio che il sequestro di quella merce, unitamente alle somme di denaro e beni per circa Euro 162.000,00, debba imporre l'annullamento del provvedimento del tribunale - si tratta di fatto che, come evidenziano gli stessi ricorrenti, è successivo al sequestro e, pertanto, non potendo essere oggetto di valutazione in questa sede di legittimità, dovrà essere eventualmente rappresentato all'A.G. competente in sede di merito per le opportune valutazioni al fine di vagliarne l'incidenza sul disposto sequestro.

11. Alla dichiarazione di inammissibilità di ciascun ricorso segue la condanna di ciascun ricorrente al pagamento delle spese processuali, nonchè, in mancanza di elementi atti ad escludere la colpa nella determinazione della causa di inammissibilità, al versamento della somma, ritenuta adeguata, di Euro 2.000,00 in favore della Cassa delle ammende.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibili i ricorsi e condanna ciascun ricorrente al pagamento delle spese processuali e al versamento della somma di Euro 2000,00 in favore della Cassa delle ammende.

Così deciso in Roma, il 13 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 18 maggio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza