

Penale Sent. Sez. 3 Num. 28469 Anno 2026
Presidente: ACETO ALDO
Relatore: GIORGIANNI GIOVANNI
Data Udiencia: 29/05/2026

SENTENZA

Sul ricorso proposto da:

Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Cremona,
nel procedimento a carico di

Caria Roberto, nato a Cagliari il 05/03/1964,

avverso la sentenza del 30/10/2025 del G.I.P. del Tribunale di Cremona;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Giovanni Giorgianni;

letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott. Ettore Pedicini, che ha concluso per l'annullamento con rinvio della sentenza impugnata.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza in data 30 ottobre 2025, il G.I.P. del Tribunale di Cremona assolveva Roberto Caria dal reato di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000, perché, in qualità di titolare della individuale La Termopiù di Caria Roberto, al fine di evadere le imposte sui redditi e l'IVA, non presentava, pur essendovi obbligato, le dichiarazioni relative a dette imposte per l'anno 2017, avendo evaso importi superiori ad euro 50.000,00.

2. Avverso la sentenza del G.I.P. del Tribunale di Cremona, il Procuratore della repubblica presso il Tribunale di Cremona ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi a

due motivi.

2.1. Con un primo motivo, il Procuratore ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., violazione degli artt. 5 d.lgs. n. 74 del 2000, 109 d.P.R. n. 917 del 1986, 19 d.P.R. n. 633 del 1972.

Deduce il Procuratore ricorrente che, per il calcolo dell'imposta evasa, i correlativi costi possono essere riconosciuti solo in presenza di allegazioni fattuali da cui desumere la certezza o, comunque, il ragionevole dubbio della loro esistenza, non essendo possibile prendere in considerazione costi non esattamente determinati, in relazione alla loro tipologia e alla loro esatta quantificazione.

Nel caso in esame, osserva il ricorrente, che mancherebbe qualsivoglia analisi sull'ammontare dei costi e sulla loro inerenza con l'attività di impresa, sottolineando come l'azienda del ricorrente fosse una piccola ditta individuale che, per sua natura, non si presta alla realizzazione di grandi opere, bensì alla esecuzione di lavori di carattere manuale, ove il costo principale per il cliente è costituito proprio dalla manodopera e come, in ogni caso, mancando ogni appiglio documentale, i costi non potessero desumersi dalla tipologia di attività.

Né potevano trarsi indicazioni sui costi dai prelevamenti in contanti, trattandosi di conto corrente dedicato anche a spese personali e non essendovi alcuna possibilità di ricostruire l'ammontare, la tipologia e il destinatario del pagamento ai fini della effettiva riconducibilità al reddito d'impresa, puntualizzandosi inoltre che i clienti pagavano in contanti e le maestranze di cui l'imputato si avvaleva venivano remunerate in "nero", con pagamento diretto e senza farle transitare sul conto corrente.

Aggiunge il Procuratore ricorrente che il Giudice non aveva determinato i costi con metodo induttivo, limitandosi a valorizzare quelli forniti dall'imputato per mezzo delle due produzioni manoscritte depositate nell'udienza del 30/10/2025.

Precisa ancora il ricorrente che la scelta imprenditoriale dell'imputato di operare come evasore totale per più anni di imposta integrava l'elemento soggettivo, quantomeno nella forma del dolo eventuale.

2.2. Con un secondo motivo, il Procuratore ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione.

Deduce il ricorrente che le argomentazioni a sostegno della esistenza di costi tali da non far ritenere superata la soglia di punibilità non sono suffragate da elementi fattuali acquisiti nel corso delle indagini, basandosi esclusivamente su allegazioni dell'imputato sfinite di giuridico pregio, mancando del tutto, nella motivazione, una valutazione ed una stima dei predetti costi, non individuati né nella tipologia, né nel loro ammontare, non avendo la sentenza impugnata spiegato perché i prelevamenti integrassero costi aziendali, né perché i costi dovessero essere preceduti dal versamento sul conto corrente, posto che l'imputato incassava in "nero", né ancora i motivi per i quali i costi riconosciuti, pari ad euro 17.000,00, fossero incongrui rispetto al volume di affari ricostruito.

Aggiunge il ricorrente che l'agenda prodotta dall'imputato non era stata puntualmente analizzata dal Giudice, che si era limitato a riportare i dati contenuti nei due riepiloghi manoscritti, senza considerare che il documento era del tutto generico e privo di data certa e che detto documento era stato già analizzato dall'Agenzia delle entrate, ritenendo che le annotazioni ivi contenute non facessero riferimento a documentazione utilizzabile a giustificazione del contribuente, tanto che non vi erano annotate solo voci di costo, ma anche preventivi per lavorazioni, e, dunque, eventuali ricavi.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. I motivi di ricorso, da esaminare congiuntamente perché connessi, sono fondati limitatamente all'evasione delle imposte dirette.

1.1 Occorre premettere, con riferimento alla legittimazione del Procuratore della Repubblica a impugnare la decisione, che, avendo il Tribunale emesso sentenza di proscioglimento in esito a giudizio abbreviato e su reato rientrante nell'elenco di cui all'art. 550, comma 2, cod. proc. pen., si è in presenza di una sentenza non appellabile da parte dell'ufficio del pubblico ministero, in tutte le sue articolazioni (cfr., Sez. U., n. 21716 del 23/2/2023, P., Rv. 284490), ai sensi degli artt. 443, comma 1, cod. proc. pen. («L'imputato e il pubblico ministero non possono proporre appello contro le sentenze di proscioglimento») e 593, comma 2, prima parte, cod. proc. pen. («Il pubblico ministero non può appellare contro le sentenze di proscioglimento per i reati di cui all'articolo 550, commi 1 e 2»), con la conseguenza che il ricorso presentato va qualificato non per saltum, ma come ricorso diretto ai sensi dell'art. 608 cod. proc. pen. e che il giudice del rinvio, nel caso di annullamento, sarà da individuarsi nel Tribunale.

1.2. La Corte di legittimità è ferma nel ritenere che il reato di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000 è integrato solo ove abbia determinato una evasione di imposta pari a euro 50.000,00 e che, per "imposta evasa", deve intendersi l'intera imposta dovuta, da determinarsi, tenuto conto delle risultanze probatorie acquisite nel processo penale, sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario (Sez. 3, n. 38684 del 04/06/2014, Agresti, Rv. 260389; Sez. 3, n. 21213 del 26/02/2008, De Cicco, Rv. 239983), potendosi tener conto di costi deducibili non contabilizzati solo in presenza (quanto meno) di allegazioni fattuali, da cui desumere la certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza (Sez. 5, n. 40412 del 13/06/2019, Tirozzi, Rv. 277120; Sez. 3, n. 37094 del 29/05/2015, Granata, Rv. 265160).

Ne consegue che, per la determinazione dell'imposta evasa ai fini della configurabilità del reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, deve tenersi

conto anche degli elementi negativi del reddito, a condizione che siano legittimamente 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 venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale in tal senso (Sez. 3, n. 28710 del 19/04/2017, Mantellini, Rv. 27047; Sez. 3, n. 36396 del 18/05/2011, Mariutti, Rv. 251280).

Deve inoltre essere ricordato che le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato, assumendo esclusivamente il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa (Sez. 3, n. 42916 del 21/09/2022, Fusco, Rv. 283705; Sez. 3, n. 7078 del 23/01/2013, Piccolo, Rv. 254852, fattispecie quest'ultima nella quale la Corte di legittimità ha ritenuto inutilizzabile la presunzione contenuta nell'art. 32 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che configura come ricavi sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari).

1.3. Ora, il giudice del merito, come fondatamente lamenta il Procuratore ricorrente, non si è attenuto a tali principi, avendo utilizzato, per la determinazione dei costi, delle annotazioni manoscritte dello stesso contribuente contenute in una agenda, senza alcuno specifico riferimento e alcuna specifica verifica della effettività e della veridicità dei costi e, soprattutto, della loro inerenza all'attività di impresa svolta: non deve, infatti, essere dimenticato che la legittimità della deduzione dei costi sostenuti esige la dimostrazione del requisito della strumentalità di detti costi all'oggetto dell'attività d'impresa esercitata (v. Sez. 3, n. 8700 del 16/01/2019, Holz, Rv. 275856).

Anche le Sezioni civili della Corte di cassazione hanno affermato che, in tema di imposte sui redditi delle società, la deducibilità di costi ed oneri richiede la loro inerenza all'attività di impresa, da intendersi come necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità - anche solo potenziale ed indiretta - secondo valutazione qualitativa e non quantitativa, la cui prova, in caso di contestazioni dell'amministrazione finanziaria, è a carico del contribuente, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perché in correlazione con l'attività di impresa e non ai ricavi in sé (Cass. Sez. 5, 18/08/2022, n. 24880, Rv. 665495: la Corte di legittimità ha confermato l'indeducibilità dei costi legati al leasing di una imbarcazione da diporto, stante l'uso strettamente personale della imbarcazione da parte dell'amministratore e l'entità sproporzionata del costo rispetto ai ricavi o all'oggetto prevalentemente immobiliare dell'impresa). Più in generale, è stato affermato che "in tema di redditi di impresa, la nozione di inerenza che connota i costi

deducibili, fondata sull'art. 109 (già 75) del d.P.R. n. 917 del 1986, esprime la riferibilità dei medesimi all'attività d'impresa ed implica, al contempo, quella di congruità, sicché deve escludersi la deducibilità dei costi sproporzionati, incongrui o eccessivi, in quanto l'antieconomicità degli stessi è indice della mancanza di inerenza, risultando i medesimi contrari alle regole di corretta gestione dell'impresa" (Sez. 5, n. 14579 del 06/06/2018, Rv. 648863).

Pertanto, la motivazione della sentenza impugnata che, a fronte di un procedimento di determinazione dell'imponibile non contestato ed effettuato sulla base di accertamenti bancari e consultazione della banca dati "spesometro" (fatture di vendita e di acquisto), ha operato la ricostruzione dei costi sulla base del dato probatorio costituito da appunti personali dell'imputato posti in relazione con i prelevamenti bancari effettuati nell'anno di riferimento, non è congrua alla luce dei principi sopra enunciati, che impongono la prevalenza del dato fattuale reale rispetto a criteri di natura meramente formale e che, quindi, non consentono il riferimento ai prelievi bancari per giustificare il costo che il prelievo è destinato a finanziare, attraverso una sostanziale inversione della presunzione contenuta nell'art. 32 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in mancanza di un dato fattuale reale che provi l'effettività e l'inerenza della spesa.

2. E' invece inammissibile il ricorso con riferimento all'evasione dell'IVA, non contenendo alcuna censura al riguardo. Il Procuratore ricorrente, infatti, nel secondo motivo di ricorso, si duole anche del ritenuto mancato superamento, ad opera della sentenza impugnata, della soglia di punibilità con riferimento all'IVA, senza tuttavia alcuno sviluppo argomentativo in proposito.

3. In conclusione, limitatamente alla contestata evasione delle imposte dirette, la sentenza impugnata presenta delle lacune motivazionali che ne impongono l'annullamento con rinvio per nuovo giudizio sul punto al Tribunale di Cremona, in diversa persona fisica, che tenga conto di quanto indicato nei paragrafi 1.2. e 1.3. Il ricorso deve essere dichiarato inammissibile nel resto.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata limitatamente all'evasione delle imposte dirette con rinvio per nuovo giudizio sul punto al Tribunale di Cremona, in diversa persona fisica. Dichiarà inammissibile nel resto il ricorso.

Così è deciso, 29/05/2026

Il Consigliere estensore

Il Presidente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale