

Penale Sent. Sez. 3 Num. 31432 Anno 2026
Presidente: GENTILI ANDREA
Relatore: ZUNICA FABIO
Data Udienza: 10/04/2026

SENTENZA

sul ricorso proposto da
Garacci Salvatore, nato a Gibellina il 25-04-1942,
avverso la sentenza del 18-09-2025 della Corte di appello di Palermo;
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Fabio Zunica;
lette le conclusioni rassegnate dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto
Procuratore generale dott. Giulio Monferini, che ha concluso per il rigetto del
ricorso;
lette le conclusioni rassegnate dall'avvocato Biagio Marrone, difensore di fiducia
dell'imputato, che ha insistito per l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 18 settembre 2025, la Corte di appello di Palermo confermava la decisione emessa il 10 ottobre 2023 dal Tribunale di Siacca, con la quale Salvatore Garacci era stato condannato alla pena, condizionalmente sospesa, di anni 1 di reclusione, in quanto ritenuto colpevole del reato di cui all'art. 4 del d. lgs. n. 74 del 2000, reato a lui contestato per avere, quale titolare della ditta individuale "Cosmo di GA.SA", esercente attività di commercio all'ingrosso di prodotti cosmetici, al fine di evadere l'iva, indicato nella dichiarazione annuale dati infedeli, omettendo di dichiarare operazioni imponibili pari a euro 942.616, evadendo così un'imposta iva pari a euro 206.885,52. Fatto commesso in Gibellina il 5 aprile 2016.

2. Avverso la sentenza della Corte di appello siciliana, Garacci, tramite il suo difensore di fiducia, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando tre motivi.

Con il primo, è stata eccepita la nullità della sentenza impugnata, sotto il duplice profilo del vizio di motivazione e dell'inosservanza della legge penale, con riferimento alla ritenuta sussistenza del reato di cui all'art. 4 del d. lgs. n. 74 del 2000, evidenziandosi che la Corte di appello ha indebitamente ampliato il raggio di azione della norma incriminatrice, includendovi anche le dichiarazioni integrative, che tuttavia esulano dal perimetro applicativo della fattispecie, riferita alle sole dichiarazioni annuali sulle imposte dei redditi o sul valore aggiunto. La difesa contesta inoltre l'accertamento sul superamento della soglia di punibilità e l'assenza di un'adeguata verifica degli elementi forniti dall'Amministrazione tributaria, avendo i giudici di merito operato valutazioni astratte e presuntive.

Con il secondo motivo, il ricorrente deduce il vizio di motivazione, con riferimento alla valutazione delle risultanze probatorie, osservando che la Corte territoriale ha fondato il proprio convincimento sulla base delle sole presunzioni tributarie, recependo gli esiti dell'accertamento induttivo operato dall'Agenzia delle Entrate, senza che siano stati esplicitati gli elementi e i documenti analizzati, mancando in particolare nella sentenza impugnata la verifica sulla sussistenza delle spese di gestione da detrarre dalla base di calcolo dell'imponibile fiscale.

Con il terzo motivo, oggetto di doglianza è il diniego delle attenuanti generiche, rilevandosi che l'imputato non annovera precedenti penali e non vi sono elementi che denotino una sua propensione all'evasione fiscale, non essendovi pregressi accertamenti tributari a suo carico.

2.1. Con memoria del 31 marzo 2026, l'avvocato Biagio Marrone, difensore di fiducia dell'imputato, nel replicare alla requisitoria del Procuratore generale, ha insistito per l'accoglimento del ricorso, ribadendone le argomentazioni.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il ricorso è infondato.

1. Iniziando dai primi due motivi, suscettibili di trattazione unitaria perché tra loro sostanzialmente sovrapponibili, occorre rilevare che l'affermazione della penale responsabilità dell'imputato in ordine al reato di cui all'art. 4 del d. lgs. n. 74 del 2000 a lui ascritto non presenta vizi di legittimità rilevabili in questa sede. Ed invero le due conformi sentenze di merito, le cui motivazioni sono destinate a integrarsi per formare un apparato argomentativo unitario, hanno compiuto un'adeguata disamina delle prove raccolte, valorizzando in particolare gli esiti della verifica fiscale svolta nei confronti della ditta "Cosmo di GA.SA" di Salvatore Garacci, esercente attività di vendita all'ingrosso di prodotti cosmetici, da cui è emerso che la predetta impresa, rispetto all'anno di imposta 2014, ha presentato due dichiarazioni fiscali, la prima il 30 settembre 2015 e la seconda il 5 aprile 2016; quest'ultima dichiarazione integrativa, in particolare, si è rivelata infedele, in quanto riportava elementi attivi per un ammontare inferiore rispetto a quello effettivo, ciò al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto. Dai controlli dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Dogane è emerso infatti che la ditta "Cosmo di GA.SA" nel 2014 ha effettuato: a) acquisti per euro 677.643, a fronte di quelli fiscalmente dichiarati per euro 494.628; b) vendite per esportazioni accertate per euro 182.742 euro, a fronte delle vendite fiscalmente dichiarate per euro 393.418; c) acquisti in esenzione di imposta fiscalmente dichiarati pari a euro 494.901, dato questo emergente dalla differenza tra tutti gli acquisti accertati (per euro 677.643) e tutte le vendite accertate (per euro 182.742), a fronte di un plafond accertato ex art. 8 del d.P.R. 633 del 1972 pari a zero, con iva evasa pari a euro 98.497 (ossia il 22% di euro 494.901). Sono stati inoltre accertati dall'Agenzia delle Dogane ricavi soggetti a iva pari a euro 447.715, con iva evasa pari a euro 108.878,22 (ossia il 22% di euro 447.715). Dunque, sommando gli importi di euro 98.497 e di euro 108.878,22, l'ammontare complessivo dell'iva evasa è risultato superiore a quello di euro 150.000, integrante *ratione temporis* la soglia di punibilità del reato ex art. 4 del d. lgs. n. 74 del 2000.

Orbene, come correttamente precisato dai giudici di merito (cfr. pagine 3 e 4 della decisione di primo grado e pagine 7 e 8 della sentenza impugnata), la determinazione dell'imposta evasa è scaturito da un accertamento non presuntivo, ma prevalentemente analitico, in quanto compiuto, come riferito dalla funzionaria dell'Agenzia delle Entrate Flavia Giuseppina Ciulla, sulle esistenze iniziali e sulle rimanenze finali dichiarate dall'imputato, nonché sugli acquisti verificati per l'anno 2014 dall'Agenzia delle Dogane ai sensi dell'art. 8 del d.P.R. 633 del 1972, essendo stati presi in considerazione, in tal senso, dati verificati, ossia le fatture rinvenute

nella contabilità della ditta "Cosmo di GA.SA" e le deleghe bancarie di pagamento. L'unico dato induttivo ha riguardato il ricarico minimo applicato, pari al 10%, ai fini della ricostruzione del volume d'affari, essendosi al cospetto di un'impresa che, lavorando in un piccolo centro e non avendo costi di gestione e di personale, non aveva la necessità di applicare ricarichi elevati per produrre redditività. Tuttavia, come chiarito dalla teste Ciulla, pur a voler ammettere che Garacci abbia venduto i prodotti al prezzo di acquisto, l'imposta evasa sarebbe stata comunque superiore alla soglia di punibilità, essendovi una diminuzione di iva di "soli" 12.609 euro.

1.1. Ora, richiamata la condivisa affermazione di questa Corte (cfr. Sez. 3, n. 7078 del 23/01/2013, Rv. 254853), secondo cui le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato, assumono tuttavia il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente a elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa, deve osservarsi che, nella vicenda in esame, i risultati cui sono approdati i giudici di merito, oltre a essere scaturiti da una lettura razionale delle verifiche eseguite all'esterno e all'interno dell'impresa, non hanno trovato serie smentite da parte del ricorrente. In definitiva, il percorso argomentativo delle sentenze di merito, in quanto razionalmente ancorato alle acquisizioni probatorie disponibili, non presta il fianco alle censure difensive, che, in termini non adeguatamente specifici, sollecitano differenti apprezzamenti di merito che tuttavia non sono consentiti in sede di legittimità, dovendosi ribadire (cfr. Sez. 6, n. 5465 del 04/11/2020, dep. 2021, Rv. 280601) che, in tema di giudizio di cassazione, a fronte di un apparato argomentativo privo di profili di irrazionalità, sono precluse al giudice di legittimità la rilettura degli elementi di fatto posti a fondamento della decisione impugnata e l'autonoma adozione di nuovi e diversi parametri di ricostruzione e valutazione dei fatti, indicati dal ricorrente come maggiormente plausibili o dotati di una migliore capacità esplicativa rispetto a quelli adottati dal giudice del merito.

1.2. Parimenti immune da censure è la qualificazione giuridica del fatto. Ed invero sia il Tribunale che la Corte di appello, ritenuta pacificamente superata la soglia di punibilità, hanno ritenuto configurabile a carico di Garacci il reato ex art. 4 del d. lgs. n. 74 del 2000, considerando rilevante, ai fini del perfezionamento della fattispecie, anche la dichiarazione integrativa, ove la stessa, come nel caso in esame, si riveli "infedele" nel senso delineato dalla norma incriminatrice, ossia indichi elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, oppure elementi passivi inesistenti. Deve premettersi al riguardo che l'art. 4 del d. lgs. n. 74 del 2000, nella formulazione previgente alla novella operata dal d. lgs. n. 158 del 2015, così recitava: "1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi

o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 103.291,38 (lire duecento milioni); b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro 2.065.827,60 (lire quattro miliardi)¹. La norma trova il suo antecedente storico nella contravvenzione di dichiarazione infedele di cui all'art. 1, comma 2, lett. c), della legge n. 516 del 1982, la quale aveva però un ambito di applicazione assai più ristretto, riguardando solo la mancata indicazione nella sola dichiarazione annuale ai fini delle imposte dirette dei redditi fondiari, di capitale o di altri redditi, in relazione ai quali il contribuente non fosse obbligato ad annotazioni in scritture contabili. Inoltre, in precedenza, la soglia di punibilità della dichiarazione era riferita, non all'ammontare dell'imposta evasa, ma a quello dei redditi di cui era stata omessa l'indicazione, pur se poi in fatto nessuna imposta fosse dovuta. Rispetto alla precedente previsione di cui alla legge n. 516 del 1982, l'art. 4 del d. lgs. n. 74 del 2000 rappresenta un ritorno al modello punitivo presente nell'art. 56, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, che puniva, indipendentemente dal tipo di reddito, chiunque presentasse una dichiarazione incompleta o infedele, quando l'imposta relativa al reddito accertato fosse superiore a £. 5.000.000. L'art. 4 è stato poi modificato dal d. lgs. n. 158 del 2015, in questi termini: "1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centocinquantomila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni. 1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali. 1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate,

differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)”.

Orbene, come già precisato da questa Corte (cfr. Sez. 3, n. 10726 del 18.11.2022, dep. 2023), sia nel testo attuale della norma incriminatrice, per come delineato dal decreto legge n. 124 del 2019, convertito dalla legge n. 157 del 2019, sia in quello vigente all’epoca dei fatti, è presente la locuzione “in una delle dichiarazioni annuali”, locuzione che fa espressamente riferimento non a una sola dichiarazione, ma una pluralità di atti dichiarativi, pur sempre riferiti al medesimo anno di imposta. Il tenore letterale della norma, dunque, consente di ricomprendere nel perimetro della fattispecie non solo la prima dichiarazione fiscale, ma anche quelle successive, integrative della prima, che intervengono, come quella in esame, entro il termine finale previsto per la presentazione della dichiarazione annuale.

Del resto, avuto riguardo alla *ratio* della norma incriminatrice, che è quella di reprimere, in ambito tributario, le dichiarazioni infedeli produttive di significative evasioni fiscali, diverse da quelle già sanzionate, più gravemente, dagli art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri raggiri) del d. lgs. n. 74 del 2000, sarebbe davvero paradossale e contrario allo spirito della norma escludere dall’area della rilevanza penale le dichiarazioni integrative riferite alla medesima annualità, perché, come correttamente osservato dalla Corte di appello, così ragionando, sarebbe sufficiente per ogni contribuente presentare prima una dichiarazione veritiera, per poi presentare, in relazione al medesimo anno di imposta, una dichiarazione integrativa assolutamente falsa, in quanto indicante operazioni e dati economici non corrispondenti a quelli reali. Deve pertanto ribadirsi che anche le dichiarazioni integrative rientrano nel campo applicativo dell’art. 4 del d. lgs. n. 74 del 2000, qualora, ove siano superate le soglie di punibilità contemplate dal legislatore, le stesse introducano, come nella vicenda in esame, elementi attivi non conformi a quelli effettivi o elementi passivi inesistenti (o “fittizi”, secondo la versione previgente della norma).

Né a diverse conclusioni può pervenirsi alla luce di altro precedente giurisprudenziale (Sez. 3, n. 23810 del 08/04/2019, Rv. 275993), in quanto tale decisione riguarda un caso opposto a quello oggetto di causa, nel senso che in quella sede era pacificamente (e palesemente) falsa la prima dichiarazione fiscale, mentre quella integrativa è stata ritenuta inidonea a escludere la natura infedele della prima, non consentendo dunque la diversità delle rispettive situazioni fattuali di rendere comparabili le soluzioni giuridiche adottate.

Di qui l’infondatezza delle doglianze in punto di responsabilità.

2. Parimenti immune da censure è il diniego delle attenuanti generiche.

Sul punto la Corte di appello ha legittimamente rimarcato infatti non solo l'assenza di profili meritevoli di positiva considerazione, ma anche l'inammissibilità del motivo di gravame concernente il trattamento sanzionatorio, non risultando la richiesta di mitigazione della pena avanzata nell'appello sorretta da argomentazioni specifiche, rilievo questo che invero il ricorso non smentisce.

3. In conclusione, stante l'infondatezza delle doglianze sollevate e in sintonia con le conclusioni del Procuratore generale, il ricorso proposto nell'interesse di Garacci deve essere rigettato, con onere per il ricorrente, ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen., di sostenere le spese del procedimento.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 10/04/2026