

Cassazione/2. Accertamenti induttivi

# I costi «percentuali» limitano il reato

**Emanuele Rossi**

Per verificare il superamento delle **soglie di punibilità**, in caso di procedimento penale aperto a seguito dell'esecuzione di un accertamento fiscale di tipo induttivo, occorre procedere al riconoscimento anche dei costi percentualizzati, e non solo di quelli certi e precisi previsti dal comma 4, dell'articolo 109, del Tuir. È questa la conclusione cui si perviene mediante una lettura costituzionalmente orientata della sentenza della Cassazione n. 37131/13.

Con questa decisione (si veda *Il Sole 24 Ore* dell'11 settembre 2013), la Suprema corte, ai fini della verifica del superamento delle soglie di punibilità stabilite dagli articoli 4 e 5, del decreto legislativo n. 74/2000, ha aperto ad un riconoscimento anche in sede penale dei costi extra contabili, accogliendo la richiesta dell'imputato di poter applicare il comma 4, dell'articolo 109, del Tuir (il quale dispone, la deducibilità delle spese e degli oneri desumibili da elementi certi e precisi, anche in assenza di una loro previa imputazione a conto economi-

co), ai fini della determinazione dell'imposta evasa rilevante penalmente.

Secondo tale pronuncia, all'interno del processo penale il giudice di merito ha l'onere di procedere ad una disamina analitica dei documenti comprovanti i costi extra contabili sostenuti, non potendosi peraltro far coincidere la

## IL PUNTO CRITICO

La Corte ha riconosciuto la rilevanza delle uscite extra-contabili  
Spazio alla valutazione delle spese percentualizzate

mancanza di elementi certi e precisi relativi agli stessi con l'irregolarità, anche macroscopica, della tenuta della contabilità. Nella sentenza si fa riferimento solo all'applicazione in ambito penale del comma 4, dell'articolo 109, del Tuir, anche perché questo era il *petitum* su cui era incardinato il giudizio. Nulla però dovrebbe ostare, ai fini della verifica del superamento delle soglie di punibilità, anche ad un riconoscimento dei

costi percentualizzati, nei casi di notizie di reato conseguenti ad accertamenti induttivi puri del reddito.

Nei casi di accertamenti induttivi puri, infatti, a volte risulta difficile identificare i costi correlati ai ricavi/proventi accertati. Tanto che, in sede civile, la Cassazione - sentenze n. 3995/2009 e n. 1166/2012 - in ossequio al principio di giusta capacità contributiva (articolo 53 della Costituzione), ha stabilito che in questi casi debbano essere determinati in via induttiva non solo i ricavi ma anche i costi. Si auspica che tali conclusioni possano essere raggiunte anche in sede penale. Un suggerimento potrebbe essere allora quello, nei casi di giudizi penali connessi ad accertamenti induttivi puri, nei quali vi sia l'impossibilità di far valere il disposto di cui al comma 4, dell'articolo 109 del Tuir, di richiedere la rideterminazione dell'imposta evasa sulla base di un riconoscimento forfetario dei costi, ad esempio in relazione al rapporto proporzionale esistente tra i redditi ed i costi indicati dal contribuente in dichiarazione, ovvero, in caso di mancata presentazione della dichiarazione, in relazione al medesimo rapporto desumibile dalle dichiarazioni presentate per gli anni precedenti, o dai dati di bilancio di aziende operanti nel medesimo settore.