

## SVOLGIMENTO PROCESSO

1. Il Tribunale di – omissis - , all'esito di giudizio abbreviato, ha condannato OMISSIS , quale titolare della ditta individuale -OMISSIS , svolgente attività di promozione delle vendite per conto di Lottomatica Group, alla pena di mesi dieci di reclusione per il reato di cui all'art. 5 D. Lgs.74/2000, e segnatamente per averlo ritenuto responsabile della omessa dichiarazione IRPEF in relazione agli anni di imposta 2012 (imposta dovuta pari ad euro 50.573,00) e 2013 (imposta dovuta pari ad euro 60.585,00), nonché dell'omessa dichiarazione Irpef e IVA per l'anno 2014 (IRPEF dovuta per euro 199.156,00 e IVA per euro 67.619). Alla condanna hanno fatto seguito le pene accessorie previste dall'art. 12 D. Lgs. 74/2000 e la pubblicazione della sentenza. Il Tribunale ha concesso i benefici di legge ed ha disposto la confisca, anche di valore, fino a concorrenza degli importi evasi.

2. Tanto sarebbe emerso, secondo il Tribunale, dai controlli incrociati effettuati sulla documentazione bancaria dell'imputato e quella acquisita presso le imprese preponenti (Lottomatica Group, omissis ), che avrebbero disvelato la percezione di compensi non contabilizzati e non dichiarati, nonché l'effettuazione di operazioni di prelievo non giustificati dall'imputato in alcuna maniera. La determinazione del reddito imponibile è stata infatti eseguita tenendo conto delle voci seguenti:

- per l'anno 2012, compensi ricevuti da Lottomatica Group per € 75.837, nonché prelevamenti non giustificati per € 72.106,76, versamenti non giustificati per € 33.527 e fatture verso OMISSIS per € 12.040;

- per l'anno 2013, compensi ricevuti da Lottomatica Group per € 75.837, nonché prelevamenti non giustificati per € 91.047,33, versamenti non giustificati per € 16.514,14 e fatture verso OMISSIS . per € 34.810;

per l'anno 2014, compensi ricevuti da OMISSIS per € 64.965, nonché prelevamenti non giustificati per € 331.232, versamenti non giustificati per € 172.590 e fatture verso OMISSIS. per € 50.960.

3. Nel corso del dibattimento l'imputato, sottoposto a esame, ha negato la tassabilità delle operazioni in contestazione, giustificandole come il prodotto di disinvestimenti di buoni fruttiferi postali e di successive monetizzazioni su differenti conti correnti degli stessi importi, i quali dunque sarebbero stati illegittimamente conteggiati più volte nel corso dell'accertamento. Il Tribunale ha tuttavia disatteso la tesi difensiva evidenziando una mancata corrispondenza tra le movimentazioni bancarie e le somme impiegate per l'acquisto dei buoni depositi, tale da rendere non predicabile la coincidenza delle operazioni e dei relativi investimenti.

4. Avverso tale pronuncia ha proposto appello la difesa dell'imputato essenzialmente con unico motivo in tema di responsabilità, sulla falsariga delle argomentazioni difensive già spese nel giudizio di primo grado. In particolare, lamenta la mancata sussistenza dell'elemento materiale del reato, trattandosi di operazioni non soggette a tassazione e comunque non adeguatamente verificate in sede di accertamento. Tali importi sarebbero infatti da imputare a proventi derivanti da vincite di giochi e scommesse, pertanto già sottoposte a tassazione, ovvero a ricariche di carte PostePay intestate allo stesso imputato e dallo stesso effettuate, al fine di eludere il plafond giornaliero e mensile delle carte di credito, e infine alle surrichiamate operazioni finanziarie di disinvestimenti e monetizzazioni, che La OMISSIS effettuava con cadenza trimestrale. L'accertamento effettuato non avrebbe tenuto adeguatamente conto della natura dei redditi, procedendo così ad una plurima tassazione, oltre ad aver seguito i canoni induttivi previsti in materia fiscale per la determinazione dell'imponibile, basandosi su elementi presuntivi insufficienti al giudizio di responsabilità penale. Conclude per una riforma assolutoria in favore dell'imputato con formula pienamente liberatoria, in subordine in virtù della formula dubitativa prevista dall'art. 530 co. 2 c.p.p.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

L'appello merita accoglimento. Emerge pacificamente dall'esposizione sopra effettuata – e dalle argomentazioni del Tribunale – che il superamento della soglia di punibilità, sia per IRPEF che per IVA, fissato dall'art. 5 del d.lgs. 74/2000 in € 50.000, è stato determinato, per tutti gli anni oggetto di accertamento, dall'inserimento, tra gli elementi attivi, dei "prelevamenti" effettuati dall'imputato sui conti di cui era titolare.

1. Tale impostazione non è condivisibile. La problematica attiene alla interpretazione e alla valenza dell'art. 32, comma 1, n. 2, del Dpr 29 settembre 1973, n. 600, come modificato dall'art. 1, comma 402, lett. a, n. 1, della legge 311/2004, secondo cui *"i dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi ((...)) a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni per importi superiori a euro 1.000 giornalieri e, comunque, a euro 5.000 mensili"*. Tale norma pone, come è noto, una presunzione relativa in relazione ai "prelevamenti" effettuati dal contribuente sui conti e depositi bancari o postali, che sono considerati elementi attivi di reddito laddove non ne venga dimostrato un impiego "neutro".

Tale principio - che si applica, secondo i giudici di legittimità, sia in materia di imposte dirette che di IVA (Cass., n. 23912 del 29/10/2020) – è pacificamente riferibile, dopo la pronuncia della Corte Costituzionale n. 228 del 6 ottobre 2014, unicamente ai “ricavi” prodotti nell’esercizio dell’attività imprenditoriale, giacché solamente per tale attività è ragionevole presumere che il prelevamento dal conto bancario corrisponda ad un costo, a sua volta produttivo di un ricavo. Secondo tale doppia correlazione, in assenza di giustificazione deve infatti ritenersi che la somma prelevata “sia stata utilizzata per l’acquisizione, non contabilizzata o non fatturata, di fattori produttivi e che tali fattori abbiano prodotto beni o servizi venduti a loro volta senza essere contabilizzati o fatturati”.

Il fondamento economico-contabile di tale meccanismo è stato ritenuto, da altra pronuncia della medesima Corte (sentenza n. 225 del 2005), “congruente con il fisiologico andamento dell’attività imprenditoriale, il quale è caratterizzato dalla necessità di continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi”.

In conclusione, la Corte Costituzionale ha ritenuto che, seppur le figure dell’imprenditore e del lavoratore autonomo sono per molti versi affini nel diritto interno come nel diritto comunitario, esistono specificità di quest’ultima categoria che inducono a ritenere arbitraria l’omogeneità di trattamento prevista dalla disposizione censurata, alla cui stregua anche per essa il prelevamento dal conto bancario corrisponderebbe ad un costo a sua volta produttivo di un ricavo.

2. Gli argomenti utilizzati dalla Corte Costituzionale per negare rilievo – sotto il profilo fiscale - ai prelevamenti effettuati dal lavoratore autonomo valgono, a giudizio di questa Corte – anche per OMISSIS.

Questi ha svolto – secondo l’accertamento effettuato dalla Guardia di Finanza – l’attività di agente di commercio monomandatario per conto del Gruppo Lottomatica (pag. 48 del processo verbale di constatazione del 26 novembre 2015). In pratica, svolgeva l’attività di promozione delle vendite in una determinata zona del territorio nazionale per conto del Gruppo suddetto. Né la Guardia di Finanza né l’Agenzia delle Entrate hanno effettuato una precisa qualificazione dell’attività svolta da OMISSIS, anche se la stessa pare inquadrabile, secondo quanto accertato dagli operatori, nella previsione degli artt. 1742 e segg. del codice civile, relativi al contratto di agenzia.

Non ignora questa Corte che l’agente di commercio è qualificato, dalla giurisprudenza civile, come imprenditore commerciale, sicché, ai fini dell’operatività della presunzione di cui all’art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, i redditi degli agenti e dei rappresentanti di commercio devono essere considerati redditi d’impresa, perché riguardano l’esercizio di attività commerciale, in conformità a quanto disposto dall’art. 2195 c.c., “sicché, nei confronti di tali contribuenti detta presunzione opera sia con riferimento ai versamenti che ai prelevamenti risultanti dalle verifiche effettuate sulle movimentazioni del conto corrente” (Cass. civ., n. 30211 del 22/11/2018).

Tale orientamento non può, però, essere adottato sic et simpliciter in materia penale, dove vige il principio della responsabilità "oltre il ragionevole dubbio" e non operano, in maniera automatica, le previsioni della legge fiscale. La giurisprudenza penale ha infatti ripetutamente statuito – come ricorda lo stesso Tribunale di Pistoia, seppur facendone una applicazione non condivisibile - che le presunzioni legali previste dalle norme tributarie non possono costituire di per sé sole fonte di prova della commissione dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n.74; esse hanno, invece, valore indiziario, che può essere sufficiente ad integrare il "fumus commissi delicti" idoneo a giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale, a condizione che si proceda ad autonoma verifica di tali dati indiziari unitamente ad elementi di riscontro, eventualmente acquisiti "aliunde", che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa, privilegiando il dato fattuale reale rispetto a quello di natura meramente formale che caratterizza l'ordinamento fiscale (Cass., n. 15899 del 2/3/2016). Per quanto attiene più specificamente ad una pronuncia di condanna, la medesima giurisprudenza richiama, con incisività ancora maggiore, il principio secondo cui *"le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione dell'illecito, assumendo 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"* (Cass., n. 30890 del 23/6/2015, Rv 264251-01).

3. Orbene, facendo applicazione di tali principi al caso concreto, deve escludersi che il reddito di OMISSIS, agente di commercio monomandatario, possa essere determinato, in mancanza di elementi certi a cui ricollegare il superamento delle soglie di punibilità, sulla base della presunzione stabilita dall'art. 32 Dpr 600/73. E' ben vero che il Tribunale non ha affermato di potersi ancorare al solo dato presuntivo, avendo valorizzato il dato, emerso dagli accertamenti bancari, rappresentato dal fatto che le somme utilizzate per costituire buoni-deposito e per ricaricare le carte di credito/debito POSTEPAY e LIS non erano abbinabili a contestuali prelevamenti dai conti correnti. Ciò vuol solo dire che il Tribunale ha, correttamente, tenuto conto dei "versamenti" non collegati a precedenti prelevamenti.

Lo stesso Tribunale dà atto, però, e la lettura degli accertamenti effettuati dalla Guardia di Finanza ne costituisce conferma, che nella determinazione del reddito annuo di OMISSIS hanno avuto un peso decisivo non solo la costituzione di buoni deposito e ricariche su carte (non accompagnate da contestuali prelievi), ma anche i puri e semplici "prelevamenti" effettuati da OMISSIS sui suoi conti correnti, tant'è che la Guardia di Finanza – che aveva escluso l'autonoma rilevanza dei prelevamenti, ritenendo l'attività di OMISSIS rientrante nell'ambito delle libere professioni – aveva accertato, relativamente al 2012, ricavi non dichiarati per € 72.122; per l'anno 2013, ricavi non dichiarati per € 87.751; per il 2014, ricavi non dichiarati per € 84.467 (si rimanda, sul punto, al p.v.c. del 26 novembre 2015 e del 7 marzo 2016). E' stata l'Agenzia delle Entrate che, avendo qualificato

come reddito d'impresa quello conseguito da OMISSIS, ha dato corso alla presunzione dell'art. 32 cit. ed ha attribuito autonomo rilievo ai "prelevamenti", recuperando a tassazione tutte le somme uscite dai conti correnti di OMISSIS negli anni in questione, allorché eccedevano i 250 euro giornalieri o non erano sicuramente riconducibili a spese personali o familiari. Solo in tal modo è stato possibile attribuire a OMISSIS, per il 2012, il reddito di € 154.808 (in questa somma compresi prelevamenti non giustificati per € 72.106); per il 2013, il reddito di € 175.542 (in questa somma compresi prelevamenti non giustificati per € 91.047); per il 2014, il reddito di € 495.797 (in questa somma compresi prelevamenti non giustificati per € 331.232).

4. Esclusa, per le ragioni sopra esposte, l'autonoma rilevanza dei prelevamenti, resta da stabilire se altri elementi a carico di OMISSIS, aliunde desumibili, siano conducenti verso l'ipotesi accusatoria. La risposta è negativa.

A parte l'astratta qualifica di OMISSIS come imprenditore, niente autorizza a ritenere che abbia utilizzato le somme prelevate dai suoi conti per investirli nell'attività imprenditoriale e produrre ricavi (secondo la previsione, iuris tantum, dell'art. 32 cit.). Si tratta, infatti, di agente monomandatario, che girava l'Italia per sponsorizzare i prodotti di Lottomatica Group avvalendosi di una organizzazione rudimentale, rappresentata da un proprio mezzo di locomozione e dai cataloghi forniti dall'impresa rappresentata. Non risulta che si avvalesse di collaboratori o di strumenti di lavoro sofisticati, incrementabili con i prelievi effettuati e suscettibili di utilizzo proficuo. La presunzione operata dall'Agenzia delle Entrate e, sulla sua scia, dal Tribunale, non ha, pertanto, fondamento. Al di fuori di tale presunzione non è possibile attribuire a OMISSIS redditi idonei a superare le soglie di punibilità previste dall'art. 5 d.lgs. 74/2000, sicché la pronuncia assolutoria si impone.

#### **PQM**

Visto l'art. 605 c.p.p.,

in riforma della sentenza emessa in data 8/1/2020 dal Tribunale di OMISSIS nei confronti di OMISSIS, assolve l'imputato dai reati a lui ascritti perché il fatto non sussiste.

Visto l'art. 544 c.p.p., riserva il deposito della motivazione nel termine di sessanta giorni.

Firenze, 23 settembre 2022

Il Presidente estensore  
(Antonio Settembre)