

Accertamento con adesione: riduzione dell'importo al di sotto della soglia di punibilità ed insussistenza del reato

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Secondo l'orientamento manifestato dalla Corte di Cassazione - **Cass. 14.2.2012 n. 5640** -, in presenza di reati sanzionati dal vigente ordinamento penale tributario (D.Lgs. 10.3.2000, n. 74), se l'accertamento con adesione fa scendere l'importo preteso dall'ufficio al di sotto della soglia di punibilità, il reato non sussiste. Ciò non esclude però che comunque la notizia di reato venga inoltrata all'Autorità Giudiziaria, dato che la stessa viene immediatamente formulata secondo le vigenti disposizioni normative contestualmente al riscontro di ipotesi di reato in seno all'attività istruttoria compiuta dagli uffici fiscali e dalla Guardia di Finanza.

Nel presente contributo si prendono in considerazione i vari aspetti collegati al rapporto tra indagini tributarie (notizia di reato), attività degli uffici (accertamento con adesione) e attività dell'Autorità Giudiziaria (individuazione della fattispecie sanzionabile tenendo conto delle soglie di punibilità normativamente previste), alla luce della predetta giurisprudenza di legittimità.

I reati tributari

Il sistema sanzionatorio penal-tributario (incardinato nel **D.Lgs. 10.3.2000 n. 74**) prevede un ristretto numero di fattispecie di reato, tutte con natura delittuosa, connotate da una rilevante capacità di offesa degli interessi erariali e, sotto il profilo psicologico, dal fine (dolo specifico) dell'evasione. Attribuendo rilevanza al principio di offensività, il Legislatore delegato ha spostato in avanti il momento in cui il reato si perfeziona, individuato nella presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi o dell'IVA. In tale contesto, la repressione delle violazioni di carattere formale resta confinata in ambito sanzionatorio amministrativo. Inoltre, le diverse ipotesi di reato prevedono delle soglie di punibilità, in modo tale da limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi.

Le fattispecie fondamentali di condotte criminose sono tre:

- **dichiarazione fraudolenta;**
- **dichiarazione infedele;**
- **omessa dichiarazione.**

Ad esse si aggiungono alcune figure collaterali, di seguito indicate: - emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione; - occultamento o la distruzione di documenti contabili in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari; - sottrazione alla riscossione coattiva delle imposte mediante il compimento di atti fraudolenti su beni propri o altrui.

Il «glossario» delle nozioni ricorrenti nelle varie fattispecie incriminate è contenuto nel Tit. I del decreto legislativo, ove è chiarito, tra l'altro:

- **all'art. 1, lett. a, che per «fatture o altri documenti per**

operazioni inesistenti» si intendono le fatture e gli altri documenti aventi analogo rilievo probatorio ai fini tributari, che attestano operazioni in tutto o in parte prive di riscontro nella realtà: in senso oggettivo, perché mai poste in essere, oppure solo in parte effettuate; in senso soggettivo, perché intervenute tra soggetti diversi da quelli indicati;

- **all'art. 1, lett. b, che la nozione di «elementi attivi e passivi» comprende tutte le componenti positive e negative che concorrono alla determinazione del reddito o delle basi imponibili relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto;**

- **all'art. 1, lett. f, che l'«imposta evasa», alla quale si commisurano alcune soglie di punibilità dei reati, corrisponde alla differenza tra l'imposta dovuta e quella dichiarata, al netto di quanto versato dal contribuente o da terzi a titolo d'acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di tale imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; detta differenza è determinabile al termine del procedimento di accertamento e trova rappresentazione nell'avviso di accertamento o di rettifica della dichiarazione, emesso dall'ufficio fiscale.**

La riformulazione della «dichiarazione infedele»

Nell'ambito del delitto di **dichiarazione infedele** (art. 4 D.Lgs. n. 74/2000), è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a tali imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi. Anche in tale ipotesi è richiesto il superamento congiunto di due soglie di punibilità correlate all'imposta evasa e all'ammontare

complessivo di elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi.

In seguito alle modifiche del 2011 (art. 2 cc. 36-*vicies semel* e 36-*vicies bis* del D.L. 13.8.2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla L 14.9.2011, n. 148), la soglia correlata all'imposta evasa è passata da 103.291,38 euro a 50.000 euro, con riferimento a ogni singola imposta; quella legata all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è passata da 2.065.827,60 euro a 2.000.000 di euro.

Analogamente a quanto è stato disposto per la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs. n. 74/2000), in questa fattispecie di reato, ricorrendo la soglia dei 50.000 euro di imposta evasa, l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, può essere superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, a prescindere dal fatto che l'ammontare complessivo sia o meno superiore a 2.000.000 di euro.

Le soglie di punibilità penale

Secondo quanto è stato osservato nella circolare n. 1 del 2008, emanata dal Comando Generale della Guardia di Finanza, quanto alle determinazioni dell'**imposta evasa**, necessaria ai fini del rilevamento dei reati dotati di «soglia»:

– la parallela nozione di «imposta dovuta» presuppone il ricorso a istituti, nozioni e regole procedurali appartenenti all'area amministrativa, discendendo dall'applicazione delle aliquote, previste dalla normativa fiscale, alle diverse tipologie di basi imponibili, da rico-

struire attraverso il ricorso alle regole contenute nelle leggi d'imposta;

- al di fuori della complessiva conoscenza del complesso della posizione fiscale del soggetto, acquisibile solamente nel quadro della procedura di accertamento, possono sussistere oggettive difficoltà nella ricostruzione dell'imposta dovuta e, quindi, di quella evasa;

- condizionare l'avvio del procedimento penale alla definizione dell'imposta evasa da parte dell'ufficio fiscale comporterebbe, di fatto, la reintroduzione dell'antica «pregiudiziale tributaria», soppressa già dalla L. n. 516/1982;

- le soglie di punibilità si pongono quali elementi costitutivi obiettivi del reato e non come condizioni di procedibilità;

- esiste tra il procedimento penale e quello di accertamento una completa autonomia, che non si concilia con la soluzione di demandare all'Organo amministrativo la determinazione di un elemento costitutivo del reato, qual è il superamento della soglia di punibilità.

Da quanto sopra evidenziato consegue che il P.M. deve autonomamente procedere alla determinazione dell'imposta evasa, ricorrendo a nozioni e a regole proprie del diritto tributario.

In tale prospettiva, anche i verificatori devono valutare autonomamente la ricorrenza della fattispecie di reato, anche previa quantificazione dell'imposta evasa, con possibilità di integrazione delle risultanze della verifica a opera sia dei reparti della G.d.F., sia degli uffici finanziari.

La comunicazione della notizia di reato

Se l'attività ispettiva fiscale consente di acquisire non semplici «indizi» di reato, bensì risultanze tali da ritenere configurata una fattispecie criminosa, i verificatori - potendo operare come P.G. -, devono provvedere senza ritardo ad informare il Pubblico Ministero competente, a norma dell'art. 347 c.p.p.; un analogo obbligo è tra l'altro previsto dall'art. 331 c.p.p., in generale, per i pubblici ufficiali che, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, hanno notizia di un reato perseguibile d'ufficio.

Se si richiede (*ex art. 347 c. 2-bis c.p.c.*) la presenza del difensore, la comunicazione della notizia di reato va trasmessa al più tardi entro 48 ore dal compimento dell'atto, fatto salvo quanto stabilito da disposizioni di legge che prevedono termini particolari. L'omesso o il ritardato inoltro all' Autorità Giudiziaria della notizia di reato sono penalmente sanzionati ai sensi dell'art. 361, secondo comma, del codice penale.

L'obbligo di informazione può ricorrere non solamente al termine del controllo fiscale, bensì in qualsiasi fase della verifica nella quale si pervenga alla conoscenza del comportamento integrante il reato, anche antecedentemente alla conclusione di tutte le operazioni.

Si deve ritenere che, per le fattispecie di reato che hanno come elemento costitutivo l'evasione dell'imposta oltre le soglie espressamente previste, la notizia di reato sorge dopo aver delineato la posizione reddituale del contribuente, che ha permesso di determinare l'imposta evasa: solo in tale momento nasce per i verificatori l'obbligo di informare la Procura della Repubblica.

Nei casi dubbi, per le conseguenze che ne derivano, è quindi sicuramente opportuno, che i verificatori, prima di informare il P.M., sentano l'ufficio territorialmente competente (per i funzionari civili, si

tratterà semplicemente di acquisire in sede «interna», ossia dall'ufficio, le informazioni necessarie sulla quantificazione delle imposte). Nei casi non ancorati a soglie di evasione (ci si riferisce alle fattispecie previste dagli artt. 2, 8, 10 e 11 del D.Lgs. n. 74/2000), la notizia di reato dev'essere invece inviata immediatamente, all'insorgenza dei primi indizi di reato.

L'accertamento con adesione

L'accertamento con adesione è una forma di definizione consensuale della vertenza tributaria, che può precedere o anche seguire la notifica dell'accertamento, sostituendolo integralmente.

L'atto di adesione definito non è impugnabile da parte del contribuente, né modificabile da parte dell'ufficio impositore (art. 2 c. 3 del D.Lgs. 19.6.1997 n. 218).

L'ulteriore azione accertatrice non è però preclusa, secondo le modalità dell'accertamento integrativo ex art. 43 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 (imposte sui redditi) e art. 57 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 (Iva), in presenza delle seguenti condizioni (art. 2 c. 4 del D.Lgs. n. 218/1997):

- sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al 50% del reddito definito e comunque non inferiore a 77.468, 53 euro
- definizione riguardante accertamenti parziali
- definizione riguardante redditi di partecipazione (art. 5 del Tuir), ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria
- azione accertatrice esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale, alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione

Ai sensi dell'art. 2, c. 5, del D.Lgs. n. 218/1997, le sanzioni collegate al tributo erano originariamente applicate nella misura di $\frac{1}{4}$ del minimo edittale.

Con riferimento però agli atti definibili emessi dall'Agenzia delle Entrate a partire dal 1° febbraio 2011, per effetto della legge di stabilità (“finanziaria”) 2011 (art. 1 cc. 18-20 L. 13.12.2010 n. 220) le sanzioni applicabili in caso di adesione sono state elevate da $\frac{1}{4}$ a $\frac{1}{3}$ del minimo edittale.

Il procedimento di adesione può attivarsi su iniziativa del contribuente in due casi:

- presenza di accessi, ispezioni o verifiche eseguite ai sensi degli artt. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 52 del D.P.R. n. 633/1972 (ipotesi disciplinata dall'art. 6, c. 1, del D.Lgs n. 218/1997);
- notifica di accertamento non preceduta da invito a comparire (ipotesi indicata dall'art. 6, c. 2, del D.Lgs. n. 218/1997).

L'avvio del procedimento su iniziativa dell'ufficio è invece disciplinato dall'art. 5, c. 1, del D.Lgs. n. 218/1997, a norma del quale l'ufficio invia al contribuente un invito a comparire (con formale notifica o a mezzo di raccomandata a/r), recante l'indicazione:

- dei periodi d'imposta suscettibili di accertamento;
- del giorno e del luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione.

L'attivazione del procedimento non ha carattere di obbligatorietà per gli uffici, i quali devono tener conto delle proprie esigenze e capacità operative, soprattutto in prossimità dei termini di decadenza dell'azione di accertamento.

Anche se il contribuente è libero di aderire o meno all'iniziativa dell'ufficio, va tenuto presente che la mancata risposta all'invito gli impedisce di accedere alla definizione con adesione nell'eventuale fase successiva conseguente alla notifica dell'avviso di accertamento per gli stessi periodi d'imposta, dato che l'art. 6, secondo comma, del decreto legislativo istitutivo consente l'attivazione del procedimento nel solo caso in cui l'accertamento non sia stato preceduto dall'invito a comparire dell'ufficio.

L'accertamento con adesione costituisce un'attività tecnica di accertamento autoritativa (atto unilaterale di imposizione e non transazione, con il consenso del contribuente), con rinuncia parziale al *quantum* notificato o notificabile, in conseguenza dell'accoglimento delle argomentazioni addotte dal contribuente.

Per questa ragione, ai sensi dell'art. 7, primo comma, del D.Lgs. n. 218/1997, l'atto di adesione deve contenere la motivazione su cui la definizione si fonda (obbligo peraltro generalizzato per qualunque provvedimento amministrativo, in forza dell'art. 3 della L. 7.8.1990,

n. 241), volta a giustificare l'esercizio del potere discrezionale da parte dell'ufficio.

Il versamento delle somme dovute in forza della sottoscrizione dell'atto di adesione deve avvenire (con modello F24 o F23) entro i 20 giorni successivi alla data di redazione dell'atto medesimo, distintamente per ciascuna annualità d'imposta oggetto di definizione; tale adempimento costituisce condizione di efficacia per il perfezionamento del procedimento concordatario. Il versamento può inoltre essere rateizzato, a fronte di idonea garanzia.

A seguito dell'intervento dell'art. 23, cc. da 17 a 20, del D.L. 6.7.2011, n. 98, convertito dalla L. 15.7.2011, n. 111, è stato soppresso l'obbligo di prestare garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria, ovvero rilasciata dai Confidi, nei casi di versamento rateale delle somme dovute a seguito dell'adesione (e della conciliazione giudiziale) per importi delle rate successive alla prima superiori a 50.000 euro.

Il perfezionamento della definizione discende quindi, in tali casi, dal semplice pagamento dell'intero ammontare o della prima rata.

Innovando l'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1998 e l'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992, il medesimo decreto legge ha stabilito che il mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta l'iscrizione a ruolo delle residue somme e del doppio della sanzione ex art. 13, D.Lgs. n. 471/1997, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo. Tali novità normative non si applicano agli atti di adesione, alle definizioni ex art. 15, D.Lgs. n. 218/97 (acquiescenza all'avviso di accertamento) e alle conciliazioni giudiziali già perfezionale, anche con la prestazione della garanzia, al 6.7.2011 (data di entrata in vigore del decreto legge).

La questione esaminata dalla Cassazione

La Corte di Cassazione è intervenuta in sede di legittimità per indicare la via da seguire di fronte alla rideterminazione della somma evasa in esito a un procedimento di accertamento con adesione.

Si osserva a questo riguardo che, ai sensi dell'art. 13, c. 1, del D.Lgs. n. 74/2000, il pagamento avvenuto a seguito delle procedure conciliative o di adesione costituisce un'esimente che prevede la riduzione della pena fino a un terzo e la mancata applicazione delle pene accessorie; nella pronuncia qui esaminata, tuttavia, i giudici di legittimità hanno ritenuto venir meno, con la soglia di punibilità, lo stesso presupposto del reato.

Nel caso esaminato dalla Corte, il P.M. presso il tribunale di Napoli aveva proceduto nei confronti dell'indagato per il reato di evasione di imposta di euro 127.514,82 per l'anno 2008.

Il GIP del Tribunale di Napoli aveva quindi disposto il sequestro preventivo dei beni mobili e immobili nel possesso dell'indagato per un ammontare equivalente all'imposta evasa.

Come però dimostrato dalla difesa dell'indagato in sede processuale, l'imposta evasa era stata rideterminata dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate in euro 31.685,64: per tale ragione veniva richiesto l'annullamento del decreto di sequestro per difetto dei presupposti di legge.

A seguito dell'accoglimento dell'istanza da parte del Tribunale del Riesame, il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Napoli aveva proposto ricorso per cassazione affermando in sintesi che la determinazione dell'imposta evasa compete al giudice penale, e che quest'ultimo deve guardare al proprio convincimento in ordine alla sussistenza della fattispecie sanzionabile (nel caso di specie,

dichiarazione infedele ex art. 4, D.Lgs. n. 74/2000), ancorché l'imposta sia stata rideterminata in seguito ad adesione con l'ufficio finanziario.

Le osservazioni della Corte

Secondo la Cassazione, il ricorso della Procura della Repubblica era infondato per i seguenti motivi:

- il reato di dichiarazione infedele si configura quando, congiuntamente, l'imposta evasa è superiore (con riferimento a ogni singola imposta) a euro 103.291,38 (nella versione originaria dell'art. 4), e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, a euro 2.065.827,60;
- il superamento di tale soglia rappresentata dall'ammontare dell'imposta evasa costituisce una condizione oggettiva di punibilità, come tale sottratta alla rappresentazione del fatto da parte del soggetto agente¹;
- *«al di sotto di tale soglia di punibilità, l'interesse dell'amministrazione finanziaria all'esattezza delle dichiarazioni annuali dei redditi e dell'IVA è presidiato dalle conseguenze civilistiche della violazione dell'obbligo posto a carico del contribuente (interessi di mora e sanzioni)»;*
- il reato non è ipotizzabile laddove la pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria si collochi al di sotto della soglia suddetta;

¹ La Corte richiama a tale riguardo il proprio precedente Cass., sez. III, 26 maggio 2011 - 23 giugno 2011, n. 25213.

- il giudice penale formula un giudizio indipendente rispetto a quello del giudice tributario, potendo *«eventualmente pervenire - sulla base di elementi di fatto in ipotesi non considerati dal giudice tributario - ad un convincimento diverso e ritenere nondimeno superata la soglia di punibilità per essere l'ammontare dell'imposta evasa superiore a quella accertata nel giudizio tributario»*;
- è quindi ben possibile che la pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria venga ridimensionata o addirittura invalidata nel giudizio innanzi al giudice tributario;
- tuttavia, *«i possibili esiti del giudizio tributario, che può definirsi anche con una pronuncia meramente di rito, costituiscono un dato ben distinto dalla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria che fissa il limite della soglia di punibilità: **il giudice penale non è vincolato all'accertamento del giudice tributario, ma non può prescindere dalla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria**»*.

Il rigetto del ricorso viene quindi motivato con l'asserzione che, nel caso di specie, il ridimensionamento della pretesa tributaria viene disposto non da una pronuncia del giudice tributario, bensì da un «atto negoziale» (così nella sentenza) concordato tra le parti del rapporto.

In tale contesto, il giudice penale non deve ritenersi vincolato all'imposta rideterminata; per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione, però (tenendo conto invece dell'iniziale pretesa tributaria dell'amministrazione) occorrerebbe che fossero presenti *«concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta»*.

Considerazioni di sintesi

Sulla base delle considerazioni sopra esposte, le indicazioni della Corte di Cassazione tracciano il seguente percorso logico:

- 1) il giudizio penale non è influenzato dal quello tributario, in ragione della reciproca indifferenza tra i due processi, caratterizzati da differenti finalità e regimi probatori;
- 2) ciò nonostante, il giudice penale non può non tener conto della pretesa tributaria, come essa emerge in capo all'organismo tecnicamente preposto all'individuazione del *quantum*, ossia all'amministrazione finanziaria;
- 3) in tale prospettiva, il giudice penale può ignorare la rideterminazione dell'ammontare dell'imposta evasa – dalla quale dipende la configurazione della fattispecie di reato tributario – solamente se munito di concreti elementi di fatto in grado di rendere inattendibile il risultato dell'adesione intervenuta tra contribuente e ufficio finanziario.

A parere di chi scrive, l'orientamento espresso dalla Corte è perfettamente coerente con quanto è stabilito dall'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, il quale individua una circostanza esimente nell'avvenuto pagamento del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, permanendo tuttavia l'ammontare «sopra soglia» che fa sopravvivere la fattispecie di reato.

Insomma: si tratta dell'ipotesi nella quale il reato tributario resta in piedi per così dire, perché l'ammontare dell'imposta evasa rimane al di sopra della soglia di rilevanza penale.

Nel caso esaminato dalla sentenza qui commentata, invece, l'avvenuta rideterminazione dell'ammontare dell'imposta in sede di adesione ha portato l'imposta evasa al di sotto della soglia rilevante: per tale ragione, non può più affermarsi che il reato sussista (salvo,

appunto, che non venga posta in discussione, con chiari elementi di riscontro, la legittimità dell'adesione).

3 settembre 2013
Fabio Carriolo