Penale Sent. Sez. 3 Num. 51038 Anno 2018
Presidente: SARNO GIULIO
Relatore: REYNAUD GIANNI FILIPPO
Data Udienza: 19/09/2018

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

SENTENZA

sul ricorso proposto da
Levato Giuseppe, nato a Verzino il 06/11/1968

avverso l'ordinanza del 23/03/2018 del Tribunale di Roma

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Gianni Filippo Reynaud;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Gianluigi Pratola, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;
udito il difensore del ricorrente avv. Armando Fergola che ha concluso chiedendo l'accoglimento delle conclusioni del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del 23 marzo 2018, la sezione per il riesame del Tribunale di Roma ha rigettato l'appello proposto dall'odierno ricorrente avverso l'ordinanza con cui il G.i.p. del Tribunale di Velletri aveva respinto l'istanza di riduzione del valore del sequestro preventivo disposto su beni dell'indagato in ordine al reato di cui all'art. 5 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

2. Avverso detta ordinanza ha proposto ricorso per cassazione il difensore dell'indagato, deducendo i motivi di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ai sensi dell'art. 173, comma 1, disp. att. cod. proc. pen.

3. Con il primo motivo, si deduce violazione dell'art. 2 del d.lgs. 218 del 1997, non avendo l'ordinanza considerato che in forza di tale disposizione, essendo intervenuto accertamento con adesione dell'Agenzia delle Entrate circa la rideterminazione sotto soglia dell'imposta evasa per l'anno 2010 – accertamento non soggetto ad impugnazione e perfezionatosi con il versamento della prima rata, nella specie avvenuta -, per quell'anno il reato ipotizzato non è più punibile, sicché il valore del sequestro preventivo si sarebbe dovuto corrispondentemente ridurre.

4. Con il secondo motivo di ricorso si lamenta l'assenza di motivazione del provvedimento impugnato, sia – per le ragioni di cui sopra - quanto alla mancata riduzione del valore del sequestro per Euro 104.727,98 riferibili all'anno d'imposta 2010 (non essendo in alcun modo pertinente il rilievo contenuto nell'ordinanza circa la "mancanza di affidabilità dell'accordo con l'Agenzia delle Entrate"), sia quanto all'espressa richiesta di dissequestro delle quote della Albatros Immobiliare Srl, avanzata al fine di poter mettere in vendita un immobile onde poter pagare l'intero debito tributario oggetto di concordato e respinta dal tribunale con motivazione apparente.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il primo motivo di ricorso è manifestamente infondato.

La disposizione invocata dal ricorrente prevede che «l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio e non rileva ai fini dell'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, nonché ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

imposte sui redditi. La definizione esclude, anche con effetto retroattivo, in deroga all'articolo 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, la punibilità per i reati previsti dal decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, limitatamente ai fatti oggetto dell'accertamento; la definizione non esclude comunque la punibilità per i reati di cui agli articoli 2, comma 3, e 4 del medesimo decreto-legge» (art. 2, comma 3, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218).

L'esclusione della punibilità è effettuata con la tecnica del rinvio materiale – o recettizio – alle disposizioni di legge che, prima dell'approvazione del d.lgs. n. 74/2000, sanzionavano penalmente le violazioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, quali previste dalla legislazione citata, improntata, com'è noto, su una logica punitiva (poggiante sul c.d. "reato prodromico" e, quanto all'omessa dichiarazione, collegata alla sola entità dei componenti attivi non dichiarati, indipendentemente da un'effettiva evasione d'imposta) completamente diversa da quella successivamente introdotta (che, sostituendo un delitto al precedente illecito contravvenzionale, ha invece ancorato la punibilità al dolo specifico di evasione e ad un effettivo danno erariale superiore ad una certa soglia). Il d.lgs. 74 del 2000, all'art. 25, comma 1, lett. *d*), ha dunque abrogato quel – diverso – sistema penale tributario (vale a dire l'intero titolo I del d.l. 516/1982, conv., con modiff., in l. 516/1982), togliendo conseguentemente efficacia alle disposizioni che, come il citato art. 2, comma 3, d.lgs. n. 218 del 1997, facevano ad esse riferimento. Del resto, all'indomani della riforma dei reati tributari, questa Corte nella sua più autorevole composizione ha affermato che tra la contravvenzione di omessa presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, già prevista dall'art. 1, comma 1, d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con l. 7 agosto 1982, n. 516, ed il delitto di omessa dichiarazione, introdotto dall'art. 5 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non sussiste, stante la disomogeneità strutturale fra le due fattispecie, alcuna continuità di illecito (Sez. U, n. 35 del 13/12/2000, dep. 2001, Sagone, Rv. 217374).

1.1. Che l'accertamento con adesione non spieghi alcun effetto penalmente rilevante, del resto, risulta con evidenza dalla disciplina tributaria delineata nel d.lgs. 74 del 2000, sia prima, sia dopo le modifiche ad essa apportare dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

In particolare, tale condotta non vale ad escludere la punibilità ai sensi dell'art. 13, comma 2, d.lgs. 74 del 2000, come sostituito dall'art. 11 d.lgs. 158 del 2015, che, per il reato oggetto d'indagine – così come per il delitto di dichiarazione infedele – prevede quell'effetto soltanto «se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali». A differenza di quanto previsto dal novellato art. 13, comma 1, d.lgs. 74 del 2000 per i reati di cui agli artt. 10 *bis*, 10 *ter*, 10 *quater* – che, presupponendo una fedele dichiarazione cui consegua soltanto l'omesso versamento dell'imposta dovuta, non sono punibili se l'integrale pagamento del debito tributario, comprensivo anche di sanzioni ed interessi, pur se intervenuto a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado – per i reati previsti dagli artt. 4 e 5 d.lgs. 74 del 2000 l'integrale pagamento del dovuto deve avvenire ancor prima che l'autore del reato abbia formale conoscenza dell'inizio di procedimenti amministrativi o penali. La differente disciplina, del resto, è del tutto ragionevole, posto che per i reati in materia di dichiarazione il ravvedimento operoso postula che venga meno per iniziativa del reo – e prima che gli organi ispettivi lo accertino - anche il disvalore connesso all'infedeltà o all'omissione della dichiarazione, mentre per le più gravi ipotesi di condotta dichiarativa fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3 d.lgs. 74 del 2000 la causa di non punibilità non è stata neppure prevista (cfr. Sez. 7, ord. N. 25227 del del 10/03/2017, Rocchi e a., Rv. 270668).

Deve in ogni caso rilevarsi che, al di là della diversa disciplina connessa al tipo di illecito circa l'individuazione del termine entro cui il ravvedimento deve intervenire, gli effetti della nuova causa di non punibilità – che questa Corte ha già ritenuto essere applicabile ai fatti commessi precedentemente all'entrata in vigore del d.lgs. 158 del 2015 ed ai procedimenti già pendenti anche qualora, alla data predetta, fosse già stato aperto il dibattimento di primo grado (Sez. 3, n. 30139 del 12/04/2017, Fregolent, Rv. 270464; Sez. 3, n. 15237 del 01/02/2017, Volanti, Rv. 269653) – si producono soltanto al momento dell'integrale pagamento del debito e degli accessori, non essendo dunque sufficiente il mero accertamento con adesione.

Già con riferimento all'analoga, previgente, disposizione contenuta nell'art. 13, commi 1 e 2, d.lgs. 74/2000, che contemplava una mera circostanza attenuante applicabile a tutti i delitti previsti dal decreto – e che oggi è stata sostanzialmente riprodotta, ampliando la forbice di riduzione della pena, nell'art. 13 *bis*, comma 1, d.lgs. 74 del 2000 - il consolidato orientamento di questa Corte era nel senso che essa non fosse applicabile in caso di mera adesione all'accertamento, atteso che il suo riconoscimento è subordinato all'integrale

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

estinzione dell'obbligazione tributaria mediante il pagamento anche in caso di espletamento delle speciali procedure conciliative previste dalla normativa fiscale (Sez. 3, n. 11352 del 10/02/2015, Murari, Rv. 262784; Sez. 3, n. 37748 del 16/07/2014, Di Febo, Rv. 260189; Sez. 3, n. 26464 del 19/02/2014, Manzoni, Rv. 259299, che ha ritenuto irrilevante l'avvenuta sottoscrizione del verbale di adesione e la stipulazione di una fideiussione bancaria a favore dell'Amministrazione finanziaria). La nuova disciplina conferma la bontà di quell'orientamento interpretativo e, anzi, lo rende inattaccabile. Ed invero, l'art. 13 d.lgs. 74 del 2000 come novellato, sia al comma 1, sia al comma 2, subordina esplicitamente il particolare beneficio (ciò che nella previgente disciplina mancava) all'*integrale* pagamento degli importi dovuti e, al terzo comma, prevede il rinvio del processo prima della dichiarazione di apertura del dibattimento per consentire a chi stia per terminare il pagamento rateizzato del dovuto di fruire della causa di non punibilità cui abbia diritto, ovvero di poter invocare la circostanza attenuante di cui all'art. 13 *bis*, comma 1, d.lgs. 74/2000 e/o di poter richiedere l'applicazione concordata della pena senza incorrere nel divieto previsto dal comma successivo. Nessun dubbio, dunque, che l'intera disciplina premiale connessa al pagamento del debito tributario (e degli accessori) si fondi sull'integrale pagamento dello stesso e non possa invece conseguire al mero accertamento con adesione cui consegua il pagamento dilazionato del dovuto, posto, peraltro, che l'interessato, una volta ammesso alla rateazione, ben potrebbe restare inadempiente. Del resto, la stessa giurisprudenza civile precisa che in tema di accertamento con adesione del contribuente, ai sensi dell'art. 8 del d.lgs. n. 218 del 1997, il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia non costituiscono mera modalità di esecuzione della procedura bensì presupposto fondamentale ed imprescindibile di efficacia della stessa: ne consegue che, quando sia stata omessa la prestazione della garanzia prevista dalla legge, in caso di pagamento rateale, i futuri pagamenti non possono essere rimessi alla sola diligenza del debitore, per cui la procedura non può dirsi perfezionata e permane, nella sua integrità, l'originaria pretesa tributaria oggetto di accertamento (Sez. 5 civ., ord. n. 13143 del 25/05/2018, Agenzia delle Entrate c. Pederiva, Rv. 648669-01). L'art. 8, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 218 del 1997 – si è precisato in altra occasione – prevede la decadenza dal beneficio della rateizzazione a seguito del mancato versamento alla scadenza anche di una sola delle rate successiva alla prima, con conseguente legittima iscrizione a ruolo dell'intero importo dovuto a titolo di imposte, interessi e sanzioni, dedotti i versamenti già eseguiti (Sez. 5 civ., ord. 13133 del 25/05/2018, Piovillico c. Agenzia delle Entrate, Rv. 648474-01).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2. In campo penale, peraltro, l'accertamento con adesione non spiega effetto neppure sul piano probatorio, posto che ai fini della prova del superamento della soglia di punibilità prevista per i reati tributari (nella specie si trattava del delitto di cui all'art. 4, d.lgs. 74 del 2000, n. 74, ma lo stesso vale per il reato previsto dal successivo art. 5), il giudice non è vincolato, nella determinazione dell'imposta evasa, all'imposta risultante a seguito dell'accertamento con adesione o del concordato fiscale tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente (Sez. 3, n. 5640 del 02/12/2011, dep. 2012, Manco, Rv. 251892). Stante l'irrilevanza del suddetto accertamento anche al più limitato fine dell'accertamento dell'imposta evasa, dunque, è manifestamente infondato – *in parte qua* - anche il secondo motivo di ricorso.

Essendo nella specie applicabile il disposto di cui all'art. 325 cod. proc. pen. ed essendo quindi deducibili con il ricorso per cassazione soltanto ipotesi di violazione di legge (Sez. 3, n. 45343 del 06/10/2011, Moccaldi e a., Rv. 251616), il provvedimento in tema di misure cautelari reali può essere impugnato soltanto per l'inesistenza o la mera apparenza della motivazione, ma non anche per la sua illogicità manifesta, ai sensi dell'art. 606, comma primo, lettera *e*), cod. proc. pen. (Sez. 2, n. 5807 del 18/01/2017, Zaharia, Rv. 269119). Non può quindi svolgersi in questa sede un più penetrante controllo sulla logicità della motivazione con riguardo alla rilevanza dell'accordo per adesione sul superamento della soglia di punibilità quanto ad imposta evasa prevista per l'integrazione del reato relativo all'anno 2010. L'ordinanza impugnata afferma che, rispetto ad un maggiore importo in precedenza contestato, esso è stato ricalcolato in Euro 132.093,00 e che nei limiti di tale controvalore è stato disposto ed eseguito il sequestro e il ricorrente non adduce sul punto contestazioni diverse da quella – errata in diritto – analizzata *sub* §. 1.

2.1. L'ulteriore profilo di doglianza contenuto nel secondo motivo di ricorso è conseguentemente inammissibile per genericità, posto che se non sussistono i presupposti per poter ridurre l'importo del sequestro preventivo per equivalente nella specie operato, non può farsi questione del motivo - apparente o meno, addotto comunque *ad abuntantiam* - per cui il provvedimento impugnato ha specificamente escluso il dissequestro delle quote della Albatros Srl.

Ed invero, tale parte di motivazione appare funzionale rispetto alla constatazione che, nonostante l'intervenuto accordo per adesione, non risulta agli atti prova del pagamento del debito erariale, ciò che imporrebbe ovviamente (anche solo per la parte corrispondente) il dissequestro del *tantundem* rispetto al profitto confiscabile (cfr. Sez. 3, n. 20887 del 15/04/2015, Aumenta, Rv. 263409; Sez. 3, n. 6635 del 08/01/2014, Cavatorta, Rv. 258903), mentre altrettanto non

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

varrebbe alla luce della disposizione di cui al comma secondo dell'art. 12-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 (introdotta dal d.lgs. n.158 del 2015) - secondo cui la confisca diretta o di valore dei beni costituenti profitto o prodotto del reato «non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro» - dovendo la stessa essere intesa nel senso che la confisca (così come il sequestro preventivo ad essa preordinato) può essere adottata anche a fronte dell'impegno di pagamento assunto, producendo tuttavia effetti solo ove si verifichi l'evento futuro ed incerto costituito dal mancato pagamento del debito (Sez. 3, n. 42470 del 13/07/2016, Orsi, Rv. 268384; Sez. 3, n. 5728 del 14/01/2016, Orsetto, Rv. 266038; più di recente, Sez. 3, n. 33389 del 08/06/2018, Manelli, non massimata)

Nessuno di questi specifici profili forma tuttavia oggetto di doglianza nel ricorso, sicché ogni contestazione al riguardo del mancato dissequestro delle quote societarie in parola difetta di specificità rispetto all'impugnazione proposta.

3. Alla declaratoria di inammissibilità del ricorso, tenuto conto della sentenza Corte cost. 13 giugno 2000, n. 186 e rilevato che nella presente fattispecie non sussistono elementi per ritenere che la parte abbia proposto il ricorso senza versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità, consegue, a norma dell'art. 616 cod. proc. pen., oltre all'onere del pagamento delle spese del procedimento anche quello del versamento in favore della Cassa delle Ammende della somma equitativamente fissata in Euro 2.000,00.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di €. 2.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso il 19 settembre 2018.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale