

Effetti dell'accertamento con adesione ai fini della determinazione dell'imposta evasa

Avv. Fabio Fornoni
e-mail: f.fornoni@uckmar.com

Studio

Uckmar

associazione professionale



Giurisprudenza

Orientamento Prevalente

- Nell'ipotesi in cui in esito all'accertamento con adesione la pretesa tributaria sia (ri)determinata al di sotto della soglia di punibilità, *“il giudice penale non è vincolato all'imposta così "accertata"; ma per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione o dal concordato fiscale per tener conto invece dell'iniziale pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria [...] occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta”*. (enfasi aggiunta; Cass. pen., Sez. IV, sent. 18 febbraio 2014, n. 7615; nonché, *ex multis*, Cass., Sez. III, n. 5640/2012 e Cass., Sez. 3, n. 36396/2011).

Recenti sentenze

- Cass. Pen., Sez. III, sent. 14 febbraio 2018, n. 7020: il Giudice penale può ritenere maggiormente attendibili le contestazioni manifestate nel pvc della Guardia di Finanza rispetto all'accertamento con adesione in esito al **contraddittorio** con il contribuente;
- Cass. Pen., Sez. III, sent. 7 novembre 2018, n. 50157: Nel caso di accordi conciliativi con l'erario, deve attribuirsi rilevanza alla quantificazione del profitto operata in sede amministrativa. Il giudice penale, tuttavia, in forza della inesistenza di una pregiudiziale tributaria, ben può discostarsi dalla determinazione dell'ammontare del profitto come risultante nell'accordo, ma di ciò deve dare congrua motivazione;
- Cass. Pen., Sez. III, sent. 9 novembre 2018, n. 51038: *“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 [...] 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 [...]”*.

Le argomentazioni della Cassazione sono essenzialmente le seguenti:

- L'accertamento con adesione (d.lgs. 218/1997) è un atto di *natura negoziale* - al pari di ogni forma di concordato fiscale - che porta alla *determinazione concordata* del tributo;
- Piena autonomia del Giudice penale in virtù del “doppio binario” che caratterizza i rapporti tra procedimento penale e tributario (art. 20, d.lgs. 74/2000).

Elementi che caratterizzano l'accertamento con adesione

- No diritti disponibili, ma perseguimento dell'interesse pubblico al concorso delle spese e alla corretta misurazione della capacità contributiva;
- No reciproche rinunce e concessioni, ma nuova situazione di fatto e di diritto accertata in contraddittorio con il contribuente;
- No sinallagmaticità: Amministrazione finanziaria e contribuente non sono sullo stesso piano;
- L'eventuale riduzione del debito è la conseguenza dell'applicazione di precise norme tributarie;
- L'atto deve essere motivato al fine di controllare il corretto esercizio della funzione amministrativa.

Natura dell'accertamento con adesione

L'atto di accertamento con adesione non è dunque:

- ❑ un “concordato fiscale” come, ad esempio, la “transazione fiscale” di cui all'art. 182-*ter* l.f.;
- ❑ un mero atto negoziale (es. transazione) avente natura privatistica.

L'atto di accertamento con adesione è invece:

- ❑ un modulo pubblicistico non contrattuale (M. Stipo e F. Gallo);
- ❑ un “nuovo” accertamento risultante dal contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

È vero che esiste il “doppio binario”, ma la stazione di partenza è la stessa: l’imposta evasa

- La totale autonomia del Giudice penale affermata dalla giurisprudenza rischia di portare a due “nozioni” di imposta evasa: una ai fini penali e una ai fini fiscali;
- In realtà, ai sensi dell’art. 1, lett. f), d.lgs. 74/2000 per imposta evasa si intende *“la differenza tra l’imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l’intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione [...]”*;
- L’imposta (asseritamente) evasa, dunque, *“è determinabile **al termine del procedimento di accertamento** e trova rappresentazione nell’avviso di accertamento o di rettifica della dichiarazione, emesso dall’ufficio delle entrate quale titolare della potestà accertativa”* (enfasi aggiunta; C.M. 154/E del 4 agosto 2000).

Ipotesi in cui l'accertamento con adesione vincola il Giudice penale

- Causa di non punibilità art. 13, d.lgs. 74/2000: “I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, **anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie**, nonché del ravvedimento operoso” (enfasi aggiunta);
- Circostanza attenuante art. 13-bis, d.lgs. 74/2000: “Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, **anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie**”.

Conclusioni

- La qualificazione dell'atto di accertamento con adesione come una mera transazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente merita di essere rivista;
- Si auspica un *revirement* della giurisprudenza sul concetto di “totale autonomia” del Giudice penale ai fini della determinazione dell'imposta evasa;
- La riduzione, in esito alla procedura di adesione, della pretesa impositiva al di sotto della soglia di rilevanza e punibilità deve avere effetti anche nel processo penale, in quanto “l'imposta evasa” è una sola.