

In questo numero:

Rassegna ragionata delle più recenti
sentenze della Corte di Cassazione
in materia penal-tributaria

Il 'nuovo' falso in bilancio
e le valutazioni estimative nelle
prime pronunce della Cassazione



ORIENTAMENTI

RIVISTA DI STUDI ECONOMICI GIURIDICI SOCIALI



*La rivista Orientamenti è espressione
dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti - sezione di Rimini - (AIDC)
con il patrocinio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Rimini e dell'Ordine degli Avvocati di Rimini*

COMITATO SCIENTIFICO:

Brighi Paola, Prof. Ass. Economia Intermediari Finanziari, Università di Bologna, **Castaldi Giovanni**, ex Direttore Unità d'Informazione Finanziaria (UIF), **Donadio Gianfranco**, Procuratore Aggiunto Nazionale Antimafia, **Giovagnoli Paolo**, Procuratore della Repubblica di Rimini, **Maestri Adriano**, Direttore Regionale Banca Intesa San Paolo, **Sforza Flavia**, Avvocato presso l'Avvocatura delle Banca d'Italia, **Tasini Massimiliano**, Prof. a contratto Diritto Tributario, Università di Urbino, **Trovato Angelo**, Prefetto - Presidente Commissione Nazionale per il diritto di asilo.

DIRETTORE RESPONSABILE:

Giancarlo Ferrucini

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerarsi opinioni degli autori e non impegnano pertanto il Direttore e la Redazione.

Note, articoli e altro materiale da pubblicarsi nella Rivista vanno spediti al Direttore Dott. Giancarlo Ferrucini, via Garibaldi, 69 - 47921 Rimini - Telefax 0541/635070 - Telefono 0541/786574

I manoscritti anche se non pubblicati non si restituiscono.

Autorizzazione del Tribunale di Rimini n. 6/92 del 22.04.1992

Pubblicazione con pubblicità inferiore al 70%.

PROPRIETÀ EDITORIALE:

Associazione Culturale Orientamenti - via Garibaldi, 69 - Rimini

STAMPA:

Arti Grafiche Ramberti - Viserba di Rimini

Chiuso in redazione il 28 Novembre 2016.

Testata associata all'Unione Stampa
Periodica Italiana



ISSN 1122-2573

SOMMARIO

• • •

Rassegna ragionata delle più recenti sentenze
della Corte di Cassazione in materia penal-tributaria
(gennaio 2015-settembre 2016)

FABIO DI VIZIO

*Magistrato componente della Struttura della Formazione
Territoriale Decentrata del Distretto di Firenze,
Scuola Superiore della Magistratura*

Pag. 5

Il ‘nuovo’ falso in bilancio e le valutazioni estimative
nelle prime pronunce della Cassazione

ENRICO AMATI

*Professore associato di diritto penale nell’Università di Udine
Avvocato del Foro di Rimini*

Pag. 128

Rassegna ragionata delle più recenti sentenze
della Corte di Cassazione in materia penal-tributaria
(gennaio 2015-settembre 2016)

FABIO DI VIZIO

* * *

Sommario:

<i>Premessa</i> pag.....	8
1. Questioni di diritto sostanziale.	
1.1. Le soglie di punibilità nei reati tributari.	pag. 10
- <i>La natura delle soglie</i>	pag. 10
- <i>Il rapporto con il dolo</i>	pag. 15
- <i>L'incidenza dell'innalzamento sul trattamento sanzionatorio</i>	pag. 16
1.2. I reati della legislazione speciale.	pag. 17
1.2.1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ed omessa dichiarazione	pag. 17
- <i>Significato della soppressione della parola “annuali”</i>	pag. 17
- <i>Natura della fattispecie di cui all'art. 2, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000</i>	pag. 17
- <i>Inesistenza soggettiva delle operazioni ai fini IVA</i>	pag. 19
- <i>Dolo specifico e finalità extra-evasive</i>	pag. 21
- <i>Rapporto tra i delitti ex artt. 2 e 5 del d.lgs. n. 74/2000</i>	pag. 22
- <i>Non configurabilità del tentativo</i>	pag. 23
1.2.2. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e dichiarazione infedele : inconfigurabilità del reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali - applicazione residuale dell'istituto dell'abuso del diritto ex art. 10-bis l. 27 luglio 2000, n. 212	pag. 24
1.2.3. Occultamento o distruzione di documenti contabili	pag. 29
- <i>Inconfigurabilità in caso di mancata istituzione della documentazione contabile</i>	pag. 29
- <i>Rilevanza della indisponibilità temporanea della documentazione da parte degli organi verificatori ed irrilevanza della ricostruzione delle operazioni aliunde</i>	pag. 30
- <i>Integrazione del delitto per le fatture passive e attive della società cartiera</i>	pag. 32
1.2.4. Omesso versamento di ritenute certificate e dell'IVA	pag. 33
- <i>Novità della riforma del 2015</i>	pag. 33
- <i>Fatti consumati prima del 22.10.2015 [p.22]: la presentazione del modello 770 non prova ex se il rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate</i>	pag. 33
- <i>Spazi di rilevanza della crisi di liquidità rispetto all'esclusione dell'elemento soggettivo</i>	pag. 35

1.2.5. Indebita compensazione.....	pag.	40
- <i>Novità della riforma del 2015</i>	pag.	40
- <i>Mancato versamento rileva solo se in virtù della compensazione ex art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997</i>	pag.	41
- <i>Credito tributario inesistente o non spettante: il caso dei crediti posti in compensazione oltre i limiti previsti dall'art. 34, comma primo, della legge del 23 dicembre 2000 n. 388</i>	pag.	41
1.2.6. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.....	pag.	44
- <i>Fondo patrimoniale e coobbligati per debito IRES maturato da società di capitali a ristretta base azionaria</i>	pag.	44
- <i>Vendita di beni immobili a soci non identificabili e momento consumativo del reato di pericolo</i>	pag.	45
- <i>Rapporto tra l'annullamento in sede tributaria degli atti di accertamento del debito tributario ed il fumus del reato ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000</i>	pag.	46
- <i>Dolo specifico</i>	pag.	49
1.3. Posizioni soggettive nei reati tributari.....	pag.	50
1.3.1. Il liquidatore "illiquido": casistica.	pag.	50
1.3.2. L'amministratore di fatto e il prestanome.....	pag.	55
1.3.3. Il socio amministratore di s.n.c., il consulente fiscale e il contribuente che si affida al professionista.....	pag.	58
- <i>Socio amministratore di s.n.c. non sottoscrittore della dichiarazione</i>	pag.	58
- <i>Consulente fiscalista e concorso nel reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74/2000 da esteroinvestizione</i>	pag.	59
- <i>Contribuente che si affida al professionista</i>	pag.	60
1.4. Le vicende del reato e della pena.....	pag.	62
1.4.1. Circostanza attenuante del pagamento del debito tributario (ante riforma del 2015): adesione all'accertamento ed integrale estinzione dell'obbligazione tributaria.	pag.	62
1.4.2. La prescrizione delle grandi frodi IVA: lo stato dell'arte.	pag.	63
1.4.3. La causa di non punibilità ex art. 131-bis c.p. ed i reati tributari.	pag.	70
1.4.4. Limiti dell'efficacia estintiva dello "scudo fiscale"	pag.	71
2. Questioni di diritto processuale.....	pag.	74
2.1. Le prove.....	pag.	74
2.1.1. Regole probatorie.....	pag.	74
- <i>Significato penale delle presunzioni tributarie: differenze tra giudizio di merito e valutazione cautelare</i>	pag.	74
- <i>L'accertamento induttivo, dati bancari e specifica valutazione autonoma da parte del giudice</i>	pag.	78
- <i>Significato penale della regola dell'art. 14, comma 4-bis, L. n. 537 del 1993: casi di indeducibilità (penale) dei costi per operazioni soggettivamente inesistenti</i>	pag.	80
2.1.2. Il regime di utilizzabilità del processo verbale di constatazione: atto irripetibile e/o documento e la regola fissata dall'art. 220 disp. att. C.p.p.	pag.	86
2.1.3. Effetti sul processo penale della nullità avviso di accertamento sottoscritto da funzionario carente di potere.....	pag.	90
2.1.4. Le perquisizioni locali in materia tributaria e il ruolo del personale dell'Agenzia delle Entrate.	pag.	91

2.2. Questioni processuali poste dall’innalzamento delle soglie di punibilità.	
- <i>Formula assolutoria</i>	pag. 92
- <i>Efficacia extra-penale della sentenza penale di assoluzione</i>	pag. 94
- <i>Annullamento di ufficio ex art. 609 c.p.p.</i>	pag. 94
2.3. I sequestri e le confische	pag. 95
2.3.1. Il profitto dei reati tributari.	pag. 95
- <i>In genere</i>	pag. 95
- <i>Profitto in denaro</i>	pag. 95
- <i>Profitto dei reati tributari ex artt. 2, 5, 8 ed 11 d.lgs. n 74/2000</i>	pag. 97
- <i>Beni vincolabili e non vincolabili: gravati da ipoteche o altre garanzie; - pegno regolare ed irregolare; - beni della massa fallimentare</i>	pag. 101
2.3.2. Altri temi comuni	pag. 104
- <i>Confisca obbligatoria del profitto dei reati tributari in assenza di sequestro</i>	pag. 105
- <i>Riparto di competenze tra il giudice della cognizione ed il Pm nell’indicazione dell’importo da sequestrare e nell’individuazione dei beni</i>	pag. 105
- <i>Accordo tra contribuente ed Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito: pagamento dei ratei, procedura coattiva di pignoramento presso terzi ex art. 72-bis del d.P.R. n. 602 del 1973 e riduzione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente</i>	pag. 106
- <i>Ammissibilità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca dopo l’introduzione dell’art. 12-bis, comma 2, d.lgs. n. 74/2000</i>	pag. 107
2.3.3. Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta	pag. 108
- <i>Illiquidità conclamata della persona giuridica ed inutilità della preventiva ricerca del profitto diretto</i>	pag. 108
- <i>Onere dell’indagato di allegazione dei beni costituenti profitto diretto</i>	pag. 110
- <i>L’estinzione del reato per prescrizione e inammissibilità della confisca diretta</i>	pag. 111
2.3.4. Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente	pag. 114
- <i>Inammissibilità sui beni futuri</i>	pag. 114
- <i>Oneri di verifica ed allegazione del Pubblico Ministero e di motivazione del GIP circa l’impossibilità del reperimento e del sequestro in forma specifica dei profitti illeciti</i>	pag. 115
- <i>Tipologie di relazioni soggettive rispetto ai beni vincolabili: nozione di disponibilità</i>	pag. 116
- <i>Beni formalmente intestati a persona estranea al reato</i>	pag. 117
- <i>Trust e fondi patrimoniali familiari</i>	pag. 118
- <i>Società schermo fittizio</i>	pag. 121
- <i>L’estensione del sequestro all’intero ammontare del profitto nei confronti di ciascun concorrente</i>	pag. 122
- <i>La confisca di valore ed il principio solidaristico nel caso di pluralità di illeciti plurisoggettivi</i>	pag. 123
- <i>Criteri per la stima dei beni sequestrati in funzione della confisca per equivalente</i>	pag. 124
- <i>L’impossibilità della confisca per equivalente in caso di estinzione del reato per prescrizione</i>	pag. 126

Premessa.

La scelta di concentrare l'attenzione di questa rassegna sulle **recenti pronunce della Corte di Cassazione** in materia di reati tributari origina dalla constatazione che durante il biennio 2015-2016, nel settore di interesse, si sono verificati accadimenti di straordinaria importanza.

Uno di essi è rappresentato dallo svolgersi dell'**intervento riformatore**, operato con il varo dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212 («*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*») e del decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158 sulla «*revisione del sistema sanzionatorio*», momento più significativo del processo di attuazione della delega fiscale (Legge 11 marzo 2014 n. 23)¹. Una revisione diretta a mitigare e ridurre l'interesse penale per fatti stimati privi di fraudolenza, ma anche ad inasprirlo per quelli provvisti di attitudine decettiva più intensa e definita. Da un lato, infatti, l'infedeltà dichiarativa della fattispecie prevista dall'articolo 4 del d.lgs. n. 74/2000 è venuta smagrendosi, restando concentrata su profili esclusivamente oggettivi e materiali, nel quadro di un generale innalzamento delle soglie di irrilevanza penale degli imponibili e delle imposte evase per i reati a minor tasso di frode (artt. 4, 5, 10-*bis*, 10-*ter* del d.lgs. n. 74/2000) e dell'introduzione per essi di un peculiare regime di non punibilità connesso al pagamento tempestivo o spontaneo del debito erariale. Dall'altro, risultano ampliati i confini oggettivi delle fattispecie dichiarative storicamente caratterizzate da maggior fraudolenza (articoli 2 e 3 del d.lgs. n. 74/2000), essendo stata resa più severa la risposta sanzionatoria altresì per le compensazioni indebite di maggiore insidiosità (art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74/2000), l'occultamento o la distruzione dei documenti contabili (art. 10 del d.lgs. n. 74/2000), accompagnata dall'introduzione della innovativa circostanza ad effetto speciale, connessa al contributo del consulente fiscale che elabori o commercializzi modelli di evasione².

1 Nel quadro della dichiarata sensibilità per le esigenze della crescita, la relazione illustrativa del decreto legislativo n. 158/2015 sottolinea alcuni obiettivi della revisione della materia delle sanzioni: (i) la riduzione dell'area di intervento della sanzione penale ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo; (ii) la riduzione delle fattispecie penali, operata anche attraverso un ripensamento ed una rimodulazione delle soglie di punibilità; (iii) l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità, per garantire una più efficace risposta della magistratura ai fatti di reato; (iv) l'attribuzione all'impianto sanzionatorio amministrativo della repressione di quelle condotte che si connotano, in linea di principio, per un disvalore diverso e minore.

2 Per un'analisi completa dei contenuti della revisione del sistema sanzionatorio tributario penale cfr. P. MOLINO- P. SILVESTRI, Rel. n. III/05/2015 dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione «*Novità legislative: Decreto Legislativo n. 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23*», Roma, 28.10.2015.

Non meno significativo, inoltre, è risultato, né poteva esser diversamente, lo **sforzo interpretativo della Corte di Cassazione**, impegnata sia nella valutazione dell’impatto delle innovazioni poste dalla revisione normativa intervenuta (cfr. in particolare, par. 1.1., 1.2.2.,1.2.4, 2.2.) – esse stesse in parte non trascurabile reattive rispetto ad approdi giurisprudenziali più o meno solidi e graditi – sia nello schiarimento di principi ed indicazioni già espresse ma di non sempre agevole applicazione in una materia in cui il contenzioso cautelare reale sta assumendo centralità sempre più estesa, non fosse altro che per la difficoltà di trovare una soluzione generalmente condivisa rispetto ai nodi fondamentali dello statuto della prescrizione (cfr. par. 1.4.2.); essa stessa premessa di qualsiasi duratura riforma nella materia.

Nell’esposizione, dunque, si è preferito **illustrare in termini strettamente ricognitivi gli approdi più recenti** della Corte cui l’ordinamento affida la funzione nomofilattica, avendo riguardo, essenzialmente, a quelli emersi poco prima del profilarsi della revisione normativa e sino ai giorni di redazione della rassegna, senza mancare di ripercorrere il più ampio iter argomentativo nella conferma degli orientamenti già affiorati o nell’indicazione di nuovi principi di diritto. In ciò nutrendo l’aspirazione ad offrire un contributo “ragionato”, per quanto puntiforme, senza pretesa di esaustività ma con la speranza di facilitare un’utile consultazione dello stato della riflessione sulle tematiche più complesse presenti nell’esperienza giudiziaria.

Nella consapevolezza che la riflessione giurisprudenziale non mancherà di continuare ad offrire un apporto centrale nell’individuazione delle regole eque e certe e che è anche dall’affinarsi della prima che potrà provenire più intenso conforto all’esigenza di *effectiveness of the regulatory system*. Del resto, con le parole del celebre Autore, «*il processo serve al diritto come il diritto serve al processo*».

1. Questioni di diritto sostanziale.

1.1. Le soglie di punibilità nei reati tributari: - natura delle soglie; il rapporto con il dolo; l'incidenza dell'innalzamento sul trattamento sanzionatorio.

La natura delle soglie.

A seguito della sentenza n. 80 del 2014 della Corte Costituzionale³ e

³ La sentenza (in G.U. 017 del 16/04/2014) ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 103.291,38. Confrontandosi con la fattispecie penale vigente al momento della pronuncia (che richiedeva la dichiarazione annuale ai fini dell'IVA, un saldo debitorio superiore a 50.000 euro ed il mancato pagamento, entro il termine previsto, della somma nella prima indicata come dovuta), la Corte costituzionale ha riconosciuto un evidente difetto di coordinamento tra la soglia di punibilità inerente tale delitto e quelle relative ai delitti in materia di dichiarazione di cui agli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 (dichiarazione infedele e omessa dichiarazione). Infatti, anteriormente alle modifiche legislative del 2011 (allorché, con l'art. 2, comma 36-*vicies semel*, del d.l. n. 138 del 2011, aggiunto dalla legge di conversione n. 148 del 2011, è stata ridotta la soglia di punibilità dell'omessa dichiarazione a 30.000 euro e quella della dichiarazione infedele a 50.000 euro), l'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 richiedeva, per la punibilità dell'omessa dichiarazione (consistente nel fatto di chi, <<al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte>>), che l'imposta evasa fosse superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro 77.468,53. Secondo la Corte Costituzionale «*ciò comportava una conseguenza palesemente illogica, nel caso in cui l'IVA dovuta dal contribuente si situasse nell'intervallo tra le due soglie (eccedesse, cioè, i 50.000 euro, ma non i 77.468,53 euro). In tale evenienza, infatti, veniva trattato in modo peggiore chi avesse presentato regolarmente la dichiarazione IVA, senza versare l'imposta dovuta in base ad essa, rispetto a chi non avesse presentato la dichiarazione, evadendo del pari l'imposta. Nel primo caso, il contribuente avrebbe dovuto rispondere del reato di omesso versamento dell'IVA, stante il superamento della relativa soglia di punibilità; nel secondo sarebbe rimasto invece esente da pena, non risultando attinto il limite di rilevanza penale dell'omessa dichiarazione. Analoga discrasia era ravvisabile in rapporto alla dichiarazione infedele (consistente nel fatto di chi, fuori dei casi previsti dagli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, <<al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi>>), la cui punibilità presupponeva, ai sensi dell'art. 4, che l'imposta evasa risultasse superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro 103.291,38. Laddove, infatti, l'IVA da versare si collocasse tra l'uno e l'altro limite di rilevanza (50.000 e 103.291,38 euro), fruiva di un miglior trattamento il contribuente che presentasse una dichiarazione inveritiera (non punibile per mancato superamento della relativa soglia), rispetto al contribuente che esponesse invece fedelmente la propria situazione in dichiarazione, salvo poi a non versare l'imposta di cui si era riconosciuto debitore. La lesione del principio di eguaglianza insita in tale assetto è resa manifesta dal fatto che l'omessa dichiarazione e la dichiarazione infedele costituiscono illeciti incontestabilmente più gravi, sul piano dell'attitudine lesiva degli interessi del fisco, rispetto all'omesso versamento dell'IVA: e ciò, nella stessa considerazione del legislatore, come emerge dal raffronto delle rispettive pene edittali (reclusione da uno a tre anni, per i primi due reati; da sei mesi a due anni, per il terzo). Il contribuente che, al fine di evadere l'IVA, presenta una dichiarazione infedele, tesa ad occultare la materia imponibile, o non presenta affatto la dichiarazione, tiene una condotta certamente più "insidiosa" per l'amministrazione finanziaria - in quanto idonea ad ostacolare l'accertamento dell'evasione (e, nel secondo caso, a celare la stessa esistenza di un soggetto di imposta) - rispetto a quella del contribuente che, dopo aver presentato la dichiarazione, omette di versare l'imposta da lui stesso autoliquidata (omissione che può essere dovuta alle più varie ragioni, anche indipendenti da uno specifico intento evasivo, essendo il delitto di cui*

dell'entrata in vigore del d.lgs. 24 settembre 2015, n.158⁴, si è ripresentata, con rinnovata vitalità, la tematica della natura delle soglie di punibilità nel contesto della struttura dei reati tributari. In particolare, si è riproposta l'alternativa qualificatoria tra **elemento costitutivo** e condizione obiettiva di punibilità del reato. Rilevanti sono le conseguenze dell'opzione prescelta, anzitutto, per la diversa portata del **dolo** e per l'incidenza sul **trattamento sanzionatorio**.

Nelle pronunce riferite al periodo di interesse di questa rassegna, la Corte regolatrice si è schierata, in termini unanimi, a favore della qualificazione delle soglie di punibilità “quantitative” nei termini di **elementi costitutivi** dei reati tributari che le prevedono (in tal senso, tra le altre, cfr. Cass. Pen., Sez. 3, n. 3098 del 05/11/2015 Ud., dep. 25/01/2016, Rv. 265938, est. Di Nicola, per il reato ex art. 10-bis d.lgs. n. 74/2000; Cass. Pen., Sez. 3, Sentenza n. 9936 del 19/01/2016 Ud., dep. 10/03/2016, Rv. 266631, est. Scarcella, per il reato ex art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000; Cass. Pen., Sez. 3, Sentenza n. 891 del 11/11/2015 Ud., dep. 13/01/2016, est. Mengoni).

Non è stato sottaciuto, per vero, il diverso orientamento in passato seguito da parte della giurisprudenza di legittimità (cfr. Sez. 6, n. 6705 del 16/12/2014, dep.2015, Libertone, Rv. 262394). Secondo quest'ultimo indirizzo, nel prevedere una soglia di punibilità, il legislatore avrebbe inteso riservare la sanzione penale alle ipotesi di evasione più gravi, proprio perché superiori ad un determinato ammontare: tale valore non rappresenterebbe un elemento costitutivo del reato, ma una condizione obbiettiva di punibilità, in mancanza della quale (ossia al di sotto della predetta soglia) l'interesse dell'amministrazione finanziaria è presidiato dalle conseguenze civilistiche della violazione dell'obbligo posto a carico del contribuente (interessi di mora e sanzioni). Come ricorda, ancora, la sentenza n. 3098/2016, *cit.*, «*in precedenza è stato sostenuto che il superamento della soglia, rappresentata dall'ammontare dell'imposta evasa, costituisce una condizione oggettiva di punibilità, come tale sottratta alla rappresentazione del fatto da parte del soggetto agente (Sez. 3, n. 25213 del 26/05/2011, Calcagni,*

all'art. 10-ter a dolo generico). In questo modo, infatti, il contribuente rende la propria inadempienza tributaria palese e immediatamente percepibile dagli organi accertatori: sicché, in sostanza, finisce per essere trattato in modo peggiore chi - coeteris paribus - ha tenuto il comportamento maggiormente meno trasgressivo». Al fine di rimuovere nella sua interezza la riscontrata duplice violazione del principio di eguaglianza è stata allineata la soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'IVA - quanto ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011 - alla più alta fra le soglie di punibilità delle violazioni in rapporto alle quali si era manifesta l'irragionevole disparità di trattamento: quella, cioè, della dichiarazione infedele (euro 103.291,38).

4 Testo normativo pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 233 del 7 ottobre 2015 ed in vigore dal 22 ottobre 2015. Con esso è stata elevata la soglia di punibilità dell'imposta evasa prevista in relazione al delitto ex art. 10-ter d.lgs. 74/2000, portandola sino ad euro 250.000,00, di quello ex art. 5 d.lgs. n. 74/2000, innalzandola sino ad euro 50.000,00 e dei reati ex artt. 4 e 10-bis d.lgs. n. 74/2000, fissata in euro 150.000,00.

Rv. 250656), sul rilievo che, quando la punibilità del fatto è subordinata alla condizione che da esso sia derivata un'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto per un determinato ammontare, tale accadimento costituisce una vera e propria condizione oggettiva di punibilità, perché non fa parte del contenuto offensivo della fattispecie e non integra un elemento costitutivo dell'offesa, bensì attiene a un limite quantitativo dell'evento e non all'evento dell'omesso versamento, che è necessariamente riconducibile al dolo specifico, posto che trattasi di uno di quegli accadimenti che, secondo la dottrina, arricchiscono la sfera dell'offesa del reato, perché, pur attenendo alla sfera dell'offesa del bene protetto, tuttavia non accentrano in sé tutta l'offensività del fatto, in quanto comportano solo un ulteriore aggravamento, una progressione dell'offesa tipica: non si richiede, pertanto, nel soggetto agente la rappresentazione dell'ammontare del contributo evaso, ma la sola finalizzazione della condotta all'evasione ed il reato si perfeziona nel momento in cui la condizione si verifica, pure se essa non è voluta dall'agente medesimo»⁵.

La Cassazione ha ritenuto di dare continuità al diverso orientamento che individua nella soglia di punibilità un elemento costitutivo del reato, pervenendo, ad esempio, alla conclusione che la sua mancata integrazione nel delitto di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000 comporta l'assoluzione con la formula "il fatto non sussiste" (Sez. 3, n. 36859 del 26/06/2014, Bottaro, Rv. 260187), esigendo altresì la prova che il soggetto attivo del reato abbia consapevolezza che il tributo evaso supera la soglia di punibilità individuata dalla disposizione incriminatrice (Sez. 3, n. 12248 del 22/01/2014, Faotto, Rv. 259806). Si richiama, in proposito, quanto già ritenuto in relazione al delitto ex art. 316-ter c.p. ed al superamento della soglia quantitativa oltre la quale l'illecito amministrativo integra il reato, considerato elemento costitutivo della fattispecie e, come tale, necessariamente oggetto di rappresentazione e volontà (Sez. 6, n. 38292 del

⁵ In motivazione, la Corte di Cassazione ha rammentato anche i contenuti della posizione dottrina favorevole alla qualificazione della natura di condizioni *obiettive* di punibilità delle soglie in questione, fondata «da un lato, sulla struttura del dolo di evasione nei reati tributari (dolo specifico) e, dall'altro, sul presupposto della indubbia complessità del procedimento di determinazione dell'imposta evasa, nonché dell'opinabilità dei risultati del procedimento di accertamento, con la conseguenza che tali difficoltà ed incertezze farebbero fondatamente ritenere che la misura dell'imposta dovuta non derivi dalla legge (o almeno soltanto dalla legge), scaturendo invece l'ammontare dell'imposta dagli esiti dell'esercizio di una funzione di controllo che conferisce all'amministrazione finanziaria estesi poteri discrezionali, al punto che il dato numerico che fonda la punibilità sarebbe, almeno a priori, inconoscibile. Ne deriva che, se l'evasione fiscale, come conseguenza della condotta, rappresenta l'evento costitutivo del delitto (cui la condotta deve essere finalisticamente orientata proprio per la previsione del dolo specifico), la sua misura appare tuttavia il frutto di un processo di quantificazione e determinazione che prescinde in certa misura dall'agire del contribuente dichiarante ed è quindi funzionale a segnare esclusivamente un limite di rilevanza penale di un comportamento comunque illecito sicché rappresenta esclusivamente una condizione obiettiva di punibilità intrinseca».

14/07/2015, Trevisan, Rv. 264609)⁶. Anche le Sezioni Unite avevano affermato, invero, che, «*per la commissione del reato ex art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, è sufficiente la coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato e tale coscienza e volontà deve investire anche la soglia di punibilità, che è un elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore (Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013, Romano, non mass. sul punto, in motiv. § 6) (così Cass. Pen., n. 3089/2016, cit., in motivazione)*»⁷.

6 Come ricorda Cass. Pen. n. 3098/2016, cit., «*sul punto, è stato osservato come, al fine di escludere o meno che il superamento della soglia possa costituire una "condizione obiettiva di punibilità", occorra fare riferimento anzitutto alla "struttura" della norma incriminatrice, per cui la configurazione della fattispecie come reato di danno, piuttosto che di pericolo del quale il superamento della soglia rappresenti una progressione criminosa, appare indice rassicurante per escludere che la soglia rientri nel novero delle condizioni obiettive di punibilità, soprattutto quando poi la scelta di prevedere una "soglia" non risponde a quella di punire o meno il soggetto, bensì di diversamente punirlo con una "sanzione amministrativa" che potrebbe essere più afflittiva rispetto a quella penale, tanto per la "effettività" che la caratterizza anche per la tempestività dell'intervento, cosicché si è in presenza di una scelta di opportunità volta a ridurre l'intervento penale, con la conseguenza che la configurabilità del reato richiede il dolo, altrimenti il fatto non costituisce reato e non potrà che integrare un illecito amministrativo*».

7 La tesi dottrinale favorevole alla qualificazione delle soglie nei termini di elementi costitutivi del reato ne contrastava l'inquadramento nei termini di condizioni obiettive di punibilità, anzitutto, sotto il profilo formale - strutturale, non ravvisando di eventi futuri ed incerti rispetto alla condotta del contribuente, ma una modalità della stessa condotta. Come rammenta, ancora, la sentenza n. 3098/2016, cit., «*Da ciò la conseguenza che l'integrazione delle soglie costituisce un elemento del fatto di reato, non potendosi ricondurre né alla nozione di evento, non essendovi alcun stacco logico e tanto meno temporale tra le soglie e la condotta di presentazione della dichiarazione, né tra i presupposti della condotta, giacché, se anche la percezione del reddito non dichiarato è un fatto che oggettivamente preesiste rispetto alla condotta stessa, il superamento della soglia di evasione in realtà consegue non già dal possesso del reddito ma dall'omessa dichiarazione di esso*». Inoltre, la diversa opinione contraddirebbe l'intenzione del legislatore di superare il precedente sistema (volto alla tutela della funzione di accertamento), posto che «*il verificarsi di una evasione quantitativamente significativa alla luce del principio di sussidiarietà, rappresenta un elemento significativo e, dunque, centrale nell'economia della fattispecie incriminatrice, in quanto integra l'offesa (sub specie di danno) e pertanto assume rilevanza nella prospettiva del bene giuridico tutelato (l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi) proprio in relazione al principio costituzionale di offensività*». Onde, «*in fattispecie che contemplano l'offesa all'interesse patrimoniale alla percezione dei tributi, tale offesa (nella misura in cui è proprio l'integrazione della soglia che le assegna una significatività penalistica) non può essere degradata al mero ruolo di condizione obiettiva di punibilità*». Inoltre, il superamento di un determinato ammontare dei componenti reddituali non dichiarati o di imposta evasa non è altro che il risultato dell'azione posta in essere dal soggetto. Infine, corrispondeva a scelta di politica criminale perseguire una porzione dei comportamenti lesivi dell'interesse dello Stato alla percezione dei tributi, costruendo i reati di evasione come delitti di danno ed assegnando consistenza penale a comportamenti di pregnante e concreta offensività per gli interessi dell'erario «*attraverso lo spostamento in avanti della rilevanza penale della condotta, incentrando la costruzione delle fattispecie - tipo, da un lato, sul momento dichiarativo e su quello dell'imposta e, dall'altro, procedendo ad individuare un filtro selettivo di carattere quantitativo idoneo a fungere da spartiacque tra l'illecito penale e l'illecito amministrativo. Cosicché, in questo orizzonte di tutela, la soglia di punibilità, come è stato detto, diviene necessariamente il centro, il nocciolo, il nucleo fondamentale della fattispecie penale in quanto qualifica, definisce e costituisce l'interesse tutelato, di cui determina la misura e l'essenza, ponendosi come un requisito di fattispecie e come il topos in cui si incarna e vive la scelta politico-criminale del legislatore della riforma, non suscumbibile nella categoria della condizione di punibilità, quantunque cd. intrinseca e peraltro di discutibile configurabilità dogmatica, perché non approfondisce, ispezisce, né rimodula gli interessi oggetto di tutela bensì li forma*».

Si tratta di opzione interpretativa che la Cassazione, dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n.158/2015, ha ribadito senza incertezze per le fattispecie tributarie con soglie di punibilità, completando queste ultime la realizzazione della condotta punibile e dunque partecipando pienamente all'integrazione giuridica della fattispecie penale. Fondamentali sono risultati i seguenti argomenti: (i) le soglie non hanno la struttura delle condizioni di punibilità, neppure c.d. intrinseche, le quali presuppongono un reato già strutturalmente perfetto nei profili oggettivi e soggettivi cosicché il verificarsi di un evento futuro ed incerto ne condiziona esclusivamente la punibilità, quale elemento esterno alla struttura del reato; l'integrazione delle soglie non dipende da un evento futuro ed incerto (ossia da una *condicio*) ma dallo stesso comportamento dell'agente che, nella presentazione della dichiarazione annuale ai fini dell'Iva, sottrae all'imposizione, con il mancato versamento e, dunque, con una condotta omissiva, una quantità di tributo che, raggiunta la soglia, contribuisce alla realizzazione del fatto tipico; è piuttosto l'attività di accertamento dell'obbligazione tributaria, di natura legale⁸, ivi compresa quella attinente il superamento o meno della soglia quantitativa che il legislatore indica per l'integrazione di un fatto penalmente rilevante a costituire un *posterius* rispetto alla consumazione dell'illecito ed a svolgere lo stesso ruolo che in altre fattispecie è assolto dalle tecniche di accertamento processuale per provare che è stato realizzato un elemento del fatto tipico che costituisce il reato; (ii) le soglie consistono in eventi che rendono attuale l'offesa all'interesse protetto dalla norma violata o che costituiscono una progressione o un aggravamento di tale offesa e dunque concorrono a delineare il disvalore penale del fatto; in definitiva, la soglia di punibilità si traduce nella fissazione di una quota di rilevanza quantitativa e/o qualitativa del fatto tipico (ciò avviene, a titolo esemplificativo, nell'usura, ove il requisito della usurarietà del tasso di interesse risulta da una complessa operazione di determinazione di esso; avviene poi nei casi in cui si ricorre alla fissazione di limiti tabellari che servono a qualificare la tossicità degli alimenti, o il tasso alcoolemico del conducente di veicoli), con la conseguenza che, alla mancata integrazione della soglia, corrisponde la convinzione del legislatore circa l'assenza nella condotta incriminata di una "sensibilità" penalistica del fatto, sicché il comportamento sotto soglia è ritenuto non lesivo del bene giuridico tutelato, consistente, nel caso in esame, nella salvaguardia degli interessi patrimoniali dello Stato connessi alla

⁸ Come osserva Cass. Pen., 3, n. 3098/2016, la stessa obbligazione tributaria «è infatti un'obbligazione legale (art. 23 Cost.), sottratta, nel momento in cui essa sorge, al potere negoziale delle parti, e il suo contenuto, anche in relazione alla determinazione e quantificazione dell'imposta, non dipende dalla volontà dell'amministrazione finanziaria che, pur godendo di poteri autoritativi, non ha alcuna facoltà discrezionale in proposito».

percezione dei tributi; (iii) l'inquadramento sostenuto è rispettoso del principio di offensività, essendo affidato alla soglia di punibilità - come confermato dalla Relazione di accompagnamento al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 - anche il compito, conformemente alla previsione dell'articolo 9, comma 1, lettera b), della legge delega, di «*limitare l'intervento punitivo ai soli illeciti di significativo rilievo economico*», consentendo di riflesso un conseguente alleggerimento del carico penale; «*nella stessa relazione è poi significativamente affermato che le soglie di punibilità sono “da considerarsi alla stregua di altrettanti elementi costitutivi del reato e che in quanto tali debbono essere investiti dal dolo”*»; (iv) la Corte Costituzionale (sentenza n. 241 del 2004), ha assegnato alle soglie di punibilità (nel caso dello scrutinio di costituzionalità si trattava delle soglie contemplate dalla previgente formulazione dell'art. 2621 cod. civ.) il ruolo di “requisiti essenziali di tipicità del fatto”.

Il rapporto con il dolo. All'opzione qualificatoria illustrata consegue la vincolata estensione dell'indagine probatoria sulla sussistenza, nell'autore, della rappresentazione e volontà degli importi che concretano le soglie, necessariamente coperte dal dolo. Nel caso del delitto *ex art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000*⁹, l'elemento soggettivo è il dolo generico (Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013, Romano, cit., in motiv. § 6) e la coscienza e volontà deve investire anche la soglia di punibilità, elemento costitutivo del fatto di reato, contribuendo a definirne il disvalore. La Corte ha anche sottolineato, in proposito, che «*la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia, ora, di Euro duecentocinquantamila, entro il termine lungo previsto. Infatti, il debito verso il fisco relativo ai versamenti Iva è collegato al compimento delle operazioni imponibili sicché ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'Iva dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter, alla scadenza, adempiere all'obbligazione tributaria* (Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013, Romano, cit., in

⁹ Cass., Pen., 2, n. 3098/2016 segnala che si tratta di «*reato omissivo proprio (di mera condotta e, dunque, cd. formale) e di danno, il cui oggetto specifico della tutela penale è costituito dall'interesse dello Stato alla percezione dei tributi ed i cui elementi costitutivi sono: a) la situazione tipica da cui sorge l'obbligo di agire; b) la condotta omissiva (non facere quod debetur) la quale deve risolversi in un mancato versamento che raggiunge o supera la soglia quantitativa richiesta per l'integrazione del fatto tipico; c) il termine, esplicito o implicito, alla cui scadenza l'inadempimento dell'obbligo assume rilevanza e si consuma l'illecito; d) il dolo generico, con la conseguenza che, per la commissione del reato, è sufficiente la coscienza e volontà di non versare all'Erario l'imposta sul valore aggiunto legalmente dovuta*».

*motiv.)». Analogamente, in materia omesso versamento di ritenute certificate ex art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000 la Corte (Sez. U, n. 37425 del 28/03/2013 Ud., dep. 12/09/2013, Rv. 255759) ha evidenziato che per la commissione del reato basta la coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato, dolo che deve investire anche la soglia, quale elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore. La prova del dolo è «*insita in genere nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituito e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituito (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare, nonché i versamenti relativi*».*

L'incidenza dell'innalzamento sul trattamento sanzionatorio. Rinviando al paragrafo 2.2 per le questioni di ordine più strettamente processuale collegate all'innalzamento dell'importo delle soglie di alcune fattispecie tributarie (formula assolutoria da utilizzare in ipotesi di mancata integrazione della soglia di punibilità, effetti della sentenza penale irrevocabile di assoluzione ex art. 652 c.p., annullamento di ufficio ex art. 609, comma 2, c.p.p. in caso di ricorso inammissibile), in punto di **trattamento sanzionatorio**, l'elevazione degli importi delle soglie ha persuaso la Corte di Cassazione (Sez. 3, Sentenza n. 9936 del 19/01/2016 Ud., dep. 10/03/2016, Rv. 266631, est. A. Scarcella) ad accogliere l'impugnazione nei confronti di una pronuncia della Corte di appello territoriale che aveva determinato la pena base in misura superiore al minimo edittale in quel momento vigente "in considerazione dell'importo il cui versamento è stato omesso". La Corte regolatrice, nell'occasione, tenuto conto dell'ammontare dell'IVA non versata rispetto al nuovo limite quantitativo, ha osservato che «*effettivamente, alla stregua della novella del 2015 con cui è stata elevata la soglia di punibilità per il reato di omesso versamento IVA ad € 250.000,00, rispetto alla soglia che, in relazione al periodo di imposta in contestazione, attribuiva rilevanza penale al fatto (pari ad € 103.291,18, in relazione alla declaratoria di incostituzionalità operata dalla sentenza n. 80 del 2014), il disvalore complessivo del fatto debba essere rivalutato, posto che la soglia svolge la propria funzione sul piano della selezione categoriale, incidendo quindi la sua elevazione, ai fini della rilevanza penale del fatto, sul complessivo ed oggettivo disvalore penale del fatto medesimo, donde ciò giustifica la necessità di una rivalutazione della congruità complessiva del trattamento sanzionatorio alla luce del predetto ius superveniens*».

1.2. I reati della legislazione speciale.

1.2.1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ed omessa dichiarazione: - *significato della soppressione della parola “annuali”; natura della fattispecie di cui all’art. 2, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000; inesistenza soggettiva delle operazioni ai fini IVA; dolo specifico e finalità extra-evasive; rapporto tra i delitti ex artt. 2 e 5 del d.lgs. n. 74/2000; - non configurabilità del tentativo.*

Significato della soppressione della parola “annuali”. Con riferimento al delitto ex art. 2 del d.lgs. n. 74/2000, la Corte di Cassazione (*Cass. Pen., 3, n. 18692 del 22.3.2016, dep. 5.5.2016, est. Scarcella*), in punto di significato della **soppressione della parola “annuali”** riferita alle dichiarazioni “correlate” all’utilizzo della documentazione fraudolenta, operata dal d.lgs. n. 158 del 2015, ha riconosciuto ampliato il novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini della configurabilità del reato. A tal fine, ha segnalato di considerare discriminante la natura propriamente “dichiarativa” ovvero meramente “comunicativa”, ricadendo in area penale «*solo quelle dichiarazioni, anche non annuali, che comportano direttamente la determinazione di un’imposta da versare (come, ad esempio, i modelli “INTRA 12”)*».

Natura della fattispecie di cui all’art. 2, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000¹⁰.

Difronte alla relativa questione interpretativa (attuale per i fatti commessi sino al 13.9.2011 posta la ultrattività della norma, successivamente abrogata dal d.l. 138/2011, convertito dalla legge 14 settembre 2011 n. 148), la Corte di Cassazione (*Cass. Pen., Sez. 3, n. 5720 del 07/01/2016 Cc. , dep. 11/02/2016, Rv. 265948, est. Riccardi*) ha optato per la natura di **circostanza attenuante** del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui al comma primo dello stesso articolo e non di fattispecie autonoma di reato¹¹. In applicazione di tale principio la Corte

¹⁰ In particolare la fattispecie di cui all’art. 2, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000 recita(va): “Se l’ammontare degli elementi passivi è inferiore a € 154.937,07, si applica la reclusione da sei mesi a due anni”.

¹¹ La pronuncia ha ricordato i diversi orientamenti presenti nella giurisprudenza di legittimità. Il primo propende per la tesi del reato autonomo rispetto all’ipotesi di dichiarazione fraudolenta di cui al comma 1 del medesimo art. 2 (Sez. 3, n. 23064 del 06/03/2008, Palamà, Rv. 239919, in ordine alla possibilità di un giudizio di bilanciamento delle circostanze, secondo cui “Le fattispecie di cui agli artt. 2, ultimo comma, e 8, ultimo comma, D.Lgs. n. 74 del 2000 hanno natura non già di circostanze attenuanti ad effetto speciale, bensì di reati autonomi integranti altrettante ipotesi attenuate rispetto alle fattispecie di cui ai rispettivi primi commi”). Per un più recente orientamento, al contrario, è preferibile per la tesi che non si tratti di un’autonoma fattispecie

ha ritenuto abnorme l'ordinanza del G.u.p. di restituzione degli atti al P.M. perché provvedesse alla citazione diretta a giudizio dovendo invece celebrarsi l'udienza preliminare¹². Ad avviso della Cassazione, depongono nel senso sostenuto tanto il prioritario criterio strutturale che i criteri ermeneutici ausiliari, ossia quello "topografico" e teleologico. Secondo la Corte regolatrice, infatti, la formulazione legislativa della norma testimonia la natura circostanziale della fattispecie, la cui descrizione rinvia *per relationem* al reato di cui al comma 1 del medesimo articolo, prevedendo un trattamento sanzionatorio inferiore in ragione della minore gravità del fatto. Invero, in assenza di espresse indicazioni legislative, il canone principale di individuazione della natura circostanziale è rappresentato dal *criterio di specialità* (art. 15 c.p.): gli elementi circostanziali si pongono in un rapporto di *species* a *genus* rispetto ai corrispondenti elementi della fattispecie semplice del reato, in modo da costituirne una specificazione. In tal senso, pur in un variegato dibattito dottrinale, si sono ripetutamente espresse le Sezioni Unite, che hanno valorizzato il *criterio strutturale* come unico (o principale) canone interpretativo per la distinzione tra elementi essenziali e circostanziali della fattispecie¹³. Nell'ipotesi prevista dall'art. 2, comma 3, d.lgs. 74 del 2000 «*la descrizione della condotta è operata per relationem alla fattispecie di cui al comma 1, non vi è alcuna immutazione degli elementi essenziali della condotta illecita ivi descritta, in quanto il riferimento è pur sempre a quel fatto-reato, che viene soltanto integrato dal diverso ammontare degli elementi passivi fittizi*

di reato, bensì di una circostanza attenuante del reato di cui al comma 1 dello stesso articolo, perché non prevede(va) un'autonoma e diversa condotta, ma si limita(va) a prevedere una pena più lieve per il caso di violazioni di minore entità economica (Sez. 3, n. 25204 del 08/05/2008, Lunetto, Rv. 240246; Sez. 3, n. 20529 del 20/04/2011, Romiti, Rv. 250339, in una fattispecie di annullamento dell'ordinanza di trasmissione degli atti al P.M. procedente per l'esercizio dell'azione penale mediante citazione diretta a giudizio, anziché mediante celebrazione dell'udienza preliminare).

12 Qualificata in termini circostanziali la natura della fattispecie, consegue che, poiché il massimo edittale previsto per il reato base di cui all'art. 2, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, è superiore a quattro anni, non è consentita la citazione diretta dell'imputato, dovendo invece celebrarsi l'udienza preliminare.

13 La Cassazione ha ricordato l'insegnamento delle «Sez. U, n. 26351 del 26/06/2002, Fedi, che ha affermato la natura circostanziale della fattispecie di cui all'art. 640-bis c.p., valorizzando la descrizione della condotta mediante mero rinvio al fatto-reato tipizzato nell'art. 640 c.p., e la specificazione per aggiunta di un elemento specifico - le erogazioni pubbliche - estraneo alla struttura del reato base; di recente, Sez. U, n. 4694 del 27/10/2011, dep. 2012, Casani, a proposito della natura circostanziale della fattispecie di accesso abusivo ad un sistema informatico protetto commesso dal pubblico ufficiale o dall'incaricato di pubblico ufficio con abuso dei poteri o con violazione dei doveri inerenti alla funzione o al servizio, rispetto al delitto previsto dall'art. 615 ter, comma 1, cod. pen.; Sez. U, n. 35737 del 24/06/2010, Rico, a proposito della natura circostanziale del fatto di lieve entità previsto dall'art. 73, comma 5, d.P.R. 309 del 1990, prima della modifica normativa introdotta dalla legge 21 febbraio 2014, n. 10».

oggetto di fraudolenta dichiarazione; una fattispecie identica a quella descritta dal comma 1, dunque, rispetto alla quale si pone in rapporto di specialità per aggiunta soltanto con riferimento al quantum della dichiarazione fraudolenta, con conseguente previsione di un minore trattamento sanzionatorio». Quanto agli altri criteri interpretativi, c.d. ausiliari e di portata residuale (Sez. U, n. 26351 del 26/06/2002, Fedi; Sez. U, n. 35737 del 24/06/2010, Rico), il criterio c.d. topografico, valorizzando la collocazione della norma, impone di rilevare che la fattispecie di cui all’art. 2, comma 3, d.lgs. 74 del 2000 «è formulata nel medesimo articolo che prevede il reato base, e non in una diversa disposizione, in tal senso indiziando la natura meramente circostanziale». In base al criterio teleologico, infine, «la fattispecie in oggetto è posta a tutela del medesimo bene giuridico rispetto al reato semplice».

Inesistenza soggettiva delle operazioni ai fini IVA.

In punto di inesistenza soggettiva rilevante ai fini del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 19012 del 11/02/2015 Cc., dep. 07/05/2015, Rv. 263745, est. A. Scarcella) ha confermato l’orientamento¹⁴ alla cui stregua la falsità «può essere riferita anche all’indicazione dei soggetti con cui è intercorsa l’operazione, intendendosi per “soggetti diversi da quelli effettivi”, ai sensi del citato D.Lgs., art. 1, lett. a), coloro che, pur avendo apparentemente emesso il documento, non hanno effettuato la prestazione, sono irreali, come nel caso di nomi di fantasia, o non hanno avuto alcun rapporto con il contribuente finale». Il delitto in esame è configurabile allorché per mezzo di fatture per operazioni inesistenti, soggettivamente o oggettivamente, si indicano in una delle dichiarazioni relative alle imposte dirette o all’IVA elementi passivi fittizi al fine di evadere dette imposte e l’inesistenza soggettiva si configura «allorché la fattura - o il documento equipollente - riporti l’indicazione di nominativi diversi rispetto agli effettivi partecipanti all’operazione imponibile». **In tema di IVA**, la nozione di **fattura soggettivamente inesistente** presuppone, da un lato, l’effettività dell’acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell’impresa utilizzatrice delle fatture e, dall’altro, la *simulazione soggettiva*, ossia la *provenienza della merce* da ditta diversa da quella figurante sulle fatture medesima. Il falso rilevante è **solo quello che incide sul cessionario**, deve cioè essere diretto a consentire l’evasione delle imposte all’utilizzatore,

¹⁴ Cfr., sul punto: Sez. 3[^], n. 10394 del 14/01/2010 - dep. 16/03/2010, Gerotto, Rv. 246327; Sez. 3[^], n. 27392 del 27/04/2012 - dep. 11/07/2012, P.M. in proc. Bosco e altro, Rv. 253055.

mentre il falso che cade sul cedente entra nell'orbita applicativa dell'art. 8. Gli elementi passivi fittizi, secondo la definizione di cui all'art. 1, lett. b), d.lgs. n. 74/2000, consistono in costi effettivamente non sostenuti o sostenuti in misura inferiore a quella indicata. A fronte della ricorrente deduzione difensiva per cui, trattandosi di fatture solo soggettivamente inesistenti, ossia trattandosi di semplice simulazione soggettiva, non sarebbe configurabile il reato ex art. 2 *cit.* perché non sarebbero stati esposti costi non sostenuti, il Collegio torna a ribadire che tale prospettazione potrebbe essere proposta solo per l'evasione alle imposte dirette, qualora effettivamente si accerti che gli elementi passivi esposti corrispondano a costi effettivamente sostenuti, ma non per l'evasione dell'IVA che può essere configurabile anche in presenza di costi effettivamente sostenuti. Invero, **la detrazione Iva è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione**¹⁵. *«Del resto, l'intero meccanismo dell'Iva che poggia sul presupposto che il tributo sia versato a chi ha eseguito prestazioni imponibili (che a sua volta potrà compensarla con l'Iva corrisposta per l'acquisto di beni e di servizi) mentre il versamento dell'Iva a un soggetto non operativo apre la strada al recupero indebito dell'imposta stessa, trova riscontro anche nella giurisprudenza comunitaria. La Corte di giustizia (sentenze n. 78/2003, cause C-78/02 e C-79/02, e n. 566/2009, causa C-566/07) ha sottolineato che l'avvenuta fatturazione di un'operazione con applicazione dell'Iva mediante addebito alla controparte non è elemento assorbente per stabilire che il tributo resti definitivamente dovuto, in quanto tale effetto discende dalla ricorrenza delle condizioni oggettive e soggettive per l'applicazione dell'imposta medesima, rispetto alle quali l'addebito, isolatamente considerato, "non ha che una valenza indicativa del comportamento tenuto dal soggetto passivo". Enucleando dall'affermazione della Corte di Giustizia alcuni principi, la Cassazione ha stabilito «che l'imposta si applica sulle operazioni che oggettivamente e*

15 Ha osservato in motivazione la Corte (Sez. 3, n. 19012/2015 *cit.*): «Non entrano, cioè, nel conteggio del dare ed avere ai fini Iva le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture riguardano operazioni inesistenti per quanto concerne il rapporto relativo alle operazioni fatturate. Ed a nulla rileva che le medesime fatture costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti. In proposito, la Sezione tributaria civile di questa Corte, con orientamento ormai consolidato (Sez. 5[^], Sentenza n. 15374 del 04/11/2002, Rv. 558186; Sez. 5[^], sentenza n. 5719 del 12/03/2007, Rv. 596605; Sez. 5[^], ordinanza n. 23987 del 13/11/2009, Rv. 610032; Sez. 5[^], sentenza n. 735 del 19/01/2010, Rv. 611260), ha statuito che in tema d'imposta sul valore aggiunto, la fatturazione effettuata in favore di soggetto diverso da quello effettivo non è riconducibile ad una ipotesi di fatturazione con "indicazioni incomplete o inesatte" di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 41, comma 3, ne' a quella di omissione dell'indicazione dei soggetti tra cui la operazione è effettuata, prescritta dall'art. 21, comma 2, n. 1, *cit.* Decreto. Di conseguenza deve essere necessariamente riconducibile ad un'operazione inesistente».

soggettivamente sono comprese nella sfera di applicazione del tributo; di qui nasce l'obbligo della rivalsa (cioè dell'addebito), in mancanza del quale non può sorgere nella controparte il potere di esercitare la detrazione. Per la realizzazione dello schema attuativo dell'IVA nel suo complesso l'addebito è necessario ma non sufficiente. La soggezione di un'operazione ad Iva, peraltro, non dipende dall'addebito (altrimenti basterebbe ometterlo - o effettuarlo - per condurre l'operazione stessa fuori dal - o rispettivamente dentro il - campo applicativo dell'imposta) ma esclusivamente dalla ricorrenza delle condizioni normative (desunte da direttive comunitarie e legislazione interna) che riguardano gli elementi oggettivo e soggettivo. Pertanto, non è possibile assegnare all'avvenuto addebito dell'imposta un'efficacia sostitutiva della ricorrenza delle condizioni normative, né l'esercizio della rivalsa costituisce prova certa dell'appartenenza dell'operazione al campo di applicazione dell'Iva, ma, al più, semplicemente un elemento indiziario che denota la convinzione delle parti in buona fede di dover ricondurre lo schema contrattuale della cessione o della prestazione all'interno di quel campo. In conclusione, non v'è perfetta simmetria tra pagamento dell'IVA e diritto al rimborso. Pertanto esporre dati fittizi anche solo soggettivamente significa creare le premesse per un rimborso al quale per il principio dianzi esposto non si ha diritto. L'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura, non è circostanza indifferente ai fini dell'IVA, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, conseguentemente, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre».

Dolo specifico e finalità extra-evasive.

In punto di **dolo tipico**, la Cassazione (Cass. Pen., Sez. 3, n. 27112 del 19/02/2015 Ud., dep. 30/06/2015, Rv. 264390, est. Di Nicola) ha chiarito che «*il dolo specifico costituito dal fine di evadere le imposte, che concorre ad integrare il reato di cui all'art. 2 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sussiste anche quando ad esso si affianchi una distinta ed autonoma **finalità extraevasiva** non perseguita dall'agente in via esclusiva, e il relativo accertamento, riservato al giudice di merito, se adeguatamente e logicamente motivato è incensurabile in sede di legittimità*». Quando lo specifico dolo di evasione della condotta tipica si coniuga con una distinta e autonoma finalità extra-tributaria, sempre che quest'ultima non sia perseguita dall'agente in via esclusiva, non vi sono serie ragioni giuridiche, dunque, per dubitare della compatibilità del dolo specifico di evasione fiscale rispetto ad una concorrente finalità extra-evasiva (che, nella specie, sarebbe consistita, secondo la prospettazione del ricorrente,

nell'esigenza di procurarsi, attraverso le false fatturazioni, riserve occulte per pagare in nero le retribuzioni dei dipendenti). La Corte territoriale, infatti, aveva evidenziato, come nella specie, fossero del tutto evidenti i vantaggi fiscali derivati dal sistema delittuoso posto in essere dal ricorrente in piena comunione d'intenti con l'attività di altre cartiere.

Rapporto tra i delitti ex artt. 2 e 5 del d.lgs. n. 74/2000.

In proposito, la Corte di Cassazione (Cass. Pen., 3, n. 33026 del 18/06/2015 Ud., dep. 28/07/2015, Rv. 264250, est. G. Andreazza) ha chiarito che *«la presentazione di dichiarazione dei redditi oltre i novanta giorni dalla scadenza del termine integra il reato di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000, e non quello di cui all'art. 2 del decreto medesimo, anche quando all'interno di essa sono indicati elementi passivi fittizi derivanti dall'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti»*. In base all'art.2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998, *«sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta»*. Secondo l'art.5, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000 ribadisce che *«ai fini della disposizione prevista dal comma 1 non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto»*. La presentazione della dichiarazione oltre i termini di legge integra il reato di cui all'art. 5 cit. e rende *«giuridicamente non configurabile, invece, la fattispecie di cui all'art. 2 giacché incentrata su una condotta commissiva, ovvero la indicazione, in una delle dichiarazioni annuali delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, di elementi passivi fittizi, ontologicamente incompatibile con la omissione rilevata»*. Alla nullità fiscale della dichiarazione *«non può farsi seguire alcuna conseguenza di carattere penale se il contenuto della dichiarazione nulla è fraudolento: ciò che è nullo non produce alcun effetto secondo i principi e dunque neppure può integrare il reato di dichiarazione fraudolenta perché dichiarazione non c'è secondo le leggi fiscali»*. Né, infine, a conclusioni contrarie potrebbe condurre il fatto che il menzionato art. 2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998 faccia salvi gli effetti della riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta; proprio la delimitazione degli effetti della dichiarazione omessa ai soli aspetti

“favorevoli” all’amministrazione finanziaria e non anche a tutti gli altri (come quelli derivanti, come nella specie, dall’esposizione di costi fondati su fatture per operazioni inesistenti) conferma l’interpretazione offerta.

In merito alla **non configurabilità del reato ex art. 2 d.lgs. n. 74/2000 nella forma del tentativo**, pur dopo la riforma del d.lgs. n.158/2015, la Cassazione (Cass. Pen., 3, n. 49570 del 6/10/2015 Ud., dep. 16/12/2015, est. G. Andreatza) ha confermato come il momento culminante ed **indefettibile** della condotta illecita si focalizzi sulla condotta della **presentazione della dichiarazione** stessa, coerentemente con abbandono del modello del reato prodromico. In linea con la giurisprudenza della Corte¹⁶, l’art.6 del d.lgs. n. 74/2000 prevede che il delitto in questione non possa essere punito a titolo di tentativo, al fine di evitare, come spiega la stessa relazione ministeriale, *«che il trasparente intento del legislatore delegante di bandire il modello del reato prodromico risulti concretamente vanificato dall’applicazione del generale prescritto dell’art. 56 c.p.: si potrebbe sostenere, difatti, ad esempio, che le registrazioni in contabilità di fatture per operazioni inesistenti o sottofatturazioni, scoperte nel periodo d’imposta, rappresentino atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta o infedele, come tali punibili ex se a titolo di delitto tentato»*. Di qui, dunque, la conseguenza, che *«solo con la condotta di presentazione della dichiarazione il reato può considerarsi perfezionato e, dall’altro, che, a differenza di quanto, in precedenza, stabiliva l’art. 4, lett. g) della l. n. 516 del 1982 (che puniva ex se anche il semplice inserimento nella contabilità di fatture per operazioni inesistenti indipendentemente dall’allegazione alla dichiarazione), le condotte pregresse ad essa restano, sul piano penale, del tutto irrilevanti, non potendo essere punite neppure a titolo di tentativo»*. Non può escludersi, per converso, che la condotta di intermediazione posta in essere nel senso di agevolazione non già della condotta di utilizzazione delle fatture bensì della condotta di emissione delle stesse valga a configurare il **distinto addebito di concorso nel reato di cui all’art.8 d.lgs. n. 74/2000**.

16 Cfr., da ultimo, Sez.3, n. 32348 del 18/06/2015, Persona, non massimata; Sez. 3, n. 52752 del 20/05/2014, Vidi e altro, Rv. 262358; Sez. 3, n. 23229 del 27/04/2012, P.M. in proc. Rigotti, Rv. 252999; Sez. 3, n. 14855 del 19/12/2011, Malagò, non massimata; Sez. 2, n. 42111 del 17/09/2010, De Seta, Rv. 248499; Sez. 1, n. 25483 del 05/03/2009, Daniotti, Rv. 244155; Sez. 3, n. 626 del 21/11/2008, Zipponi, Rv. 242343.

1.2.2. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e dichiarazione infedele: *-inconfigurabilità del reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali; - applicazione residuale dell'istituto dell'abuso del diritto ex art. 10-bis l. 27 luglio 2000, n. 212.*

Con una significativa sentenza (Cass. Pen. Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015 Ud., dep. 07/10/2015, Rv. 264949, est. A. Scarcella), successiva all'entrata in vigore del d.lgs. n.128/2015, i giudici di legittimità hanno affermato i seguenti principi di diritto rilevanti ai fini delle fattispecie penali ex artt. 3 e 4 d.lgs. n. 74/2000: (i) *«Non è più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali, in quanto l'art. 10 bis, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti. (Fattispecie in cui l'esposizione in dichiarazione di elementi passivi nel reddito di impresa a seguito di un contratto di stock lending è stata ritenuta condotta non più penalmente rilevante in quanto unicamente elusiva e quindi rientrante nella previsione del suddetto "ius superveniens"); (ii) «la disposizione transitoria di cui all'art. 1, comma quinto, D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, che prevede l'applicazione dell'art. 10-bis l. 27 luglio 2000, n. 212 anche alle condotte commesse anteriormente alla propria entrata in vigore solo se non sia ancora stato notificato un atto impositivo, non impedisce di ritenere non più penalmente rilevanti le condotte fiscalmente elusive integranti mero abuso del diritto, per effetto del comma 13 del medesimo art. 10-bis, in quanto tale comma, realizzando una sostanziale "abolitio criminis", deve operare retroattivamente senza condizioni»¹⁷; (iii) «In tema di violazioni finanziarie, l'istituto dell'abuso*

¹⁷ In base a quanto disposto dall'art. 1, comma 5, del citato d.lgs. 5.8.2015 n. 128 (in G.U. 18.8.2015 n. 190), recante "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23", *«le disposizioni dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo»*. Tra le disposizioni in vigore dal 1 ottobre 2015, v'è, in particolare, quella del comma 13 del richiamato art. 10 bis, a termini del quale si stabilisce che *«Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie»*. La disposizione che reca la statuizione di irrilevanza penale delle operazioni abusive è destinata ad esplicare effetto, oltre che naturalmente per le nuove operazioni abusive poste in essere dalla data del 1° ottobre 2015, anche per quelle poste in essere **prima di tale data** per il principio di retroattività della legge penale più favorevole sancito dall'art. 2 del cod. pen.. Ciò anche alla luce di un'interpretazione costituzionalmente orientata, in ossequio all'art.15 del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici adottato a New York il 16 dicembre 1966, ratificato dall'Italia con la legge 25 ottobre 1977, n. 881 e divenuto esecutivo il 15 dicembre 1978 e dell'art. 7 della CEDU, così come interpretato dalla Corte EDU nella sentenza della Grande Camera del 17

del diritto di cui all'art. 10-bis l. 27 luglio 2000, n. 212, che, per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude ormai la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili, ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cosicché esso non viene mai in rilievo quando i fatti in contestazione integrino le fattispecie penali connotate da tali elementi costitutivi».

La pronuncia ha offerto alla Cassazione l'occasione di rivalutare l'integrazione della fattispecie penale ex art. 4 d.lgs. n. 74/2000 alla luce della nuova disciplina del c.d. abuso del diritto, come riformulata dall'art. 10-bis del c.d. Statuto del contribuente (L. 27.7.2000 n. 212, in G.U. 31.7.2000 n. 177), in vigore dal 1 ottobre 2015. La vicenda aveva riguardo ad elementi passivi qualificati dai giudici di merito come fittizi (collegati ad un'operazione negoziale di c.d. *Stock lending agreement*¹⁸) «*seppure non inesistenti in natura, in quanto artificialmente creati*

settembre 2009 (ric. n. 10249/03, Scoppola contro Italia), ricondotto in virtù dell'art. 117 della Cost. fra i principi costituzionali a cui deve conformarsi il legislatore italiano.

18 All'imputato era contestato il delitto di dichiarazione infedele per avere nella qualità di legale rappresentante di società a responsabilità limitata di diritto italiano, nell'anno 2006, al fine di evadere le imposte sui redditi, indicato nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2005 elementi passivi fittizi pari ad € 8.315.319,31 correlato alla stipula con la società di diritto ceco di un contratto denominato "*Stock lending agreement*", sottoscritto al solo scopo di evadere le imposte sui redditi, elementi passivi fittizi che determinavano un risparmio di imposta pari a € 2.802.646, con conseguente superamento delle soglie previste dal predetto reato. Secondo quanto argomentato dalla Corte d'appello, cioè, sfruttando il regime di tassazione dei dividendi prodotti all'estero all'epoca vigente (solo il 5% in Italia, ex art. 89 TUIR) e quello (ex art. 109, comma quinto, TUIR come modificato nel 2003) di deduzione dei costi connessi alla loro produzione in forza del quale "*le spese e gli altri componenti negativi.....sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi*", la società amministrata dall'imputato, attraverso la stipulazione di un contratto di "prestito titoli" avente quale controparte la società di diritto ceco ed un contratto ad esso correlato di "scommessa sui dividendi" con la medesima società solo apparentemente aleatorio (nella prospettazione accusatoria, accolta dai giudici di merito), esponeva nella dichiarazione dei redditi relativa al 2005, elementi passivi fittizi per oltre 8 milioni di euro con conseguente risparmio fiscale di circa 3 milioni di euro. La società di diritto italiano aveva preso in prestito da quella ceca con accordo siglato dall'imputato in data 18/21.11.2005, la partecipazione azionaria -pari al 38%- che quest'ultima aveva in una società portoghese (con sede a Madeira, integralmente partecipata dalla società ceca D) il cui patrimonio era costituito quasi unicamente dalla partecipazione – 1 sola azione, acquistata in data 7.10.2005, del valore di 1 \$ - in una società avente sede nelle Isole Vergini, valorizzata nel bilancio 2005 della società portoghese per 170.000.000 euro. L'accordo prevedeva che la società italiana, quale "prestataria" del 38% delle azioni della società portoghese, avesse diritto all'incasso dei dividendi ad esse correlati, conservando invece la società ceca, quale titolare e "prestatore" delle azioni, gli altri diritti tra i quali il diritto di voto. Al prestito non oneroso dei titoli era legata una pattuizione in forza della quale, laddove la società portoghese avesse deliberato nel 2005 la distribuzione di dividendi in misura inferiore a 6.400.000 euro (nella quota del 38% spettante alla società italiana), la società italiana li avrebbe incassati senza nulla dovere a quella ceca; a fronte di dividendi distribuiti in misura superiore, invece, la società italiana avrebbe dovuto versare a quella ceca una "commissione" pari al valore dei dividendi incassati aumentato di una per-

al solo scopo di essere esposti nella dichiarazione fiscale, senza che essi facessero riferimento ad un'effettiva operatività».

Pur non ritenendo di trovarsi dinanzi a contratti simulati in senso civilistico, posto che il prestito di quote e la "scommessa" erano voluti, ma piuttosto dinanzi ad un contratto nullo per difetto di causa (l'alea), i giudici di merito avevano osservato che *«il sistema intende(va) punire (dovendosi tale affermazione rivisitare alla luce del nuovo disposto dell'art. 10 bis dello Statuto del contribuente) ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e l'espressione documentale di essa, e non soltanto la mancanza assoluta dell'operazione e la inesistenza "in natura" della voce passiva esposta. Anche ciò che giuridicamente è effettivo, osservano i giudici di merito, può essere senz'altro fraudolento e determinare effetti fittizi se sul piano economico non vi è stata affatto l'operazione che le parti di un contratto abbiano convenuto. Ciò che nel caso sarebbe avvenuto, posto che l'esistenza di un accordo... (che nel suo contenuto effettivo, in nulla aleatorio, non corrispondeva allo schema del contratto stipulato) ammantato da un negozio giuridico formalmente ineccepibile, non lo rende meno fittizio».* La Cassazione ha ritenuto che il ragionamento dei giudici di merito, in astratto

centuale - 9,328% - su tale importo. Nel primo caso la società italiana avrebbe guadagnato i dividendi e nulla avrebbe dovuto a quella ceca, che avrebbe registrato una perdita netta; nel secondo caso la società italiana non solo non avrebbe guadagnato dividendi (dovendo "girare" pari importo a quella ceca) ma per non avere guadagnato nulla era anche tenuta a corrispondere la "commissione" a quella ceca. E' tale seconda evenienza che, non accidentalmente a giudizio dei giudici di merito, si verificava alla data del 30.11.2005, quando la società portoghese, chiuso il bilancio con utile, aveva deliberato la distribuzione di tutti i dividendi conseguiti per più di 20.000.000 di euro. Alla società italiana, titolare del diritto alla percezione nella misura proporzionale del 38%, andavano 7.605.845 euro, come da comunicazione che in data 15.12.2005 la società ceca inoltrava alla controparte. In conseguenza di ciò la società italiana incassava i dividendi relativi alle azioni ricevute in prestito (tassati in Italia solo nella misura del 5%) pari all'importo di 7.605.845 euro sopra indicato, ma retrocedeva a DFD la stessa somma aumentata della commissione concordata, complessivi 8.315.318,31 euro, importo che contabilizzava ed esponeva nella dichiarazione fiscale presentata il 25.10.2006 (a firma dell'imputato), quale voce di costo. Le operazioni in questione erano finanziariamente regolate tutte, in data 21.12.2005, presso una stessa banca di Lugano, sia per l'accredito dei dividendi da parte della società italiana, sia per il pagamento della commissione da questa alla società ceca. I documenti bancari acquisiti nel corso dell'istruttoria dibattimentale, aspetto sottolineato dal Tribunale, davano conto dell'effettiva movimentazione degli importi, ma non della riferibilità alla società portoghese della somma accreditata a quella italiana. Quest'ultima poteva dunque esporre nella dichiarazione relativa al 2005 costi per le "commissioni" versate alla società ceca (costi ritenuti fittizi dal giudicante) per 8.315.318,31 euro, abbattendo in modo significativo gli utili conseguiti nell'anno e, soprattutto, azzerando un'importante plusvalenza, realizzata proprio in tale annualità fiscale, pari a 7.050.727 euro. Dalla stipulazione del contratto di *stock lending*, la società italiana aveva conseguito un risparmio fiscale di 2.802.646,11 euro a fronte di un esborso che in sostanza era stato pari alla percentuale del 9,38% corrisposta a DFD (euro 709.473,31), il prezzo dell'illecita collaborazione secondo i giudici di merito: il valore dei dividendi accreditati alla società italiana era infatti retrocesso integralmente alla società ceca come da accordo, sicché nella contenuta misura di poco più di 700.000 euro - notevolmente inferiore al valore del vantaggio fiscale di quasi 3 milioni di euro si era determinato l'esito dell'operazione per la società italiana, nel contempo significativamente avvantaggiata sul piano fiscale.

condivisibile alla luce della normativa vigente all'epoca della decisione, dovesse essere rivisitato a seguito dell'entrata in vigore della nuova disciplina prevista dall'art. 10-*bis* dello “Statuto”, introdotto dal D. Lgs. n. 128 del 2015, in vigore dal 1 ottobre 2015. Ad avviso della Cassazione, l'operazione di cui la Corte di merito aveva ritenuto la commissione, era formalmente rispettosa delle norme fiscali, sebbene priva di sostanza economica; inoltre, non era né inesistente, né simulata, ma esistente, voluta e volta essenzialmente alla realizzazione di un vantaggio fiscale indebito. Essa rientrava, dunque, entro i confini del nuovo art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente.

L'articolo 10-*bis* cit. ha abrogato l'art. 37-*bis* del DPR 600/73, disciplinato unitariamente i concetti di elusione e di abuso del diritto, reso il divieto di “abuso del diritto” operativo per tutti i tipi di imposte, fatta eccezione, per i diritti doganali di cui all'art.34 del DPR n. 43/73, delineato le condotte che integrano il c.d. abuso del diritto¹⁹. In tal senso, la previsione individua tre presupposti

¹⁹ Come ricorda la sentenza in commento, «secondo le nuove disposizioni, "configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi indebiti". Queste operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne può disconoscere i vantaggi tributari determinando le imposte secondo le regole ordinarie, fermo restando il riconoscimento di quanto già versato dal contribuente. Nel testo viene precisato che: a) per "operazioni prive di sostanza economica" si intendono i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, "inidonei a produrre effetti significativi diversi da quelli fiscali" (ad esempio, indici di mancanza di sostanza economica possono essere "la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato"); b) per "vantaggi fiscali indebiti", i benefici, anche non immediati, contrastanti con le finalità delle norme tributarie o con i principi dell'ordinamento tributario. In ogni caso, il legislatore sancisce che non si considerano abusive le operazioni giustificate da valide ragioni economiche, non marginali, anche di ragione organizzativo o gestionale, "che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente". È comunque ferma la facoltà di scelta tra regimi opzionali diversi e tra operazioni comportanti un differente carico fiscale». Ricorda ancora la sentenza in esame: «La norma chiarisce in modo analitico il significato dei termini utilizzati nella definizione sintetica di abuso, specificando cosa debba intendersi per operazioni prive di sostanza economica e per vantaggi fiscali indebiti. In particolare, sono "operazioni prive di sostanza economica" i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. A solo titolo esemplificativo, sono indicati due indici di mancanza di sostanza economica: 1) la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme; 2) la non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato. Per "vantaggi fiscali indebiti" si considerano, poi, i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. Deve sussistere, quindi, la violazione della ratio delle norme o dei principi generali dell'ordinamento e, soprattutto, di quelli della disciplina tributaria in cui sono collocati gli obblighi e divieti elusi. omissis. Va osservato, altresì, che i vantaggi fiscali indebiti che si realizzano per effetto dell'operazione priva di sostanza economica devono essere fondamentali rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente, nel senso che il perseguimento di tale vantaggio deve essere stato lo scopo essenziale della condotta stessa, ciò in attuazione del criterio direttivo dell'art. 5, comma 1, lettera b), n. 1), della legge delega. La nuova normativa stabilisce che non si considerano abusive, in ogni caso, le "operazioni giustificate da non marginali ragioni extrafiscali", anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente. In ossequio

costitutivi delle condotte abusive: 1) l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate; 2) la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito; 3) la circostanza che quest'ultimo è l'effetto essenziale dell'operazione. La condotta abusiva è "inopponibile" all'Amministrazione finanziaria che, di conseguenza, ne disconosce i vantaggi conseguiti dal contribuente applicando i tributi secondo le disposizioni eluse, ma non è sanzionata con la nullità dei negozi conclusi dal contribuente, resi solo inefficaci ai fini tributari. In base al comma 13 del richiamato art. 10 *bis*, infine, «*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*».

La Corte di Cassazione ha rimarcato, nel contempo, che la **disciplina dell'abuso del diritto ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari**. In particolare, l'**evasione e la frode** vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento già offre e se, ad esempio, una situazione configura fattispecie di frode o simulazione regolate

a quanto disposto dalla legge delega, il legislatore delegato definisce come ragioni economiche extra fiscali non marginali quelle che, anche di ordine organizzativo o gestionale, rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente. A questo riguardo va osservato che la delega fa riferimento solo al miglioramento organizzativo e funzionale dell'azienda del contribuente: si pone perciò il dubbio che dette esigenze rilevino solo per le attività di tipo imprenditoriale. Per ragioni logiche e sistematiche, il legislatore delegato ha chiarito il dubbio specificando che la norma si applica anche quando l'attività economica del contribuente sia professionale e non imprenditoriale. Vero è che la riconosciuta possibile coesistenza di ragioni economiche extrafiscali con quelle fiscali lascia margini di incertezza sul peso specifico che le une devono assumere rispetto alle altre, affinché possa essere superato il connotato di abusività dell'operazione. Tuttavia, per cogliere la non marginalità delle ragioni extrafiscali occorre guardare all'intrinseca valenza di tali ragioni rispetto al compimento dell'operazione di cui si sindacava l'abusività. In questo senso, le ragioni economiche extrafiscali non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza. In altri termini, dunque, sarà necessario dimostrare che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza di tali ragioni. In aderenza al criterio direttivo dell'art. 5, comma 1, lettera b), della legge delega, si ribadisce il principio generale secondo cui il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo. La norma sottolinea, quindi, che l'unico limite alla suddetta libertà è costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito. Di qui la già sottolineata delicatezza dell'individuazione delle rationes delle norme tributarie ai fini della configurazione dell'abuso. Ad esempio, non è possibile configurare una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, per dare luogo all'estinzione di una società, di procedere a una fusione anziché alla liquidazione. E' vero che la prima operazione è a carattere neutrale e la seconda ha, invece, natura realizzativa, ma nessuna disposizione tributaria mostra "preferenza" per l'una o l'altra operazione: sono due operazioni messe sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse. Affinché si configuri un abuso andrà, quindi, dimostrato dall'Amministrazione finanziaria il vantaggio fiscale indebito concretamente conseguito e, cioè, l'aggravamento della ratio legis o dei principi dell'ordinamento tributario. E' prevista, peraltro, la possibilità per il contribuente di presentare un'istanza di interpello preventivo all'Agenzia delle entrate al fine di conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto».

dal D.Lgs. n. 74/2000, l'abuso non può essere invocato. Difatti, *«il nuovo art. 10 bis, dello “Statuto”, prevede, anzitutto, che l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di disposizioni del d.lgs. n. 74 del 2000, ovvero la violazione di altre disposizioni»*. Ciò significa, dunque, che l'abuso *«per un verso, postula l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della frode»*. Inoltre, *«rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali - sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti - nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguono finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione). Parimenti rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che - alla luce delle previsioni della normativa delegata e della possibile formulazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (il cui testo è stato riformulato nello schema di decreto legislativo delegato, approvato dal Consiglio dei Ministri del 22 settembre u.s.) - operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione»*.

1.2.3. Occultamento o distruzione di documenti contabili: - *inconfigurabilità in caso di mancata istituzione della documentazione contabile; - rilevanza della indisponibilità temporanea della documentazione da parte degli organi verificatori ed irrilevanza della ricostruzione delle operazioni aliunde; - integrazione del delitto per le fatture passive e attive della società cartiera.*

Inconfigurabilità in caso di mancata istituzione della documentazione contabile.

La Corte regolatrice è tornata a ribadire che la condotta sanzionata dall'art. 10 cit. *«è indubitabilmente solo quella, espressamente contemplata dalla norma, di occultamento o distruzione delle scritture contabili obbligatorie e non anche quella della loro mancata tenuta, espressamente sanzionata in via meramente amministrativa dall'art.9 del d. lgs. n. 471 del 1997, sicché va ribadito quanto sul punto già affermato da Sez. 3, n. 38224 del 07/10/2010, P.M. in proc. Di Venti, Rv. 248571 secondo cui la fattispecie criminosa dell'art. 10 cit. presuppone appunto l'istituzione della documentazione contabile»* (così Cass. Pen, Sez. 3, Sentenza n. 38375 del 09/07/2015 Ud., dep. 22/09/2015, Rv.

264761, est. *Andreazza*, annulla in parte con rinvio App. Firenze, 03/04/2014, conf. Tribunale di Pistoia). La sentenza impugnata appariva, nella specie, avere disatteso tale principio, allorché aveva ritenuto che *«alla distruzione ed occultamento della documentazione sarebbe assimilabile la condotta della omessa tenuta dei libri e scritture contabili»*, precisando la Corte di merito che *«trattandosi di documentazione che va obbligatoriamente tenuta e conservata è irrilevante ai fini dell'integrazione della fattispecie incriminatrice che la suddetta documentazione sia mancante sin dall'inizio ovvero sia stata successivamente distrutta o sottratta»* sicché *«nel caso del libro matricola la circostanza che fosse presente ovvero mancasse del tutto non rileva...ai fini della illiceità dell'omissione»*. La Cassazione, in linea con il principio sopra spiegato, ha disposto un nuovo esame dell'appello, segnalando la necessità di tener conto, in caso di ritenuta, motivata, insussistenza della condotta di occultamento del libro matricola, del riflesso di una tale conclusione, pur nell'**unitarietà del reato contestato**, già integrato per il solo fatto dell'occultamento di fatture e buste paga, sull'**entità della irroganda pena** complessiva. Infatti, *«se pure alla pluralità dei beni occultati o distrutti non corrisponde una pluralità di reati, restando lo stesso sempre unico attesa anche la riconducibilità dei medesimi beni alla unica categoria delle scritture contabili o dei documenti obbligatori, non può comunque negarsi l'incidenza di un tale elemento sul profilo sanzionatorio alla luce dei parametri di cui all'art. 133, comma 1, nn. 1 e 2, c.p.»*.

Rilevanza della indisponibilità temporanea della documentazione da parte degli organi verificatori ed irrilevanza della ricostruzione delle operazioni aliunde.

In linea con un risalente insegnamento (Cass. Pen., Sez. 3, n. 13716 del 07/03/2006, Cesarini, Rv. 234239), la Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 2859 del 29/10/2014 Ud., dep. 22/01/2015, Rv. 263175, est. G. Andreazza) è tornata a ribadire che *«la condotta di occultamento di cui all'art. 10 del d.lgs. 74/2000, consiste nella **indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori, sia essa temporanea o definitiva**»*.

I Giudici di legittimità (Cass. Pen., Sez. 3, Sentenza n. 20748 del 16/03/2016 Ud., dep. 19/05/2016, Rv. 267028, est. E. Gai) hanno ribadito che *«il delitto di cui all'art. 10 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, tutelando il bene giuridico della trasparenza fiscale, è integrato in tutti i casi in cui la distruzione o l'occultamento della documentazione contabile dell'impresa non consenta o renda difficoltosa la ricostruzione delle operazioni, rimanendo escluso solo quando il risultato*

economico delle stesse possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore e senza necessità di reperire "aliunde" elementi di prova». Secondo la consolidata giurisprudenza della Cassazione, infatti, «ai fini della configurabilità del reato de quo, non è necessario che si verifichi in concreto una impossibilità assoluta di ricostruire il volume d'affari o dei redditi, essendo sufficiente anche una impossibilità relativa che sussiste anche se a tale ricostruzione si possa pervenire aliunde (Sez. n. 3, n. 36624 del 18/07/2012, PM in proc. Pratesi, Rv. 253365; Sez. n. 3, n. 39711 del 04/06/2009, Acerbis, Rv. 244619). L'irrelevanza ai fini dell'esclusione del delitto in esame della possibilità di ricostruzione aliunde dei redditi e del volume degli affari discende dalla ratio dell'incriminazione e dal bene giuridico tutelato dalla norma incriminatrice, da individuarsi nell'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente. L'art. 10 cit sanziona, dunque, l'obbligo del contribuente di non sottrarre, all'accertamento fiscale, le scritture ed i documenti contabili. Così individuato l'oggetto giuridico del reato, ne discende che non è rilevante che la ricostruzione delle operazioni prive di documentazione contabile sia possibile attraverso percorsi esterni all'impresa, quali i riscontri incrociati con gli altri soggetti economici con i quali vi sono stati rapporti commerciali, situazione nella quale è palese la violazione del bene giuridico alla trasparenza fiscale del contribuente. In altri termini la norma sanziona la violazione dell'obbligo di trasparenza fiscale che ricorre in tutti i casi in cui la documentazione dell'impresa non consenta la ricostruzione delle operazioni in ragione della mancanza totale o parziale di questa, restando escluso il reato solo quanto il risultato economico delle operazioni prive di documentazione obbligatoria possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore (Sez. 3, n. 3057 del 14/11/2007, Lanteri, Rv. 238613). Diversamente la norma, infatti, sarebbe sostanzialmente priva di concreta applicazione ove si attribuisse rilievo alla possibilità di ricostruzione grazie alla solerzia degli accertatori ed alla loro capacità di reperire aliunde elementi di prova, tanto più che in materia, di regola, in un modo o nell'altro, prima o poi, eventualmente procedendo a controlli incrociati, l'evasione fiscale viene scoperta. Pertanto deve ribadirsi il principio secondo cui, per rendere concreta la tutela penale, la norma incriminatrice deve interpretarsi nel senso che la ricostruzione dei redditi e del volume di affari dell'impresa deve poter avvenire con i documenti che il titolare è tenuto a conservare - escluso pertanto qualsiasi riferimento ad una possibilità di ricostruzione aliunde».

La Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 11479 del 26/06/2014 Ud., dep. 19/03/2015, Rv. 263005, est. Aceto), inoltre, ha stabilito che «in tema di reato di occultamento o distruzione di scritture contabili, nel caso in cui l'imputato deduca che le

scritture contabili siano detenute da terzi e, tuttavia, non esibisca un'attestazione rilasciata dai soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso ovvero i medesimi si oppongano all'accesso o non esibiscano in tutto o in parte detta documentazione, il giudice penale può trarre il convincimento della effettiva tenuta della contabilità da parte di terzi da prove, anche dichiarative, ulteriori e diverse dalla citata attestazione»²⁰.

Integrazione del delitto per le fatture passive e attive della società cartiera.

E' stato chiarito che *«anche l'occultamento o la distruzione di fatture ricevute da terzi (cd. fatture passive) integra il reato di cui all'art. 10 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, trattandosi di documenti che, oltre a rappresentare costi sostenuti e a incidere sulla ricostruzione dei redditi del destinatario di essi, sono comunque dimostrativi dell'esistenza di introiti a carico del soggetto emittente (Cass., Pen. Sez. 3, n. 15236 del 16/01/2015 Ud., dep. 14/04/2015, Rv. 263050, est. G. Andreazza). Il ricorrente assumeva, in particolare, che le fatture passive intestate a società "cartiera" non potevano rientrare nella documentazione oggetto della condotta di occultamento e distruzione di cui all'art. 10 cit., di cui difetterebbe il dolo specifico tipico. Per contro, la Corte ha rilevato che un tale assunto appare contrastare, «in primo luogo, con la generale indicazione della norma, che, nel riferirsi ai documenti di cui è obbligatoria la conservazione, legittima già di per sé una lettura comprensiva anche delle fatture passive, posto che, a norma dell'art.22, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, devono essere conservate non solo le fatture emesse ma anche quelle ricevute», in linea con la ratio della previsione, coincidente con la tutela del bene giuridico rappresentato dall'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente (Sez. 3, n. 3057 del 14/11/2007, Lanteri, Rv. 238613). Inoltre, le fatture passive, oltre ad incidere*

²⁰ La Cassazione ha osservato, infatti, che *«se è vero che il contribuente che dichiara che le scritture contabili si trovano presso altri soggetti deve esibire l'attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture contabili in loro possesso, è altrettanto vero, però, che la mancata esibizione dell'attestazione o il rifiuto del soggetto terzo all'esibizione delle scritture stesse o la sua opposizione all'accesso degli organi accertatori, comportano come unica conseguenza legalmente prevista che i libri, i registri, le scritture e i documenti contabili non possono essere più presi in considerazione a favore del contribuente (art. 52, commi 5 e 10, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). Ciò non vuol dire che la mancata esibizione della attestazione si trasforma automaticamente in una mancanza di prova della tenuta delle scritture da parte del terzo; certamente ciò non può accadere nel processo penale che non tollera prove legali, nel quale la ricostruzione del fatto storico che integra la fattispecie di reato si alimenta del principio del libero convincimento del giudice e non soffre i limiti probatori eventualmente previsti per l'accertamento dei medesimi fatti ad altri fini. Legittimamente, dunque, il giudice penale può, pur in assenza di prove documentali, ricavare il convincimento della effettiva tenuta della contabilità da parte di terzi da prove, anche dichiarative, ulteriori e diverse dalla attestazione di cui all'art.53, d.P.R. 633 del 1972, cit.».*

comunque sulla ricostruzione dei redditi del destinatario delle fatture, in quanto rappresentative di costi sostenuti, sono dimostrative di un reddito in capo all'emittente, mentre il dolo specifico della fattispecie «*consiste testualmente non solo nel fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ma altresì nel consentire l'evasione a terzi*», confermando infine la compatibilità della condotta di distruzione od occultamento delle **fatture attive** con la natura meramente “cartiera” della emittente.

1.2.4. Omesso versamento di ritenute certificate e dell'IVA: - *novità della riforma del 2015;* - *fatti consumati prima del 22.10.2015: la presentazione del modello 770 non prova ex se il rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate;* - *spazi di rilevanza della crisi di liquidità sull'esclusione dell'elemento soggettivo.*

Novità della riforma del 2015.

Oltre all'**innalzamento delle soglie** (elevate a 150.000 euro le ritenute non versate ed a 250.000 euro l'IVA non versata), per il delitto di omesso versamento **ex art. 10-bis cit.**, la fattispecie dell'omesso versamento delle ritenute appare semplificata nella struttura in virtù della riforma del d.lgs. n.158/20015. Essa, infatti, può essere integrata anche solo in ragione del mancato versamento entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta delle ritenute «*dovute sulla base della stessa dichiarazione*» in alternativa (testimoniata dalla disgiuntiva “o”) a quelle «*risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti*»

Fatti consumati prima del 22.10.2015: la presentazione del modello 770 non prova ex se il rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate.

L'innovazione normativa del 2015 ha reagito all'orientamento giurisprudenziale che assumeva che la presentazione del modello 770 potesse costituire indizio sufficiente o prova dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e della effettuazione delle ritenute, ma non elemento dimostrativo del tempestivo rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate, rilascio da considerare elemento costitutivo indefettibile del reato.

Tale orientamento, in ogni caso, resta di persistente attualità per i **fatti consumati prima del 22.10.2015**, come emerge anche dal tenore della sentenza n. 7884 del 4.2.2016, dep. 26.2.2016, est. Mocci. Tale pronuncia confrontandosi

con fattispecie antecedente, ha rilevato come la nuova disciplina, nel non richiedere più la prova della certificazione, «*essendo norma più sfavorevole, è soggetta al principio tempus regit actum e non può applicarsi alla fattispecie*». Secondo la Cassazione (Sez. 3, 5736 del 21.1.2015, dep. 9.2.2015), in linea con recenti decisioni (Sez. 3, n. 40526 del 8/4/2014, Gagliardi, Rv. 260090 e Sez. U, n. 37425 del 28/3/2013, Favellato, Rv. 255760) può essere affermato il principio secondo il quale «*nel reato di omesso versamento di ritenute certificate, la prova dell'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate, il cui onere incombe all'accusa, non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro*»²¹. L'elemento specializzante che caratterizza il reato in esame è «*il rilascio della certificazione al sostituito, con la conseguenza che la norma penale non può trovare applicazione non soltanto*

21 Diverse decisioni, al contrario, hanno ritenuto che la prova delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro, quale sostituto d'imposta, sulle retribuzioni effettivamente corrisposte ai sostituiti, può essere fornita anche attraverso la mera allegazione dei modelli 770 provenienti dallo stesso datore di lavoro (Sez. 3, n. 33187 del 12/6/2013, Buzi, Rv. 256429; Sez. 3, n. 1443 del 15/11/2012 (dep. 2013), Salmistrano, Rv. 254152). Si è affermato, sulla scia delle pronunce appena richiamate, che i «fatti costitutivi» dell'illecito in esame e, tra questi, l'avvenuto rilascio da parte del sostituto di imposta della certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle trattenute operate ai sostituiti nell'anno precedente, devono sì essere dimostrati dal Pubblico Ministero, anche mediante prove documentali, testimoniali o indiziarie, ma i «fatti modificativi o estintivi» in grado di paralizzare la pretesa punitiva devono comunque essere provati dall'imputato, escludendosi così che, a fronte di prova testimoniale concernente il contenuto del modello 770, la semplice affermazione dell'imputato di non aver retribuito i dipendenti o di non aver rilasciato la prescritta certificazione sia idonea ad assolvere l'onere probatorio gravante sullo stesso (Sez. 3, n. 20778 del 6/3/2014, Leucci, Rv. 259182). Nella rammentata sentenza n. 40526 del 8/4/2014, Gagliardi, viene segnalato che da nessuna casella o dichiarazione contenuta nei modelli 770 emerge che il sostituto attesta (sia pure indirettamente o implicitamente) di avere rilasciato ai sostituiti le relative certificazioni. I due atti (dichiarazione modello 770 e certificazione rilasciata ai sostituiti) presentano differenze sostanziali tali da non consentire di ritenere, automaticamente, che l'uno non possa risultare indipendente dall'altro. Si tratta, infatti, di documenti disciplinati da fonti distinte, rispondenti a finalità non coincidenti e che non devono essere consegnati o presentati contestualmente: la certificazione delle ritenute è regolata, per quanto interessa, dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 4, comma 6 ter, ed ha la funzione di attestare l'importo delle somme corrisposte dal sostituto di imposta e delle ritenute da lui operate (e deve esser consegnata entro il 28 febbraio di ogni anno); diversamente, la dichiarazione mod. 770 è disciplinata dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 4, comma 1 e segg., ed è destinata ad informare l'Agenzia delle Entrate delle somme corrisposte ai sostituiti, delle ritenute operate sulle stesse e del loro versamento all'erario (e deve essere inoltrata nella data fissata volta per volta dal legislatore). I due documenti, pertanto, sono formalmente e sostanzialmente diversi. E con l'ulteriore precisazione per cui, mentre le certificazioni debbono essere emesse soltanto quando il datore ha provveduto a versare le ritenute, la dichiarazione va invece obbligatoriamente presentata entro il termine stabilito per legge (salvo, in caso contrario, l'applicazione di sanzioni amministrative). Con la conseguenza - fissata dalla sentenza n. 40526/2014 - che «*perciò impossibile, proprio a causa del differente contenuto e funzione dei due atti, desumere, dai dati riportati nel modello 770, il concreto rilascio, ad uno o più sostituiti di imposta, del relativo certificato*»; ed ancora, che «*la sola presentazione del modello 770 non è di per sé in grado di escludere il ragionevole dubbio che le certificazioni, invece, non siano mai state date ai dipendenti*».

*quando il sostituto non abbia operato le ritenute, ma anche quando questi non abbia rilasciato la certificazione, oltre che nel caso in cui abbia rilasciato la certificazione in un momento successivo alla scadenza del termine per effettuare il versamento. Gli elementi costitutivi della fattispecie, necessari per attribuire rilevanza penale alla condotta omissiva sono, quindi, costituiti dalle parti di condotta attiva comprendenti tanto l'effettuazione della ritenuta quanto la successiva emissione della certificazione». **L'accusa deve fornire la prova che il sostituto abbia rilasciato ai sostituiti la certificazione (o le certificazioni)** da cui risultino le ritenute il cui versamento è stato poi omesso. E' però confermato che **«tale prova, secondo la consolidata giurisprudenza, non deve necessariamente essere documentale, ben potendo basarsi su altri documenti, testimoni o indizi, i quali ultimi, secondo i principi generali, devono essere plurimi, nonché gravi, precisi e concordanti»**. In tal senso, **«la presentazione del modello 770 può senz'altro costituire indizio sufficiente o prova dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e della effettuazione delle ritenute, che con esso il datore di lavoro dichiara di aver operato, ma non può però costituire indizio sufficiente o prova dell'avvenuto rilascio delle certificazioni ai sostituiti prima del termine previsto per presentare la dichiarazione, perché il modello non contiene anche la dichiarazione di avere tempestivamente emesso le certificazioni. Ricordando, inoltre, che frequentemente non si tiene conto del fatto che il delitto contemplato all'art. 10-bis d.lgs. 74/2000 non punisce l'omesso versamento delle ritenute risultanti dal modello 770, ma l'omesso versamento delle ritenute risultanti dalle certificazioni (ossia dai CUD) rilasciati ai sostituiti, si rileva anche che la prova diretta del rilascio della certificazione è di facile acquisizione, da parte del Pubblico Ministero o d'ufficio dal giudice ai sensi degli artt. 507 o 603, comma 2, cod. proc. pen., attraverso l'Agenzia delle Entrate, che dispone della documentazione dei sostituiti, ovvero mediante l'audizione dei sostituiti»**.*

Spazi di rilevanza della crisi di liquidità rispetto all'esclusione dell'elemento soggettivo.

Ripetute le pronunce sul tema della **crisi di liquidità** ed in generale della **rilevanza della crisi di impresa nei reati tributari**, variamente addotta quale stato di necessità o di forza maggiore, ostativa alla configurabilità del dolo dei reati ex artt. 10-bis e 10-ter d.lgs. n. 74/2000. In via generale, le sentenze, anche nel periodo di interesse, non escludono che l'assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta possa avere incidenza sull'elemento soggettivo del reato tributario, ma esigono l'assolvimento di un onere di allegazione concernente

sia il profilo della non imputabilità all'indagato della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto.

Particolarmente ampio ed approfondito l'*excursus* sullo stato della riflessione giurisprudenziale offerto dalla sentenza della Terza Sezione penale della Cassazione n. 7429 del 21.1.2015, dep. 19.2.2015, est. L. Ramacci. I giudici di legittimità muovono nell'analisi ricordando che «*le condotte sanzionate comportano, sostanzialmente, la indebita appropriazione di somme altrui di cui si ha la detenzione e tale evenienza*» (cfr. Cass. Pen., Sez. 3, n. 10120 del 1/12/2010, dep.2011, Provenzale, Rv. 249753), «*rende del tutto irrilevanti eventuali difficoltà economiche impreviste*». Per ciò che concerne l'elemento soggettivo, è assodato che «*il reato è punibile a titolo di dolo generico, richiedendo la mera consapevolezza della condotta omissiva* (Sez. 3, n. 25875 del 26/5/2010, Olivieri, Rv. 248151. V. anche Sez. U, n. 37425 del 28/3/2013, Favellato, Rv. 255759)». La prova del dolo, secondo la citata pronuncia delle Sezioni Unite, è insita, in genere, nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituto e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare, nonché i versamenti relativi. Le Sezioni Unite hanno posto in evidenza il collegamento intercorrente tra il debito verso il fisco relativo al versamento delle ritenute e l'erogazione degli emolumenti ai collaboratori, con la conseguenza che, quando queste ultime vengono effettuate dal sostituto d'imposta, insorge a suo carico un obbligo di accantonamento delle somme dovute all'Erario e di organizzazione, su scala annuale, delle risorse disponibili, in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria. Anche dopo la pronuncia delle Sezioni Unite, è stato precisato che nei casi in esame «*la colpevolezza per il reato non può essere esclusa deducendo la crisi di liquidità al momento della scadenza del termine per il versamento, quando non sia dimostrato anche che la situazione non sia conseguenza di una deliberata scelta di non far debitamente fronte all'esigenza di opportuna organizzazione al fine di adempimento dell'obbligo tributario* (Sez. 3, n.15416 del 8/1/2014, Tonti, non massimata). In tale occasione si è anche affermato che ben potrebbero verificarsi casi in cui sia possibile invocare l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere all'obbligazione tributaria ed il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito (e, come tale, insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato), ma si è anche aggiunto che sarebbe in ogni caso necessario l'assolvimento degli oneri di allegazione che, per ciò che concerne la crisi di liquidità, devono avere attinenza non soltanto all'aspetto della non imputabilità al sostituto di imposta della crisi economica

che improvvisamente avrebbe investito l'azienda, ma anche alla circostanza che detta crisi non possa essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto»²².

Con la sentenza n. 7439/2015, *cit.*, la Cassazione, in linea con la precedente giurisprudenza, non esclude che l'assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta possa avere incidenza sull'elemento soggettivo del reato tributario, ma esige l'assolvimento di un *onere di allegazione* concernente sia la **non imputabilità all'indagato della crisi economica che ha investito l'azienda,**

22 La sentenza n. 7429/2015 *cit.* in commento ricorda: «*Segnatamente, è necessaria la prova che il contribuente non sia stato in grado, per cause indipendenti dalla sua volontà, di reperire le necessarie risorse per l'adempimento dell'obbligo tributario nonostante abbia posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, le somme necessarie (veniva richiamata, a tale proposito, Sez. 3, n. 5905 del 9 ottobre 2013, Maffei, non massimata). Si precisava inoltre, nella medesima occasione, che deve escludersi la sussistenza della scriminante dello stato di necessità di cui all'art. 54 cod. pen. quando le obbligazioni tributarie siano rimaste inadempite per l'esigenza di far fronte, prioritariamente, alle obbligazioni di pagamento delle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, in quanto la norma codicistica esclude la punibilità per chi ha commesso il fatto per esservi stato costretto dalla necessità di salvare sé o altri dal pericolo attuale di un danno grave alla persona inteso quale lesione dei soli beni morali e materiali che costituiscono l'essenza stessa dell'essere umano, come la vita, l'integrità fisica (comprensiva del diritto alla salute), la libertà morale e sessuale, il nome, l'onore, ma non riferibile a quei beni che, pur essendo costituzionalmente rilevanti, contribuiscono al completamento ed allo sviluppo della persona umana, con la conseguenza che, pur dovendosi affermare che il diritto al lavoro è costituzionalmente garantito e che il lavoro contribuisce alla formazione ed allo sviluppo della persona umana, deve escludersi, comunque, che la sua perdita costituisca, in quanto tale, un danno grave alla persona sotto il profilo dell'art. 54 cod. pen. In altra decisione (Sez. 3, n. 20266 del 8/4/2014, Zanchi, Rv. 259190), dopo aver richiamato le affermazioni del supremo organo nomofilattico ed i precedenti arresti di questa Sezione (Sez. 3, n. 15416 del 8/1/2014, Tonti, non massimata, *cit.*; Sez. 3, n. 5467 del 5/12/2013 (dep. 2014), Mercutello, Rv. 258055; Sez. 3, n. 37528 del 12/6/2013, Corliano, Rv. 257683) sono state ritenute non rilevanti, ai fini dell'applicabilità della forza maggiore o dello stato di necessità, le diverse ipotesi in cui si ritenga di privilegiare il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti per evitare licenziamenti, si sia dovuto pagare i debiti ai fornitori, pena il fallimento della società, ovvero si sia verificata la mancata riscossione di crediti vantati e documentati, spesso nei confronti dello Stato (v. anche, in tema di crisi di liquidità, Sez. 3, n. 24341 del 14/5/2014, Gentile; Sez. 3, n. 23532 del 14/5/2014, Bucchi; Sez. 3 n. 23531 del 14/5/2014, Ciardi; Sez. 3, n. 28459 del 29/5/2014, Lettieri; Sez. 3, n. 19426 del 6/3/2014; Sez. 3, n. 13019 del 25/2/2014, non massimate). Si rilevava, inoltre, che tale orientamento non si pone in contrasto con altre decisioni (Sez. 3, n. 10813 del 6/2/2014, Servida, non massimata; Sez. 3, n. 5467 del 5/12/2013 (dep. 2014), Mercutello, Rv. 258055, *cit.*. V. anche Sez. 3, n. 3124 del 27/11/2013 (dep. 2014), Murari, Rv. 258842) nelle quali si ammette la possibilità, in astratto, di casi - il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e come tale è insindacabile in sede di legittimità, se congruamente motivato - nei quali possa invocarsi l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria, a condizione, però, che l'imputato dimostri che le difficoltà finanziarie non siano a lui imputabili e che le stesse, inoltre, non avrebbero potuto essere altrimenti fronteggiate con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale. L'orientamento è stato confermato anche in successive pronunce (Sez. 3 n. 49214 del 6/11/2014, Marini, non massimata) osservando anche, con riferimento specifico alla forza maggiore, che il mero verificarsi di una situazione di crisi finanziaria non comporta automaticamente la sussistenza di una condizione riconducibile a quella contemplata dall'art. 45 cod. Pen., assumendo rilevanza le cause e la tempistica di una tale evenienza, nonché le scelte in concreto operate dal soggetto agente (Sez. 3 n. 51436 del 19/11/2014, Mele, non massimata)....».*

sia l'impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto. Con grande chiarezza, a fronte della dedotta valorizzazione della crisi di liquidità quale conseguenza, in maniera prevalente, se non assoluta, del ritardo nei pagamenti da parte dei soggetti con cui l'impresa ha rapporti lavorativi e nel pagamento dei lavoratori preferito all'adempimento del debito erariale, la Cassazione osserva che *«l'inadempimento dei propri debitori è però un'eventualità insita nel rischio di impresa e non può ritenersi del tutto imprevedibile»*; inoltre, *«il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti, altro elemento ritenuto significativo, costituisce una precisa scelta dell'imprenditore»*, non avendo rilevanza il fatto che lo stesso **non abbia arricchito il proprio patrimonio personale** con le somme non versate all'erario, *«che sono state comunque sottratte alla loro originaria destinazione»*. Non è stato stimato provato, inoltre, l'ulteriore requisito dell'effettiva impossibilità per l'imprenditore di fare altrimenti fronte alla crisi finanziaria, non essendo sufficiente la deduzione da parte dell'indagato di disporre di un **patrimonio personale del tutto esiguo** e dunque di non poter realizzare l'adempimento con le risorse tratte da esso, in assenza della prova, altresì, di essersi *«effettivamente attivato per ovviare alla mancanza di risorse economiche»* e *«per organizzare quelle disponibili per onorare il debito con l'erario»*.

Con la sentenza n. 8352 del 24.6.2014, dep. 25.2.2015, est. A. Aceto, in merito ad analoga prospettazione difensiva relativa al delitto ex art. 10 bis cit., la Cassazione ha sottolineato come *«per la sussistenza del reato in questione non è richiesto il fine di evasione, tantomeno l'intima adesione del soggetto alla volontà di violare il precetto»*, poiché *«è integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, non richiedendo la norma, quale ulteriore requisito, un atteggiamento antidoveroso di volontario contrasto con il precetto violato»*, né attribuendo rilevanza ai motivi a delinquere. **«La scelta di non pagare prova il dolo; i motivi della scelta non lo escludono»**. All'esito di un preciso percorso motivazionale la Corte²³ ha così escluso che la politica

23 Nell'occasione è stato affrontato il tema del rapporto tra forza maggiore ed inadempimento tributario: *«L'oggettiva impossibilità di adempiere può avere rilevanza solo se dovuta a causa di forza maggiore che, come noto, esclude la sùitas della condotta. Secondo l'impostazione tradizionale, è la «vis cui resisti non potest»», a causa della quale l'uomo «non agit sed agitur»* (Sez. 1, n. 900 del 26/10/1965, Sacca, Rv. 100042; Sez. 2, n. 3205 del 20/12/1972, Pilla, Rv. 123904; Sez. 4, n. 8826 del 21/04/1980, Ruggieri, Rv. 145855). Per questa ragione, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la forza maggiore rileva come causa esclusiva dell'evento, mai quale causa concorrente di esso (Sez. 4, n. 1492 del 23/11/1982, Chessa, Rv. 157495; Sez. 4, n. 1966 del 06/12/1966, Incerti, Rv. 104018; Sez. 4 n. 2138 del 05/12/1980, Biagini, Rv. 148018); essa sussiste solo e in tutti quei casi in cui la realizzazione dell'evento stesso o la consumazione della condotta antigiuridica è dovuta all'assoluta ed incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al comando, mai quando egli si trovi già in condizioni di illegittimità (Sez 4, n. 8089 del 13/05/1982, Galasso, Rv. 155131; Sez. 5, n. 5313 del 26/03/1979,

della sistematica perpetrazione dell'illecito amministrativo tributario, quale strumento di gestione della crisi di liquidità, possa giustificare la forza maggiore che s'invoca al momento della scadenza del termine cd. lungo., come se tale situazione non affondasse le radici in una persistente illegittimità voluta dal contribuente. Infatti, «a) il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore perché non esclude la *suitas della condotta*; b) la mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante non può pertanto essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta/politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità; c) non si può invocare la forza maggiore quando l'inadempimento penalmente sanzionato sia stato con-causato dal mancato pagamento alla singole scadenze mensili e dunque da una situazione di illegittimità; d) l'inadempimento tributario penalmente rilevante può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico».

Con la pronuncia n. 33021 del 17.6.2015, dep. 28.7.2015, est. S. Gazzara, la Corte ha ricordato le **indicazioni pratiche** emerse nella giurisprudenza di legittimità per identificare i presupposti in presenza dei quali la violazione dell'obbligo del versamento fiscale non costituisce reato: «*da una parte, la dimostrazione della correttezza della gestione caratteristica dell'impresa e che questa sia stata negativamente condizionata da fattori non controllabili; dall'altra, la dimostrazione della inutilità del ricorso a misure alternative alla gestione caratteristica dell'impresa per fronteggiare la crisi di liquidità* (Cass. 26/6/2014, n. 27676). Il contribuente che invochi la assoluta impossibilità ad adempiere deve fornire la prova della crisi di liquidità della sua azienda, della non imputabilità dello stato di crisi ai suoi comportamenti e che detta situazione di crisi non sarebbe stata altrimenti fronteggiabile tramite il ricorso

Geiser, Rv. 142213; Sez. 4, n. 1621 del 19/01/1981, Sodano, Rv. 147858; Sez. 4 n. 284 del 18/02/1964, Acchiar-di, Rv. 099191). Poiché la forza maggiore postula la individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente, questa Suprema Corte ha sempre escluso, quando la specifica questione è stata posta, che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante. (Sez. 3, n. 4529 del 04/12/2007, Cairone, Rv. 238986; Sez. 1, n. 18402 del 05/04/2013, Giro, Rv. 255880; Sez. 3, n. 24410 del 05/04/2011, Bolognini, Rv. 250805; Sez. 3, n. 9041 del 18/09/1997, Chiappa, Rv. 209232; Sez. 3, n. 643 del 22/10/1984, Bottura, Rv. 167495; Sez. 3, n. 7779 del 07/05/1984, Anderi, Rv. 165822). Costituisce corollario di queste affermazioni il fatto che nei reati omissivi integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso (Sez. 6, n. 10116 del 23/03/1990, Iannone, Rv. 184856)».

*a comportamenti diversi dal mancato assolvimento dell'onere tributario (Cass. 19/2/2015, n. 7429)». La Cassazione ha stimato che l'indagato avesse contribuito a creare lo stato di decozione aziendale, «ricorrendo a scelte contestabili, col preferire di utilizzare la liquidità disponibile per procurarsi materie prime, continuare le lavorazioni e pagare i dipendenti, versando i contributi previdenziali e assicurativi», poiché, «tale condotta, quand'anche provata e giustificata da finalità di impresa, realizza il presupposto dell'inadempimento consapevole all'obbligo di corresponsione in favore dell'Erario, avendo il soggetto il preciso dovere di assicurare la relativa provvista». Mentre, la difficoltà economica determinata dal **mancato incasso di significative somme da parte dei clienti**, che aveva, di poi, condotto la società al fallimento, non costituiva ragione imprevedibile, «in quanto l'inadempimento dei debitori è una eventualità insita nel rischio di impresa, non del tutto imprevedibile»; né era stata provata l'impossibilità di fare fronte altrimenti alla crisi, gestendo le proprie risorse economiche e patrimoniali, onde consentire l'accantonamento della somma dovuta a titolo d'i.v.a. (Cass. 15/1/2015, n. 1725).*

1.2.5. Indebita compensazione: - *novità delle riforma del 2015; - mancato versamento rileva solo se in virtù della compensazione ex art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997; - credito tributario inesistente o non spettante: il caso dei crediti posti in compensazione oltre i limiti previsti dall'art. 34, comma primo, della legge del 23 dicembre 2000 n. 388.*

Novità delle riforma del 2015.

Quanto all'indebita compensazione ex art. 17 d.lgs. n. 241/1997, sanzionata dall'articolo 10-*quater* d.lgs. n. 74/2000, la riforma del 2015 ha introdotto una severa distinzione di situazioni, per le quali, in precedenza, era apprestata reazione sanzionatoria di pari severità. A seconda che ad essere compensati con tale procedura siano, rispettivamente, crediti "non spettanti" o crediti "inesistenti", per un'evasione di pari importo annuo, superiore a cinquantamila euro, per i fatti consumati dopo il 22.10.2015 la pena varia in maniera consistente nel minimo (da sei mesi di reclusione, nel caso di impiego di crediti non spettanti, sino ad un anno e sei mesi, per quelli inesistenti) ed ancor più nel massimo edittale (raggiungendo i due anni per quelli non spettanti ed i sei anni per quelli inesistenti). Si tratta di differenza sanzionatoria consistente, in linea con la differenziazione dei presupposti di rilevanza della evasione penale a fronte di inesistenti o diversamente qualificate premesse fattuali.

Mancato versamento rileva solo se in virtù della compensazione ex art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Rispetto al reato in esame, sia pure rispetto alla previgente formulazione, la Cassazione ha chiarito che la condotta si caratterizza per il mancato versamento di somme dovute utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, crediti non spettanti o inesistenti (Cass., Pen. Sez. 3, n. 15236 del 16/01/2015 Ud., dep. 14/04/2015, Rv. 263050, est. G. Andreazza). *«Ne consegue che non è sufficiente, evidentemente, ad integrare il reato, un mancato versamento ma occorre che lo stesso risulti, a monte, formalmente “giustificato” da una operata compensazione tra le somme dovute all’Erario e crediti verso il contribuente, in realtà non spettanti od inesistenti. E’ del resto, proprio la condotta, necessaria, di compensazione ad esprimere la componente decettiva o di frode insita nella fattispecie e che rappresenta il quid pluris che differenzia il reato di cui all’art. 10 quater rispetto ad una fattispecie di mero omesso versamento».* E’ dunque ritenuta necessaria la redazione dei modelli F24, anche con modalità *on line*, relativi ai versamenti mensili dell’Iva,

Credito tributario inesistente o non spettante: il caso dei crediti posti in compensazione oltre i limiti previsti dall’art. 34, comma primo, della legge del 23 dicembre 2000 n. 388.

Secondo la Cassazione, ai fini del reato ex art. 10-*quater* d.lgs. n. 74/2000, costituisce **credito tributario non spettante** il credito che pur certo nella sua esistenza ed ammontare sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l’Erario (Cass., Sez.3, 36399 del 7.7.2015, dep. 9.7.2015, est. Pezzella). E’ dunque **credito non spettante** l’indicazione in compensazione di un **credito, esistente ma non compensabile per la parte eccedente il limite stabilito dalla legge**²⁴. In tal senso, sono ribaditi i principi espressi dalla sentenza n. 3367 del 26.6.2014, dep. il 26.1.2015, Napoli, rv. 262003 (fattispecie in cui è stato ritenuto penalmente rilevante l’utilizzo nella dichiarazione Iva, di un credito esistente

²⁴ L’art. 34 L.388/2000 prevede che oltre il limite di euro 516.456,90 il credito non possa essere compensato, ma debba essere chiesto a rimborso o postergato in compensazione l’anno successivo. In altri termini, il credito, certo e determinato, nel suo ammontare complessivo, per la parte eccedente i 516.456,90 euro non è ancora esigibile, a tal fine occorrendo attendere la liquidazione della pratica di rimborso o il periodo di imposta successivo per procedere alla compensazione.

ma detraibile solo nell'anno successivo)²⁵.

In una sentenza successiva all'entrata in vigore del d.lgs. n. 158/2015, la Cassazione (Sez. 3, Sentenza n. 48211 del 22/01/2015 Ud., dep. 04/12/2015, Rv. 265384, est. R. Grillo) ha riaffermato il medesimo principio, dando atto che i crediti posti in compensazione oltre i limiti previsti dall'art. 34, comma primo, della legge del 23 dicembre 2000 n. 388, rientrano nella categoria dei crediti "non spettanti" e rilevano ai fini della configurabilità del reato previsto dall'art. 10 quater d.lgs. n. 74 del 2000²⁶, nel testo vigente in epoca anteriore alle modifiche introdotte dal d.lgs. 24 settembre 2015, n.158, e non semplicemente per la violazione amministrativa dell'articolo 28, comma 18, Legge 28.1.2009 n. 2²⁷ e

25 Secondo il precedente ribadito della Corte di Cassazione «*la norma incriminatrice punisce la condotta di chi utilizzi in compensazione nelle dichiarazioni di imposta, crediti non spettanti ovvero inesistenti, per un ammontare superiore, per ogni periodo di imposta, ad Euro 50.000,00" precisandosi che "mentre il concetto di credito inesistente è di facile ed intuibile identificazione (essendo chiaramente tale il credito del quale non sussistono gli elementi costitutivi e giustificativi), la nozione di credito non spettante, non può essere ricondotta, come invece ritenuto dal ricorrente, al concetto di mera non spettanza soggettiva (essendo evidente che il portatore, eventualmente, in detrazione un credito tributario, pur astrattamente esistente ma riferito ad altro soggetto, integra gli estremi della compensazione con un credito inesistente o, meglio, inesistente relativamente alla posizione del soggetto che operi la compensazione) ovvero alla pendenza di una condizione al cui avveramento sia subordinata l'esistenza del credito (infatti, anche in questo caso, laddove si tratti di condizione sospensiva, fintanto che essa sia pendente, il credito, trattandosi di fattispecie e formazione progressiva, ancora non è sorto - esso è, pertanto, inesistente -, mentre, se si trattasse di condizione risolutiva, una volta verificatasi quest'ultima, il credito stesso sarebbe definitivamente venuto meno)*».

26 Nella sentenza in commento la Cassazione ha tratto alcune conclusioni confortate dalla giurisprudenza formatasi sulla materia: «*E' stata, anzitutto, esclusa l'applicabilità del principio di specialità (art. 19, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) tra il reato di indebita compensazione, previsto dall'art. 10-quater del D.Lgs. suddetto e l'illecito amministrativo introdotto dall'art. 27, comma 18, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 (convertito con modificazioni dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2), il quale punisce in via amministrativa l'indebita utilizzazione in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute, essendo del tutto diverse le condotte. Il quid pluris che caratterizza la norma penale è costituito, infatti, dalla condotta, diversa ed ulteriore, consistente nell'omesso versamento dell'imposta dovuta (Sez. 3[^] 11.11.2010 n. 42462, Ragosta e altri, Rv. 248753). Accanto ad una categoria di crediti di pronta definizione (i crediti inesistenti), dunque, si pone una categoria ancora più ampia formata dai crediti non spettanti intesi in senso lato, tra i quali rientrerebbero, oltre quelli in senso soggettivo anche quelli in senso oggettivo (come, per esempio crediti che, seppure formati in riferimento ad un determinato anno di imposta, possono essere tributariamente utilizzati solo nell'anno successivo). A quest'ultima categoria dovrebbero essere equiparati anche quelli derivanti da una compensazione oltre i limiti fissati, oggi, dall'art. 34, comma 10, della L. 388/2000 il quale prevede che, con decorrenza dal 10 gennaio 2001, il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 241/97 ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in lire 1 miliardo per ciascun anno solare (corrispondenti ad € 516.456,90), elevato ad euro 1.000.000,00 per i subappaltatori che nell'anno precedente abbiano effettuato operazioni di reverse charge di cui all'art. 17, comma 60, lett. a), del D.P.R. 633/72 per almeno l'80% del volume di affari.*

27 Secondo il giudice di merito tale conclusione era confortata dal tenore letterale dell'art. 10uqetr cit. e dall'art. 27, comma 18, della legge 28.1.2009 n. 2, che ha mantenuto la sanzione, sul piano tributario, per i mancati versamenti tanto quando derivino da compensazioni indebite perché fondate su crediti inesistenti (frode in compensazione), quanto nella ipotesi che derivino da compensazioni che pur fondate su crediti

della disposizione dell'art. 13, comma 1, del d.lgs. 472/97²⁸. In tal senso è stata disattesa la tesi difensiva secondo la quale la norma penale in questione - laddove di parla di crediti non spettanti - andrebbe interpretata in senso restrittivo, pena la violazione dell'art. 25 Cost., nel senso che andrebbero considerati come “non spettanti” solo i crediti che esulano dal rapporto tributario fra contribuente ed Amministrazione finanziaria. Secondo la sentenza della Cassazione in esame, per contro, *«il concetto di non spettanza include dal punto di vista logico, tutto ciò che non spetta, ovviamente dal punto di vista tributario; ancora, per la intenzione del legislatore di mantenere ferma la sanzionabilità dal punto di vista tributario di tutte le condotte di compensazione indebita, comprese quindi quelle eccedenti i limiti consentiti, anche se deve dar atto che nemmeno l'art. 27 comma 18 della L. 2/09 espressamente contiene riferimenti alla ipotesi in discorso. In effetti il legislatore tributario nel mantenere tale distinzione, ha comunque operato una diversificazione del trattamento sanzionatorio tributario tra le condotte fraudolente propriamente dette (crediti inesistenti) e quelle non fraudolente, punite meno gravemente: ma è rimasto fermo il concetto che la non spettanza debba essere riferita non solo ai crediti che esulano dal rapporto tributario fra contribuente ed Amministrazione finanziaria ma anche a quelli che abbiano una attinenza con il rapporto tributario tra i detti soggetti»*.

esistenti, sia avvenute "oltre misura" (*eccesso di compensazione*) così da definirsi pur esse indebite. In base all'articolo 28 cit. quale viene punita con la sanzione amministrativa tributaria in misura variabile la condotta di chi opera indebite compensazioni, ferma restando la pari rilevanza ai fini penali delle compensazioni così dette "orizzontali" e "verticali". Chiaro, dunque, l'intento del legislatore tributario di continuare a ritenere illecita, sotto l'aspetto tributario, la condotta (salvo un diverso trattamento sanzionatorio, meno grave nel caso delle compensazioni in eccesso) di qualunque abuso nella compensazione, ivi compresa la cd. "compensazione oltre i limiti consentiti, implicita riprova del mantenimento della sanzione penale anche per le ipotesi quale quella in esame

28 Norma che disciplina il cd. *raffreddimento operoso*, come modificato successivamente dall'art. 1 della L. 220/10, in base a quale la sanzione è ridotta, in caso di versamento di quanto dovuto nei termini previsti da tale norma, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza in misura variabile secondo i tempi di versamento. Detta disposizione è stata ulteriormente modificata dall'art. 1 comma 637 della L. 190/14 (legge di stabilità 2015), atteso che con decorrenza 1 gennaio 2015 risultano ampliati i vincoli temporali entro cui è possibile avvalersi dell'istituto, prevedendosi come unica causa ostativa l'avvenuta notifica dell'atto di constatazione dell'irregolarità tributaria e di irrogazione delle sanzioni.

1.2.6. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte: - fondo patrimoniale e coobbligati per debito IRES maturato da società di capitali a ristretta base azionaria; - vendita di beni immobili a soci non identificabili e momento consumativo del reato di pericolo; - rapporto tra l'annullamento in sede tributaria degli atti di accertamento del debito tributario ed il fumus del reato ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000; - dolo specifico.

Fondo patrimoniale e coobbligati per debito IRES maturato da società di capitali a ristretta base azionaria.

La Cassazione ha chiarito che *«ai fini della integrazione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, la costituzione di un fondo patrimoniale non esonera dalla necessità di dimostrare, sia sotto il profilo dell'attitudine della condotta che della sussistenza del dolo specifico di frode, che la creazione del patrimonio separato sia idonea a pregiudicare l'esecuzione coattiva e strumentale allo scopo di evitare il pagamento del debito tributario; con la conseguenza che il giudice, ove la difesa prospetti l'esistenza di beni non inclusi nel fondo e di un valore tale da costituire adeguata garanzia, deve motivare sul perché la segregazione patrimoniale rappresenta, nel caso di specie, uno strumento idoneo a rendere più difficoltoso il recupero del credito erariale»* (Cass. Pen., Sez. 3, n. 9154 del 19/11/2015 Cc., dep. 04/03/2016, Rv. 266457, est. Andronio).

La pronuncia è di particolare interesse, oltre che per il principio in argomento, avendo i giudici di legittimità affermato **l'astratta ipotizzabilità del delitto previsto dall'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000, rispetto ad un soggetto coobbligato per debito IRES maturato da società di capitali (s.p.a.) a ristretta base azionaria** (situazione suscettibile di far presumere che le operazioni fraudolente svolte dalla società siano in realtà ascrivibili ai soci e che i relativi ricavi sia stati loro distribuiti in nero²⁹), che compia simulate

²⁹ Per costante orientamento della Cassazione civile (cfr., sentt. nn. 780 del 1980, 941 del 1986, 4051 e 4133 del 1987, 11785 del 1990, 2870 del 1992, 5729 e 6225 del 1995), la base azionaria ristretta e/o familiare è idonea a fondare la presunzione di distribuzione ai soci delle società di capitali degli utili non contabilizzati, secondo la regola delle società di persone. In sostanza, l'Amministrazione finanziaria presume interamente distribuito l'utile extracontabile accertato e lo sottopone a tassazione in capo a ciascun socio (come reddito di capitale), con ritenuta alla fonte a titolo di imposta o applicando gli ordinari criteri di tassazione, a seconda che si tratti, rispettivamente, di partecipazione non qualificata o qualificata. La giurisprudenza ha escluso che ciò integri violazione del divieto della doppia presunzione, nella misura in cui il "fatto noto" non è la sussistenza di maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società di capitali (che, piuttosto, è mero presupposto della fattispecie) quanto la ristrettezza della sua base azionaria e/o il carattere familiare del gruppo di persone legate da vincoli di solidarietà. Il procedimento presuntivo si basa, inoltre, anche sulla valutazione, in base all'*id quod plerumque accidit*, che in una società a ristretta base sociale ciascuno dei soci abbia un controllo

alienazioni o atti fraudolenti, sui propri o sugli altrui beni, concretamente idonei, tenuto conto della natura e dell'oggetto degli stessi, a rendere anche solo parzialmente inefficace la procedura di riscossione coattiva. Il caso atteneva ad un debito tributario per mancato pagamento dell'Ires dovuta dalla società per azioni che, per struttura familiare, poteva essere ricondotta a mero schermo, con l'ulteriore conseguenza di eliminare la separazione del patrimonio della società da quello del socio, quanto meno coobbligato in relazione al debito tributario.

Vendita di beni immobili a soci non identificabili e momento consumativo del reato di pericolo.

La Cassazione (Sez. 3, Sentenza n. 13233 del 24/02/2016 Cc., dep. 01/04/2016, Rv. 266771, est. Andrezza) ha confermato che la fattispecie penale prevista dall'art. 11, del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ha natura di **reato di pericolo**, integrato dalla realizzazione di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri o altrui beni al fine di sottrarsi al pagamento del debito tributario, delle sanzioni e relativi interessi, che, in base ad un giudizio *ex ante*, siano idonei a rendere in tutto o in parte inefficace l'attività recuperatoria dell'Amministrazione finanziaria. Fattispecie in cui è stata ritenuta penalmente rilevante la condotta di colui che realizzi la **vendita di una particella immobiliare a società svizzera con soci non identificabili al solo fine di sottrarre il bene dalla procedura**

sufficiente dell'effettivo andamento dell'azienda e che, comunque, sussista una sostanziale lealtà di fondo, nell'interesse comune, all'interno del gruppo ristretto. Dunque, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria è ritenuta operante, in caso di accertamento di utili non contabilizzati, la presunzione della loro attribuzione "pro quota" ai soci nel corso dello stesso esercizio annuale, salva la prova contraria e la dimostrazione che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti. Tale presunzione, fondata sull'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, induce inversione dell'onere della prova a carico del contribuente. (cfr. Cass. Civ., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 18032 del 24/07/2013, Rv. 628447). Onere non assolto con la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili né con il definitivo accertamento di una perdita contabile, circostanza che non esclude che i ricavi non contabilizzati, non risultando né accantonati né investiti, siano stati distribuiti ai soci (cfr. Cass. Civ., Sez. 5, n. 18640 del 08/07/2008, Rv. 605332; Sez. 5, n. 6197 del 16/03/2007, Rv. 597027). Né la presunzione viene meno (Cass. Civ., Sez. 5, n. 20851 del 26/10/2005, Rv. 584575) in ipotesi di presentazione di domanda integrativa di condono da parte della società, avendo il socio posizione fiscale distinta e indipendente. Nel caso in cui la presunzione di distribuzione degli utili occulti non sia superata, la quota attribuita al socio non può essere considerata al netto delle imposte che la società è tenuta a pagare in quanto, trattandosi di ricavi extracontabili, nessun pagamento di imposte è ipotizzabile in tal caso. Né occorre che l'accertamento degli utili extracontabili in capo alla società sia definitivo, stante l'indipendenza del giudizio relativo all'accertamento del reddito del socio (Cass. Civ., Sez. 5, n. 16885 del 11/11/2003, Rv. 568025). La presunzione può essere superata, piuttosto, esemplificativamente: - con denuncia nei confronti di chi gestisce effettivamente la società (Cass. n.21573/05); esercitando l'azione sociale di responsabilità nei confronti di chi amministra la società (Cass. n.20078/05); - provando che, pur avendo posto in essere ogni iniziativa volta ad acquisire l'effettiva conoscenza degli accadimenti societari, nulla è stato ottenuto a causa di atteggiamenti ostruzionistici di colui che gestiva la società (Cass. n.3896/07).

esecutiva promossa dall’Agenzia delle entrate.

La pronuncia merita di essere esaminata anche per altri principi in essa affermati. A fronte della doglianza difensiva di illegittima applicazione retroattiva del sequestro finalizzato alla confisca per equivalente (la cui possibilità è stata, per i reati tributari, normativamente introdotta solo con l’art. 1, comma 143, della I. n. 244 del 2007 a decorrere dal 12/01/2008) rispetto al profitto di condotte ex art. 11 d.lgs. n.74/2000 realizzate, dopo il 12.1.2008, per sottrarsi ai debiti erariali maturati con riferimento all’anno di imposta 2007, la Corte di Cassazione ha ricordato che la **consumazione** del delitto ex art. 11 *cit.* «*coincide non già con la data della pretesa evasione delle imposte al cui conseguimento mirano le condotte di alienazione simulata o di compimento di altri atti fraudolenti bensì con il momento in cui queste ultime siano state poste in essere; ne consegue allora che, nella specie, la data rilevante nella specie non può che essere quella del 30/07/2014 quale data dell’atto di vendita di cui sopra*».

Rapporto tra l’annullamento in sede tributaria degli atti di accertamento del debito tributario ed il fumus del reato ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000.

In merito al rapporto tra il sequestro fondato sul reato ex art. 11 d.lgs. n. 74/200 e l’annullamento degli atti di accertamento da parte della Commissione tributaria regionale, si sono registrate distinte pronunce della Cassazione.

Nel rigettare l’eccezione di illegittimità del provvedimento di sequestro per non debenza delle imposte richieste (per annullamento dell’avviso di accertamento da parte della Commissione tributaria di primo grado), per sottrarsi al cui pagamento sia stato realizzato l’atto simulato o fraudolento, la Corte di Cassazione (n. 13233/2016, *cit.*) ha offerto significative indicazioni, a proposito della natura del reato di **pericolo concreto**³⁰ e della **condotta modale** che lo contraddistingue³¹, dalle quali «*discende che il fatto che, nella specie, sia*

30 Il delitto ex art. 11 *cit.*, infatti, ha natura di **reato di pericolo**, «*non richiede che l’amministrazione tributaria abbia già compiuto un’attività di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo né richiede, quanto all’evento (che, nella previgente previsione, era essenziale ai fini della configurabilità del reato) la sussistenza di una procedura di riscossione in atto e la effettiva vanificazione della riscossione tributaria coattiva. Sicché l’esecuzione esattoriale non configura un presupposto della condotta illecita, ma è prevista solo come evenienza futura che la condotta tende (e deve essere idonea) a neutralizzare. Ai fini della perfezione del delitto, è dunque sufficiente la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace (anche solo parzialmente) la procedura di riscossione - idoneità da apprezzare con giudizio ex ante - e non anche l’effettiva verifica di tale evento (tra le tante, Sez.3, n. 36290 del 18/05/2011, Cualbu, Rv. 251076; Sez. 3, n. 14720 del 09/04/2008, P.M. in proc. Ghiglia, Rv. 239970; Sez. 5, n. 7916 del 26/02/2007, Cutillo, Rv. 236053, e Sez. 3, n. 17071 del 18/05/2006, De Nicolo, Rv. 234322)*».

31 Infatti, come riconosciuto nell’occasione in commento, secondo i giudici di legittimità, «*all’anticipazione*

intervenuto annullamento dell'avviso di accertamento (omissis), tanto più in quanto non si afferma in ricorso essere tale sentenza passata in giudicato, non può significare il venir meno del fumus del reato proprio perché da valutare, quest'ultimo, in funzione alla natura dell'illecito, che non richiede neppure una previa azione di recupero da parte dell'amministrazione finanziaria (da ultimo, tra le altre, Sez. 3, n. 39079 del 09/04/2013, Barei e altro, Rv. 256376)... e che si caratterizza semplicemente per il detrimento che le ragioni dell'Erario possono

della soglia di rilevanza penale della condotta, collocata in un momento nel quale l'obbligazione tributaria può non essere ancora sorta, deve necessariamente corrispondere, pena il possibile vulnus di principi di carattere costituzionale, una stretta interpretazione dei requisiti della condotta, configurante reato unicamente laddove si sia in presenza di vendita simulata o di altri atti fraudolenti idonei, ..., a porre in pericolo la pretesa tributaria». E poiché «il profitto del reato ex art. 11 cit. deve essere individuato non già nell'importo delle imposte non pagate, essendo quest'ultimo, semmai, il profitto delle ben diverse condotte di evasione, eventualmente commesse in precedenza ed integranti illecito penale in presenza dei requisiti di legge, bensì nel valore del bene o dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'amministrazione finanziaria che agisca per il recupero delle somme evase ed oggetto delle condotte artificiali considerate dalla norma (da ultimo, Sez. 3, n. 10214 del 22/01/2015, Chiarolanza ed altro, Rv. 262754; Sez. 3, n. 40534 del 06/05/2015, Trust e altro, Rv. 265036), ... «è necessaria, in ogni caso, una specifica motivazione in ordine alla idoneità dell'operazione, ove in effetti simulata, a rendere totalmente o parzialmente inefficace la procedura di riscossione», non potendosi sottrarsi, proprio alla luce della esatta identificazione del profitto relativo al reato in oggetto, dallo spiegare perché, anche a volere considerare simulata l'operazione in oggetto, il patrimonio complessivo della persona indagata, una volta sottratto il valore del bene oggetto di essa, non fosse comunque sufficiente a garantire le pretese dell'Amministrazione finanziaria. Ad avviso della Cassazione, «il bene giuridico protetto dalla norma va individuato nella garanzia generica patrimoniale offerta al fisco dai beni dell'obbligato, tenuto conto che il debitore, ex art. 2740 c.c., risponde dell'adempimento delle proprie obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri. Del resto, a ben vedere, la "tenuta" anche costituzionale (in particolare sotto il profilo del principio di offensività) della configurabilità in chiave di pericolo dell'illecito (altrimenti davvero fragile) appare garantita dalla necessità che la condotta volta alla sottrazione del bene si caratterizzi per la natura simulata dell'alienazione del bene o per la natura fraudolenta degli atti compiuti sui propri o sugli altrui beni». Osserva, ancora, la sentenza in commento: «in altre parole, solo un atto di disposizione del patrimonio che si caratterizzi per tali modalità, strettamente tipizzate dalla norma, può essere idoneo a vulnerare le legittime aspettative dell'Erario posto che, diversamente, verrebbe sanzionata, in contrasto con il diritto di proprietà, costituzionalmente garantito, ogni possibile condotta di disponibilità dei beni, allo stesso diritto di proprietà strettamente connotata (ed è dunque per tale ragione che questa Corte ha già espressamente affermato che non integra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte colui che, pur nella pendenza della procedura esattoriale, si limiti a disporre appunto dei propri beni : cfr. Sez.3, n. 25677 del 16/05/2012, Caneva e altro, Rv. 252996)». Aggiungono i giudici di legittimità «che non necessariamente, poi, le condotte che siano caratterizzate dalle modalità simulate o fraudolente ricordate sono per ciò solo, ipso iure, idonee a "a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva"; il fatto che il legislatore abbia aggiunto espressamente un tale requisito come elemento costitutivo del reato, pur in presenza di condotte decettive del tipo ricordato, rende evidente che l'idoneità non è concetto equivalente alla realizzazione di un'alienazione simulata o di un atto fraudolento, non potendo l'accertamento della sussistenza del requisito prescindere da una valutazione dell'intero patrimonio del contribuente da rapportarsi alle pretese dell'Erario, ben suscettibili di essere infatti ugualmente garantite pur in presenza della realizzazione di atti simili. Il rischio che la pretesa tributaria non trovi capienza nel patrimonio del debitore presuppone infatti che la diminuzione causata dall'atto realizzato comporti una riduzione significativa delle garanzie, da valutare sia in relazione al credito sia in relazione al patrimonio del contribuente».

subire per effetto di condotte insidiose ed “oblique” rispetto a pretese, pur se ancora in nuce, esercitabili dall’Amministrazione».. ». Anche in precedenza (Cass., Sez. 3, n. 40534 del 06/05/2015 Cc., dep. 09/10/2015, Rv. 265036, est. Andronio) la Corte di legittimità, rispetto a sentenze della Commissione tributaria regionale che avevano annullato gli accertamenti dei debiti tributari rispetto ai quali era contestata la fattispecie di cui all’art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, aveva rilevato «che le stesse, pur essendo provvisoriamente esecutive, non fanno venire meno in via definitiva la pretesa tributaria, essendo soggette ad impugnazione con ricorso per cassazione. Né emerge dalla documentazione prodotta che l’Agenzia delle entrate o Equitalia abbiano dichiarato in via definitiva l’insussistenza del debito, perché le stesse si sono limitate a prendere atto delle richiamate sentenze, che impediscono, ma solo allo stato attuale, la riscossione».

Con diversa sentenza (Sez. 3, n. 39187 del 02/07/2015 Cc. , dep. 28/09/2015, Rv. 264789, est. Scarcella A.), la Cassazione aveva però affermato il principio che se «*in tema di reati tributari, il profitto, confiscabile anche per equivalente, del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, va individuato nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell’Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase*», «*lo stesso non è configurabile, e non è quindi possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all’ablazione, in caso di annullamento della cartella esattoriale da parte della commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva, e di correlato provvedimento di “sgravio” da parte dell’Amministrazione finanziaria*»³². Secondo tale pronuncia, in particolare, è l’intervenuto sgravio

32 In motivazione: «Vero è che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tema di reati tributari, il profitto del reato oggetto del sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, che rimane inalterato anche nella ipotesi di sospensione della esecutività della cartella esattoriale da parte della commissione tributaria (Sez. 3[^], n. 9578 del 17/01/2013 - dep. 28/02/2013, Tanghetti, Rv. 254748); ma è altrettanto vero che, nel caso in esame, non di sospensione dell’esecutività della cartella si è trattato ma di annullamento. Nei reati tributari, il profitto è certamente costituito anche dal risparmio economico che consegue alla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale (Sez. 3[^], n. 1199 del 02/12/2011 - dep. 16/01/2012, Galiffo, Rv. 251893; Sez. 3[^], n. 35807 del 07/07/2010 - dep. 06/10/2010, Bellonzi e altri, Rv. 248618; più di recente, Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013 - dep. 23/04/2013, Adami e altro, Rv. 255036), ma è altrettanto vero che la possibilità di sequestro preventivo per equivalente del profitto (consistente nell’imposta non versata) derivante dal reato tributario è prevista nella misura in cui la somma corrispondente sia rimasta nelle casse della società. Se è vero che a seguito del reato tributario non si è verificato un decremento del patrimonio circolante, l’accrescimento patrimoniale è solo il riflesso di un mancato depauperamento che, però, non si traduce in un elemento concreto, materialmente apprensibile. Nel caso di specie, dunque (e, dunque, l’esistenza del profitto del reato, consistente nel delitto in esame nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell’amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase costituenti oggetto delle condotte artificiose considerate dalla norma: Sez. 3, n. 10214 del 22/01/2015 - dep. 11/03/2015, Chiarolanza e altri, Rv. 262754), atteso l’inter-

delle somme di cui all'avviso di accertamento che «renderebbe privo di qualsiasi giustificazione “allo stato” (secondo la peculiare natura del giudizio cautelare, necessariamente *rebus sic stantibus*) il mantenimento del sequestro in assenza di qualsivoglia “attuale” pretesa erariale, sembrando non esservi infatti nell'attualità nulla da salvaguardare a seguito non solo dell'annullamento degli avvisi di accertamento ma anche del conseguente provvedimento di “sgravio” del debito tributario, ciò che manifesterebbe l'assenza, appunto, attuale, di pretese erariali, rendendo quindi illegittimo il sequestro funzionale alla confisca per equivalente di un profitto, in atto, inesistente»³³.

Dolo specifico.

La Corte di Cassazione (Sez. 3, Sentenza n. 27143 del 22/04/2015 Cc., dep. 30/06/2015, Rv. 264187, Est. G. Andreazza) ha confermato che «il reato previsto dall'art. 11 D.Lgs. 74 del 2000 è caratterizzato dal dolo specifico, che ricorre quando l'alienazione simulata o il compimento di altri atti fraudolenti, idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva, siano finalizzati alla sottrazione “al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrativi relativi a dette imposte». In applicazione del principio, la Corte, annullando con rinvio, ha escluso che sia configurabile il dolo specifico con riferimento alla vendita simulata di un bene il cui corrispettivo venga adoperato per saldare un debito tributario, salva l'evenienza che il corrispettivo versato sia inferiore al valore reale del bene compravenduto.

venuto sgravio delle somme di cui all'avviso di accertamento. Quest'ultimo, in particolare, renderebbe privo di qualsiasi giustificazione “allo stato” (secondo la peculiare natura del giudizio cautelare, necessariamente rebus sic stantibus) il mantenimento del sequestro in assenza di qualsivoglia “attuale” pretesa erariale, sembrando non esservi infatti nell'attualità nulla da salvaguardare a seguito non solo dell'annullamento degli avvisi di accertamento ma anche del conseguente provvedimento di “sgravio” del debito tributario, ciò che manifesterebbe l'assenza, appunto, attuale, di pretese erariali, rendendo quindi illegittimo il sequestro funzionale alla confisca per equivalente di un profitto, in atto, inesistente».

33 Merita ricordare i contenuti fattuali della vicenda. Dopo l'esecuzione del sequestro, erano intervenute alcune pronunce della Commissione tributaria regionale che avevano annullato gli avvisi di accertamento dell'Agenzia delle Entrate. L'Ufficio aveva provveduto quindi allo “sgravio” di tutti gli importi di cui agli avvisi di accertamento in questione ed il concessionario della riscossione aveva rilasciato formale attestazione di inesistenza di debiti tributari. A seguito di ciò, era stata presentata istanza di dissequestro con parere favorevole del P.M. limitatamente al mantenimento del sequestro ai soli beni individuati nella richiesta di sequestro come profitto diretto della condotta illecita, riferibile al delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte. Il GIP aveva rigettato la richiesta in quanto non era ancora definitivo il giudizio tributario ed il Tribunale del riesame, decidendo in sede di appello cautelare ex art. 322 bis cod. proc. pen., aveva confermato il rigetto.

1.3. Posizioni soggettive nei reati tributari.

1.3.1. Il liquidatore “*illiquido*”: casistica.

In relazione ad un sequestro preventivo per equivalente in relazione al reato *ex art. 10-ter d.lgs.n. 74/2000* a carico di **liquidatore di una società di capitali solo al momento della scadenza del termine penale per il versamento dell'imposta**, preceduto da diverso amministratore da altri liquidatori che avevano presentato la dichiarazione Iva, la Corte di Cassazione ha ritenuto rilevante e fondato il motivo di ricorso con cui era stato lamentata la mancata valutazione della circostanza che il carente pagamento di quanto dovuto a titolo di Iva non era stato il risultato di una scelta autonoma e discrezionale del liquidatore della società al momento della scadenza, ma condizione obbligata scaturente dalla carenza, nel breve periodo, di ogni forma di liquidità dovuta al mancato accantonamento dell'Iva da parte di chi aveva avuto in precedenza la rappresentanza della società. Ad avviso della Cassazione (Sez. 3, 5190 del 7.1.2015, dep. 4.2.2015, est. Andreazza) il giudice di merito era incorso in una **motivazione apparente** allorché aveva richiamato la caratterizzazione dell'elemento soggettivo del reato di cui all'art. 10 ter cit. in termini di **dolo generico**, limitandosi ad affermare che il liquidatore aveva avuto «*a disposizione un congruo tempo per far fronte all'adempimento fiscale in questione*» (in concreto il periodo di tempo trascorso dalla nomina alla scadenza del termine penale per il versamento era risultato di cinque mesi), così dando per *presupposta la non imputabilità* al medesimo della mancanza di liquidità al momento della sua nomina e superando tale dato mediante la valorizzazione di una *condotta omissiva* (nel periodo decorrente dalla assunzione della carica di liquidatore, non avere provveduto ad acquisire, successivamente alla dichiarazione Iva da altri effettuata, liquidità da versare al momento della scadenza), senza aver chiaro se il liquidatore avesse, al momento della sua nomina, adempiuto o meno, e con quali esiti, *al controllo sugli adempimenti fiscali tenuti dai precedenti amministratori*.

Quest'ultimo aspetto risulta valorizzato da altra pronuncia della Cassazione (Sez. 3, 50209 del 29.4.2015, dep. 23.12.2015, est. Grillo) allorché ha confermato il principio ripetutamente affermato dalla Corte Suprema secondo il quale «*in tema di omesso versamento di IVA, il soggetto che subentri ad altri nella carica di liquidatore di una società di capitali dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, senza compiere il previo controllo di natura puramente contabile sugli ultimi adempimenti fiscali,*

risponde del reato di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000 quantomeno a titolo di dolo eventuale. (ex multis Sez. 3⁴ 4.6.2014 n. 38687, Decataldo, Rv.260390)».

In termini analoghi cfr. Cass. Pen., Sez. 3, 34927 del 24.6.2015, dep. 18.8.2015, Rv. 264882³⁴, che segnala come «*in tutti i casi esaminati da questa Corte di legittimità si riferiscono proprio ad omessi versamenti a fronte di dichiarazioni operate dal precedente amministratore. In quei casi, come in questo, non si verteva, cioè, in materia di debito verso l'Erario particolarmente remoto, occulto o di difficile accertamento poiché si trattava dell'IVA dovuta sulla base dell'ultima dichiarazione e quindi era sufficiente, prima di assumere la carica di amministratore o di liquidatore, di chiedere in visione la dichiarazione e l'attestato di versamento all'erario dell'IVA a debito per adempire nel termine stabilito al pagamento dell'obbligazione tributaria*». Viene così ribadito «*che l'assunzione della carica di amministratore o di liquidatore comporta, per comune esperienza, una minima verifica della contabilità, dei bilanci e delle ultime dichiarazioni dei redditi, per cui, ove ciò non avvenga, è evidente che colui che subentra nelle quote e assume la carica si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze. Il nuovo amministratore o il liquidatore, in altri termini, deve chiedere di visionare la documentazione fiscale - omissis- e ci sono verifiche assai semplici e coincidenti con i minimi riscontri d'obbligo che devono essere eseguiti prima del subentro nella carica in difetto delle quali egli accetta il rischio che ci possa essere qualcosa che non va di cui è chiamato a rispondere anche penalmente*».

La Corte di Cassazione (Sez. 3, n.5291 de 29.10.2014, dep. 10.2.2015, est. Andreazza), ha accolto il ricorso di un liquidatore rispetto ai reati ex art 10-ter d.lgs. n. 74/2000 riferiti ai periodi di imposta 2009 e 2010. In particolare, nominato a novembre 2010, aveva presentato dopo solo quaranta giorni ricorso per il fallimento della società, maturando la convinzione che, per il periodo di imposta 2009, sarebbe stato il curatore a decidere come e quando disporre della cassa (capiente rispetto al debito tributario del 2009) verso i vari creditori, tra cui l'Erario, non privilegiato rispetto agli altri, per evitare di incorrere nel reato di bancarotta preferenziale. Quanto all'omesso versamento per l'anno di imposta 2010, alla data di scadenza dell'obbligo, egli non era più legale rappresentante

34 «*Risponde del reato di omesso versamento di IVA, quanto meno a titolo di dolo eventuale, il soggetto che, subentrando ad altri nella carica di amministratore o liquidatore di una società di capitali dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, omette di versare all'Erario le somme dovute sulla base della dichiarazione medesima, senza compiere il previo controllo di natura puramente contabile sugli ultimi adempimenti fiscali, in quanto attraverso tale condotta lo stesso si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze*».

della società, essendo subentrato il curatore fallimentare.

Con riferimento a tale ultima prospettazione la Corte di Cassazione ha ricordato che «*il reato di cui all'art. 10 ter del d. lgs. n. 74 del 2000 ha natura istantanea, consumandosi lo stesso nel momento in cui scade il termine previsto dalla legge per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, sicché è necessario che l'omissione del versamento dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento, giusta quanto disposto dall'art. 6, comma 2, della l. 29 dicembre 1990, n. 405 (cfr., tra le altre, Sez. 3, n. 12248 del 22/01/2014, P.M. in proc. Faotto e altri, Rv. 259808; Sez. 3, n. 38619 del 14/10/2010, P.g. in proc. Mazzieri, Rv. 248626). Inoltre deve ribadirsi che il reato in oggetto presenta natura giuridica di reato proprio, posto che, seppure la norma, nell'individuare il soggetto attivo, si riferisce a «...» chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo», la condotta illecita è tuttavia integrabile unicamente dai "soggetti Iva", imprenditori e lavoratori autonomi, che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi per le quali è dovuta l'imposta (in particolare, si vedano gli artt. 1 "Operazioni imponibili" e 17 "Soggetti passivi", del d.P.R. n. 633 del 1972), per le società od enti rispondendo il legale rappresentante (cfr., ancora, Sez.3, n. 38619 del 14/10/2010, cit.)». Nel caso concreto, risultava che la dichiarazione di fallimento della società, con nomina del curatore fallimentare, era intervenuta in data 07/04/2011 e dunque alla data del 27/12/2011 (termine ultimo per effettuare il versamento Iva) l'indagato non era più legale rappresentante e non incombeva sul medesimo l'obbligo di versamento Iva, l'ordinanza impugnata non prefigurando, per altra via (pure, in astratto, possibile), neppure un concorso dello stesso quale *extraneus* nel reato proprio.*

In relazione all'addebito riguardante l'omissione di versamento relativa all'anno 2009, pur essendo stato l'indagato legale rappresentante della società (dichiarata fallita il 7.4.2011, già in data 28/6/2010 l'assemblea dei soci aveva deliberato la "richiesta di fallimento in proprio stante il constatato, irreversibile, stato di insolvenza"), nella veste di liquidatore nominato il 09/11/2010, già alla data del 27/12/2010, termine ultimo per fare fronte all'adempimento di legge, la Corte di Cassazione ha riconosciuto ricorrente una **causa di giustificazione putativa**. In particolare, la Corte regolatrice ha considerato che l'indagato avesse «*ragionevolmente ritenuto, sia pure errando quanto alla circostanza fattuale del non ancora intervenuto fallimento, di non potere procedere al versamento Iva, tanto più a fronte, diversamente, della possibilità di incorrere*

nel reato di bancarotta preferenziale configurabile anche, per legge, con riguardo ai pagamenti (come, nella specie, gli stessi sarebbero stati) prefallimentari». In particolare, rilevato che era incontrovertibile che, al momento della scadenza, nella casse sociali giacessero liquidità tali da consentire il versamento del debito Iva, la Corte ha ritenuto che sussistesse, nella specie, in capo all'indagato, il legittimo convincimento «che la regola della par condicio creditorum di cui agli artt. 51 e 52 della legge fall. gli imponesse di non procedere, in tal modo trattando in maniera preferenziale l'Erario rispetto ai restanti creditori privilegiati, al pagamento del debito, così essendosi integrata, sia pure nei termini putativi contemplati dall'art. 59, comma 4, c.p., la causa di giustificazione di cui all'art. 51 c.p.»³⁵.

Sempre in tema di reati tributari ascritti al liquidatore di società di capitali, la Corte di Cassazione ha chiarito che «può rispondere, in relazione alle dichiarazioni annuali presentate dopo il suo insediamento, dei reati di cui agli artt. 2 e 4 del D.Lgs. 3 ottobre 2000, n. 74, purché emergano elementi dai quali poter desumere quanto meno la sussistenza del dolo eventuale, e dunque la conoscenza o conoscibilità, attraverso una diligente verifica della

³⁵ Ha osservato la Corte di Cassazione: «Va ricordato, su un piano generale, che la disposizione dell'art.51 c.p. è espressione significativa del principio di non contraddizione dell'ordinamento giuridico secondo cui un fatto costituente esercizio di una facoltà o, come nel presente caso, di un obbligo, non possa, al tempo stesso, essere qualificato anche come reato posto che uno stesso ordinamento non può, senza venire meno alla propria essenziale funzione regolatrice del comportamento dei consociati, ad un tempo vietare e, al tempo stesso permettere o, come sempre nel presente caso, imporre una stessa condotta. Nella specie, non vi è dubbio che il mancato versamento del debito Iva, se da un lato viola, con effetti penali, il precetto del pagamento di tale imposta in base a quanto stabilito dalle norme tributarie già ricordate sopra sub § 5, dall'altro, però, nel caso in cui, assieme allo Stato - creditore concorrente, in situazione di insolvenza culminata in dichiarazione di fallimento, altri creditori anch'essi privilegiati, può apparire imposto dalle disposizioni, di eguale valore ed efficacia rispetto alle regole tributarie, che vogliono assicurare la par condicio creditorum, tanto che pagamenti effettuati in violazione di tale regola possono, a determinate condizioni, integrare il reato di bancarotta preferenziale. Né il richiamo a disposizioni di carattere sovranazionale, come ad esempio la direttiva del Consiglio 2006/112/CE menzionata dall'ordinanza impugnata, che si limitino, peraltro, a prevedere che "ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'Iva sia interamente riscossa nel suo territorio", può far venire meno, quanto meno l'apparenza del conflitto tra norme. Ora, seppure, nella specie, la regola della par condicio ricordata non vigesse strettamente alla data del 27/12/2010, quale data di scadenza del termine per fare fronte al versamento dell'Iva, giacché in tale momento non era ancora intervenuta la dichiarazione di fallimento, è però indubitabile che, come già visto, in data anteriore a tale scadenza, ovvero il 23/12/2010, era stata presentata la relativa istanza e che già in data 28/6/2010 l'assemblea dei soci aveva deliberato la "richiesta di fallimento in proprio". Né, sempre alla data del 27/12/2010, erano intervenuti i pronunciamenti della Corte di cassazione civile ricordati dall'ordinanza impugnata (cfr. Sez.1, n. 22931 del 04/11/2011, Rv. 620056; Sez. 5, n. 7667 del 16/05/2012, Rv.622436), che, stabilendo l'intangibilità del debito Iva nel concordato preventivo con transazione fiscale (e, da ultimo, anche senza transazione fiscale: cfr. Sez. n. 14447 del 25/06/2014, Rv. 631445) avrebbero, sia pure con profili di criticità evidenziabili in rapporto all'art.160, comma 2, legge fall. (difficilmente, infatti, a fronte di tale lettura, divenendo applicabile la falcidia del ceto privilegiato da detta norma pur prevista), e con principio recepito anche da questa Corte penale (cfr., Sez.3, n.44283 del 14/05/2013, P.M. in proc. Gavioli, Rv. 257484), stabilito l'obbligo di versamento per intero del debito Iva nel concordato preventivo».

contabilità e dei bilanci, della fittizietà delle poste e della falsità delle fatture inserite nella dichiarazione (Cass. Pen., Sez. 3, n. 30492 del 23/06/2015 Cc., dep. 15/07/2015, Rv. 264395). E' certo vero che nelle società di capitali, la responsabilità per i reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è attribuita all'amministratore (individuato secondo i criteri ex art. 2380 c.c. e ss., art. 2455 c.c., e art. 2475 c.c.), ovvero a coloro che rappresentano e gestiscono l'ente e, in quanto tali, sono tenuti a presentare e sottoscrivere le dichiarazioni rilevanti per l'ordinamento tributario (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, lett. c ed e), adempiendo agli obblighi conseguenti. Alla medesima disciplina soggiace il liquidatore ex artt. 2276 e 2489 c.c., nominato in caso di scioglimento della società, passibile della responsabilità per i delitti previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in virtù della espressa previsione dell'articolo 1, comma 1, lett. c), del decreto in combinazione con le norme che ne definiscono poteri e responsabilità. Ed è altrettanto vero che la Corte di legittimità ha reiteratamente affermato la responsabilità per i reati tributari connessi alla carica sia in relazione alla figura dell'amministratore di società (sez. 3, n. 3636 del 9.10.2013 dep. il 27.1.2014, Stocco, rv. 259092) che del liquidatore che subentri ad altri nella carica dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento (sez. 3, n. 39687 del 4.6.2014, Decataldo, rv. 260390)³⁶. *«Tuttavia nei casi esaminati si era in presenza di omessi versamenti a fronte di dichiarazioni operate dal precedente amministratore. O può ipotizzarsi una situazione analoga nel caso di omesse dichiarazioni. In quei casi non si verteva, cioè, in materia di debito verso l'Erario particolarmente remoto, occulto o di difficile accertamento poiché si trattava dell'IVA dovuta sulla base dell'ultima dichiarazione e quindi era sufficiente, prima di assumere la carica di amministratore o di liquidatore, di chiedere in visione la dichiarazione e l'attestato di versamento all'erario dell'IVA a debito per adempire nel termine stabilito al pagamento dell'obbligazione tributaria»*³⁷. Nel caso in diretto esame, tuttavia, si ipotizzavano reati di cui agli

36 *«In quelle pronunce si è precisato e va qui ribadito che, sotto il profilo soggettivo, versa quantomeno in una situazione di dolo eventuale, e non in mera colpa, il soggetto che, subentrando ad altri dopo la dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, abbia assunto la carica di liquidatore, senza aver compiuto il previo controllo, di natura puramente documentale, sugli ultimi adempimenti fiscali. E' stato più volte condivisibilmente affermato, infatti, che colui che assume la carica di liquidatore si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze»*.

37 Per la Cassazione *«Rimane in piedi, dunque, il dictum per cui l'assunzione della carica di amministratore o di liquidatore comporta, per comune esperienza, una minima verifica della contabilità, dei bilanci e delle ultime dichiarazioni dei redditi, per cui, ove ciò non avvenga, è evidente che colui che subentra nelle quote e assume la carica si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze. Il nuovo amministratore o il liquidatore, in altri termini, deve chiedere di visionare la documentazione fiscale e ci*

artt. 4 e 2 del DLgs 74/2000 che non consentivano riscontri immediati, come quelli delle somme da versare in base alle effettuate dichiarazioni, come per i casi richiamati, esaminati in passato dalla Corte di legittimità. Ed allora, per essi s’impone un onere di motivazione in concreto più stringente *«in ordine alla sussistenza del dolo quanto meno eventuale, cioè della conoscenza o della conoscibilità, attraverso una diligente verifica della contabilità e dei bilanci, ovvero da altri elementi desumibili dalle compiute indagini preliminari, della fittizietà delle poste e della falsità delle fatture inserite in dichiarazione»*.

1.3.2. L’amministratore di fatto e il prestanome.

E’ stato chiarito che *«in tema di reati tributari, ai fini della attribuzione ad un soggetto della qualifica di amministratore “di fatto” non occorre l’esercizio di “tutti” i poteri tipici dell’organo di gestione, ma è necessaria una significativa e continua attività gestoria, svolta cioè in modo non episodico od occasionale (Cass. Pen, Sez. 3, n. 22108 del 19/12/2014 Cc., dep. 27/05/2015, Rv. 264009, est. Scarcella)»*. In particolare, la Cassazione ha rimarcato che *«la titolarità della maggioranza, anche se pressoché totalitaria, del capitale sociale non può di per sé essere equiparata all’amministrazione di fatto, essendo a tal fine necessaria la concreta sussistenza di un effettivo potere di gestione della società (Sez. 5, n. 87 del 28/11/1966, Bertolotto, Rv. 103107; Sez. 5, n. 1184 del 09/10/1967, Panza, Rv. 106197; Sez. 5, n. 1361 del 04/12/1967, Zigiotti, Rv. 106933; Sez. 5, n. 542 del 10/11/1972, D’Alessio, Rv. 123016). Tale potere deve estrinsecarsi nell’esercizio concreto e con un minimo di continuità delle funzioni proprie degli amministratori o una di esse, coordinata con le altre. Amministratore di fatto, non può perciò essere “sic et simpliciter” ritenuto colui che si ingerisca comunque, genericamente o “una tantum” nell’attività sociale. Avuto riguardo all’oggetto dell’attività degli amministratori di una società di capitali, tra dette funzioni deve considerarsi in primo luogo il controllo della gestione della società sotto il profilo contabile ed amministrativo; a questa va poi aggiunta la stessa gestione con riferimento sia all’organizzazione interna che alla attività esterna costituente l’oggetto della società; e in particolare, con riferimento ad entrambe, la formulazione di programmi, la selezione delle scelte e la emanazione delle necessarie direttive; con riguardo all’organizzazione interna non deve poi prescindere dai necessari poteri deliberativi i cui effetti si riflettono sull’attività*

sono verifiche assai semplici e coincidenti con i minimi riscontri d’obbligo che devono essere eseguiti prima del subentro nella carica in difetto delle quali egli accetta il rischio che ci possa essere qualcosa che non va di cui è chiamato a rispondere anche penalmente».

esterna, mentre nell'ambito di quest'ultima deve tenersi conto delle funzioni di rappresentanza (Sez. 5, n. 1154 del 08/10/1991, Rapisarda, Rv. 191212)». Per delineare la figura dell'amministratore di fatto, quindi, è stato ritenuto necessario attingere ai criteri stabiliti dall'art. 2639, cod. civ., «che, pur essendo norma di più recente introduzione, dettata per i reati in materia di società e consorzi di cui al titolo XI del libro V del codice civile, ha di fatto codificato gli approdi giurisprudenziali che l'avevano preceduta (cfr. Sez. 1, n. 18464 del 12/05/2006, Ponciroli, Rv. 234254)». L'amministratore di fatto è dunque «colui il quale eserciti in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione. In linea con quanto già affermato da Sez. 5, n. 1154 del 1991, cit., "significatività" e "continuità" non comportano necessariamente l'esercizio di "tutti" i poteri propri dell'organo di gestione, ma richiedono l'esercizio di un'apprezzabile attività gestoria, svolta in modo non episodico od occasionale (Sez. 5, n. 43300 del 17/10/2005, Carboni, Rv. 232456; Sez. 5, n. 35346 del 20/06/2013, Tarantino, Rv. 256534)».

La Corte di Cassazione ha poi ribadito che «del reato di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette o IVA, l'amministratore di fatto risponde quale autore principale, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta, mentre l'amministratore di diritto, quale mero prestanome, è responsabile a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento (artt. 40, comma secondo, cod. pen. e 2932 cod. civ.), a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice (Cass. Pen., Sez. 3, n. 38780 del 14/05/2015 Ud., dep. 24/09/2015, Rv. 264971, est. Scarcella, in linea con Sez. 3, n. 23425 del 28/04/2011 - dep. 10/06/2011, Ceravolo, Rv. 250962). In presenza di prestanomi è stata tradizionalmente ritenuta irrilevante l'etichetta per privilegiare il concreto espletamento della funzione. Come ricorda la Cassazione, «tale orientamento costituisce il recepimento sul piano positivo del cosiddetto criterio funzionalistico o dell'effettività in forza del quale il dato fattuale della gestione sociale deve prevalere sulla qualifica formalmente rivestita ovviamente quando alla qualifica non corrisponda l'effettivo svolgimento delle funzioni proprie della qualifica, come avvenuto nella fattispecie. L'equiparazione degli amministratori di fatto a quelli formalmente investiti è stata affermata da questa Corte sia nella materia civile che in quella penale e tributaria (Cfr., nella materia civile: Cass. 5 dicembre del 2008 n. 28819; 12 marzo 2008, n. 6719; Sez. un. civile 18 ottobre 2005 n. 2013; in quella penale, per tutte: Cass. 7203 del 2008, Cass. n. 9097 del 1993 e, per le violazioni tributarie, cfr. Cass. Sez. trib., n. 21757 del 2005 nonchè Cass. pen. n. 2485 del 1995)». Limitando l'indagine alla responsabilità

dell'amministratore di fatto nei reati omissivi propri formalmente imputabili al prestanome, in base ai principi dianzi esposti, «*il vero soggetto qualificato non è il prestanome ma colui il quale effettivamente gestisce la società perché solo lui è in condizione di compiere l'azione dovuta, mentre l'estraneo è il prestanome. A quest'ultimo una corresponsabilità può essere imputata solo in base alla posizione di garanzia di cui all'art. 2392 cod. civ., in forza della quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi*». Nelle occasioni in cui la Corte di Cassazione si è occupata di reati, anche omissivi, commessi in nome e per conto della società, ha individuato nell'amministratore di fatto il soggetto attivo del reato e nel prestanome il concorrente per non avere impedito l'evento che in base alla norma citata aveva il dovere di impedire. Proprio perché il più delle volte il **prestanome** non ha alcun potere d'ingerenza nella gestione della società per addebitargli il concorso, la Corte di Cassazione «*ha fatto ricorso alla figura del dolo eventuale; si è sostenuto cioè che il prestanome accettando la carica ha anche accettato i rischi connessi a tale carica (cfr. Cass. 26 gennaio 2006, n. 7208; Cass. 6 aprile 2006, n. 22919, Cass. 26 novembre 1999, Dragomir, Rv 215199)*. Si può discutere se ed entro quali limiti la mera assunzione della carica possa giustificare l'affermazione di responsabilità anche del prestanome, ma è fuori discussione che l'autore principale è colui che, sia pure di fatto, ha l'amministrazione della società». Con specifico riferimento al reato ex art. 5 d.lgs. n. 74/2000, «*si deve rilevare che, a norma del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 1 i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione sono tutti i soggetti che possiedono redditi anche se non consegua alcun debito d'imposta e coloro che sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili. In base al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 1, comma 4, la dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche è sottoscritta a pena di nullità dal rappresentante legale e, in mancanza, da chi ne ha l'amministrazione, anche di fatto, o da un rappresentante negoziale. Il rappresentante legale si deve considerare mancante, non solo quando manca la nomina, ma anche in presenza di un prestanome che non ha alcun potere o ingerenza nella gestione della società e, quindi, non è in condizione di presentare la dichiarazione perché non dispone dei documenti contabili detenuti dall'amministratore di fatto. In tale situazione l'intraneo è colui che, sia pure di fatto, ha l'amministrazione della società mentre al prestanome il fatto potrebbe essergli addebitato a titolo di concorso a norma dell'art. 2392 c.c. e art. 40 cpv. c.p. a condizione che ricorra l'elemento soggettivo proprio del singolo reato. Tale principio si riscontra anche in materia di sanzioni amministrative tributarie. Il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11 parifica il legale rappresentante all'amministratore di fatto sancendo*

*formalmente la diretta responsabilità per le sanzioni anche degli amministratori di fatto. Il principio dell'equiparazione dell'amministratore di fatto a quello di diritto è stato recentemente recepito dal legislatore in occasione della riforma del diritto societario. Dispone l'art. 2639 c.c., introdotto con il D.Lgs. n. 6 del 2003, che per i reati societari previsti dal titolo quindicesimo del libro quinto del codice civile al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge è equiparato chi esercita in materia continuativa i poteri previsti dalle legge. La norma, ancorché riferita esplicitamente ai reati societari previsti dal codice civile, contiene la codificazione di un **principio generale applicabile ad altri settori penali dell'ordinamento** e per la sua natura interpretativa è applicabile anche ai fatti pregressi (sull'applicabilità ai fatti pregressi cfr. in motivazione Cass. n. 7203 del 2008). Tale principio incide non solo sulla configurabilità del concorso dell'amministratore di fatto nei reati commissivi, ma anche in quelli omissivi propri, nel senso che autore principale del reato è proprio l'amministratore di fatto, salva la partecipazione di estranei all'amministrazione secondo le regole del concorso di persone nel reato».*

1.3.3. Il socio amministratore di s.n.c., il consulente fiscale e il contribuente che si affida al professionista: - socio amministratore di s.n.c. non sottoscrittore della dichiarazione; consulente fiscalista e concorso nel reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74/2000 da esteroinvestizione; contribuente che si affida al professionista.

Socio amministratore di s.n.c. non sottoscrittore della dichiarazione.

Secondo la Cassazione (Sez. 3, n. 50201 del 28/04/2015 Ud., dep. 22/12/2015, Rv. 265936, est. R. Grillo, Annulla con rinvio, App. Milano, 16/07/2014) «*ai fini della configurabilità del reato di dichiarazione infedele (di cui all'art. 4 D.Lgs. 74 del 2000), nell'ipotesi di società in nome collettivo in cui i poteri di amministrazione spettano ai soci in modo disgiunto, la sottoscrizione della dichiarazione da parte di un socio, in assenza di un conferimento di delega in materia fiscale in via esclusiva ad uno di essi, non esonera automaticamente gli altri da responsabilità, essendo comunque necessario accertare, in concreto, se e quale tipo di attività gestionale venga svolta dagli altri soci nella specifica materia fiscale*». Nel fattispecie, l'imputato, socio amministratore di una società in nome collettivo riteneva dirimente a favore del riconoscimento della sua non responsabilità il fatto di non aver sottoscritto la dichiarazione fiscale, in effetti firmata da diverso amministratore, provvisto di pari poteri. Il giudice di merito non aveva accertato un concreto contributo alla commissione del reato,

avendo richiamato un'isolata pronuncia (Sez. 3[^] 17.5.1991 n. 7167, P.C. in proc. Pizzicannella, Rv.188170) secondo la quale *“in tema di reati tributari (nella specie infedele dichiarazione dei redditi), qualora i soci di una società in nome collettivo abbiano, in assenza di una specifica previsione contenuta nell'atto costitutivo, la responsabilità della amministrazione disgiunta della società, se ad uno solo di essi vengono delegate le incombenze fiscali, gli altri soci non sono responsabili delle infrazioni commesse”*. In effetti, anche in altre decisioni della Suprema Corte, risalenti nel tempo, come riconosciuto nella recente occasione, si afferma che solo una delega ufficiale conferita ad un soggetto diverso da quello astrattamente tenuto alla dichiarazione fiscale esonera quest'ultimo da responsabilità (v. oltre a Sez. 3[^] 7167/91 cit. anche Sez. 3[^] 7.6.1991 n. 7209, Pisano, Rv. 188177). Ritenuto che dagli atti non emergeva la prova che ad uno dei soci fossero state delegate le intere incombenze fiscali, tanto era bastato al giudice di merito per ritenere responsabile l'amministratore non sottoscrittore. La Cassazione, per contro, ha censurato come insufficiente ed illogica tale motivazione assumendo necessaria la verifica della ricezione da parte del socio firmatario di un un'esplicita delega per la gestione in via esclusiva della intera materia fiscale riguardante la società e soprattutto del preciso contributo attivo, al di là del mero ruolo di amministratore, svolto dal socio non firmatario nella commissione del fatto allo stesso ascritto. Sebbene il delitto ex art. 4 d.lgs. n. 74/2000 non sia un reato proprio (in quanto è realizzabile da chiunque) «è però evidente che il soggetto attivo del reato è **colui che inserisce all'interno della dichiarazione fiscale per l'anno di riferimento elementi passivi fittizi o comunque dati che rendono quella dichiarazione infedele; non è naturalmente escluso che altri soggetti diversi dal materiale sottoscrittore della dichiarazione possano concorrere nel reato, come per esempio accade nella ipotesi in cui la dichiarazione infedele venga materialmente compilata dal consulente fiscale su incarico del contribuente (così Sez. 3[^] 9.1.1991 n. 1781, Bacchi, Rv. 186430 in cui si parla anche della eventualità di un concorso [oltre che doloso] anche “colposo” del professionista)**.

Consulente fiscalista e concorso nel reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74/2000 da esterovestizione.

Rispetto a fattispecie in cui è stata esclusa la responsabilità di terzi, tra cui figure di **consulente commercialista/fiscalista** di gruppo societario, a titolo di concorso nel **reato di cui all'art. 5, d. lgs. n. 74 del 2000**, per la collaborazione, con i soggetti sottoposti all'obbligo dichiarativo, nella “esterovestizione” di società cui imputare i profitti da sottrarre alla imposizione fiscale, la Cassazione

ha ribadito che *«in materia tributaria, il delitto di omessa dichiarazione dei redditi o Iva è reato omissivo proprio, che può essere commesso solo da chi, secondo la legislazione fiscale, è obbligato alla relativa presentazione; con la conseguenza che, salve le ipotesi di costringimento fisico e di errore determinato dall'altrui inganno, il concorso nel reato è ipotizzabile solo in forma morale, quando cioè chi vi è obbligato ha omesso di presentare la dichiarazione perché istigato o rafforzato nelle sue intenzioni o in attuazione di un accordo intercorso con altri soggetti. (Sez. 3, n. 43809 del 24/10/2014 Ud., dep. 30/10/2015, Rv. 265121, est. Aceto). La Corte di legittimità ha ritenuto che la responsabilità ipotizzata dall'accusa si basava sul ruolo formalmente e sostanzialmente disimpegnato nell'ambito attribuzioni di competenza nella esterovestizione. L'unica causa di corresponsabilità derivava cioè dalla collaborazione rispetto ad essa offerta al management dell'impresa, «per aver ideato, progettato, attuato l'esterovestizione della società tenendo comportamenti coerentemente espressivi del relativo management ad essi riconducibile sotto ogni profilo». La Cassazione, in proposito, ha escluso qualsiasi relazione causale tra le condotte (rectius: ruoli e qualifiche) ascritte ai correi e la volontà istantanea e unisussistente dell'amministratore di non presentare le dichiarazioni dei redditi in Italia che si consuma alla scadenza del termine stabilito per l'adempimento. «La decisione di omettere l'azione antidoverosa, quando non condizionata da costringimento fisico o errore indotto (incontestabilmente esclusi nel caso di specie), appartiene al dominio finalistico dell'autore sicché la libera volontà che in esso si esprime non si pone in relazione di causa-effetto con condotte altrui. Il concorso di persone è dunque configurabile solo in forma morale, sotto il profilo della istigazione o dell'accordo a non compiere quella specifica condotta (nel caso di specie la mancata presentazione in Italia delle dichiarazioni annuali indicate nella rubrica), non altre».*

Contribuente che si affida al professionista.

In tema di reati tributari, *«l'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione (art. 5, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), in quanto, trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale ed indelegabile il relativo dovere; tuttavia, la prova del dolo specifico di evasione non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo né da una "culpa in vigilando" sull'operato del professionista che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo, ma dalla ricorrenza di*

*elementi fattuali dimostrativi che il soggetto obbligato ha consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale» (Cass. Pen., Sez. 3, n. 37856 del 18/06/2015 Ud. , dep. 18/09/2015, Rv. 265087). In motivazione, la Corte ha ricordato che «l'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi incombe direttamente sul contribuente e, in caso di persone giuridiche, su chi ne abbia la legale rappresentanza, tenuto a sottoscrivere la dichiarazione a pena di nullità (art. 1, comma 4, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). Il fatto che il contribuente (la persona giuridica nel caso di specie) possa avvalersi di persone incaricate della materiale predisposizione e trasmissione della dichiarazione (art. 3, commi 3 e 3-bis, d.P.R. n. 322 del 1998, cit.) non vale a trasferire su queste ultime l'obbligo dichiarativo che fa carico direttamente al contribuente il quale, in caso di trasmissione telematica della dichiarazione, è comunque obbligato alla conservazione della copia sottoscritta della dichiarazione (art. 1, comma 6, d.P.R. n. 322 del 1998). L'adempimento formale, dunque, fa carico al contribuente il quale deve essere a conoscenza delle relative scadenze e può anche giovare, a fini penali, del termine di 90 giorni concesso dalla legge in caso di infruttuoso superamento del termine (artt. 2, comma 7, d.P.R. n. 322 del 1998 e 5, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000). Ne consegue che il sol fatto di aver affidato ad un professionista, già incaricato della tenuta della contabilità, il compito di predisporre e trasmettere la dichiarazione dei redditi, non è circostanza che giustifica di per sé la violazione dell'obbligo o possa escludere la consapevolezza della inutile scadenza del termine. Solo la forza maggiore può giustificare tale omissione (Sez. 3 n. 3928 del 25/02/1991, Rv. 186784), ma nella valutazione della sua sussistenza non si può prescindere dal fatto che il contribuente ha, come detto, 90 giorni di tempo dalla scadenza del termine per adempiere all'obbligo». Nondimeno, la Cassazione ha rimarcato che per la consumazione del reato di omessa dichiarazione dei redditi è necessario il dolo specifico di evasione, poiché la semplice violazione dell'obbligo dichiarativo non basta, essendo necessaria non solo l'effettiva evasione (superiore al *quantum* previsto dalla norma, ritenuto da questa Corte di cassazione elemento costitutivo del reato) ma anche la prova che l'omessa dichiarazione sia preordinata proprio all'evasione dell'imposta e per le quantità superiori alla soglia della rilevanza penale, nella consapevolezza del loro ammontare. Se non è sufficiente a tal fine il richiamo alla “*culpa in vigilando*”, che trasforma il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo, né al “*dolus in re ipsa*”, sebbene non sia illogico «*trarre dai dati fattuali a disposizione dei giudici di merito la prova della effettiva sussistenza di tale consapevole volontà*».*

1.4. Le vicende del reato e della pena.

1.4.1. Circostanza attenuante del pagamento del debito tributario (ante riforma del 2015): *adesione all'accertamento ed integrale estinzione dell'obbligazione tributaria.*

Con riferimento all'attenuante del pagamento del debito tributario (in origine prevista dall'art. 13 d.lgs. n. 74/2000, norma trasfusa, a seguito della riforma del 2015, nell'articolo 13-bis d.lgs. n. 74/2000) la Cassazione ha ribadito l'insegnamento alla cui stregua essa «*non è applicabile in caso di adesione all'accertamento, atteso che il suo riconoscimento è subordinato all'integrale 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 Ud., dep. 18/03/2015, Rv. 262784, est. Pezzella)* Come ha ricordato la pronuncia in esame, «*il D.Lgs. n. 74 del 2000, introducendo all'art. 13 la circostanza attenuante speciale del pagamento del debito tributario, prevede che le pene previste per i delitti di cui allo stesso decreto siano diminuite fino alla metà e che non si applichino le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. Ciò posto, è il dettato stesso della norma, laddove si richiede appunto la estinzione del debito, a far ritenere che presupposto necessario del trattamento sanzionatorio più favorevole sia l'integrale pagamento di quanto dovuto all'Erario, non essendo dunque sufficiente la mera ammissione al provvedimento di rateazione intervenuta prima della dichiarazione di apertura del dibattimento. Del resto - com'è stato ripetutamente sottolineato da questa Corte di legittimità (cfr. ex plurimis sent. 37748/2014) anche sotto il profilo della ratio della norma, la condotta meritevole del trattamento premiale è solo quella effettivamente idonea ad apportare un beneficio in termini patrimoniali all'Erario, non apparendo significativo sotto tale profilo il mero provvedimento di ammissione alla rateazione posto che l'interessato, una volta ammesso alla rateazione, ben potrebbe restare inadempiente rispetto al pagamento della singole rate». Ed «anche in caso di procedure conciliative o di adesione, presupposto della applicabilità della circostanza attenuante è l'intervenuta integrale estinzione del debito d'imposta (cfr. sez. 3, n. 30580 del 13.5.2004, Pisciotta, rv. 229355; conf. sez. 3, n. 176 del 5.7.2012 dep. 7.1.2013, Zorzi rv. 254146; conf. sez. 3 n. 37748 del 16.7.2014,*

rv. 260189; sez. 3, n. 5681 del 27.11.2013, Crocco, rv. 258691). L'attenuante in questione, non è applicabile, in altri termini, in caso di rateizzazione del debito di imposta già iscritto a ruolo e indicato nella cartella di pagamento, atteso che il riconoscimento del beneficio è subordinato all'integrale ed effettiva estinzione dell'obbligazione tributaria. E l'avvenuto puntuale pagamento delle eventuali rate già scadute non garantisce certamente il pagamento delle successive rate a scadere».

1.4.2. La prescrizione delle grandi frodi IVA: lo stato dell'arte.

Con la sentenza 8 settembre 2015 la **Grande Camera della Corte di Lussemburgo** ha dichiarato che il combinato disposto dell'art. 160, ultimo comma, e dell'art. 161 c.p. italiano (per cui l'atto interruttivo verificatosi nei procedimenti penali riguardanti frodi gravi in materia di IVA finisce per comportare il prolungamento del termine di prescrizione, almeno per gli incensurati, di solo un quarto della sua durata iniziale) è idoneo a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall'art. 325, par. 1 e 2, TFUE, nell'ipotesi in cui impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea; ovvero, alternativamente, in cui preveda, per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro, termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea. In altre parole, nella misura in cui il meccanismo della prescrizione previsto nella disciplina italiana può determinare la pratica e sistematica impunità delle gravi frodi in materia di IVA, o una sperequazione dei termini di prescrizione previsti per la salvaguardia delle ragioni finanziarie interne, lasciando senza tutela adeguata quelle dell'Unione europea, esso deve considerarsi incompatibile con gli obblighi europei di tutela penale, il cui contenuto travalica la definizione astratta di norme incriminatrici e si estende all'applicazione nel caso concreto delle pene da esse previste nel caso di violazione. Il giudice comunitario ha però precisato che si tratta di circostanze affidate alla verifica del giudice nazionale (cfr. §§ 44, 48, 58).

Il risultato di una prima verifica è compendiato nella sentenza della Corte di Cassazione n. 2210/2016 (Sez. 3, n. 2210 del 17/09/2015 Ud., dep. 20/01/2016, Rv. 266121, est. Scarcella) che ha affermato che «*in materia di reati tributari, nelle ipotesi consistenti in condotte fraudolente che comportino, in concreto, l'evasione in misura "grave" di tributi IVA devono essere disapplicate - in quanto*

in contrasto con gli obblighi comunitari imposti agli Stati membri dall'art. 325, paragrafi 1 e 2, del TFUE, in considerazione di quanto affermato nella sentenza della Corte di giustizia, Grande Sezione, 8 settembre 2015, C-105/14, Taricco - le disposizioni in materia di prescrizione di cui agli artt. 160, terzo comma, ultima parte, e 161, comma secondo, cod. pen., trovando invece applicazione, in tali casi, la più rigorosa disciplina già prevista nell'ordinamento per i delitti di cui all'art. 51, comma 3-bis e 3-quater, cod. proc. pen., secondo cui il termine ordinario di prescrizione ricomincia a decorrere dopo ogni atto interruttivo»³⁸.

Nella sentenza n. 2210 del 2016 la Corte regolatrice ha chiarito le premesse rilevanti tratte dalla ricordata pronuncia comunitaria. Esse sono così riepilogabili: (i) l'effetto diretto dei primi due paragrafi dell'art. 325 TFUE comporta «*di rendere ipso iure inapplicabile, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale esistente*» (§ 52), nel caso di specie rappresentata dalle norme di cui agli artt. 160 e 161 c.p.; (ii) la Grande Sezione non pretende la disapplicazione dei termini di prescrizione previsti dall'art. 157 c.p. (conciliabili con gli obblighi UE), né la disapplicazione dell'art. 160 c.p. nella parte in cui disciplina, in linea generale, gli atti interruttivi e i loro effetti (disponendo che, dopo ogni atto interruttivo, la prescrizione comincia nuovamente a decorrere dal giorno dell'interruzione), ma solo l'ultima proposizione dell'ultimo comma, successiva al punto e virgola, ove si dispone che «*in nessun caso i termini stabiliti nell'articolo 157 possono essere prolungati oltre il termine di cui all'articolo 161, secondo comma, fatta eccezione per i reati di cui all'articolo 51, commi 3-bis e 3-quater, del codice di procedura penale*»; (iii) la condizione di operatività dell'obbligo è che la frode sia "grave", nozione per la quale la Corte U.E. non fornisce alcuna indicazione quantitativa circa la soglia minima di gravità, lasciando così al giudice penale italiano il compito di individuarla, delimitando l'ambito di applicazione della norma europea. Da tali premesse la Cassazione ha tratto una delle prime soluzioni al problema della disapplicazione obbligata: nei processi per reati di grave frode IVA nei quali il giudice nazionale riconosca il pericolo di sistematica ed effettiva impunità, «*il termine ordinario di prescrizione ricomincerà da capo a decorrere dopo ogni atto*

³⁸ Dopo la condanna pronunciata il 4 dicembre 2013 dal Tribunale di Pesaro per reati continuati previsti dall'art. 2, D.Lgs. n. 74 del 2000, la Corte di Appello di Ancona accoglieva parzialmente l'appello, confermando, per i periodi imposta 2005-2007, la condanna, con sentenza del 26 ottobre 2014, depositata in data 16 gennaio 2015. In quest'ultima data, applicando il combinato disposto degli artt. 160, ultimo comma e 161, comma 2 c.p., sarebbe maturata la prescrizione "massima" anche per i più recenti periodi. La Corte di Cassazione ha disapplicato le norme appena citate, senza estendere gli effetti al periodo 2003-2004, già dichiarati prescritti nei due gradi di merito, sia pure sulla base di valutazione ritenuta erranea, in quanto contrastante con il principio della sentenza Taricco.

interruttivo», anche al di fuori dei procedimenti attribuiti alla competenza della Procura distrettuale, per i quali già vige questa regola, senza i vincoli dei limiti massimi stabiliti dal successivo art. 161 c.p. in maniera differenziata per delinquenti primari o recidivi. E' già questo, in effetti, il regime della prescrizione, ad esempio, per l'associazione finalizzata al contrabbando di tabacchi di cui all'art. 291-quater D.P.R. 23 gennaio 1943, n. 436 (rientrante tra i reati di competenza della Procura distrettuale ex art. 51, comma 3-bis c.p.p.) e che ha indotto la Commissione a lamentare una asimmetria rispetto al corrispondente reato associativo finalizzato all'evasione IVA, segnalandola come trasgressione del § 2 dell'art. 325 TFUE, a tenore del quale gli Stati membri sono tenuti ad adottare “per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari” (principio di tutela equivalente). Ciò significa, in linea con i primi commenti della dottrina, che la disapplicazione non determina la reviviscenza di una norma anteriore (ossia, non risorge il regime della prescrizione antecedente alle modifiche introdotte dalla L. n. 251 del 2005) perché «*non incide sulla norma abrogatrice (e sull'effetto abrogativo) ma, appunto, secondo la esplicita indicazione della sentenza europea, comporta solo l'applicazione alla grave frode IVA del termine massimo previsto per i reati di cui all'art. 51-bis c.p.p.: in questa mancata applicazione la sentenza europea ha ravvisato il contrasto col principio del Trattato*». La disapplicazione non può giungere, però, sino alla revoca della dichiarazione di estinzione del reato già intervenuta, perché in tal caso il soggetto ha acquisito un diritto soggettivo che prevale sulle istanze punitive dello Stato. Risolta, ancora, la valutazione della Cassazione circa l'inesistenza di ragioni per sollevare una questione di legittimità costituzionale per ritenuta evidente «*mancanza di controlimiti e di dubbi ragionevoli sulla compatibilità degli effetti della imposta disapplicazione con le norme costituzionali italiane*». In proposito, la Corte regolatrice ha ricordato, anzitutto, come la stessa CGUE non abbia eluso il problema. Ad avviso della Corte di Lussemburgo deve escludersi che il principio di legalità (riconosciuto dall'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione, che recepisce la nozione emersa nell'interpretazione della Corte di Strasburgo rispetto alla corrispondente previsione dell'art. 7 della CEDU) resti vulnerato dalla disapplicazione di una norma del codice penale in materia di prescrizione contraria al diritto UE con effetti sfavorevoli per l'imputato. Nella sensibilità dei giudici eurounitari, «*la materia della prescrizione del reato attiene in realtà alle condizioni di procedibilità del reato, e non è pertanto coperta dalla garanzia del nullum crimen, tanto che persino l'applicazione a fatti già commessi*

*ma non ancora giudicati in via definitiva del termine di prescrizione ad opera del legislatore deve ritenersi compatibile con l'art. 7, che si limita a garantire che il soggetto non sia punito per un fatto e con una pena previsti dalla legge come reato al momento della sua commissione»³⁹. La pregnanza dell'interpretazione della Corte di Giustizia U.E. è stata sottolineata rilevandone la natura dichiarativa (non creativa) e la perfetta coerenza con evoluzione nel diritto comunitario, specie a partire dal Trattato di Maastricht, connotatosi per l'inclusione della lotta alle frodi nel cd. Terzo pilastro, secondo i contenuti dell'art. 285 TCE, diretto antesignano dell'art. 325 TFUE. Sviluppo che conduce ad escludere che possa anche solo parlarsi di applicazione retroattiva di norme penali incriminatrici sanzionatorie. Sul fronte dell'Unione Europea, la minor tutela della legalità processuale rispetto a quella penale sostanziale sarebbe confermata dalla materia del MAE, delle pronunce della CGUE sulla L. n. 69 del 2005 nonché dal Quarto protocollo alla Convenzione del Consiglio di Europa del 1957 sull'extradizione. Ciò ricapitolato, la Corte di Cassazione assume non rilevante la soluzione della questione dogmatica circa la natura sostanziale o processuale della prescrizione e propone una soluzione non priva di originalità. In particolare, operando un'affilata *distinzione tra disciplina e termini della prescrizione e durata massima dell'interruzione*, enuclea quest'ultima dalla prima e le riconnette sicuro profilo processuale, giungendo a riconoscerla come sprovvista di copertura costituzionale. In particolare, la Corte rimarca che *«la sentenza europea non incide sulla disciplina e sui termini di prescrizione, ma solo sulla durata massima della interruzione, peraltro comportando l'applicazione anche per le gravi frodi in tema di IVA di una norma già prevista per altri casi concernenti imposte nazionali»* e richiama l'insegnamento della sentenza n. 236 del 2011 della Corte Costituzionale per confermare che le norme interessate dalla disapplicazione non beneficiano della copertura dell'art. 25 Cost. e dell'art. 7 CEDU. Nell'occasione, infatti, il giudice delle legge italiano, senza attivare alcun contro limite, aveva utilizzato il precedente giurisprudenziale della sentenza 22 giugno 2000 (Coéme e altri contro Belgio) con cui la Corte di Strasburgo aveva ritenuto non in contrasto con la citata norma convenzionale una legge belga che prolungava, con efficacia retroattiva, i tempi di prescrizione dei reati. Rimangono irrisolte alcune problematiche interpretative, delle quali la Corte regolatrice non ha ravvisato la*

39 Già l'Avvocato generale aveva rimarcato questa lettura processuale della prescrizione, osservando che "non sussiste [per l'individuo] un affidamento meritevole di tutela" a "che le norme applicabili sulla durata, il decorso e l'interruzione della prescrizione debbano necessariamente orientarsi sempre alle disposizioni di legge in vigore al momento della commissione del reato" (§ 119 delle conclusioni, Avvocato Generale).

rilevanza nel caso posto alla sua valutazione. La Cassazione sembra non escludere che l'obbligo di disapplicazione possa operare non soltanto per i procedimenti relativi alle “frodi” in materia di IVA, estendendosi a «qualsiasi reato tributario che comporti, nel caso concreto, l'evasione in misura grave di tributi IVA (ad es. l'omessa dichiarazione ex art. 5 o l'omesso versamento del tributo ex art. 10-ter D.Lgs. n. 74 del 2000); di certo, non si impegna nel risolvere la questione se, per valutare la gravità della frode (o della violazione IVA), ci si debba limitare ai singoli reati oppure se si debba avere riguardo alla totalità di tutti i reati posti in continuazione, anche dei reati dichiarati estinti per prescrizione, tenendo o meno conto del valore complessivo dell'evasione. Conclusivamente, per i reati non ancora estinti per prescrizione, secondo la Corte di Cassazione il giudice nazionale dovrà distinguere: a) se l'eventuale futura dichiarazione di prescrizione dipende dal mancato rispetto dei termini di cui all'art. 157 c.p., nulla quaestio, non essendo stato questo punto toccato dalla pronuncia della C.G.U.E.; b) se l'eventuale futura dichiarazione di estinzione dipende, invece, dal combinato disposto degli artt. 160, comma 3, e 161, comma 3 c.p., queste norme devono essere disapplicate. In questo ultimo caso, dunque, il soggetto non ha alcun diritto soggettivo che prevale sulla pretesa punitiva dello Stato, né è titolare di una aspettativa giuridica al maturarsi della prescrizione (cfr. Corte Cost., Ord. n. 452 del 1999). Il mutamento della durata massima della interruzione, quindi, viene considerato attenere a *«termine di natura squisitamente processuale, il quale deve considerarsi subvalente rispetto alla fedeltà agli obblighi europei discendenti dagli artt. 4 TUE e 325 TFUE: il contrasto con gli obblighi europei concerne, pertanto, unicamente il regime della durata massima del termine che comincia a decorrere dopo l'interruzione della prescrizione, regime che non riceve copertura dall'art. 25 Cost.»*.

Con successiva sentenza (Cass. Pen., Sez. 4, n. 7914 del 25/01/2016 ud., dep. 26/02/2016, Rv. 266078, est. G. Pavich), la Corte di Cassazione ha ritenuto che i principi affermati dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande sezione, Taricco e altri dell'8 settembre 2015, C-105/14, in ordine alla possibilità di disapplicazione della disciplina della prescrizione prevista dagli artt. 160 e 161 cod. pen. se ritenuta idonea a pregiudicare gli obblighi imposti a tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea, **non si applicano ai fatti già prescritti alla data di pubblicazione di tale pronuncia** (3 settembre 2015), in tal senso reputando non rilevante la questione di costituzionalità sollecitata.

Con diversa pronuncia (Cass. pen., sez. 3, ord. n. 28346 del 30 marzo 2016, dep. 8 luglio 2016, Est. Riccardi) la Cassazione, per contro, si è determinata a

sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 della legge 2 agosto 2008, n. 130, che ordina l'esecuzione del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, come modificato dall'art. 2 del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007 (TFUE), nella parte che impone di applicare l'art. 325, § 1 e 2, TFUE, dalla quale - nell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia, 08/09/2015, causa C - 105/14, Taricco - discende l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare gli artt. 160, comma 3, e 161, comma 2, cod. pen., in presenza delle circostanze indicate nella sentenza, allorquando ne derivi la sistematica impunità delle gravi frodi in materia di IVA, anche se dalla disapplicazione, e dal conseguente prolungamento del termine di prescrizione, discendano effetti sfavorevoli per l'imputato, per contrasto di tale norma con gli artt. 3, 11, 25, comma 2, 27, comma 3, 101, comma 2, Cost.

Nell'occasione è stata richiamata la dottrina dei *controlimiti* (p. 20-22 della ordinanza⁴⁰) e segnalata la non manifesta infondatezza della questione di costituzionalità per la prospettata violazione dei seguenti principi che li sostanziano: (i) il principio di *irretroattività della legge penale* (art. 25, comma 2, Cost.), atteso che la disapplicazione in esame determinerebbe la retroattività *in malam partem* della normativa nazionale risultante, con l'effetto di allungare i tempi della prescrizione anche in relazione a fatti commessi prima della sentenza Taricco, in contraddizione con il corretto inquadramento della prescrizione tra i presupposti e le condizioni della punibilità; non apparendo persuasiva la tesi secondo la quale la disciplina della prescrizione avrebbe natura sostanziale prima dell'esercizio dell'azione penale, assumendo invece natura processuale dopo l'attivazione della pretesa punitiva, con la conseguenza che solo la disciplina dell'interruzione della prescrizione sarebbe attratta nella logica del processo, sottratta alla garanzia dell'art. 25, comma 2, Cost. e governata dal principio *tempus regit actum*; infatti, la distinzione tra disciplina sostanziale della prescrizione e disciplina processuale dell'interruzione della prescrizione appare «una *fiction* insuscettibile di fondare, comunque, un'applicazione di più lunghi termini di prescrizione a fatti commessi in precedenza»; (ii) l'*irretroattività della legge penale, il diritto di difesa* (art. 24 Cost.) ed il *principio di uguaglianza* (art. 3 Cost.), per la violazione del diritto dell'imputato a non subire l'applicazione,

40 «Secondo quanto ripetutamente riconosciuto dalla Corte Costituzionale, "la Costituzione italiana contiene alcuni principi supremi che non possono essere sovvertiti o modificati nel loro contenuto essenziale neppure da leggi di revisione costituzionale o da altre leggi costituzionali. Tali sono tanto i principi che la stessa Costituzione esplicitamente prevede come limiti assoluti al potere di revisione costituzionale, quale la forma repubblicana (art. 139 Cost.), quanto i principi che, pur non essendo espressamente menzionati fra quelli non assoggettabili al procedimento di revisione costituzionale, appartengono all'essenza dei valori supremi sui quali si fonda la Costituzione italiana».

imprescissa, di una disciplina penale complessivamente più rigorosa rispetto a quella vigente al momento di commissione del fatto; (iii) principio di *riserva assoluta di legge in materia penale* (art. 25, comma 2, Cost.); il fondamento ed i presupposti della responsabilità penale, compresa la dimensione della punibilità, devono essere previsti esclusivamente dalla legge statale, nozione nella quale non rientra (Corte cost., 230 del 2012) il più ampio concetto di “law”, comprensivo anche del diritto giurisprudenziale (pur nella più ampia dimensione sovranazionale); (iv) il principio di *tassatività e determinatezza* (art. 25, comma 2, Cost.), atteso che la Corte di Giustizia individua i presupposti dell’obbligo di disapplicazione delle norme sull’interruzione della prescrizione in concetti vaghi ed indeterminati, quali “la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’UE” ed il “numero considerevole di casi di frode grave” che dovrebbe essere oggetto di accertamento giudiziale; (v) il principio di *uguaglianza* (art. 3 Cost.), atteso che da disapplicazione determinare che «*la prescrizione, nel settore delle frodi gravi agli interessi finanziari dell’UE, non avrà più i contorni di una disciplina pret à porter, confezionata in serie, ma assumerà i connotati di una disciplina ‘su misura’ del singolo processo, o del singolo imputato, o, addirittura, di gruppi di imputati*»; (vi) il principio di *separazione dei poteri e di sottoposizione del giudice soltanto alla legge* (art. 101, comma 2, Cost.), essendo affidato al giudice l’individuazione dell’oggetto (“frode grave”), dell’ambito di applicabilità (“la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’UE”), e la valutazione di ineffettività della disciplina (“in un numero considerevole di casi di frode grave”), assegnando all’ordine giudiziario un potere normativo riservato al legislatore; (vii) il principio della *finalità rieducativa della pena* (art. 27, comma 3, Cost.), con prolungamento dei termini di prescrizione, e quindi della punibilità, in ragione della tutela degli interessi finanziari dell’U.E., con funzionalizzazione della pena eccentrica rispetto al teleologismo costituzionale: la pena non tende più alla rieducazione del condannato, secondo quanto previsto dall’art. 27, comma 3, Cost., ma diviene strumento di tutela degli interessi finanziari dell’Unione; (viii) i principi di *ragionevolezza* (art. 3 Cost.) e della *finalità rieducativa della pena* (art. 27, comma 3, Cost.), poiché nel caso dell’obbligo di disapplicazione sancito dalla Corte di Giustizia, il prolungamento dei termini di prescrizione riguarderebbe non già “alcuni tipi di reato”, ma soltanto i reati che ledono gli interessi finanziari dell’UE; non è il “tipo di reato” che viene assunto a *discrimen* del differente trattamento, ragionevole in virtù del maggior allarme sociale o della complessità dell’accertamento, ma il “tipo di fatto”, in quanto offensivo degli interessi finanziari dell’UE; (ix) il principio del *rispetto dei controlimiti*

alle limitazioni di sovranità (art. 11 Cost.), la dottrina dei “controlimiti” non dovendo esser intesa come forma di resistenza degli Stati nazionali ai processi di integrazione sovranazionale e internazionale, ma quale espressione rigorosa della sovranità popolare, nella sua dimensione irrinunciabile.

1.4.3. La causa di non punibilità *ex art. 131-bis c.p.* ed i reati tributari.

La Cassazione ha escluso l'applicabilità dell'istituto di cui all'art. 131-*bis* c.p., per insussistenza dei presupposti sul piano oggettivo, con riferimento ad un omesso versamento IVA quantificato nella somma complessiva di 255.486,00 euro, ovvero di 5.486 euro superiore alla nuova soglia fissata dal d.lgs. n. 158/2015. La Corte ha affermato, in particolare, che *«in tema di reati tributari, non è applicabile la causa di non punibilità della “particolare tenuità del fatto” alla condotta di omesso versamento di IVA per un importo di poco superiore alla soglia di punibilità, fissata a 250.000 euro dall'art. 8 del D.Lgs. n. 158 del 2015, atteso che l'eventuale particolare tenuità dell'offesa non deve essere valutata con riferimento alla sola eccedenza rispetto alla soglia di punibilità prevista dal legislatore, bensì in rapporto alla condotta nella sua interezza, avendo, dunque, riguardo all'ammontare complessivo dell'imposta non versata* (Cass. Pen. Sez. 3, n. 51020 del 11/11/2015 Ud., dep. 29/12/2015, Rv. 265982, estensore Mengoni E.). Da tale principio la Corte ha tratto il convincimento che la violazione riscontrata a carico dell'imputato *«deve esser quantificata nella complessiva somma di 255.486,00 euro, non anche nel minor importo di 5.486,00 euro, sì da non potersi all'evidenza riconoscere che l'offesa al bene tutelato dalla norma sia stata di particolare tenuità. Salvo aggiungere, comunque, che nel caso di specie difetterebbe anche il requisito della “non abitualità” della condotta, ancora previsto dall'art. 131-bis in esame, atteso che il ricorrente è stato riconosciuto colpevole del medesimo reato anche con riguardo all'anno di imposta 2005, sebbene l'omissione debba esser dichiarata estinta per sopravvenuta prescrizione».*

In ogni caso, *«in tema omesso versamento di IVA, la causa di non punibilità della “particolare tenuità del fatto”, prevista dall'art. 131-bis cod. pen., è applicabile soltanto alla omissione per un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità, fissata a 250.000 euro dall'art. 10-ter D.Lgs. n. 74 del 2000, in considerazione del fatto che il grado di offensività che dà luogo a reato è già stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di rilevanza penale* (Sez. 3, Sentenza n. 13218 del 20/11/2015 Ud., dep. 01/04/2016, Rv.

266570, est. Andronio)». In applicazione del principio, la Corte ha ritenuto non particolarmente tenue, sul piano oggettivo, l'omesso versamento di 270.703 euro⁴¹.

1.4.4. Limiti dell'efficacia estintiva dello “scudo fiscale”.

La Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 2221 del 06/10/2015 Cc., dep. 20/01/2016, Rv. 266012, est. Aceto) ha confermato che «*ai fini della applicazione della speciale causa di non punibilità introdotta dall'art. 13 bis, D.L. 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102, come ulteriormente modificato dal D.L. 3 agosto 2009, n. 103, convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 ottobre 2009, n. 141, relativa al rimpatrio di attività finanziarie e patrimoniali detenute irregolarmente fuori dal territorio dello Stato (cosiddetto “scudo fiscale”), è preciso onere dell'interessato indicare gli specifici elementi e le circostanze dai quali poter desumere che le somme rimpatriate o regolarizzate corrispondono a quelle oggetto della condotta incriminata o comunque hanno attinenza con il reato contestato*». Come noto, ai sensi dell'art. 13-bis, comma 4, d.l. 1 luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, come ulteriormente modificato dal d.l. 3

⁴¹ In motivazione: «*La natura sostanziale dell'istituto di nuova introduzione implica la possibilità di applicare l'art. 133 bis cod. pen. anche ai procedimenti in corso al momento della sua entrata in vigore, per la retroattività della legge più favorevole, secondo quanto stabilito dall'art. 2, comma 4, cod. pen. Può anche ritenersi che la questione della particolare tenuità del fatto sia proponibile anche nel giudizio di legittimità, tenendo conto di quanto disposto dall'art. 609, comma 2, cod. proc. pen.: si tratta, nel caso di specie, di questione che non sarebbe stato possibile dedurre in grado di appello, non essendo ancora entrata in vigore la relativa disciplina. L'applicabilità dell'art. 131 bis cod. pen. presuppone, tuttavia, valutazioni di merito, oltre che la necessaria interlocuzione dei soggetti interessati. Da ciò consegue che, nel giudizio di legittimità, dovrà preventivamente verificarsi la sussistenza, in astratto, delle condizioni di applicabilità del nuovo istituto, procedendo poi, in caso di valutazione positiva, all'annullamento della sentenza impugnata con rinvio al giudice del merito affinché valuti se dichiarare il fatto non punibile. E la causa di non punibilità potrà ritenersi sussistente solo in presenza del duplice requisito della particolare tenuità dell'offesa della non abitualità del comportamento, dovendosi desumere la particolare tenuità dell'offesa dalle modalità della condotta e dall'esiguità del danno o del pericolo, da valutarsi sulla base dei criteri indicati dall'art. 133 cod. pen., ovvero: natura, specie, mezzi, oggetto, tempo, luogo ed ogni altra modalità dell'azione, gravità del danno o del pericolo cagionato alla persona offesa dal reato intensità del dolo o grado della colpa (sez. 3, 8 aprile 2015, n. 15449, rv. 263308; sez. 3, 22 aprile 2015, n. 21474, rv. 263693). Nel caso di specie, la causa di non punibilità di cui all'art. 131 bis cod. pen., introdotta dal d.lgs. n. 28 del 2015, risulta manifestamente insussistente in ragione dell'ammontare del debito stesso, di euro 270.703,00, che supera di ben euro 20.703,00 la soglia di punibilità di euro 250.000,00 fissata dalla disposizione incriminatrice nella, più favorevole, formulazione attualmente vigente introdotta dall'art. 8, comma 1, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (entrato in vigore il 22 ottobre 2015). Si tratta, dunque, di una fattispecie non particolarmente tenue sul piano oggettivo, anche in considerazione del fatto che il grado di offensività che dà luogo a sanzione penale è già stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di punibilità; cosicché potrebbe essere ritenuta di particolare tenuità solo un'omissione di ammontare vicinissimo a tale soglia (sez. 3, 5 maggio 2015, n. 40774, rv. 26507)».*

agosto 2009, n. 103, convertito con modificazioni dalla legge 3 ottobre 2009, n. 141, il rimpatrio (o la regolarizzazione) delle attività finanziarie e patrimoniali illecitamente trasferite e detenute all'estero e l'effettivo pagamento dell'imposta straordinaria di cui al comma 1 escludono la punibilità per i reati tributari di cui agli articoli 2, 3, 4, 5 e 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. L'imposta di cui al comma 1 si applica sulle attività finanziarie e patrimoniali detenute a partire da una data non successiva al 31 dicembre 2008. In proposito, la Cassazione « *ha già affermato che l'adesione allo "scudo fiscale" non determina un'immunità soggettiva in relazione ai reati fiscali nella cui condotta non rilevino affatto i capitali trasferiti e posseduti all'estero, e successivamente oggetto di rimpatrio, ciò perché la causa di non punibilità prevista dall'art. 1 d.l. n. 103 del 2009, cit., si riferisce alle sole condotte afferenti i capitali oggetto della procedura di rimpatrio e si applica esclusivamente ai delitti in materia di dichiarazione, fraudolenta o infedele, al delitto di omessa dichiarazione nonché a quello di occultamento o distruzione di scritture contabili, ed offre copertura penale solo per i reati in cui sono rilevanti i capitali trasferiti e posseduti all'estero, poi rimpatriati o regolarizzati (Sez. 3, n. 28724 del 05/05/2011, Lamprecht, Rv. 250605; Sez. 3, n. 41947 del 02/07/2014, Societa' Rentcar Chartering GmbH, Rv. 261395).* Come è stato efficacemente spiegato, «*tale esonero dalla punibilità va inteso in termini rigorosamente restrittivi nel senso che si riferisce alle sole condotte afferenti i capitali oggetto della procedura di rimpatrio; ciò per non sconfinare in una sostanziale previsione di amnistia che avrebbe richiesto la maggioranza qualificata di cui all'art. 79 Cost., comma 1. La ratio di questa previsione speciale (l'art. 13 cit.), che assegna al rimpatrio dei capitali e al pagamento dell'imposta straordinaria anche l'effetto di sopravvenuta causa di non punibilità, è quella di evitare che la domanda di regolarizzazione comporti anche l'emersione di una condotta di trasferimento all'estero di capitali per spontanea dichiarazione del suo autore; ciò che potrebbe costituire una remora all'utilizzo della regolarizzazione stessa che il legislatore ha invece inteso promuovere. Si giustifica allora quello che descrittivamente viene indicato come scudo fiscale: la condotta di trasferimento all'estero di quei capitali rimpatriati con la regolarizzazione mediante pagamento di imposta straordinaria e lo stesso possesso all'estero di tali capitali vengono depurati di ogni rilievo penale al fine dei menzionati reati fiscali. Ma non c'è alcun effetto espansivo esterno nel senso di un'immunità soggettiva in relazione a reati fiscali nella cui condotta non rilevino affatto i capitali trasferiti e posseduti all'estero e successivamente oggetto di rimpatrio. Tale interpretazione restrittiva trova un puntuale riscontro nella espressa previsione dell'art. 13, comma 4, che predica l'applicabilità dell'esonero*

della responsabilità penale “limitatamente al rimpatrio ed alla regolarizzazione di cui al presente articolo”. Nè ciò è contrastato dalla cit. L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 8, comma 6, lett. c), - pure richiamato dall’art. 13 cit. - che riferisce sì tale immunità alle “annualità” oggetto di integrazione, ma ciò fa perché in quel caso (della L. n. 289/292) la regolarizzazione (o condono) aveva ad oggetto proprio annualità di reddito, mentre la regolarizzazione di cui all’art. 13 cit. (del D.L. n. 78 del 2009) riguarda non già annualità di reddito, ma il trasferimento all’estero di determinati capitali» (così in motivazione Sez. 3, n. 28724 del 2011, cit.). La concreta efficacia estintiva del reato oggetto di contestazione del pagamento dell’imposta straordinaria era stata desunta dal Tribunale in base al mero confronto tra l’importo rimpatriato (euro 350.000,00) e l’ammontare degli elementi attivi non dichiarati (euro 540.000,00), rimandando alla fase di merito l’approfondimento in ordine alla effettiva operatività della speciale causa di non punibilità. Secondo la Cassazione, «non v’è dubbio che l’elemento indiziario di accusa possa essere eliso da un elemento indiziario di segno contrario e che, come affermato dal Tribunale, il giudizio cautelare reale può fondarsi anche su elementi presuntivi “in bonam partem”; tuttavia perché il contribuente/persona sottoposta alle indagini possa beneficiare della speciale causa di non punibilità, è necessario che vi sia, anche in sede cautelare, una certa, ancorché non esatta, corrispondenza tra la somma rimpatriata e quella oggetto di contestazione. E’ necessario altresì che tali presunzioni fondino su dati di fatto noti che rendano quantomeno ragionevole l’approdo al fatto ignoto». Nel caso in esame in senso contrario era stato evidenziato che gli importi erano notevolmente differenti tra loro e questo era stato ritenuto argomento sufficiente a sterilizzare, sul piano indiziario e “rebus sic stantibus”, l’eccezione efficacia estintiva della dedotta causa di non punibilità.

2. Questioni di diritto processuale.

2.1. Le prove.

2.1.1. Regole probatorie: - *significato penale delle presunzioni tributarie: differenze tra giudizio di merito e valutazione cautelare; l'accertamento induttivo, dati bancari e specifica valutazione autonoma da parte del giudice; - significato penale della regola dell'art. 14, comma 4- bis, L. n. 537 del 1993: casi di indeducibilità (penale) dei costi per operazioni soggettivamente inesistenti.*

Significato penale delle presunzioni tributarie: differenze tra giudizio di merito e valutazione cautelare.

In merito al **significato indiziario nel processo penale delle presunzioni tributarie**, la Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 19333 dell'11.2.2015, dep. 11.5.2015, est. Scarcella), ha ribadito *«il principio, valevole in generale nel processo tributario ed anche, con delle limitazioni, nel processo penale, secondo cui la prova dell'inesistenza, oggettiva o soggettiva, delle operazioni può essere fornita anche mediante presunzioni (in particolare, ai sensi degli artt. 39, comma primo, lett. d), e 40 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54, comma secondo, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). Ed invero, l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che, ai fini della formazione del suo convincimento, il giudice penale possa avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria, a condizione però che gli stessi siano assunti non con l'efficacia di certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori. Inoltre, dette presunzioni hanno il valore di un indizio sicché per assurgere a dignità di prova devono trovare oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova ovvero in altre presunzioni, purché siano gravi precise e concordanti (v., tra le tante: Sez. 3, n. 2246 del 01/02/1996 - dep. 01/03/1996, Zullo, Rv. 205395)»*. In particolare, a fronte di una sentenza di condanna emessa dai giudici territoriali per il delitto previsto dall'art. 2 d.lgs. n. 74/2000, nella quale erano stati indicati i motivi che inducevano a ritenere oggettivamente inesistenti le operazioni documentate dalle fatture contestate (la mancata produzione documentale di esse, il loro contenuto generico, l'elevata percentuale riconosciuta all'emittente nonostante l'inesperienza, la cessazione dell'attività dell'emittente e la sua cancellazione dal registro delle imprese già nel primo anno rispetto ai due in cui risultavano emesse, infine, la disponibilità da parte dell'emittente di un ulteriore numero di partita IVA utilizzato nei rapporti con società partecipi del

medesimo meccanismo fraudolento), la difesa aveva censurato la valutazione del compendio indiziario svolta ai sensi dell'art. 192 cod. proc. pen.. La Cassazione ha rigettato il ricorso ritenendo che i primi giudici erano pervenuti, in base ad una valutazione complessiva degli elementi indiziari, a considerare provata la inesistenza oggettiva delle operazioni sottese alle fatture emesse, «*ciò in base al criterio, applicabile in sede penale, secondo cui nel momento valutativo della prova indiziaria, il procedimento induttivo deve restringersi alla regola di una necessaria derivazione logica del dato ignoto da quello noto da cui si è partiti, con la conseguenza che un'affermazione di responsabilità può essere fondata su elementi indizianti soltanto se gli stessi, partitamente indicati in motivazione ed esattamente valutati nel loro nesso logico, diano la sicura certezza dell'attribuibilità del fatto all'azione dell'imputato, nel senso che non solo venga dimostrato che il fatto può essere accaduto nel modo che si assume, ma venga altresì dimostrato che il fatto stesso non può essersi svolto in modo contrario, ciò proprio a causa dell'assenza di qualsiasi elemento documentale che la stessa difesa si era riservata di produrre sin dalla verifica fiscale a sostegno della tesi della realtà delle operazioni, rimasta sul piano delle labiali affermazioni (v., ad es.: Sez. 1, n. 8092 del 19/01/1987 - dep. 04/07/1987, Cillari, Rv. 176349)*». In presenza di tale compendio indiziario volto a provare l'inesistenza oggettiva delle operazioni, dunque, «*era onere dell'imputato fornire elementi idonei a dimostrare invece la realtà effettuale delle operazioni contestate*».

Il principio per 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*» è stato rimarcato da altra pronuncia della Cassazione (Sez. 3, 30890 del 23/06/2015 Ud. , dep. 16/07/2015, Rv. 264251, est. Pezzella), che ha precisato che il riscontro può essere fornito o da distinti elementi di prova, o anche da altre presunzioni, purché gravi, precise e concordanti. Infatti, in tema di reati tributari, ai fini della prova del reato, il giudice può fare legittimamente ricorso agli accertamenti condotti dalla Guardia di Finanza o dall'ufficio finanziario, anche ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, pur dovendo il proprio esame estendersi a valutare ogni altro eventuale indizio acquisito in quanto l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che, ai fini della formazione del suo convincimento, il giudice penale possa avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria, a condizione però che detti elementi siano

assunti non con l'efficacia di certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori e, siccome dette presunzioni hanno il valore di un indizio, esse, per assurgere a dignità di prova, devono trovare oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova ovvero in altre presunzioni, purché siano gravi, precise e concordanti.

La sentenza ha altresì ribadito il consolidato orientamento della Corte che **differenzia i casi della pronuncia di merito da quella cautelare**, riaffermando *«il principio che le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, hanno un valore indiziario sufficiente ad integrare il “fumus commissi delicti” idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale (cfr. anche la recente sez. 3 n. 2006 del 2.10.2014, dep. 16.1.2015, Scatena, rv. 261928, fattispecie relativa a sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente del profitto del reato)»*. Infatti, se nel giudizio di merito deve seguirsi il principio sopra enunciato e già ricordato da Cass. Pen., Sez. 3, n. 7078 del 23.1.2013, Piccolo, rv. 254852 (fattispecie nella quale è stata ritenuta inutilizzabile la presunzione contenuta nell'art. 32 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che configura come ricavi sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari, conf. sez. 3, n. 2246 del 1.2.1996, Zullo, rv. 205395), nella prospettiva cautelare, invece, *«proprio per la loro natura di dati di fatto aventi valore indiziario, le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, ben possono essere poste a fondamento di un provvedimento cautelare reale. In proposito va ricordato, infatti, che, ai fini della applicazione della cautela reale, non occorre che il compendio indiziario si configuri come grave ai sensi dell'art. 273 cod. proc. pen., essendo sufficiente l'esistenza del “fumus delicti” in concreto (cfr. sez. 6, n. 45591 del 24.10.2013, Ferro, rv. 257816; Sez. 3, n. 37851 del 4.6.2014, Parrelli, non mass.), dovendosi cioè verificare in modo puntuale e coerente la serietà degli elementi in base ai quali il giudice ritenga concretamente esistente il reato configurato e la conseguente possibilità di sussumere la fattispecie in quella astratta, tenendo anche conto delle concrete risultanze processuali e della effettiva situazione emergente dagli elementi forniti dalle parti»*.

Anche successiva sentenza della Cassazione (Sez. 3, n. 25451 del 14.10.2015, dep. 20.6.2015, est. Gentili) ha ribadito che *«le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, hanno un valore indiziario sufficiente ad integrare il fumus commissi delicti idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare, come nel caso che interessa,*

l'applicazione di una misura cautelare reale (Cass., Sez. 3, 16 gennaio 2015, n. 2006; *id.*, 13 febbraio 2013, n. 7078)». La vicenda esaminata dalla Cassazione aveva riguardo all'annullamento del decreto con il quale il Gip aveva disposto il sequestro, finalizzato alla confisca per equivalente dei beni mobili ed immobili in danno di indagato, tra l'altro, per il reato previsto dall'articolo 4 del d.lgs. n. 74/2000 per aver omesso di dichiarare elementi reddituali a lui pervenuti tramite rimesse bancarie operate sul suo conto corrente da società di diritto croato. Secondo il Tribunale, che aveva disposto l'annullamento, la presunzione tributaria non era invocabile nei confronti del contribuente persona fisica. Inoltre, la presunzione di attrazione a reddito delle rimesse bancarie, non dichiarate in sede di denuncia dei redditi e delle quali l'interessato non abbia saputo dare una giustificazione di irrilevanza tributaria, poteva essere valida in ambito strettamente tributario, ma era inidonea a fondare un giudizio di omessa dichiarazione tributaria sotto il profilo penalistico poiché le presunzioni legali previste dal diritto tributario «*non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato*». La Cassazione ha disatteso la distinzione operata dal Tribunale in ordine alla sussistenza della presunzione di ripresa a reddito delle somme versate sui conti correnti bancari del contribuente solo nelle ipotesi in cui la movimentazione in questione sia relativa a conti bancari intestati a persone giuridiche⁴². Inoltre, ha rilevato che l'ordinanza impugnata contraddiceva l'orientamento della Corte che ha puntualizzato come le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, hanno un valore indiziario sufficiente ad integrare il *fumus commissi delicti* idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare l'applicazione di una **misura cautelare reale**.

42 Osserva la Corte di Cassazione: «*Invero in più occasioni la Sezione tributaria di questa Suprema Corte ha precisato che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 32, del DPR n. 600 del 1973 prevede una presunzione legale in base alla quale sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari vanno imputati a ricavi e a fronte della quale il contribuente che eserciti un'impresa, in mancanza di espresso divieto normativo e per il principio di libertà dei mezzi di prova, può fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici, da sottoporre comunque ad attenta verifica da parte del giudice, il quale è tenuto a individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio (purché grave, preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative (Corte di cassazione, Sezione V civile, 11 marzo 2015, n. 4829; idem Sezione V civile, 12 febbraio 2015, n. 2781; idem Sezione V civile, 30 novembre 2011, n. 25502). Tale principio è applicabile a qualunque contribuente che svolga attività imprenditoriale, quale che ne sia la forma giuridica, sia esso una persona giuridica ovvero, come nel caso che ora interessa, una persona fisica*».

L'accertamento induttivo, dati bancari e specifica valutazione autonoma da parte del giudice.

La Cassazione ha anche confermato (Sez. 3, n. 46500 del 24.9.2015, dep. 24.11.2015, est. Amoresano) che «*l'accertamento induttivo compiuto dagli uffici finanziari può rappresentare un valido elemento di indagine per stabilire, in sede penale, se vi sia stata evasione e se questa abbia raggiunto le soglie di punibilità previste dalla legge, a condizione che il Giudice non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in essi evidenziati, ma proceda a specifica autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti "aliunde"*» (conf. cfr. Cass.sez.3 n.1904 del 21/12/1999, Zarbo; conf. Cass.sez.3, 20/10/1995 Perillo)⁴³.

Rispetto alla contestata omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs. n. 74/2000, in tema di rilevanza delle presunzioni tributarie offerte dalle risultanze dei **dati bancari** ex art. 32, d.P.R. n. 600 del 1973 e dall'**accertamento induttivo** rispetto in relazione alle determinazioni dell'imposta evasa, **nella fase dibattimentale**, affidata all'autonomia attribuita al giudice penale, la Cassazione (Sez. 3, 15889 del 2.3.2016 dep. 18.4.2016, est. Scarcella) ha stimato «*non autosufficienti a fini di prova le risultanze, neutre ed asettiche in assenza di concreta esplicazione dei loro contenuti descrittivi, degli accertamenti bancari*» ed ha affermato che le **risultanze derivanti dalle indagini bancarie**, in relazione alla inutilizzabilità della presunzione di cui all'art. 32, d.P.R. n. 600 del 1973, a rappresentare, *ex se*, idoneo elemento di prova a sorreggere la tesi dell'accusa⁴⁴, **non sono corroborabili con il silenzio serbato dal contribuente** – imputato che, a fronte delle contestazioni mosse in sede tributaria ed in sede penale, non fornisca giustificazioni alternative rispetto a tali emergenze documentali.

43 Era già stato ribadito che «*ai fini dell'accertamento della soglia di punibilità di cui all'art.5 del D.L.vo n.74 del 2000, il giudice possa legittimamente avvalersi dell'accertamento induttivo dell'imponibile compiuto dagli uffici finanziari (Cass. pen. sez. 3 n.24811 del 28/04/2011, Cass.pen. sez. 3 n.40992 del 14/05/2013)*». Secondo la Cassazione, in motivazione, la Corte territoriale aveva fatto corretta applicazione di tali principi, «*assumendo che: a) l'accertamento era fondato su dati obbiettivi, derivando dalla sommatoria degli importi portati dalle fatture emesse dalla società e non contabilizzate; b) non erano state fornite dall'imputato fatture passive; c) era ininfluenza la presenza di eventuali operazioni esenti da iva, dal momento che la condotta omissiva in contestazione riguardava esclusivamente l'imposta diretta sul reddito (IRES); d) la base imponibile determinata in sede di accertamento era stata accettata dallo stesso imputato che aveva provveduto al pagamento delle imposte dovute; e) la soglia di punibilità risultava pertanto ampiamente superata*».

44 Inidoneità non solo probatoria ma nemmeno indiziaria posto che nel reato di omessa dichiarazione è rimesso al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio detraibili, mediante una verifica che, privilegiando il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale, può sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario» (conf. Sez. 3, n. 38684 del 04/06/2014 - dep. 23/09/2014, Agresti, Rv. 260389).

In particolare, la Cassazione ha osservato che se è vero che *«in tema di reati tributari, ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele, il giudice può fare legittimamente ricorso ai verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, nonché ricorrere all'accertamento induttivo dell'imponibile quando le scritture contabili imposte dalla legge siano state irregolarmente tenute (Sez. 3, n. 5786 del 18/12/2007 - dep. 06/02/2008, D'Amico, Rv. 238825) e, dall'altro, che il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento, in tema di responsabilità dell'imputato per omessa annotazione di ricavi, sia sull'informativa della G.d F. che abbia fatto riferimento a percentuali di ricarico attraverso una indagine sui dati mercato, che sull'accertamento induttivo dell'imponibile operato dall'ufficio finanziario quando la contabilità imposta dalla legge non sia stata tenuta regolarmente»*, è altresì necessario che *«che il giudice non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in esso evidenziati, ma proceda a specifica, autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti aliunde (Sez. 3, n. 1904 del 21/12/1999 - dep. 21/02/2000, Zarbo E, Rv. 215694)»*. Una volta attribuita limitata rilevanza in chiave probatoria alla presunzione tributaria di cui all'art. 32, d.P.R. n. 600 del 1973 (che configura come ricavi sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari), *«inutilizzabile in base al 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 del reato, assumendo esclusivamente 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 (Sez. 3, n. 7078 del 23/01/2013 - dep. 13/02/2013, Piccolo, Rv. 254852)»* è indispensabile la verifica di elementi oggettivi di riscontro rispetto alle emergenze dei dati bancari ed un'autonoma loro valutazione, non avvalorate né da dichiarazione che si limitino alla loro illustrazione in funzione della determinazione dell'imponibile e della imposta evasa sulla base dell'accertamento induttivo né dal silenzio serbato dal contribuente - imputato, prima, in sede di contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria e, poi, in sede penale⁴⁵.

45 In motivazione: *«è principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte anche perché connotato al fondamentale diritto al silenzio spettante al reo ("nemo tenetur edere contra se") quello secondo cui non è consentito al giudice desumere, dalla rinuncia dell'imputato a rendere l'interrogatorio, elementi o indizi di prova a suo carico, atteso che allo stesso è riconosciuto il diritto al silenzio e che l'onere della prova grava sull'accusa (Sez. 6, n. 8958 del 27/01/2015 - dep. 27/02/2015, Scarpa, Rv. 262499). Non deve, infatti, essere dimenticato che la negazione o il mancato chiarimento, da parte dell'imputato, di circostanze valutabili a suo carico nonché la menzogna o il semplice silenzio su queste ultime possono fornire al giudice argomenti di prova solo con carattere residuale e complementare ed in presenza di univoci elementi probatori di accusa, non potendo determinare alcun sovvertimento dell'onere probatorio (in termini: Sez. 1, n. 2653 del 26/10/2011 - dep. 23/01/2012, M., Rv. 251828)»*.

Significato penale della regola dell'art. 14, comma 4- bis, L. n. 537 del 1993: casi di indeducibilità (penale) dei costi per operazioni soggettivamente inesistenti.

In tema d'incidenza dell'art. 8 del D.L. 16/2012, conv. in Legge n. 44 del 2012, che ha modificato l'art. 14, comma 4- bis, L. n. 537 del 1993⁴⁶ sul **reato di dichiarazione dei redditi mediante uso di fatture** per operazioni inesistenti è stato affrontato dalla Corte di Cassazione sin dal 2012, affermando, ripetutamente, il principio secondo il quale in tema di reati tributari, tale norma *«indica una regola valida per le sole procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi che non ha, invece, alcuna incidenza sulle condotte di dichiarazione fraudolenta punite dall'art.2 d.lgs. n. 74 del 2000»*⁴⁷.

Nel periodo di interesse di questa rassegna, la Cassazione non pare aver mutato indirizzo. Sempre in tema di **deducibilità dei costi per operazioni soggettivamente inesistenti**, per la possibile incidenza sull'ammontare complessivo dell'imposta evasa e con ricadute sui provvedimenti cautelari

46 La disposizione così recita: *«Nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'art. 424 c.p.p., ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 157 c.p.. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi»*. A norma dell'art. 8, comma 3, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 *«Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in luogo di quanto disposto dalla L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4-bis, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al comma 4- bis previgente non si siano resi definitivi; resta ferma l'applicabilità delle previsioni di cui al periodo precedente ed ai commi 1 e 2 anche per la determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive»*.

47 Cfr. Sez. 3, 24.4.2013 n. 41694, Scocca, Rv. 257354, fattispecie in cui la Corte ha escluso che l'art. 8 D.L. citato consentisse di dedurre i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio utilizzate per il compimento del reato anche in funzione di ridurre l'importo del sequestro preventivo per equivalente, disposto con riferimento al delitto di cui all'art. 2 d.lgs n. 74 del 2000; cfr. anche Sez. 3, 4.4.2012 n. 40559, Agenzia delle Entrate e altri; più di recente Sez. 3, 17.10.2013 n. 47471, Tormenti, Rv. 258377, in cui la Corte ha precisato che la disposizione di cui all'art. 14, comma 4 bis della L. n. 537 del 1993, come modificato dal menzionato art. 8 del D.L. 16/12 non ha depenalizzato la condotta di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti in quanto essa, nel prevedere l'indeducibilità dei soli componenti negativi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi, si limita a stabilire una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, ma non implica la deducibilità di costi e spese esposti in fatture riferite a soggetti diversi da quelli effettivi.

in materia tributaria, la Corte di Cassazione (Sez.3, n. 31628 del 22.1.2015, dep. 21.7.2015, est. Grillo) ha ricordato l'approdo cui è pervenuta la Sezione Civile Tributaria della Cassazione, valorizzando, altresì, le indicazioni della relazione illustrativa della riforma del 2012⁴⁸ ed affermando il principio di diritto secondo il quale *«in tema di imposte sui redditi, a norma della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, nella formulazione introdotta con il D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, sono deducibili per l'acquirente dei beni i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti, per il solo fatto che essi sono sostenuti nel quadro di una c.d. "frode carosello", anche per l'ipotesi che l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che a norma del TUIR siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità»* (Cass. Civ. Sez. 5[^] 13.3.2012 n. 10167). Conseguentemente, se *«è vero che per effetto della normativa sopra richiamata sia prevista e consentita la deducibilità dei costi relativamente ad operazioni soggettivamente inesistenti è del pari escluso, alla luce del principio di diritto sopra enunciato e della lettura coordinata del testo normativo e della relazione governativa, che tale deducibilità possa essere consentita quando si verta in ipotesi di costi che a norma del T.U.I.R. risultino in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità»*. Quest'ultimo *«costituisce una sorta di limite invalicabile oltre il quale non è consentita quell'operazione di deduzione di costi altrimenti ammissibile. Non entra quindi in gioco la natura soggettiva o meno - dell'operazione di emissione di fatture per operazioni inesistenti, quanto il principio generale della "effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità" che, se superato, inibisce l'operazione deduttiva: ne consegue che occorre verificare in concreto e nei limiti, comunque, degli elementi probatori a disposizione ..., il rispetto, o meno, di tali limiti*

48 Nella relazione governativa si afferma: *«Per effetto di questa disposizione, l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, ferme restando le regole generali in materia di detrazione della relativa imposta sul valore aggiunto di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e in tema di deduzione previste dal testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; pertanto, ove del caso, l'indeducibilità dei costi rappresentati in documenti emessi da soggetti che in tutto o in parte non hanno effettivamente posto in essere l'operazione, sarà, comunque, rilevabile per effetto delle altre disposizioni normative eventualmente applicabili e connesse ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità dei componenti negativi»*. Ai soggetti terzi (committenti consapevoli di operazioni fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore) coinvolti nelle cd. "frodi carosello" legate a società fantasma o cartiere, non è più contestabile il solo coinvolgimento consapevole per la non deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, dei costi relativi alle predette operazioni perché non siano deducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi relative alle predette operazioni.

raffrontandoli alle operazioni fiscali compiute dalla società». La Corte di Cassazione, dunque, ha affermato di ritenere corretta l'interpretazione della disposizione in esame «nel senso che sono indeducibili i costi comunque "riconducibili" alla condotta criminosa». Traendone la conseguenza che «i costi sostenuti per la realizzazione di una frode essendo essi stessi lo strumento per realizzare l'evasione di imposta, sono indeducibili e l'intervento legislativo, attuato con il D.L. n. 16 del 2012, convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 144, non ha alcuna incidenza sulle fattispecie in esame».

Nello stesso senso, la Cassazione (Sez. 3, n. 22108 del 19/12/2014 Cc., dep. 27/05/2015, Rv. 264010, est. Aceto) aveva affermato che «in tema di reati tributari, l'ineducibilità dei componenti negativi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi, di cui all'art. 14, comma quarto-bis, l. n. 537 del 1993 (come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44 del 2012) non deriva esclusivamente dal loro impiego per finanziare atti immediatamente qualificabili come delitto doloso, ma anche dalla loro inerenza a più generali attività delittuose alle quali l'impresa non sia estranea e per il cui perseguimento abbia sostenuto i costi fittiziamente fatturati, ancorché realmente sostenuti»⁴⁹. Fattispecie

⁴⁹ La vicenda concreta aveva riguardo all'utilizzo di fatture per prestazioni effettivamente rese, i cui costi venivano fraudolentemente trasferiti a società "cartiere" costruite per frodare il Fisco. In particolare, all'amministratore di società di capitale veniva ascritto di aver indicato nelle dichiarazioni annuali di essa relative agli anni di imposta 2006-2010 elementi passivi fittizi avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti emesse da imprese "cartiere" formalmente associate in partecipazione alla società amministrata, ma del tutto prive di strutture aziendali, costituite per intestare ad esse i rapporti di lavoro del personale dipendente della società gestita e poi detrarre l'imposta sul valore aggiunto compensata con gli oneri previdenziali e assistenziali. L'amministratore ricorrente invocava l'applicazione dell'art. 14, comma 4 bis, L. 24 dicembre 1993, n. 537, come sostituito dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 e deduce, a tal fine, che anche a voler ritenere fondato il reato provvisoriamente ipotizzato a suo carico, le fatture sarebbero state emesse per prestazioni lavorative realmente rese alla società amministrata, ancorché da lavoratori formalmente dipendenti da società "cartiere". Il Tribunale del riesame ha escluso l'applicabilità della norma in questione sul rilievo che i costi documentati dalle fatture emesse dalle società cartiere non erano deducibili perché essi stessi strumento per la realizzazione della frode fiscale con valutazione condivisa dalla Corte di Cassazione che rimarcato come nel caso di specie le prestazioni lavorative venissero rese da lavoratori formalmente dipendenti da società "cartiere" di volta in volta associate in partecipazione alla società amministrata (assodante). A titolo di corrispettivo, alle associate veniva riconosciuta una percentuale sugli utili della società amministrata che di fatto venivano utilizzati per il pagamento delle retribuzioni da parte delle "cartiere" stesse che successivamente provvedevano a compensare i contributi figuranti nei modelli F24 con crediti IVA inesistenti. Tali "cartiere", dopo un paio di anni, al fine di impedire eventuali controlli, trasferivano la propria attività all'estero ed al loro posto ne venivano costituite altre che si avvicendavano nel rapporto di associazione in partecipazione con la società amministrata. Il personale dipendente restava sempre lo stesso. Tale complesso meccanismo era stato imbastito nell'ambito di un più ampio ed articolato meccanismo di frode ai danni dello Stato ideato da un gruppo di professionisti operanti in Roma e nella provincia di Siena del quale la presente vicenda costituisce una parte. Secondo la Cassazione «ciò esclude in radice che i costi documentati con le fatture emesse dalle "cartiere" non fossero "direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività

di utilizzo di fatture per prestazioni effettivamente rese, i cui costi venivano fraudolentemente trasferiti a società “cartiere” costruite per frodare il Fisco.

Muovendo da tali approdi la Cassazione (Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015 Cc., dep. 26/10/2015, Rv. 265154 Est. Di Nicola V.) ha ribadito che *«in tema di reati tributari, la regola della indeducibilità dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (prevista dall’art. 14, comma 4-bis, l. n. 537 del 1993, come modificato dall’art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44 del 2012), trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell’ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa»*. Indi, ha confermato che la disposizione richiamata si limita a precisare una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, ma non ha alcuna incidenza sulla configurabilità delle condotte di dichiarazione fraudolenta punite dall’articolo 2 D.Lgs. n. 74 del 2000 (conf. sent. n. 43393/15, non massimata)⁵⁰. In motivazione, la Corte ha sottolineato che, nel caso dei costi scaturenti da sistemi di frode carosello, propriamente, **a difettare è il requisito dell’inerenza della spesa**, in quanto i *«costi da reato hanno pertanto una*

qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l’azione penale» anche perché *«la non deducibilità dei costi non deriva esclusivamente dal loro impiego per finanziare atti immediatamente qualificabili come delitto doloso, ma anche dalla loro inerenza a più generali attività delittuose alle quali l’impresa non sia estranea e per il cui perseguimento abbia sostenuto i costi fittiziamente fatturati, ancorché realmente sostenuti. Nel caso di specie, le prestazioni lavorative fatturate nei termini sopra indicati certamente non integrano di per sé un “atto” delittuoso, tuttavia le modalità con cui il relativo costo veniva fraudolentemente trasferito a “cartiere” costruite per frodare il Fisco e destinate a sparire nel nulla attuavano una più ampia attività delittuosa (qualificata dal Pubblico Ministero come associazione per delinquere) rispetto alla quale i costi, giustificati da simulati contratti di associazione in partecipazione, costituivano l’investimento destinato a produrre maggiori profitti, anche a danno dell’Erario.. È intuitiva, dunque, la differenza tra chi si limiti ad utilizzare fatture per prestazioni realmente rese, anche se da altri, e chi, invece, utilizzi quelle fatture nell’ambito di un più ampio contesto illecito che egli stesso ha contribuito a creare. In quest’ultima ipotesi, infatti, la possibilità di dedurre i costi per le prestazioni effettivamente rese si tradurrebbe, per assurdo, nel consolidamento del vantaggio (illecito) ottenuto e comunque nella minimizzazione del rischio che la possibilità di recuperare le somme investite per la consumazione del reato consentirebbe»*.

50 In motivazione: *«Affermare infatti l’indeducibilità - collegandola a delitti non colposi per i quali il pubblico ministero abbia esercitato l’azione penale o, comunque, per i quali sia stato emesso il decreto che dispone il giudizio o la sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell’articolo 425 dello stesso codice fondata sulla prescrizione ed affermare che, qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ovvero una sentenza (“definitiva”) di non luogo a procedere fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla prescrizione ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell’articolo 529 del codice di procedura penale - significa dettare regole irricevibili e senza senso per il procedimento penale mentre esse appaiono tutte funzionali per l’accertamento tributario, con ciò spiegandosi la ragione per la quale, a determinati epiloghi del procedimento penale, compete, in sede tributaria, il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi»*.

*destinazione extra imprenditoriale e, come tali, non sono fiscalmente deducibili perché non attinenti al conseguimento del reddito imponibile». In particolare, «i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario, che consapevolmente li abbia sostenuti, in quanto essi sono espressione di **distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, comportando la cessazione dell'indefettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale. Perciò la consapevolezza da parte del contribuente di partecipare ad un sistema sofisticato di frode fiscale comporta tuttora l'indeducibilità di qualsiasi componente negativo (costi o spese) riconducibile a fatti, atti o attività qualificabili come reato, per violazione del principio di inerenza, laddove la mancanza di tale consapevolezza (ex art. 14, comma 4-bis, della legge n. 537 del 1993, come novellato) comporta la deducibilità del costo, salvo che i componenti negativi del reddito siano comunque relativi a beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività, che configurino condotte delittuose non colpose. Ne consegue che la condotta dolosa o consapevole del cessionario, così come impedisce l'insorgenza del diritto alla detrazione dell'Iva per mancato perfezionamento dello scambio, non essendo, nel caso di specie, l'apparente cedente l'effettivo fornitore della prestazione, allo stesso modo comporta l'indeducibilità dei costi ai fini delle imposte sui redditi, sicché il delitto di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000 è configurabile anche in caso di fatturazione solo soggettivamente falsa sia ai fini dell'imposta sul valore aggiunto che ai fini dell'imposta sui redditi»⁵¹.***

51 Ha ricordato, in motivazione, la Cassazione che, nel caso delle frodi carosello, senza la compartecipazione dell'impresa (cd. destinataria finale) alla condivisione del meccanismo fraudolento, gli interessi erariali dello Stato non sarebbero pregiudicati né ai fini delle imposte indirette e né ai fini di quelle dirette. «Il presupposto dell'indeducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, è la consapevolezza di partecipare al meccanismo fraudolento, consentendone la realizzazione, e valgono perciò i medesimi principi affermati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo i quali l'esercizio del diritto alla deducibilità del costo non può essere negato al committente/cessionario in buona fede, che, cioè, dimostri di non aver avuto (e non aver potuto avere, avendo in proposito adottato tutte le ragionevoli precauzioni) la consapevolezza di partecipare, con il proprio acquisto, ad illecito fiscale (v. Corte di Giustizia, sentenza 21/06/2012, nelle cause riunite C- 80/11 e 142/11, sentenza 6 luglio 2006 nelle cause riunite C-439/04 e C-440/04 e sentenza 12 gennaio 2006 nelle cause riunite C-354/03, C-355/03 e 484/03). Dalla consapevolezza di partecipare alla "frode carosello" consegue pertanto la lesione dell'interesse penalmente tutelato dalla norma incriminatrice, rappresentato dall'interesse erariale alla percezione dei tributi, inevitabilmente pregiudicato da siffatti comportamenti. Perciò, oltre ai casi (disciplinati dall'art. 14, comma 4-bis, cit., come novellato dall'art. 8 D.L. n. 16 del 2012, conv. in I. n. 44 del 2012, n. 44) in cui i beni o servizi siano direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo, va tenuto in conto che, secondo i principi generali ed anche quindi nelle ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, sono indeducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, sicché la ragione principale dell'indeducibilità dei

I principi affermati dalla Corte paiono di **persistente attualità rispetto al delitto ex art. 2 d.lgs. n. 74/2000**, rispetto al quale la nozione di elementi passivi fittizi resta presente nel tessuto lessicale ed ancorata ad un’impostazione nella quale assume rilevanza penale l’indeducibilità o la non inerenza di costi effettivamente sostenuti, diversamente da quanto previsto per il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4, comma 1 e 1 bis, d.lgs. n. 74/2000⁵².

costi in vicende come quelle note con il nome di "frode carosello" sta nella violazione del "principio dell'inerenza" dei costi, nel senso che la piena consapevolezza in ordine all'assunzione del costo, in un contesto di operazioni soggettivamente inesistenti e dunque delittuose, comporta l'accollo di un peso che non è inerente l'attività di impresa strictu sensu a causa della discrasia esistente, in siffatti casi, tra attività imprenditoriale, cui devono essere imputati tutti i costi ad essa inerenti con conseguente loro deducibilità, e attività criminale, cui devono essere invece imputati tutti i costi utilizzati per il compimento dell'operazione delittuosa e che non sono pertanto deducibili in quanto non inerenti. Ciò in quanto il principio di inerenza richiede - affinché si possa attribuire rilevanza agli elementi passivi del reddito d'impresa - che tra il costo che si vuole dedurre e l'esercizio dell'attività imprenditoriale sussista un nesso di causa ed effetto ed i "costi da reato" non hanno alcun rapporto di carattere funzionale con l'esercizio dell'attività di impresa perché evidentemente estranei all'attività di questa. I costi da reato hanno pertanto una destinazione extra imprenditoriale e, come tali, non sono fiscalmente deducibili perché non attinenti al conseguimento del reddito imponibile. Va ricordato che la dottrina che fonda la tesi dell'indeducibilità dei costi da reato ritiene che l'antigiuridicità penale recide il nesso di causa-effetto che, ai fini del riconoscimento del requisito dell'inerenza e quindi della deducibilità, deve necessariamente intercorrere fra una operazione che ha generato costi e l'attività o l'oggetto propri dell'impresa. A questo proposito anche la giurisprudenza tributaria di legittimità ha infatti affermato il principio, sostenibile anche all'esito della novella ex art. 8 d.l. n. 16 del 2012, secondo il quale, ai fini della determinazione del reddito di impresa, i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti dal committente/cessionario (così come va negato il diritto alla detrazione dell'imposta IVA effettivamente versata) ove non ricorra la prova dell'assenza dei presupposti dell'illecito penale, integrando invero tale operazione, tradizionalmente, il reato di falso documentale, rilevante sia come concorso nell'emissione di fattura falsa, sia come utilizzazione a fini di evasione; infatti, la derivazione dei costi da un'attività integrante illecito penale - espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa - comporta il venir meno dell'inedefittibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale (Cass. civ., Sez. 5, n. 23626 del 11/11/2011, Rv. 619982)».

52 Art. 4 d.lgs. n.74/2000 (Dichiarazione infedele). - 1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, e' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od **elementi passivi inesistenti**, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centocinquanta; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, e' superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, e' superiore a euro tre milioni. - **1-bis.** Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, **non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.** - **1-ter.** Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità' previste dal comma 1, lettere a) e b).

2.1.2. Il regime di utilizzabilità del processo verbale di constatazione: *atto irripetibile e/o documento e la regola fissata dall'art. 220 disp. att. C.p.p.*

Secondo la Corte di Cassazione (Sez. 3, 1973 del 29.5.2014, dep. 16.1.2015, est. Savino) il **processo verbale di constatazione** redatto dalla Guardia di Finanza per accertare o riferire violazioni a norme di leggi finanziarie o tributarie ben può essere utilizzato quale prova ai fini della decisione dibattimentale in quanto costituisce **atto irripetibile** e può quindi essere inserito nel fascicolo per il dibattimento (conf. *ex pluris* Cass. Sez. III ha confermato n. 36399/ 2011).

La Corte di Cassazione (Sez. 3, 4919 del 18.11.2014, dep. 3.2.2015, est. Franco) ha confermato che *«il processo verbale di constatazione redatto dalla guardia di finanza o dai funzionari degli uffici finanziari è un atto amministrativo extraprocessuale, come tale acquisibile ed utilizzabile ex art. 234 cod. proc. pen. a fini probatori. Tuttavia, qualora emergano indizi di reato, occorre procedere secondo le modalità previste dall'art. 220 disp. att., giacché altrimenti la parte del documento redatta successivamente a detta emersione non può assumere efficacia probatoria e, quindi, non è utilizzabile»* (conf. Sez. 3, 1.4.1998, n. 7820. Molayem. Rv. 211225; id., 18.11.2008, n. 6881 del 2009, Ceragioli, Rv. 242523). Infatti, *«è causa di inutilizzabilità dei risultati probatori la violazione delle disposizioni del codice di procedura penale la cui osservanza, nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, è prevista per assicurare le fonti di prova in presenza di indizi di reato»* (conf. Sez. 3, 10.2.2010, n. 15372, Fiorillo, Rv. 246599). In particolare, nella recente occasione la Cassazione ha chiarito che *«le dette modalità debbono essere seguite quando emergono indizi di reato e non solo quando emerga la prova di un reato, il che significa che per rendere operante la norma di garanzia non occorre che sia stata già raggiunta la prova del superamento della soglia di punibilità, ma è sufficiente che vi sia una concreta probabilità che la soglia possa essere superata»*. Infatti, ha osservato la Corte regolatrice, *«se, invero, si devono aspettare i risultati complessivi dell'accertamento per valutare se vi sia stato o meno il superamento della soglia di punibilità, allora la conseguenza sarebbe che per i reati tributari che prevedono una tale soglia non dovrebbero mai essere adottate le modalità previste dall'art. 220 disp. att. durante gli accertamenti ed i processi verbali di constatazione redatti dalla guardia di finanza o dai funzionari degli uffici finanziari: il che non pare possa ammettersi, perché porterebbe in definitiva ad una elusione degli obblighi di legge, con lesione del diritto di difesa e dei principi del giusto processo»*.

Con altra pronuncia (Cass. Pen, Sez. 3, Sentenza n. 15236 del 16/01/2015

Ud. , dep. 14/04/2015, Rv. 263051, est. Andrezza) la Cassazione ha ammesso l'acquisibilità in sé dei **verbali della Guardia di Finanza formati ai sensi degli artt. 52 e 63 del d.P.R. n. 633 del 1972**, per la natura del **processo verbale di constatazione** quale atto amministrativo extraprocessuale, costituente **prova documentale**. Lo stesso non è un atto processuale, poiché non previsto come tale dal codice di rito o dalle norme di attuazione, né può essere qualificato quale “particolare modalità di inoltro della notizia di reato” (art. 221 disp. att.), in quanto i connotati di quest'ultima sono diversi (cfr. Cass. pen., Sez. 3, n. 4432 del 10/04/1997). Allo stesso modo sono atti di natura amministrativa anche gli **elementi raccolti durante gli accessi, le ispezioni e le verifiche compiute dalla Guardia di Finanza per l'accertamento IVA e delle II DD ai sensi dell'art.52 d.P.R.633/72 e dell'art.33 d.P.R. 600/73** (cfr., Sez.3, n. 1668 del 03/12/1997, Riberti, Rv. 209572). Secondo la pronuncia della Cassazione in esame, tali atti sono acquisibili «*non già in quanto atti irripetibili di p.g. (che sin ab origine dovrebbero essere inclusi nel fascicolo per il dibattimento) ma in quanto, appunto, prove documentali, ex art. 234 c.p.p.*».

Quanto alle censure rivolte rispetto a tale tipologie di atti amministrativi nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza per la violazione della disposizione dell'art. 220 disp. att. c.p.p. (norma che impone, in corrispondenza con l'emersione di indizi di reato, l'osservanza delle disposizioni del codice di procedura penale per compiere gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e per raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale) la Corte di Cassazione ritiene insufficiente la mera allegazione che non assolva l'onere, a carico di chi avanza la doglianza, di **precisare la parte inutilizzabile di tali atti redatta dopo l'insorgenza degli indizi di reato**.

Poiché «*la parte di documento compilata prima dell'insorgere degli indizi, ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è tale quella redatta successivamente, qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito*» (cfr. Cass. Pen., Sez. 3, Sez. 3, n. 4432 del 10/04/1997 - dep. 13/05/1997, Cosentini, Rv. 208030), la Corte ha ritenuto inammissibile «*una generica contestazione in ordine alla acquisibilità dei verbali di constatazione, senza precisare quali parti di detti verbali siano state redatte dopo l'insorgere degli indizi di reato*» (Cass. Pen., Sez. 3, n. 38780 del 14/05/2015 Ud., dep. 24/09/2015, Rv. 264971, est. Scarcella).

La pronuncia ha esaminato deduzioni difensive che, invero in maniera ricorrente, vengono avanzate per confortare l'inutilizzabilità delle informazioni tratte dai p.v.c. o riferite dai verificatori in sede dibattimentale, adducendo (i) il mancato rispetto delle garanzie scaturenti dal riconoscimento di situazione

ex art. 347 c.p.p., (ii) la violazione del divieto di testimonianza indiretta del verbalizzante sulle dichiarazioni dell'indagato ex art. 62 c.p.p. e (iii) la violazione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente, assumendo nello specifico superati i limiti dell'autorizzazione concessa per tale accertamento (limitata ad alcune annualità ma estesa senza provvedimento anche ad altre), nonché per il mancato rispetto dei diritti del soggetto nei cui confronti successivamente scaturite le indagini, non avendo il medesimo avuto formale comunicazione dell'espletamento dell'indagine ispettiva né delle ragioni per cui è stata avviata l'iniziativa.

Quanto alla dedotta **mancata attivazione delle garanzie difensive** previste nei confronti dell'indagato, è stato affermato «*che il processo verbale di constatazione redatto dal personale della Agenzia delle Entrate, per la sua natura di atto amministrativo extraprocessuale, non presuppone l'obbligo di avvisare il soggetto sottoposto a verifica fiscale della facoltà di farsi assistere da un difensore di fiducia*» (conf. Sez. 3, n. 7930 del 30/01/2015 - dep. 23/02/2015, Marchetti e altro, Rv. 262518).

In relazione alla presunta violazione dell'art. 62 c.p.p. «*... nessun divieto sussiste per l'agente accertatore di riferire su quanto dichiarato da terzi (e non anche dall'indagato, valendo il divieto ex art. 62 cod. proc. pen. solo per chi tale qualità rivesta, anche potenzialmente) nel corso dell'attività ispettiva, non essendovi dunque alcuna violazione al disposto dell'art. 195 cod. proc. pen.*» (nel caso in esame, il verbalizzante aveva riferito su quanto dichiaratogli dai clienti e dai fornitori che avevano intrattenuto rapporti commerciali con l'impresa sottoposta a verifica). Infatti, «*non sussiste il divieto di testimonianza indiretta degli ufficiali ed agenti di P.G. di cui all'art. 195, comma quarto, cod. proc. pen. con riguardo alle dichiarazioni ricevute dal pubblico ufficiale durante l'inchiesta amministrativa dallo stesso effettuata anteriormente al procedimento penale, difettando in tal caso il necessario presupposto soggettivo della qualifica di agente od ufficiale di polizia giudiziaria* (Sez. 3, n. 3050 del 14/11/2007 - dep. 21/01/2008, Di Girolamo e altri, Rv. 238562)».

Il divieto di testimonianza sulle dichiarazioni dell'imputato o dell'indagato ed il connesso divieto di utilizzazione, inoltre, «*possono trovare applicazione alla testimonianza resa da un appartenente alla Guardia di Finanza su quanto a lui riferito da persona nei cui confronti siano emersi, nel corso dell'attività ispettiva, anche semplici dati indicativi di un fatto apprezzabile come reato e le cui dichiarazioni, ciononostante, siano state assunte in violazione delle norme poste a garanzia del diritto di difesa, atteso che il significato dell'espressione "quando... emergano indizi di reato" - contenuta nell'art.220 disp. att.*

cod. proc. pen. e tesa a fissare il momento a partire dal quale, nell'ipotesi di svolgimento di ispezioni o di attività di vigilanza, sorge l'obbligo di osservare le disposizioni del codice di procedura penale per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire ai fini dell'applicazione della legge penale - deve intendersi nel senso che presupposto dell'operatività della norma sia non l'insorgenza di una prova indiretta quale indicata dall'art.192 cod. proc. pen., bensì la sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata (Sez. U, n. 45477 del 28/11/2001 - dep. 20/12/2001, Raineri, Rv. 220291)»

In relazione all'invocata inutilizzabilità per violazione del disposto dell'**art. 12 dello Statuto del contribuente** (legge n. 212 del 2000), la Corte ha osservato «*che tale ultima disposizione prevede “diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali”; trattasi di norma, pertanto, applicabile esclusivamente in detta sede. L'inutilizzabilità cui invece si riferisce l'art. 191 cod. proc. pen. riguarda l'inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge (s'intende, processuale penale). Ed è pacifico che agli elementi raccolti in sede di accessi ispettivi della Guardia di Finanza non è mai applicabile la disciplina sull'inutilizzabilità*». Infatti risponde ad orientamento consolidato delle Corti ritenere che «*in materia di illeciti tributari gli elementi raccolti durante gli accessi, le ispezioni e le verifiche compite dalla Guardia di Finanza per l'accertamento dell'IVA e delle imposte dirette ai sensi dell'art. 52 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e dell'art. 33 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 sono sempre utilizzabili quale “notitia criminis”*». Infatti, «*a tali accessi non è applicabile la disciplina prevista dal codice di rito per l'attività di polizia giudiziaria e, trattandosi di atti amministrativi e non giudiziari, la mancanza o la irregolarità formale dell'autorizzazione può essere considerata causa di invalidità dell'accertamento fiscale, ma non riverbera i suoi effetti sull'accertamento penale (Sez. 3, n. 11307 del 11/10/1995 - dep. 22/11/1995, Pariani, Rv. 202943; v., in senso conforme: Sez. 3, n. 12017 del 07/02/2007 - dep. 22/03/2007, Monni, Rv. 235927; Sez. 3, n. 1668 del 03/12/1997 - dep. 11/02/1998, Riberti, Rv. 209572)*».

2.1.3. Effetti sul processo penale della nullità avviso di accertamento sottoscritto da funzionario carente di potere.

La Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 35294 del 12.4.2016, dep. 23.8.2016, est. *Aceto*) ha rigettato la tesi secondo cui **l'inesistenza/nullità dell'avviso di accertamento sottoscritto da funzionario carente di potere**, in particolare, per effetto delle statuizioni della sentenza n. 37 del 2015 della Corte Costituzionale⁵³, **possa determinare la automatica inutilizzabilità, a fini penali, dell'avviso e del processo verbale di constatazione**. Secondo la Cassazione, infatti, *«le patologie dell'avviso di accertamento si esauriscono nell'ambito del rapporto giuridico processual-tributario e attengono esclusivamente la pretesa che con esso viene esercitata dall'Erario»*, e *«non incidono sulla attitudine dell'atto a veicolare nel processo penale le informazioni che se ne possono trarre»*. Se in sede tributaria l'avviso di accertamento è l'atto con cui l'Erario promuove la pretesa all'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria ed è atto di impulso che per la sua validità deve possedere specifici requisiti il cui rispetto è presidiato dalla sanzione di nullità che paralizza la pretesa stessa, *«in sede penale l'avviso di accertamento subisce una trasformazione genetica: non è più atto di impulso, ma documento che veicola informazioni. In sede penale il promotore dell'azione è il pubblico ministero che la esercita nei modi e nelle forme previsti dal codice di rito; l'avviso di accertamento è strumentale all'esercizio dell'azione, non ne è l'atto che l'incorpora. Il suo statuto non è l'art. 42, d.P.R. n. 600 del 1973, ma l'art. 191, cod. proc. pen.»*⁵⁴.

53 Con tale sentenza la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 24, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 26 aprile 2012, n. 44, che aveva autorizzato l'Agenzia delle dogane, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia del territorio ad espletare procedure concorsuali, da completare entro il 31 dicembre 2013, per la copertura delle posizioni dirigenziali vacanti e nel contempo prevedeva che nelle more dell'espletamento di dette procedure l'Agenzia delle dogane, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia del territorio potessero attribuire incarichi dirigenziali a propri funzionari con la stipula di Contratti di lavoro a tempo determinato, la cui durata era fissata in relazione al tempo necessario per la copertura del posto vacante tramite concorso. Da qui la dedotta nullità, ai sensi dell'art. 43, d.P.R. n. 600 del 1973, dell'avviso di accertamento perché asseritamente sottoscritto da funzionario privo di qualifica dirigenziale e incaricato in base a norma dichiarata incostituzionale.

54 In concreto l'eccezione era stimata non decisiva perché gli indizi di sussistenza del reato ipotizzato si fondavano su atti ulteriori e diversi dal semplice accertamento (in particolare la comunicazione di notizia di reato e il processo verbale di constatazione).

2.1.4. Le perquisizioni locali in materia tributaria e il ruolo del personale dell’Agenzia delle Entrate.

Ai fini della esecuzione della speciale perquisizione locale prevista dall’art. 33 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, la Corte di Cassazione ha affermato il principio che *«la polizia giudiziaria può legittimamente avvalersi, trattandosi di operazione che richiede specifiche competenze tecniche, di personale dell’Agenzia delle Entrate, a nulla rilevando che tale amministrazione sia abilitata a costituirsi parte civile nell’eventuale processo penale per i reati accertati (Sez. 3, n. 5923 del 11/11/2014 Cc., dep. 10/02/2015, Rv. 262412, est. Di Nicola). La Corte ha ricordato che «la possibilità che soggetti terzi partecipino ad atti di indagine e di assicurazione delle fonti di prova è espressamente prevista dall’art. 348, comma 4, cod. proc. pen. in base al quale «la polizia giudiziaria, quando, di propria iniziativa o a seguito di delega del pubblico ministero, compie atti o operazioni che richiedono specifiche competenze tecniche, può avvalersi di persone idonee le quali non possono rifiutare la propria opera»». In ogni caso, «non si può certo dubitare della specifica competenza tecnica del personale dell’Agenzia delle entrate in materia di evasione d’imposte, sicché occorre considerare che la legge n. 4 del 1929 all’art. 32 disciplina specificamente i casi di collaborazione nell’accertamento dei reati da parte della polizia giudiziaria e di quella tributaria e l’art. 33 faculta la polizia tributaria, della cui qualifica al personale dell’agenzia delle entrate neppure il ricorrente dubita, ad eseguire perquisizioni locali limitatamente al sospetto di violazione di leggi finanziarie costituenti, come nella specie, reato»⁵⁵.*

55 La Cassazione aveva già affermato che *«la particolare facoltà di perquisizione locale stabilita dall’art. 33 della legge 7 gennaio 1929 n. 4 (Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie) - e la cui vigenza è espressamente prevista dall’art. 225 disp. att. cod. proc. pen. - è ammessa, per la sua specialità, solo nella tassativa ipotesi di violazione a leggi finanziarie. In tali casi, non è necessaria la individuazione di ipotesi di reato con specifico riferimento a concreti elementi indiziari, secondo quanto, invece, è richiesto in via generale per la perquisizione disciplinata dal codice di procedura penale (Sez. 3, n. 3893 del 14/11/1995, Guglielmi, Rv. 203204). La particolare competenza in materia di violazioni fiscali da parte dei predetti funzionari e la possibilità - salvo successiva convalida da parte dell’autorità giudiziaria (la legge del 1929, come ogni altra norma ordinaria anche precedente all’entrata in vigore della Costituzione, va adeguata alle disposizioni precettive dettate dalla Costituzione in materia di riserva di legge e di riserva di giurisdizione quanto al controllo degli atti compiuti d’iniziativa della polizia giudiziaria ed incidenti sulle libertà personali o reali) - di poter compiere il medesimo atto consentono di ritenere legittima la presenza e la collaborazione prestata per l’esecuzione del decreto di perquisizione, essendo del tutto irrilevante che i soggetti facessero parte di un’amministrazione (l’Agenzia delle entrate è pacificamente un ente pubblico non economico) abilitata a costituirsi parte civile dovendosi scindere le attività dei funzionari, ai quali la legge conferisce espressamente il potere di accertare e reprimere le violazioni finanziarie, dalla tutela degli interessi civili dell’ente nel processo penale che compete ad organi diversi e in particolare a chi abbia la rappresentanza dell’ente pubblico».*

2.2. Questioni processuali poste dall'innalzamento delle soglie di punibilità: -*formula assolutoria*; - *efficacia extra-penale della sentenza penale di assoluzione*; - *annullamento di ufficio ex art. 609 c.p.p.*

Formula assolutoria.

In merito alla **formula assolutoria** da utilizzare in ipotesi di mancata integrazione della soglia di punibilità del reato tributario (ad esempio perché, essendo stato contestato un fatto integrante la soglia, lo stesso, a seguito dell'accertamento processuale, è invece risultato sotto-soglia, oppure, perché, la soglia di punibilità è stata elevata a seguito della declaratoria di incostituzionalità della disposizione che la prevede o per *ius superveniens*) è stato al centro di un dissidio interpretativo.

Dopo sentenza 7-8 aprile 2014, n. 80 della Corte Costituzionale, la Cassazione (Sez. 3, n. 15824 del 25.11.2014, dep. 16.4.2015, est. Aceto) aveva ritenuto che la condotta tenuta dall'imputato «*si poneva radicalmente al di fuori della soglia della penale rilevanza*», sicché l'annullamento andava deliberato con la formula «*il fatto non è previsto dalla legge come reato*» e non con quella «*il fatto non sussiste*» che, presuppone, invece, già a livello descrittivo, l'ipotetica attrazione della condotta contestata in una fattispecie incriminatrice (cfr., sul punto, Sez. U, n. 37954 del 25/05/2011, Rv. 250975, Sez. U, n. 4049 del 29/05/2008, Guerra, Rv. 240814). Secondo la Cassazione, nell'occasione, «*avuto riguardo alle conseguenze della dichiarazione di incostituzionalità della norma con effetto ex tunc, si deve ritenere che la condotta tenuta dall'imputato non ha mai superato la soglia della penale rilevanza e dunque non è mai stata prevista come reato*». Nello stesso cfr. Sez. 5, Sentenza n. 25532 del 03/06/2015 Ud., dep. 17/06/2015, Rv. 263912, est. Pistorelli, che riconosce nella pronuncia del giudice delle leggi una sostanziale *abolitio criminis* parziale⁵⁶.

Nei pronunciamenti più recenti, i giudici della Cassazione si sono persuasi che la corretta formula terminativa è rappresentata da quella per cui «**il fatto non sussiste**». La Corte, in tal senso, ha anche riconosciuto l'interesse ad impugnare la pronuncia che non contenga la formula più favorevole⁵⁷. Con

⁵⁶ In effetti, un esplicito riferimento alla formula "il fatto non è previsto come reato", individuata come quella appropriata in caso di abrogazione, si trova nell'art. 673 c.p.p., ritenuta pacificamente applicabile nelle ipotesi di abolitio parziale per venir meno di un elemento costitutivo del reato.

⁵⁷ Ha osservato, in proposito, Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 3098 del 05/11/2015 Ud., dep. 25/01/2016, Rv. 265938). «*E' configurabile l'interesse dell'imputato all'impugnazione di sentenza di assoluzione pronunciata con la formula perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato, in considerazione delle potenziali conseguenze sfavorevoli, sia in sede civile, sia in sede amministrativa, riconducibili a tale formula assolutoria* (Sez. 1, n. 28846 del 19/05/2009, Presciutti, Rv. 244293). Si tratta di un principio che è stato convalidato dalle

la sentenza n. 3098/2016, cit., ha richiamato l'insegnamento delle Sezioni Unite penali Orlando (Sez. U, n. 37954 del 25/05/2011, Orlando, Rv. 250975), pervenendo a soluzione diversa da quella in precedenza preferita. Tale pronuncia ha avuto modo di affermare che nel caso in cui manchi un elemento costitutivo, di natura oggettiva, del reato contestato, l'assoluzione dell'imputato va deliberata con la formula «*il fatto non sussiste*», non con quella «*il fatto non è previsto dalla legge come reato*», che riguarda la diversa ipotesi in cui manchi una qualsiasi norma penale cui ricondurre il fatto imputato (cfr. anche; Sez. U, n. 40049 del 29/05/2008, cit.) e che, dunque, non potrebbe essere utilizzata neanche nell'ipotesi di mancanza di una condizione obiettiva di punibilità. L'adozione della formula «*il fatto non è previsto dalla legge come reato*» dipende dal tenore formale dell'imputazione, dalla circostanza cioè che con essa si assume la riconducibilità della fattispecie concreta ad **una fattispecie astratta mai esistita, abrogata o dichiarata (in toto) costituzionalmente illegittima, «mentre, quando il fatto storico, così come ricostruito, non è idoneo, come**

Sezioni Unite della Corte di cassazione (Sez. U, n. 25457 del 29/03/2012, Campagne Rudie, Rv. 252693, e in motivazione) che, attraverso una completa ricognizione della nozione dell'interesse ad impugnare definita dagli interventi nomofilattici prodotti nel tempo da parte delle stesse Sezioni Unite penali (Sez. U, n. 7931 del 16/12/2010, dep. 2011, Testini; Sez. U, n. 29529 del 25/06/2009, De Marino; Sez. U, n. 40049 del 29/05/2008, Guerra; Sez. U, n. 42 del 13/12/1995, Timpani; Sez. U, n.10372 del 27/09/1995, Serafino; Sez. U, n. 6563 del 16/03/1994, Rusconi; Sez. U, n. 12234 del 23/11/1985, Di Trapani), ha chiarito che se una sentenza penale, come quella pronunciata "perché il fatto non è previsto dalla legge come reato", produce effetti giuridicamente rilevanti in altri campi dell'ordinamento, con pregiudizio delle situazioni giuridiche soggettive facenti capo all'imputato, questi ha interesse ad impugnare la sentenza penale qualora dalla revisione di essa possa derivare in suo favore, in modo diretto e concreto, l'eliminazione di qualsiasi effetto giuridico extrapenale per lui sfavorevole. La Corte costituzionale, con la sentenza n. 85 del 2008, ha chiarito che le uniche decisioni totalmente assolutorie sono quelle pronunciate con le formule "il fatto non sussiste" e "l'imputato non lo ha commesso", mentre tutte le altre formule di assoluzione comportano, con forme e gradazioni diverse, un riconoscimento della responsabilità dell'imputato o comunque l'attribuzione del fatto allo stesso, e quindi, sebbene non applichino una pena, sono sicuramente idonee ad arrecare ugualmente all'imputato significativi pregiudizi di ordine sia morale sia giuridico. All'imputato va quindi normalmente riconosciuto il diritto di impugnare una sentenza di proscioglimento per ottenere una assoluzione con una formula per lui migliore perché totalmente liberatoria o comunque produttiva di effetti extrapenali più favorevoli o meno pregiudizievoli (Sez. U, n. 40049 del 29/05/2008, Guerra cit., in motiv.). In altri termini - mentre resta salva la facoltà da parte delle competenti autorità extrapenali di procedere alla verifica circa la possibilità di applicare, attraverso un autonomo potere di accertamento e con l'attribuzione di tutte le garanzie procedurali del caso, le relative sanzioni se per il fatto, estromesso dall'area della illiceità penale, esse siano applicabili - la pronuncia penale non può recare ex se un pregiudizio scaturente dalla pretesa efficacia, radicalmente esclusa, come si è detto, soltanto dalle formule "il fatto non sussiste" o "l'imputato non lo ha commesso", della sentenza di assoluzione nei giudizi extrapenali, nei quali quindi l'accertamento può tradursi, con riferimento alle altre formule assolutorie, nell'applicazione automatica delle sanzioni, una volta che il giudice penale - quando in sede extrapenale si controverte intorno ad un diritto o ad un interesse legittimo il cui riconoscimento è dipeso dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale - abbia espresso un giudizio di applicabilità delle medesime, producendosi perciò un pregiudizio delle posizioni giuridiche soggettive, che è nell'interesse dell'imputato rimuovere, rivendicando la formula di maggiore favore».

nella specie, ad essere sussunto nella fattispecie astratta, per la mancanza di un elemento costitutivo del reato, occorre adottare la formula «il fatto non sussiste» (Sez. U, n. 37954 del 25/05/2011, Orlando, cit.). Nello stesso senso si è espressa la Corte con riferimento ad ipotesi di omessi versamenti di ritenute certificate ex art. 10-*bis* d.lgs. n. 74/2000 e dichiarazioni infedeli ex art. 4 d.lgs. n. 74/2000 per importi, nelle more del giudizio di legittimità, “divenuti” inferiori alle più elevate soglie fissate dal d.lgs. n. 158/2015 (per il reato ex art. 10-*bis* cit. cfr. Cass. Pen., 3, n. 6105 del 18.11.2015, dep. 15.2.2016, est. Di Nicola, Cass. Pen., 3, n. 18692 del 22.3.2016, dep. 5.5.2016, est. Scarcella; per il reato ex art. 4 cit. cfr. Cass. Pen., 3, n. 891 dell’11.11.2015, dep. 13.1.2016, est. Mengoni, Cass. Pen., 3, n. 30148, ud. 01/06/2016 dep. 15/07/2016, est. Scarcella; per il reato ex art. 10-*ter* cit. Cass. Pen., Sez. 3, n. 51020 del 11/11/2015 Ud., dep. 29/12/2015, Rv. 26598, est. Mengoni).

Efficacia extra-penale della sentenza penale di assoluzione.

Quanto agli effetti della sentenza penale definitiva dichiarativa dell’insussistenza del fatto per la mancata integrazione (pure sopravvenuta) della soglia di punibilità, la Corte ha precisato che essa attiene alla *«inconfigurabilità della fattispecie incriminatrice quanto all’accertamento che non sussiste il fatto che sia stata raggiunta una soglia pari o superiore a quella prevista per la realizzazione del reato»*. Con la conseguenza che *«è esclusivamente rispetto a tale fatto che, ai sensi dell’art. 652 cod. proc. pen., la sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata a seguito di dibattimento ha efficacia di giudicato, restando impregiudicata,, l’eventuale mancato versamento dell’Iva in misura inferiore alla soglia di punibilità (che integra un fatto diverso, penalmente irrilevante e sanzionabile in via amministrativa) e potendo l’amministrazione finanziaria quindi procedere in via amministrativa all’accertamento della violazione e all’irrogazione delle relative sanzioni in relazione all’imposta dovuta e non versata, purché sotto soglia»* (Cass., Pen., 3, n. 3098/2016, cit.) .

Annullamento di ufficio ex art. 609 c.p.p.

La Cassazione ha fatto applicazione del suo potere di **annullamento di ufficio ex art. 609 c.p.p.**, pure in presenza di ricorso inammissibile, in rapporto ad evenienze di soglie del delitto ex art. 4 d.lgs. n. 74/2000 “divenute”, nel periodo successivo alla presentazione del ricorso per cassazione ma antecedente al giudizio di legittimità, inferiori a quelle introdotte con d.lgs. 4 settembre 2015, n. 158. Nel caso, peraltro, la formula assolutoria terminativa è stata quella

«*perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato*» (Cass. Pen., Sez.7, n. 26928 del 23.10.2015, dep. 1.7.2016, est. Aceto)

2.3. I sequestri e le confische.

2.3.1. Il profitto dei reati tributari: - *in genere*; - *profitto in denaro*; - *profitto dei reati tributari ex artt. 2, 5, 8 ed 11 d.lgs. n 74/2000*; - *beni vincolabili e non vincolabili: gravati da ipoteche o altre garanzie, pegno regolare ed irregolare, beni della massa fallimentare.*

In genere.

Secondo l'insegnamento della Corte di Cassazione, in tema di reati tributari, il profitto, confiscabile anche nella forma per equivalente, è costituito da *qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato* e può, dunque, consistere anche in un *risparmio di spesa*, come quello derivante dal **mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni** dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario (Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, Adami, Rv. 255036; Sez. 3, n. 11836 del 04/07/2012, Bardazzi, Rv. 254737; Sez. 5, n. 1843 del 10/11/2011, Mazzieri, Rv. 253480; più in generale, sulla riconducibilità al profitto del “*risparmio di spesa*” si veda, altresì, Sez. U, n. 38343, n. 24/04/2014, Espenhahn, Rv. 261117). Anche il bene acquisito in modo diretto con il *reinvestimento* delle somme non versate all'Erario va ascritto alla categoria del “profitto” del reato (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert; Sez. 6, n. 11918 del 14/11/2013, Rossi, Rv. 262613; Sez. 6, n. 4114 del 21/10/1994, Giacalone, Rv. 200855; più in generale, cfr. anche Sez. U, n. 10280 del 25/10/2007, Miragliotta, Rv. 238700).

Profitto in denaro.

Secondo l'arresto delle Sezioni Unite n. 31617/2015 (Ud. del 26/06/2015, dep. 21/07/2015, Rv. 264435, est. A. Macchia) «*qualora il prezzo o il profitto derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme di cui il soggetto abbia comunque la disponibilità deve essere qualificata come confisca diretta; in tal caso, tenuto conto della particolare natura del bene, non occorre la prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della confisca e il reato*» (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci). Si sostiene, in proposito, che «*ove il profitto o il prezzo del reato sia rappresentato da*

*una somma di denaro, questa, non soltanto si confonde automaticamente con le altre disponibilità economiche dell'autore del fatto, ma perde - per il fatto stesso di essere ormai divenuta una appartenenza del reo - qualsiasi connotato di autonomia quanto alla relativa identificabilità fisica. Non avrebbe, infatti, alcuna ragion d'essere - né sul piano economico né su quello giuridico - la necessità di accertare se la massa monetaria percepita quale profitto o prezzo dell'illecito sia stata spesa, occultata o investita: ciò che rileva è che le disponibilità monetarie del percipiente si siano accresciute di quella somma, legittimando, dunque, la confisca in forma diretta del relativo importo, ovunque o presso chiunque custodito nell'interesse del reo. Soltanto, quindi, nella ipotesi in cui sia impossibile la confisca di denaro sorge la eventualità di far luogo ad una confisca per equivalente degli altri beni di cui disponga l'imputato e per un valore corrispondente a quello del prezzo o profitto del reato, giacché, in tal caso, si avrebbe quella necessaria novazione oggettiva che costituisce il naturale presupposto per poter procedere alla confisca di valore (l'oggetto della confisca diretta non può essere appreso e si legittima, così, l'ablazione di altro bene di pari valore)». Ciò significa, dunque, che nel caso di **prezzo o il profitto c.d. accrescitivo** derivante dal reato costituito da **denaro**, la confisca delle somme depositate su conto corrente bancario, di cui il soggetto abbia la disponibilità, deve essere qualificata come confisca diretta e, in considerazione della natura del bene, non necessita della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della ablazione e il reato⁵⁸.*

Va ricordato, in proposito, che la Cassazione aveva già chiarito, nel caso in cui il profitto di reato rappresentato da denaro, che *«la confisca di somme rinvenute nella disponibilità del soggetto (persona fisica o giuridica) che lo ha percepito, anche sotto forma di un risparmio di spesa attraverso l'evasione dei tributi, avviene, alla luce della fungibilità di esso, sempre in forma specifica sul profitto diretto e mai per equivalente»* (Cass. Pen, Sez. 3, n. 37846 del 7.5.2014, dep. il 16.9.2014).

Con sentenze successive, la Cassazione (Sez. 3, n. 30486 del 28/05/2015 Cc., dep. 15/07/2015, Rv. 264392, est. Pezzella) ha rilevato a fronte ad un reato,

⁵⁸ Osserva la sentenza in esame in motivazione: *«Né è a dirsi, come parte della giurisprudenza mostra di ritenere, che la confisca del denaro costituente prezzo o profitto del reato, in assenza di elementi che dimostrino che proprio quella somma è stata versata su quel conto corrente, determinerebbe una sostanziale coincidenza della confisca diretta con quella di valore, dal momento che è la prova della percezione illegittima della somma che conta, e non la sua materiale destinazione: con la conseguenza che, agli effetti della confisca, è l'esistenza del numerario comunque accresciuto di consistenza a rappresentare l'oggetto da confiscare, senza che assumano rilevanza alcuna gli eventuali movimenti che possa aver subito quel determinato conto bancario».*

«la cui condotta si sostanzia nell'omissione di un versamento di una somma di danaro all'Erario, ad un Ente Previdenziale o a chicchessia, il profitto si identifica nel risparmio di spesa. E se nelle casse di colui (persona fisica o società) su cui gravava l'obbligo di versamento viene rinvenuto del danaro, trattasi di profitto sequestrabile direttamente riconducibile al reato. Reiteratamene, sul punto, questa Corte ha affermato che la nozione di profitto confiscabile va individuata nel vantaggio patrimoniale di diretta derivazione dal reato (cfr. sez. 6, n. 37556 del 27.9.2007, De Petro Mazarino, rv. 238033). E le Sezioni Unite hanno ribadito il principio secondo cui, in tema di reati tributari, il profitto confiscabile anche nella forma per equivalente è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito dalla consumazione del reato e può dunque consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario (Sez. un., n. 18734 del 31.1.2013, Adami, rv. 255036). Ma vi è di più. Non è necessario che il danaro rinvenuto sia liquido. Questa Corte Suprema, condivisibilmente, ha precisato che in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca prevista dall'art. 322 ter cod. pen., costituiscono "profitto" del reato anche gli impieghi redditizi del denaro di provenienza delittuosa e i beni in cui questo è trasformato, in quanto tali attività di impiego di trasformazione non possono impedire che venga sottoposto ad ablazione ciò che rappresenta l'obiettivo del reato posto in essere (sez. 6, n. 11918 del 14.11.2013 dep. il 12.3.2014, Rossi, rv. 262613). E, ancora di recente, è stato ribadito che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del denaro, costituente il profitto del reato, può colpire sia la somma che si identifica proprio in quella che è stata acquisita attraverso l'attività criminosa sia la somma corrispondente al valore nominale, ovunque sia stata rinvenuta e comunque sia stata investita (sez. 2, n. 14600 del 12.3.2014, Ber Banca spa, fattispecie relativa al sequestro preventivo di denaro, titoli, valori, beni mobili, immobili ed altre utilità nella disponibilità di una banca, corrispondenti al prezzo del reato di "market abuse", commesso dai legali rappresentati della banca medesima)» (nello stesso senso, cfr. Cass. Pen., Sez. 3, n. 30484 del 28/05/2015 Cc., dep. 15/07/2015, est. Pezzella).

Profitto dei reati tributari ex artt. 2, 5, 8 ed 11 d.lgs. n 74/2000.

Con riferimento al delitto ex art. 2 d.lgs. n. 74/2000, la Corte (Sez. 3, 24965 del 22.4.2015, dep. 16.6.2015, est. Mengoni) ha escluso che il profitto possa individuarsi oltre che nell'imposta evasa anche nel complessivo ammontare delle fatture per operazioni inesistenti indicate nella dichiara dei redditi. Infatti, il valore delle fatture per operazioni inesistenti *«deve esser considerato con*

caratteri non assoluti, ma necessariamente relativi; in altri termini, il profitto illecito derivante dalla fattura (e suscettibile di sequestro, quindi di confisca) non è dato dall'importo in sé, nella sua totalità, ma dall'ammontare di imposta che lo stesso consente di evadere, attraverso una indebita indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione annuale. Imposta che deve essere calcolata inserendo quella fattura nel complesso degli elementi attivi e passivi risultanti dalla dichiarazione medesima, e che non coincide affatto - ex se - con l'importo che la fattura contiene quale valore (assoluto), ma si identifica con il risultato contabile (relativo) ricavabile solo dalla più ampia lettura di tutti i dati indicati dal dichiarante».

In relazione al **delitto ex art. 5 d.lgs. n. 74/2000**, la Corte di Cassazione (Sez. 3, Sentenza n. 12810 del 26/01/2016 Cc., dep. 30/03/2016, Rv. 266486, Est. Di Nicola V.) ha dichiarato che, ai fini della quantificazione del profitto vincolabile con il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente, *«è irrilevante l'evasione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), non trattandosi di un'imposta sui redditi in senso tecnico»*. La legge non conferisce rilevanza penale all'eventuale evasione dell'imposta regionale sulle attività produttive (non trattandosi di un'imposta sui redditi in senso tecnico) e le dichiarazioni costituenti l'oggetto materiale del reato di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, art. 5, *«sono solamente le dichiarazioni dei redditi e le dichiarazioni annuali IVA»*. Una conferma, in tal senso, si trae anche dalla circolare del Ministero delle finanze n. 154/E del 4 agosto 2000, che motiva l'esclusione della dichiarazione IRAP con la natura reale di siffatta imposta, che perciò considera non incidente sul reddito (cfr. anche Sez. 3, n. 11147 del 15/11/2011, dep. 2012, Prati, Rv. 252359).

In merito al **delitto ex art. 8 d.lgs. n. 74/2000** la Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 30168 del 22.4.2015, dep. 14.7.2015, est. Amoresano) ha riconosciuto che non vi è incompatibilità ontologica” tra tale fattispecie e la confisca per equivalente, atteso il richiamo a tale reato in senso all’art.1 comma 143 L.244/07 ed a quanto stabilmente ritenuto in relazione alla nozione di profitto funzionale alla confisca, nella quale rientrano *«non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell'attività criminosa»* (cfr. Cass.sez.2 n.45389 del 6/11/2008)». Per contro, *«per individuare il profitto, non può farsi riferimento all'evasione di imposta conseguita da chi abbia poi utilizzato le fatture relative ad operazioni inesistenti»* ed *«il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente non può, invero, essere disposto sui beni dell'emittente per il valore corrispondente al profitto conseguito dall'utilizzatore delle fatture medesime,*

poiché il regime derogatorio previsto dall'art.9 D.L.vo n.74/2000- escludendo la configurabilità dl concorso reciproco tra chi emette le fatture per operazioni inesistenti e chi se ne avvale- impedisce l'applicazione in questo caso del principio solidaristico, valido nei soli casi di illecito plurisoggettivo (Cass. sez. 3 n.42641 del 26/09/2013)».

Profitto del reato ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000. La Cassazione ha affermato che *«in tema di reati tributari, il profitto, confiscabile anche nella forma per equivalente, del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000, va individuato nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio del soggetto obbligato e, quindi, consiste nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase costituenti oggetto delle condotte artificiali considerate dalla norma (Sez. 3, Sentenza n. 10214 del 22/01/2015 Cc. dep. 11/03/2015 Rv. 262754, est. Andreazza⁵⁹; conf. Cass. pen., Sez. 3, n. 33184 del 2013 Rv. 256850). Anche successiva pronuncia della Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 40534 del 06/05/2015 Cc., dep. 09/10/2015, Rv. 265036, est. Andronio) ha confermato il principio, già con la sentenza della Terza Sezione (sentenza n. 16 maggio 2012, n. 25677), secondo cui «con riguardo al reato di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, il profitto va individuato non nell'ammontare del debito tributario rimasto inadempito, ma nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio su cui il fisco ha diritto di soddisfarsi e, quindi, nella somma di denaro la cui sottrazione all'erario viene perseguita, non importa se con esito favorevole o meno, attesa la struttura di pericolo della*

⁵⁹ In effetti, la condotta del reato di cui all'art. 11 cit. consiste nell'alienare simultaneamente o nel compiere altri atti fraudolenti sui propri o altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva; ne consegue che il profitto di detto reato deve essere individuato non già nell'importo delle imposte non pagate, essendo quest'ultimo, semmai, il profitto delle diverse condotte di evasione, eventualmente commesse in precedenza ed integranti illecito penale in presenza dei requisiti di legge, bensì nel *valore del bene o dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'amministrazione finanziaria* che agisca per il recupero delle somme evase ed oggetto delle condotte artificiali considerate dalla norma. Tale concetto è stato già affermato dalla Corte, allorquando, con la sentenza di Sez. 3, n. 36290 del 18/05/2011, Cualbu, Rv.251077, non massimata sul punto, ha precisato che oggetto giuridico del reato non è il diritto di credito del fisco, bensì la garanzia generica data dai beni dell'obbligato e specificato che il profitto deve ritenersi costituito dalla riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio sul quale il fisco ha diritto di soddisfarsi; e, nel medesimo senso, si sono, successivamente, pronunciate anche Sez. 3, n. 25677 del 16/05/2012, Caneva, non massimata sul punto, e Sez. 3, n. 33184 del 12/06/2013, Abrusci, Rv. 256850. Sicché l'affermazione di cui alla sentenza Sez. 5, n. 1843 del 10/11/2011, Mazzieri, Rv. 253480 (poi ripresa da Sez. Un. n. 18374 del 31/01/2013, Adami e altro, Rv. 255036), secondo cui il profitto del reato di cui all'art. 11 cit. sarebbe rappresentato da qualsiasi vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione dell'illecito potendo dunque lo stesso consistere anche in un risparmio di spesa, *«va, evidentemente, interpretata con riferimento appunto al risparmio derivante dalla predetta riduzione patrimoniale e non nel senso che debba aversi riguardo al risparmio derivante dalla omessa dichiarazione o dal mancato versamento dell'imposta».*

*fattispecie, attraverso l'atto di vendita simulata o gli atti fraudolenti posti in essere»⁶⁰. Non sembra disconosciuta, in assoluto, la necessità di proporzione rispetto all'importo del credito garantito⁶¹. Con recente sentenza (Sez. 3, n. 4097 del 19/01/2016 Cc., dep. 01/02/2016, Rv. 265844, est. Scarcella A.) la Cassazione ha statuito che «*la confisca per equivalente, disposta in relazione al reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 attuato mediante atti fraudolenti o simulati compiuti sui beni di una società dichiarata fallita, non può riguardare somme superiori all'effettivo profitto conseguito, quantificato decurtando dal valore del patrimonio sottratto le somme recuperate dal fisco a seguito delle cessioni di ramo d'azienda e dei versamenti effettuati dall'imputato*»⁶².*

60 In motivazione: «*Né si pone in contrasto con tale assunto la sentenza Cass. pen. sez. un., 31 gennaio 2013, n. 18374, richiamata dal Tribunale, nella quale si afferma che, in tema di reati tributari, il profitto, confiscabile anche nella forma per equivalente, del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario. In tale pronuncia non si afferma, infatti, che il profitto del reato di cui al richiamato art. 11 necessariamente coincida con l'intero ammontare del debito tributario, ma solo che una tale coincidenza può in alcuni casi verificarsi*».

61 La Cassazione ha ricordato, infatti, che in tema di sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente, il valore delle cose sequestrate deve essere adeguato e proporzionale all'importo del credito garantito e la stima deve costituire oggetto di ponderata valutazione preventiva da parte del giudice della cautela, controllabile dal Tribunale del riesame e non differibile alla fase esecutiva della confisca (Sez. 3, n. 42639 del 26/09/2013, Lorenzini, Rv. 257439). Spetta al giudice che, in sede di riesame, proceda alla conferma del sequestro preventivo funzionale alla confisca di valore del profitto del reato, il compito di valutare l'effettiva equivalenza tra il valore dei beni sottoposti a vincolo e l'entità del suddetto profitto (Sez. 6, n. 19051 del 10/01/2013, Curatella fall. Soc. Tecno Hospital s.r.l., Rv. 255256).

62 In motivazione: «*non può dubitarsi che la confisca per equivalente, essendo destinata a garantire il soddisfacimento della pretesa erariale (atteggiandosi, come visto in precedenza, secondo modalità particolari quanto all'individuazione del profitto confiscabile nel delitto di cui all'art. 11 citato), non può riguardare somme superiori rispetto all'effettivo profitto conseguito. In tema di confisca per equivalente è assolutamente necessario individuare in maniera esatta l'effettiva entità del vantaggio illecitamente percepito dal reo, che nel caso del reato di cui all'articolo 11 del decreto legislativo numero 74 del 2000, per come oggetto di contestazione del presente procedimento, non può semplicemente corrispondere al patrimonio sottratto, ma deve necessariamente andare ad individuare e distinguere tra quanto alla fine incassato dal Fisco, e quanto invece definitivamente non recuperato perché sottratto con la cessione dei rami d'azienda*». Occorre decurtare quanto il Fallimento ha recuperato dalle cessioni di ramo d'azienda contestate, dai beni e dai denari che l'imputato ha versato alla procedura in sede di transazione: «*si tratta di valori che non possono non essere conteggiati al fine di una corretta ed equa determinazione del profitto conseguito. Diversamente se il concreto recupero di imposta da parte dell'Erario fosse indifferente rispetto all'entità della confisca da disporre in via equivalente, il soggetto destinatario del provvedimento ablatorio subirebbe una indebita duplicazione della sanzione, laddove da un lato ha soddisfatto la pretesa ed il recupero fiscale, e dall'altro ha subito la misura ablativa per l'intero senza alcuna decurtazione. In altri termini, il quantum confiscabile per equivalente non può essere pari alla somma aritmetica degli importi contestati come sottratti nei capi d'imputazione, atteso che, così ritenendo, verrebbe a determinarsi una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto con il principio secondo il quale*

Beni vincolabili e non vincolabili: - gravati da ipoteche o altre garanzie; - pegno regolare ed irregolare; - beni della massa fallimentare.

La Cassazione (Sez. 3, Sentenza n. 42464 del 10/06/2015 Cc., dep. 22/10/2015, Rv. 265392, Est. Andronio AM) ha confermato l'orientamento per cui *«in tema di sequestro preventivo, l'esistenza di ipoteche sui beni o di altre forme di garanzia non esclude la assoggettabilità a sequestro dei beni medesimi, trovando il diritto di sequela del creditore ipotecario o pignoratizio soddisfazione solo nella successiva fase processuale, relativa alla confisca ed alla esecuzione della stessa (ex plurimis, sez. 2, 12 febbraio 2014, n. 22176, rv. 259573)»*⁶³. Né la circostanza che oggetto del sequestro siano **strumenti finanziari** muta il quadro della situazione. Infatti, *«gli artt. 83-bis e seguenti del d.lgs. n. 58 del 1998 prevedono, infatti, che gli strumenti finanziari negoziati o destinati alla negoziazione in mercati regolamentati italiani possono essere trasferiti soltanto tramite intermediari e che soggiacciono ai vincoli, tra cui il pegno, realizzati mediante registrazione in apposito conto tenuto dall'intermediario stesso. Ciò non significa, però, che il proprietario non possa giuridicamente disporre, perché le previsioni normative di cui sopra riguardano proprio atti di disposizione su tali strumenti, quali il loro trasferimento o la costituzione del pegno»*.

Per contro, nella sentenza n. 42464/2015 cit. in esame trova conferma il principio che *«non può essere disposto il sequestro preventivo di un conto corrente bancario le cui somme risultino già costituite in pegno irregolare a garanzia dell'anticipazione concessa dalla banca al correntista»*, poiché a sensi dell'articolo 1851 cod. civ., lo stesso attribuisce alla Banca il diritto di proprietà su tale somma⁶⁴.

l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa (v., ad es.: Sez. 3, n. 20887 del 15/04/2015 - dep. 20/05/2015, Aumenta, Rv. 263409; Sez. 3, n. 6635 del 08/01/2014 - dep. 12/02/2014, Cavatorta, Rv. 258903)».

63 In motivazione: *«Tale assunto si collega strettamente a quello, ribadito dalla più recente giurisprudenza di legittimità (ex plurimis, sez. 2, 12 febbraio 2014, n. 10471, rv. 259346), secondo cui, in caso di sequestro preventivo disposto su un bene gravato da pegno o da ipoteca, il terzo creditore titolare del diritto reale di garanzia non è legittimato a chiedere la revoca della misura cautelare, non essendo la sua posizione giuridica assimilabile a quella del titolare del diritto di proprietà, la cui sussistenza — essendo giuridicamente incompatibile con la pretesa ablatoria dello Stato — comporta l'immediata restituzione del bene ai sensi dell'art.321, comma 3, cod. proc. Pen.»*. La Cassazione ha affermato che *«In tema di sequestro preventivo, il creditore assistito da garanzia reale non è legittimato a chiedere la revoca della misura mentre il processo è pendente, in quanto il diritto di sequela, in cui la sua posizione consiste, non esclude l'assoggettabilità del bene a vincolo, essendo destinato a trovare soddisfazione solo nella successiva fase della confisca, a differenza del diritto di proprietà, che comporta l'immediata restituzione del bene al titolare»*.

64 In linea con quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (ex multis, sez. 1, 17 ottobre 2013, n. 49719, rv. 257823), *«il "pegno irregolare" (art. 1851 cod. civ.) in tema di anticipazione bancaria*

Ammissibilità del sequestro e della confisca del profitto diretto di reati tributari individuato nei saldi attivi di conti correnti di società dichiarata fallita.

La Cassazione (Sez. 3, n. 30484 del 28/05/2015 Cc., dep. 15/07/2015, est. Pezzella; nello stesso senso Sez. 3, Sentenza n. 23907 del 1.3.2016, dep. 9.6.2016, est. Andreatza) ha ammesso la *coesistenza del vincolo derivante dal sequestro funzionale alla confisca diretta e dalla procedura fallimentare*, assumendo che le finalità dei due vincoli (quello imposto dall'apertura della procedura fallimentare e quello derivante dal sequestro e/o dalla confisca) sono differenti ma non confliggenti⁶⁵. In tal senso nella citata sentenza

risponde ad uno schema negoziale di portata generale ed è accomunabile al pegno c.d. "regolare" (artt. 2784 c.c. e ss.) sia per il profilo strutturale della "natura reale" del contratto, sia per il profilo funzionale della condivisa "causa di garanzia". Esso è, però, connotato da una sua specificità di contenuto e di effetti. L'effetto reale, che nel pegno regolare si esaurisce nella creazione di uno ius in re aliena opponibile erga omnes, assume, invece, nel pegno irregolare la più ampia valenza di un vero e proprio trasferimento di proprietà delle cose attribuite in garanzia. Inoltre, l'obbligazione restitutoria gravante sul creditore, concerne il tantundem di quanto ricevuto in garanzia, mentre nel pegno regolare ha ad oggetto la medesima res di cui egli ha avuto temporaneamente la detenzione. In sintesi, il pegno irregolare può essere definito come il contratto con cui il garante consegna e attribuisce in proprietà al creditore denaro o beni aventi un prezzo corrente di mercato, e per ciò reputati fungibili con il denaro, dei quali l'accipiens deve restituire il tantundem solo se e quando interviene l'adempimento dell'obbligazione garantita; altrimenti, l'obbligazione restitutoria attinge all'eventuale eccedenza del valore dei beni trasferiti in proprietà rispetto al valore della prestazione garantita rimasta inadempita (Cass. civ., sez. un., 14 maggio 2001, n. 202; 25 ottobre 2011, n. 16725). Il contratto di pegno irregolare, di conseguenza, non elimina il diritto a pretendere l'adempimento, quanto piuttosto esaurisce in limine l'interesse del creditore a percorrere la via della esecuzione forzata, essendo anticipato con lo strumento negoziale l'effetto finale della tutela processuale». Di conseguenza, il sequestro penale presso il creditore di beni costituiti dall'indagato-debitore in pegno irregolare, vincolerebbe a garanzia degli interessi perseguiti con la misura cautelare reale, beni non più di proprietà del costituente, non potendo d'altra parte il sequestro presso terzi avere ad oggetto crediti puramente eventuali. Sussiste, di conseguenza, la legittimazione dell'istituto di credito all'impugnazione in esame (ex multis, sez. 2, 6 maggio 2010, n. 23659, rv. 247409; v. anche sez. 6, 9 febbraio 1995, n. 507, rv. 201197).

65 In motivazione: *«il sequestro dei beni ex art. 19 d.lgs. n. 231 del 2001 o quello del profitto del reato mirano a preservare i beni che si presume siano stati acquisiti illecitamente dall'ente e che possano, in caso di riconosciuta responsabilità dello stesso o degli amministratori che hanno operato nel suo interesse, essere oggetto di confisca, da sparizioni ed occultamenti. Il sequestro in questione finisce dunque per presentare evidenti analogie con il sequestro conservativo penale perché posto a tutela dei beni sui quali possa essere esercitata la pretesa dello Stato in caso di condanna. Se questa è la finalità dell'istituto - in ciò ritenendo il Collegio condivisibile il dictum delle SS.UU. Uniland- è del tutto ovvio che in nessun caso lo Stato può rinunciare alla apposizione del vincolo, neppure in caso di apertura di una procedura concorsuale. Il vincolo apposto sui beni del fallito a seguito della apertura di una procedura concorsuale ha una indubbia rilevanza pubblica, perché mira a spossessare il fallito o la società fallita dei beni che costituiscono la garanzia patrimoniale dei creditori e ad evitare un ulteriore depauperamento del patrimonio societario, a garanzia della par condicio creditorum. Si tratta di finalità di indubbio rilievo pubblicistico che meritano considerazione e tutela. Non va trascurato in tal senso che le più volte citate SS.UU. Focarelli evidenziano come il curatore non possa essere considerato come un soggetto privato che agisca in rappresentanza o sostituzione del fallito e/o dei singoli creditori o del comitato dei creditori, ma debba essere visto come organo che svolge una funzione pubblica ed affianca il tribunale ed il giudice delegato per*

n. 30484/2015 è stato ripercorso l'iter argomentativo già seguito dalle Sezioni Unite *Uniland* (Sez. U, Sentenza n. 11170 del 25/09/2014 Cc., dep. 17/03/2015, Rv. 263685, est. *Marasca*) per risolvere i problemi derivanti dal rapporto tra il sequestro/confisca ex art. 19 d.lgs. n. 231 del 2001 e la procedura fallimentare, abbandonando l'impostazione seguita dalla sentenza *Focarelli* (Sez. U, n. 29951 del 24/05/2004 Cc., dep. 09/07/2004, Rv. 228166, est *Fiale*)⁶⁶.

La Cassazione muove dal rilievo che la confisca costituisce uno *strumento volto a ristabilire l'equilibrio economico* alterato dal reato-presupposto, i cui effetti economici sono comunque andati a vantaggio dell'ente collettivo, che finirebbe, in caso contrario, per conseguire un profitto geneticamente illecito. Sussistono *limiti alla confisca*, ancorché obbligatoria (come nel caso del profitto diretto del reato tributario), e, conseguentemente, anche al sequestro, non potendo essere incisi *i diritti del danneggiato dal reato ed i diritti acquisiti dai terzi in buona fede* sui beni provento dell'illecito. Come indicato dalle Sezioni Unite *Uniland*, ad essere salvaguardati non sono **i diritti di credito** eventualmente vantati da terzi su questi ultimi ma «**il diritto di proprietà del terzo acquisito in buona fede, oltre agli altri diritti reali insistenti sui predetti beni, mobili o immobili che siano**», come avvalorato dall'espressione usata dall'art. 240, comma 3, c.p. «*appartiene*» a persona estranei al reato. Spetta al giudice penale valutare se eventuali diritti vantati da terzi siano o meno stati acquisiti in buona fede ed in caso di esito positivo di tale verifica evitare di sottoporre a sequestro o confisca il bene rientrante nella titolarità di un terzo. Il sistema «*non pone alcun limite temporale alla prova della acquisizione del diritto, nel senso che non è vero che la titolarità del diritto al terzo debba essere riconosciuta prima che venga disposta la confisca. Può benissimo accadere, infatti, che al terzo venga riconosciuta l'acquisizione in buona fede del diritto dopo che sia stata disposta la confisca*»⁶⁷; anche in siffatta situazione

il perseguimento degli interessi dinanzi indicati. Si tratta, quindi, di procedure essenziali, con indubbi profili di interesse pubblico, per il raggiungimento dei fini innanzi precisati; di conseguenza - affermano ancora le SS.UU. Uniland- anche il vincolo apposto sui beni del fallito in occasione dell'apertura di una procedura concorsuale è indispensabile e non può essere eluso».

66 Tale sentenza fondava le sue conclusioni sul presupposto (ritenuto in parte erroneo dalla sentenza UNILAND) della mancanza di disposizioni legislative in materia e sulla necessità, comunque, di contemperare le differenti e, per molti aspetti ritenute contrastanti, esigenze della tutela penale e dei legittimi diritti dei creditori.

67 Così, ad esempio, ricordano ancora le SS.UU. *Uniland*, nel caso del terzo che, per ragioni varie, non abbia fatto valere il proprio diritto nell'ambito del procedimento di cognizione e prima che venisse disposta la confisca dei beni dell'ente trattata nei paragrafi precedenti.

deve essere salvaguardato il diritto del terzo e tale ultima ipotesi è proprio quella che si verifica in caso di apertura della procedura fallimentare. In essa, il diritto del terzo viene riconosciuto soltanto alla chiusura della procedura fallimentare, poiché coloro che si insinuano nel fallimento *«vantando un diritto di credito non possono essere ritenuti per tale solo fatto titolari di un diritto reale sul bene, perché sarà proprio con la procedura fallimentare che, sulla scorta delle scritture contabili e degli altri elementi conoscitivi propri della procedura, si stabilirà se il credito vantato possa o meno essere ammesso al passivo fallimentare. Il curatore nel contempo individuerà tutti i beni che debbono formare la massa attiva del fallimento, arricchendola degli eventuali esiti favorevoli di azioni revocatorie, e soltanto alla fine della procedura si potrà, previa vendita dei beni ed autorizzazione da parte del giudice delegato del piano di riparto, procedere alla assegnazione dei beni ai creditori. E' soltanto in questo momento che i creditori potranno essere ritenuti titolari di un diritto sui beni che potranno far valere nelle sedi adeguate»*. Infatti, *«il creditore che non abbia ancora ottenuto l'assegnazione del bene a conclusione della procedura concorsuale non può assolutamente essere considerato "terzo titolare di un diritto acquisito in buona fede" perché prima di tale momento egli vanta una semplice pretesa, ma non certo la titolarità di un diritto reale su un bene. E perciò legittimamente su quei beni potranno insistere il sequestro penale prima e la confisca poi»*.

2.3.2. Altri temi comuni: - *confisca obbligatoria del profitto dei reati tributari in assenza di sequestro; - riparto di competenze tra il giudice della cognizione ed il Pm nell'indicazione dell'importo da sequestrare e nell'individuazione dei beni; - accordo tra contribuente ed Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito: pagamento dei ratei, procedura coattiva di pignoramento presso terzi ex art. 72-bis del d.P.R. n. 602 del 1973 e riduzione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente; ammissibilità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca dopo l'introduzione dell'art. 12-bis, comma 2, d.lgs. n. 74/2000.*

Confisca obbligatoria del profitto dei reati tributari in assenza di sequestro e riparto di competenze tra il giudice della cognizione ed il Pm nell'indicazione dell'importo da sequestrare e nell'individuazione dei beni.

La legge 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 143, aveva esteso l'applicazione dell'art. 322 ter c.p., anche ai reati tributari previsti dagli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10 bis, 10 ter, 10 quater e 11 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Tale disposizione è stata sostituita dall'articolo 12-bis, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 che così recita: *«nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto».*

La Cassazione (Sez. 3, 12013 del 21.1.2015, dep. 23.3.2015, est. L. Orilia) ha confermato alcuni principi rispetto all'istituto affermando che: (i) si tratta di **un'ipotesi di confisca obbligatoria** *«con la conseguenza che la sua applicazione, in forma diretta o per equivalente, non è rimessa alla discrezionalità del giudice, ma consegue obbligatoriamente all'accertamento del reato tributario»;* (ii) *«il giudice che emette il provvedimento ablativo è tenuto soltanto ad indicare l'importo complessivo da sequestrare, mentre l'individuazione specifica dei beni da apprendere e la verifica della corrispondenza del loro valore al “quantum” indicato nel sequestro è riservata alla fase esecutiva demandata al pubblico ministero (Sez. 3, 12/07/2012, n. 10567, 07/03/2013, Falcherò, Rv. 254918)»;* (iii) *«che la confisca può essere ordinata anche in assenza di un precedente provvedimento cautelare di sequestro, purché sussistano norme che la consentano o la impongano, a prescindere dalla eventualità che, per l'assenza di precedente tempestiva cautela reale, il provvedimento ablativo della proprietà non riesca a conseguire gli effetti concreti che gli sono propri (Sez. 3, Sentenza n. 20776 del 06/03/2014 Ud. dep. 22/05/2014 Rv. 259661; Sez. 3, 04/02/2013, n. 17066, Volpe, Rv. 255113; Sez. 6, Sentenza n. 5617 del 15/02/1994 Ud. dep. 12/05/1994 Rv. 198827)».*

Pur non essendo necessariamente tenuto ad individuare i beni da confiscare, il giudice della cognizione può esercitare una tale facoltà, se ed in quanto i beni siano stati previamente individuati. D'altro canto, qualora di tale facoltà non si sia avvalso, la parte può ricorrere al giudice dell'esecuzione *«nel caso dovesse ritenersi pregiudicato quanto ai criteri di scelta adottati dal pubblico ministero, criteri che dovranno essere esercitati nei limiti del valore, indicato dal giudice, dei beni confiscabili, dovendo detto valore essere adeguato e proporzionale all'importo predeterminato e dovendo la stima costituire oggetto di ponderata valutazione (così Sez. 3, Sentenza n. 20776/2014 cit.)».*

Accordo tra contribuente ed Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito: pagamento dei ratei, procedura coattiva di pignoramento presso terzi ex art. 72-bis del d.P.R. n. 602 del 1973 e riduzione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente.

La Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 20887 del 15/04/2015 Cc., dep. 20/05/2015, Rv. 263409, Est. Pezzella V.) ha confermato il principio che *«in tema di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, qualora sia stato perfezionato un **accordo** tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito tributario, non può essere mantenuto sull'intero ammontare del profitto derivante dal mancato pagamento dell'imposta evasa, ma deve essere ridotto in misura corrispondente ai ratei versati per effetto della convenzione, poiché, altrimenti, verrebbe a determinarsi una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto con il principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa»*. Già in precedenza, del resto, la Corte di legittimità (sez. 3, n. 46726 del 12/07/2012 - dep. 03/12/2012, Lanzalone, Rv. 253851; conf. Sez. 3, n. 10120 del 01/12/2010 - dep. 11/03/2011, Provenzale, Rv. 249752) aveva affermato che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto del reato, corrispondente all'ammontare dell'imposta evasa, può essere legittimamente mantenuto fino a quando permane l'indebito arricchimento derivante dall'azione illecita, che cessa con l'adempimento dell'obbligazione tributaria. Solo *«l'adempimento completo dell'obbligazione tributaria fa venir meno la ragione giustificativa della misura ablatoria, non rilevando quindi ai fini della revoca della misura la mera rateizzazione del pagamento (che rileva sul piano amministrativo - tributario de terminando la sospensione della procedura esecutiva di recupero), non essendo questa un'ipotesi equiparata all'adempimento»*. D'altro canto, *«il raggiungimento di un accordo per la rateizzazione del debito tributario con l'Amministrazione finanziaria non può ritenersi esplicare i suoi effetti nel limitato campo amministrativo, estendendo infatti la sua portata anche nel campo penale e, segnatamente, incidere sul quantum della somma sequestrata per equivalente in relazione al profitto derivato dal mancato pagamento dell'imposta evasa. Il mantenimento del sequestro preventivo in vista della confisca nel suo quantum iniziale, nonostante il pagamento - sebbene parziale - del debito erariale, darebbe luogo ad una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto col principio che l'espropriazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al profitto derivato (cfr. sez. 3, n. 3260 del 4.4.2012 - dep. il 22/1/2013, Curro, rv. 254679)»*. In tale evenienza, *«il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, qualora sia stato perfezionato un accordo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito*

tributario, non può essere mantenuto sull'intero ammontare del profitto derivante dal mancato pagamento dell'imposta evasa, ma deve essere ridotto in misura corrispondente ai ratei versati per effetto della convenzione, poiché, altrimenti, verrebbe a determinarsi una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto con il principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa (così, di recente, questa sez. 3, n. 6635 dell'8.1.2014, Cavatorta, rv. 258903)». La stessa sentenza 6635/2014 cit. ha peraltro chiarito che «analogamente, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto corrispondente all'imposta evasa non può essere mantenuto qualora, a seguito di **procedura coattiva di pignoramento presso terzi, intrapresa dall'agente della riscossione ex art. 72-bis del d.P.R. n. 602 del 1973**, il debito di imposta sia stato integralmente adempiuto dal terzo debitore in luogo del contribuente effettivamente obbligato verso l'Amministrazione finanziaria, posto che, per effetto di questa operazione solutoria, non residua all'indagato alcun indebito arricchimento o vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa». Ciò significa, dunque, che man mano che intervengano i pagamenti delle rate concordate, l'indagato potrà richiedere al giudice della cautela di ridurre l'importo del sequestro in atto.

Accordo fra contribuente ed erario per la rateizzazione del debito tributario ed ammissibilità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca dopo l'entrata in vigore dell'art. 12, comma 2 bis, del d.lgs. n. 74/2000.

A seguito della entrata in vigore dell'art. 12, comma 2 bis, del d.lgs. n. 74/2000 (norma che recita «*la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta*») la Corte (Sez. 3, n. 5728 del 14/01/2016 Cc., dep. 11/02/2016, Rv. 266038, est. Andreatta; conf. Sez. 3, n. 35246 del 13/07/2016 Cc., dep. 22/08/2016, est. Scarcella) ha ribadito tale approdo, fissando i seguenti principi di diritto: la previsione di cui al comma secondo dell'art. 12-bis cit. «*si riferisce ai soli casi di **obbligo assunto in maniera formale**⁶⁸, tra i quali rientra l'ipotesi di accordo, raggiunto con l'Agenzia delle Entrate, per il pagamento rateale del debito di imposta*»; inoltre, tale disposizione, *nel disporre che la confisca diretta o di valore dei beni costituenti*

68 Non è tale «*la mera esternazione unilaterale del proposito di adempiere al pagamento svincolata da ogni scadenza e da ogni obbligo formale nei confronti della controparte*», conclusione che condurrebbe «*a far dipendere la operatività della sanzione, in contrasto con i criteri di logicità e ragionevolezza che devono sempre presiedere all'operazione interpretativa, e in maniera tale da condurre ad una sostanziale neutralizzazione generalizzata dell'istituto, da propositi unilaterali e per di più sforniti di ogni sanzione in caso di mancato rispetto dell'impegno assunto*».

profitto o prodotto del reato “non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro” e che “nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta”, non preclude l'adozione del sequestro preventivo ad essa confisca finalizzato, relativamente agli importi non ancora corrisposti». La Corte ha escluso, anzitutto, per ragioni discendenti dalla necessità di attribuzione di un senso logico alla norma, che il legislatore abbia inteso costruire una disposizione intrinsecamente contraddittoria, «ammettendo da un lato il sequestro e tuttavia, dall'altro, negando la ragione dello stesso posto che la confisca in vista della quale il sequestro ex art. 321, comma 2, c.p.p. sarebbe disposto non potrebbe essere adottata». Piuttosto, «la locuzione “non opera” non significa affatto che la confisca, a fronte dell'accordo rateale intervenuto, non possa essere adottata ma che la stessa non divenga, più semplicemente, efficace con riguardo alla parte “coperta” da tale impegno salvo ad essere “disposta”, come recita il comma 2 dell'art. 12 bis cit., allorquando l'impegno non venga rispettato e il versamento “promesso” non si verifichi; e proprio tale ultima previsione finale pare, anzi, dimostrare che la funzione del sequestro, pur a fronte di impegno a versare in toto la somma dovuta, sarebbe proprio quella di garantire l'efficacia della confisca una volta constatato l'eventuale inadempimento di quanto in precedenza promesso».

2.3.3. Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta: - *illiquidità conclamata della persona giuridica ed inutilità della preventiva ricerca del profitto diretto; - onere dell'indagato di allegazione dei beni costituenti profitto diretto; - l'estinzione del reato per prescrizione e inammissibilità della confisca diretta.*

Illiquidità conclamata della persona giuridica ed inutilità della preventiva ricerca del profitto diretto.

In relazione ad evenienze di **illiquidità conclamata della persona giuridica**, sulla scia della indicazioni offerte dalle Sezioni Unite Gubert (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014 - dep. 05/03/2014, Gubert, Rv. 258647)⁶⁹, la Corte di Cassazione

⁶⁹ La sentenza Gubert (p. 15) ha affermato i seguenti quattro principi di diritto: - «È consentito nei confronti di una persona giuridica il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica», - «Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di una persona giuridica qualora non sia stato reperito il profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa, salvo che la persona giuridica sia uno schermo fittizio»; - «Non è consentito il

(Sez. 3, n. 6205 del 29/10/2014 Cc., dep. 11/02/2015, Rv. 262770, est. Scarcella; conf. Sez. 3, 39536 del 26.5.2015 dep. 1.10.2015), dopo aver confermato di considerare *«legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto rimasto nella disponibilità di una persona giuridica, derivante dal reato tributario commesso dal suo legale rappresentante, non potendo considerarsi l'ente una persona estranea al detto reato»*, ha precisato che *«tuttavia al fine di poter disporre la confisca diretta del profitto nei confronti della persona giuridica è pur sempre necessario che risulti la disponibilità nelle casse societarie di denaro da aggredire, non sussistendo un obbligo per la Pubblica Accusa di dover provvedere alla preventiva ricerca di liquidità o cespiti anche nel caso in cui risulti “ex actis” l'incapienza del patrimonio dell'ente»*. Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto legittimo il sequestro per equivalente in quanto dagli atti

sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona giuridica per reati tributari da costoro commessi, quando sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona (compresa quella giuridica) non estranea al reato»; - «La impossibilità del sequestro del profitto di reato può essere anche solo transitoria, senza che sia necessaria la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato».

La pronuncia delle Sezioni Unite rimarca, innanzitutto, la distinzione tra la confisca diretta del profitto del reato e l'istituto dalla confisca per equivalente. La confisca diretta (o confisca di proprietà), prevista dall'art. 240 c.p. come misura facoltativa e resa obbligatoria per alcuni reati dall'art. 322 ter c.p., ha per oggetto il profitto del reato, vale a dire l'utilità economica direttamente o indirettamente conseguita con la commissione del reato. La confisca per equivalente (o confisca di valore), invece, ha per oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di cui il reo ha la disponibilità per un valore corrispondente al profitto del reato ed è destinata ad operare nei casi in cui la confisca diretta non sia possibile. Nella nozione di profitto che consente la confisca diretta non rientrano solo i beni appresi per effetto diretto e immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità comunque ottenuta dal reato, anche in via indiretta o mediata (ad esempio i beni acquistati con il denaro ricavato dall'attività illecita oppure l'utile derivato dall'investimento del denaro di provenienza criminosa, quando l'impiego sia causalmente collegabile al reato e soggettivamente attribuibile all'autore di quest'ultimo). L'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), ha esteso ai delitti tributari di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10 bis, 10 ter, 10 quater e 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, le disposizioni di cui all'art. 322 ter c.p., norma che rende obbligatoria per alcuni reati contro la pubblica amministrazione la confisca del prezzo o profitto del reato e che introduce la possibilità di procedere alla confisca per equivalente nel caso in cui tale prezzo o profitto non sia facilmente aggredibile. Pertanto, nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti, per uno dei delitti tributari previsti dagli articoli sopra richiamati, «è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato» (confisca diretta); quando ciò non è possibile, avrà luogo «la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto» (confisca per equivalente). A seguito dell'abrogazione di tale norma ad opera del decreto legislativo n. 158/2015, l'art. 10 del predetto decreto legislativo ha contestualmente introdotto il nuovo art. 12 bis del d.lgs. n. 74/2000, riconducendo così la disposizione contenuta nell'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008). La nuova norma dispone, infatti, che "nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

emergeva una situazione di oggettiva illiquidità desumibile dalla autorizzazione alla C.I.G. e dalla approvazione del programma di crisi aziendale⁷⁰.

Onere dell'indagato di allegazione dei beni costituenti profitto diretto.

In caso di mancato reperimento di beni costituenti il profitto del reato, la Corte di Cassazione ha confermato l'**onere dell'indagato di indicare i beni** sui quali sia possibile disporre la confisca diretta nei confronti della società. In particolare, ha affermato che *«quando si procede per reati tributari commessi dal legale rappresentante di una persona giuridica, è legittimo il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente dei beni dell'imputato sul presupposto dell'impossibilità di reperire il profitto del reato nel caso in cui dallo stesso soggetto non sia stata fornita la prova della concreta esistenza di beni nella disponibilità della persona giuridica su cui disporre la confisca diretta (Sez. 3, n. 42966 del 10/06/2015 Ud., dep. 26/10/2015, Rv. 265158, est. Di Nicola)*. Secondo la Corte di Cassazione, nella fase successiva all'imposizione del vincolo cautelare, sul presupposto della accertata impossibilità, quantunque transitoria, di reperire presso la persona giuridica il profitto cd. diretto, e prima che sia disposta la confisca per equivalente dei beni nella disponibilità dell'imputato, *«vi è un onere di allegazione e prova da parte di quest'ultimo di indicare i beni sui quali sia possibile disporre la confisca diretta nei confronti della società, inosservando il quale la doglianza – che siano stati confiscati per equivalente beni nella sua disponibilità e non quelli costituenti il profitto del reato e asseritamente reperibili presso la persona giuridica – integra una censura generica, priva di specificità, e dunque inammissibile, salvo che dagli atti risulti*

⁷⁰ Poiché per i reati ex art. 10 bis e 10 ter d.lgs. n. 74/2000 il profitto diretto è rappresentato dal mancato pagamento sia di quanto dovuto a titolo di ritenute alla fonte relative agli stipendi pagati ai dipendenti, sia dell'IVA dovuta in base alle dichiarazioni annuali per i periodi di imposta di cui all'imputazione cautelare (ovvero le somme accantonate per il pagamento delle ritenute certificate e dell'IVA annuale dichiarata), la confisca nei confronti della persona giuridica presuppone la disponibilità nelle casse societarie di denaro da aggredire "direttamente", ma in caso evidente incapienza del patrimonio dell'ente non può esigersi l'adempimento da parte della Pubblica Accusa dell'obbligo di preventiva ricerca, imponendo una inutile preventiva ricerca, prima di procedere al sequestro per equivalente avente ad oggetto i beni dei ricorrenti. Se è vero che già la sentenza *Gubert* sottolinea che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente è legittimo solo quando il reperimento dei beni costituenti il profitto del reato sia impossibile, ovvero quando gli stessi non siano aggredibili, la stessa pronuncia non richiede la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato, *«poiché, durante il tempo necessario per l'espletamento di tale ricerca, potrebbero essere occultati gli altri beni suscettibili di confisca per equivalente»*. Infatti, *«ove la situazione di fatto della persona giuridica renda oggettivamente inutile tentare il sequestro finalizzato alla confisca "diretta" emergendo ex actis l'indisponibilità di risorse in capo alla persona giuridica, la regola fissata dalle Sezioni Unite (ossia la necessità di procedere alla confisca diretta prima che possa essere disposta quella per equivalente) non può operare, sicché riacquista vigore la regola dettata dall'art. 322ter cod. pen, che consente il sequestro funzionale alla confisca "per equivalente" in caso di impossibilità di confisca diretta»*.

*che il profitto del reato sia reperibile presso la persona giuridica»⁷¹. La sentenza 42966/2015 cit. chiarisce anche che la prova che ci si trovi di fronte al **profitto** del reato può dirsi raggiunta «solo quando emerga dagli atti, o sia comunque altrimenti provato, che **somme equivalenti** a quelle sottratte al pagamento all'erario, siano **nella disponibilità della società**» (cfr. sul sequestro del **denaro** come sequestro diretto senza necessità di dimostrare il nesso di pertinenzialità con il reato si sono di recente pronunciate le Sezioni Unite Lucci) o «*nei casi, estremamente rari, in cui sia possibile dimostrare che un determinato bene costituisca il profitto diretto del reato*».*

L'estinzione del reato per prescrizione e la confisca diretta.

La Corte di Cassazione (Sez. U, Sentenza n. 31617 del 26/06/2015 Ud., dep. 21/07/2015, Rv. 264435, est. Macchia A.) ha individuato diversi effetti dell'estinzione del reato per prescrizione rispetto alla possibilità del giudice di disporre la confisca diretta e di valore (per quest'ultima v. par. 2.3.4.). Nel primo caso, in particolare, è stato chiarito che «*il giudice, nel dichiarare la estinzione del reato per intervenuta prescrizione, può applicare, a norma dell'art. 240, secondo comma, n. 1, cod. pen., la confisca del prezzo del reato e, a norma dell'art. 322-ter cod. pen., la confisca del prezzo o del profitto del reato sempre che si tratti di confisca diretta e vi sia stata un precedente pronuncia di condanna, rispetto alla quale il giudizio di merito permanga inalterato quanto alla sussistenza del reato, alla responsabilità dell'imputato ed alla qualificazione del bene da confiscare come profitto o prezzo del reato*».

In tal senso, la Corte ha ritenuto che la confisca del prezzo del reato non presenta connotazioni di tipo punitivo, dal momento che il patrimonio dell'imputato non viene intaccato in misura eccedente il *pretium sceleris*,

⁷¹ In motivazione la Corte ricorda che già la sentenza *Gubert cit.* aveva chiarito che l'impossibilità del sequestro del profitto del reato (sequestro cd. diretto) può essere anche solo transitoria, senza che sia necessaria la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto diretto, fase che «*si esaurisce inevitabilmente nel periodo coincidente con la fase genetica della cautela reale ed immediatamente dopo la sua applicazione, perché il sequestro per equivalente nei confronti dell'autore del reato, e soprattutto il suo mantenimento, supera la questione della reperibilità del profitto diretto da parte della persona giuridica in quanto l'aggressione dei beni per equivalente postula l'impossibilità genetica o funzionale, quantunque in ipotesi transitoria, di ricorrere al sequestro diretto*. Ne consegue che, **al di fuori dei casi** in cui sia stato possibile dimostrare che la **società** non sia altro che uno **schermo fittizio**, l'unica possibilità per disporre il sequestro e la confisca dei beni della persona giuridica costituenti il profitto di reati tributari (generalmente consistente in un risparmio di spesa) sta nel provare che ci si trovi di fronte al profitto del reato, con le difficoltà relative, considerato che, in materia di reati tributari, è costituito, generalmente, da un risparmio di spesa. Nel senso che incombe al soggetto destinatario del provvedimento cautelare l'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti per disporre il sequestro in forma diretta cfr. Cass. Pen., Sez. 3, n. 18148 del 29.5.2015, dep. 2.6.2016; id. Sez. 3[^] 11.11.2014 n. 1738, Bartolini, Rv. 261929.

direttamente desunto dal fatto illecito, e rispetto al quale l'interessato non avrebbe neppure titolo civilistico alla ripetizione, essendo frutto di un negozio contrario a norme imperative. Il provvedimento di ablazione sarebbe carente, quindi, di finalità tipicamente repressiva, *«dal momento che l'acquisizione all'erario finisce per riguardare una res che l'ordinamento ritiene - secondo un apprezzamento legalmente tipizzato - non possa essere trattenuta dal suo avente causa, in quanto, per un verso, rappresentando la retribuzione per l'illecito, non è mai legalmente entrata a far parte del patrimonio del reo, mentre, sotto altro e corrispondente profilo, proprio per la specifica illiceità della causa negoziale da cui essa origina, assume i connotati della pericolosità intrinseca, non diversa dalle cose di cui è in ogni caso imposta la confisca, a norma dell'art. 240, secondo comma, n. 2, cod. pen.»*. La confisca del prezzo del reato, piuttosto, si connota per il *periculum*, nucleo dinamico e relazionale delle misure di sicurezza, *«attraverso un meccanismo che finisce per correlare fra loro la persona, la cosa ed il vincolo di pertinenzialità tra questa e lo specifico reato che viene in considerazione»* e non si atteggia alla stregua di una pena. Da questa premessa, *«esce rafforzata l'idea che la stessa non presupponga un giudicato formale di condanna, quale unica fonte idonea a fungere da "titolo esecutivo", dal momento che, ciò che risulta "convenzionalmente imposto, alla luce delle ...pronunce della Corte EDU, e "costituzionalmente compatibile", in ragione delle linee-guida tracciate dalla Corte costituzionale, in particolare nella già esaminata sentenza n. 49 del 2015, è che la responsabilità sia stata accertata con una sentenza di condanna, anche se il processo è stato definito con una declaratoria di estinzione del reato per prescrizione»*. Infatti, *«l'opposta tesi dovrebbe fare i conti con la gamma non evanescente di valori costituzionali che verrebbero ad essere ineluttabilmente coinvolti da un sistema che, dopo aver accertato la sussistenza del reato, la responsabilità del suo autore e la percezione da parte di questi di una somma come prezzo del reato, non consentisse l'ablazione di tale prezzo, esclusivamente per l'intervento della prescrizione, che giustifica "l'oblio" ai fini della applicazione della pena, ma non impone certo la inapplicabilità della misura di sicurezza patrimoniale»*. In tal senso, *«devono pertanto essere respinte le tesi di chi ritiene sufficiente, ai fini della confisca, un mero accertamento incidentale della responsabilità, dal momento che ciò si tradurrebbe in una non consentita trasformazione della confisca in una tipica actio in rem»*, poiché *«l'accertamento della responsabilità deve dunque confluire in una pronuncia che, non solo sostanzialmente, ma anche formalmente, la dichiara, con la conseguenza che l'esistenza del reato, la circostanza che l'autore dello stesso abbia percepito una somma e che questa abbia rappresentato il*

prezzo del reato stesso, devono aver formato oggetto di una condanna, i cui termini essenziali non abbiano, nel corso del giudizio, subito mutazioni quanto alla sussistenza di un accertamento “al di là di ogni ragionevole dubbio”»⁷².

La logica che coinvolge e giustifica la obbligatoria confisca del prezzo del reato in base alla generale previsione dettata dall'art. 240, secondo comma, cod. pen., non risulta diversa da quella che ha indotto il legislatore ad introdurre previsioni speciali di **confisca obbligatoria anche del profitto del reato**, con «*l'attrazione, accanto al prezzo, anche del profitto del reato, all'interno di un nucleo per così dire unitario di finalità ripristinatoria dello status quo ante, secondo la medesima prospettiva volta a sterilizzare, in funzione essenzialmente preventiva, tutte le utilità che il reato, a prescindere dalle relative forme e dal relativo titolo, può aver prodotto in capo al suo autore, e con specifico riferimento a figure di reato per le quali il legislatore ha ritenuto necessario optare per una simile scelta*». E ritenuto «*quindi, che la confisca diretta del profitto desunto dal reato non presenta, nel caso disciplinato dall'art. 322-ter cod. pen., natura giuridica diversa dalla confisca del prezzo del reato, se ne può dedurre che il concetto di “condanna” necessario e sufficiente per procedere alla confisca anche nella ipotesi in cui sia successivamente intervenuta la prescrizione del reato, deve essere “modulato,” per entrambe le figure di ablazione, in termini fra loro del tutto sovrapponibili*».

72 Secondo la Cassazione il testo dell'art. 240, cod. pen., non preclude, ai fini della confisca del prezzo del reato, «una evocazione del concetto di condanna in senso sostanziale (secondo quanto postulato dalla Corte EDU), ove ad essa consegua la declaratoria di prescrizione, dal momento che è proprio la natura di tale causa estintiva a postulare la non dissoluzione degli accertamenti sin allora compiuti e sulla cui base la sentenza di condanna è stata pronunciata». D'altra parte, «la non rinuncia alla prescrizione, presuppone una sorta di nolo contendere sul punto, rendendo ancor più bizzarra l'ipotesi di una automatica (ed ingiustificata) vanificazione di un provvedimento che, come si è detto, mira esclusivamente a riportare il pretium sceleris al di fuori della sfera patrimoniale di chi l'abbia percepito; e tutto ciò - si è più volte ribadito - secondo un accertamento dei fatti condotto pieno iure dal giudice del merito ed in forza di una valutazione probatoria processualmente non smentita».

2.3.4. Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente: - *inammissibilità sui beni futuri; - oneri di verifica ed allegazione del Pubblico Ministero e di motivazione del GIP circa l'impossibilità del reperimento e del sequestro in forma specifica dei profitti illeciti; - tipologie di relazioni soggettive rispetto ai beni vincolabili: nozione di disponibilità; beni formalmente intestati a persona estranea al reato; trust e fondi patrimoniali familiari; società schermo; - l'estensione del sequestro all'intero ammontare del profitto nei confronti di ciascun concorrente; - la confisca di valore ed il principio solidaristico nel caso di pluralità di illeciti plurisoggettivi; - criteri per la stima dei beni sequestrati in funzione della confisca per equivalente; l'impossibilità della confisca per equivalente in caso di estinzione del reato per prescrizione.*

Inammissibilità del sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente su beni futuri.

In proposito la Cassazione (Sez. 3, n. 4097 del 19/01/2016 Cc., dep. 01/02/2016, Rv. 265844, est. Scarcella A.) ha chiarito che «*il sequestro funzionale alla confisca "per equivalente" ha natura sanzionatoria, sicché non sono sottoponibili a tale vincolo i beni futuri, non individuati né individuabili, ma solo quelli che già esistono nella sfera di disponibilità dell'imputato*». In contrasto consapevole con decisioni difformi (cfr. Sez. 6, n. 33861 del 10/06/2014 - dep. 30/07/2014, Riggio, Rv. 260176), la Cassazione ha dato continuità all'insegnamento per cui «*a differenza del sequestro preventivo previsto dall'art. 321 c.p.p., il sequestro funzionale alla confisca "per equivalente" ha natura sanzionatoria, per cui non sono sottoponibili a tale vincolo i beni meramente futuri* (Sez. 3, n. 23649 del 27/02/2013 - dep. 31/05/2013, D'Addario, Rv. 256164). In particolare, ha chiarito la predetta decisione «*a differenza di quanto può dirsi per il sequestro preventivo ex art. 321 c.p.p., il sequestro "per equivalente" ha natura prettamente sanzionatoria e non è suscettibile di proiezione sul futuro. Nel primo caso, dunque, l'esigenza di impedire l'aggravarsi delle conseguenze da reato e di prevenire ulteriori offese al bene protetto autorizza l'autorità giudiziaria a sottoporre a vincolo anche i canoni di locazione e i vantaggi patrimoniali direttamente derivanti dalla gestione dei beni in sequestro (tali sono i fondamenti della citata sentenza Sez. 6[^], n.26157 del 16/3/2011); non altrettanto può dirsi per il sequestro disposto ex art. 322 ter c.p.p., con la conseguenza che il vincolo sui canoni di locazione confermato dal Tribunale non trova giustificazione e deve essere revocato*». La Corte ha ulteriormente chiarito: «*Laddove il bene costituente profitto o prezzo del reato non sia possibile, è certamente possibile spostare la ablazione su altri beni che ricadono*

nella sfera di disponibilità dell'imputato, ma a condizione che si tratti di beni che già esistono nella sua sfera di disponibilità, e non certo su beni futuri, non individuati né individuabili».

Oneri di verifica ed allegazione del Pubblico Ministero e di motivazione del GIP circa l'impossibilità del reperimento e del sequestro in forma specifica dei profitti illeciti.

In proposito è stato confermato che costituisce necessario presupposto del sequestro finalizzato a confisca per equivalente la preventiva valutazione, allo stato degli atti, del patrimonio dell'ente beneficiario dal reato da parte del PM in funzione della verifica delle impossibilità di sequestrare il profitto diretto e la motivazione del GIP che dia conto di tale impossibilità, anche transitoria e reversibile, al momento dell'adozione della misura cautelare⁷³. Secondo la Cassazione (Sez.3, n. 36530 del 12/05/2015 Cc., dep. 10/09/2015, Rv. 264763), *«in tema di reati tributari, il pubblico ministero è legittimato, sulla base del compendio indiziario emergente dagli atti processuali, a chiedere al giudice il sequestro preventivo nella forma per “equivalente”, invece che in quella “diretta”, solo all'esito di una valutazione allo stato degli atti in ordine alle risultanze relative al patrimonio dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato, non essendo invece necessario il compimento di specifici ed ulteriori accertamenti preliminari per rinvenire il prezzo o il profitto diretto del reato»*. Fattispecie in cui la Corte ha escluso la legittimità dell'emissione di un decreto di sequestro per equivalente in difetto di una verifica, sommaria e allo stato degli atti, dell'impossibilità di procedere al sequestro di somme di denaro, costituendo quest'ultimo un sequestro in forma “diretta”. In motivazione, la Cassazione ha sottolineato come né il pubblico ministero né il giudice della cautela avessero dato atto dell'impossibilità, fosse anche transitoria, di procedere al sequestro

⁷³ In motivazione: *«Tale impossibilità, come hanno confermato le Sezioni Unite Gubert, non deve necessariamente essere assoluta e definitiva, ma può riguardare anche un'impossibilità transitoria o reversibile, purché esistente nel momento in cui la misura cautelare reale viene richiesta e disposta, con la conseguenza che la possibile precarietà di tale circostanza di fatto condiziona anche l'onere di motivazione del provvedimento cautelare, che va limitato al richiamo della sia pur momentanea indisponibilità del bene, senza che sia necessario dare dettagliatamente conto delle attività volte alla ricerca dell'originario prodotto o profitto del reato (Sez. 2, n. 19662 del 17/04/2007, D'Antuono ed altro, Rv. 236592). D'altra parte, come è stato confermato dalle Sezioni Unite Gubert e prima ancora affermato dalla sentenza D'Antuono, se l'adozione della cautela fosse condizionata alla completa esecuzione di tali ricerche, la funzione cautelare del sequestro potrebbe essere facilmente elusa durante il tempo occorrente per il loro compimento, di talché deve ammettersi che, ai limitati fini della cognizione sommaria, l'indicazione d'irreperibilità del profitto o prodotto del reato deve possedere un limitato grado di specificità, coerente con lo stadio più o meno embrionale nel quale si trova il procedimento»*.

diretto o in forma specifica⁷⁴. Invece l'impossibilità del reperimento e del sequestro in forma specifica dei profitti illeciti condiziona l'adozione di un provvedimento di sequestro preventivo in funzione della futura confisca per equivalente, derivando tale condizionamento dalla lettera della legge perché l'art. 322 ter cod. pen. stabilisce che è ordinata la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a quello del profitto del reato, ma solo quando non sia possibile la confisca dei beni che costituiscono il profitto diretto del reato stesso. *«Da ciò deriva che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente è legittimo solo quando il reperimento dei beni costituenti il profitto del reato sia impossibile, ovvero quando gli stessi non siano aggredibili, e la motivazione che lo dispone dia conto di tale impossibilità. Quindi, da un lato, non è necessario un vero e proprio accertamento quale presupposto della richiesta cautelare di un sequestro preventivo per equivalente e, dall'altro, il pubblico ministero non ha una libera scelta tra il sequestro diretto e quello per equivalente ma, sulla base del compendio indiziario emergente dagli atti processuali, può chiedere al giudice il sequestro preventivo nella forma per "equivalente", invece che in quella "diretta", all'esito di una valutazione allo stato degli atti in ordine alle risultanze relative al patrimonio dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato, non essendo invece necessario il compimento di specifici ed ulteriori accertamenti preliminari per rinvenire il prezzo o il profitto nelle casse della società o per ricercare in forma generalizzata i beni che ne costituiscono la trasformazione, incombando, invece, al soggetto destinatario del provvedimento cautelare l'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti per disporre il sequestro in forma diretta (Sez. 3, n. 1738 del 11/11/2014, dep. 15/01/2015, Bartolini, Rv. 261929)».*

Tipologie di relazioni soggettive rispetto ai beni vincolabili: nozione di disponibilità; *beni formalmente intestati a persona estranea al reato; trust e fondi patrimoniali familiari; società "schermo fittizio".*

Nozione di disponibilità. In motivazione, la Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 4097 del 19/01/2016 Cc., dep. 01/02/2016, Rv. 265844, est. Scarcella A.) ha precisato che possono considerarsi beni che già esistono nella sfera di

⁷⁴ Secondo la Corte, infatti, *«l'impossibilità di procedere al sequestro diretto non è stata neppure allegata dal pubblico ministero ricorrente come fatto processuale desumibile dagli atti ed anzi il ricorrente stesso, sull'erroneo presupposto che il denaro eventualmente depositato presso le casse sociali non potesse essere oggetto di un sequestro in forma specifica, ha dedotto che l'unica forma di sequestro adottabile fosse quella "per equivalente" nei confronti degli autori del reato non essendo ammissibile il sequestro di valore nei confronti della società».*

disponibilità dell'imputato «*non solo il denaro e i cespiti di cui il soggetto sia formalmente titolare, ma anche i beni su cui lo stesso possa vantare un potere informale purché diretto, anche se esercitato tramite terzi, ed oggettivo*». Infatti, «*la definizione di disponibilità dell'indagato, al pari della nozione civilistica del possesso, è riferibile a tutte quelle situazioni nelle quali i beni ricadano nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il potere dispositivo su di essi venga esercitato per il tramite di terzi (v., ad es.: Sez. 3, n. 15210 del 08/03/2012 - dep. 20/04/2012, Costagliola e altri, Rv. 252378)*».

Beni formalmente intestati a persona estranea al reato. In proposito la Cassazione (Sez. 3, Sentenza n. 36530 del 12/05/2015 Cc., dep. 10/09/2015, Rv. 264763, est. Di Nicola V.) ha chiarito che «*ai fini dell'applicazione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente su beni formalmente intestati a persona estranea al reato, non è sufficiente la dimostrazione della mancanza, in capo a quest'ultima, delle risorse finanziarie necessarie per acquisire il possesso dei cespiti, essendo invece necessaria la prova, con onere a carico del P.M., della disponibilità degli stessi da parte dell'indagato. In tal senso, «il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, può ricadere su beni anche solo nella disponibilità dell'indagato, per essa dovendosi intendere la relazione effettuale con il bene, connotata dall'esercizio dei poteri di fatto corrispondenti al diritto di proprietà (Sez. 2, n. 22153 del 22/02/2013, Ucci e altri, Rv. 255950), cosicché i beni, se anche siano formalmente intestati a terzi estranei al reato, devono ritenersi nella disponibilità dell'indagato quando essi, sulla base di elementi specifici e dunque non congetturali, rientrano nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il potere dispositivo su di essi venga esercitato per il tramite di terzi (Sez. 3, n. 15210 del 08/03/2012, Costagliola ed altri, Rv. 252378)*». In tal senso, con riferimento a beni immobili sequestrati alla **moglie** dell'imputato, estranea al reato, è stata stimata adeguata la motivazione circa la disponibilità di essi da parte dell'indagato sulla base di **elementi specifici scrutinati “in positivo”**, nel senso cioè che non soltanto era stato argomentato circa il fatto che la ricorrente non avesse mai avuto le provviste per entrarne in possesso ma era stato ritenuto, sulla base degli atti, che gli acquisti erano avvenuti con disponibilità finanziarie interamente a carico dell'indagato, pervenendo alla conclusione, non discutibile in sede di legittimità, che l'effettiva titolarità di essi fosse in capo all'indagato che infatti ne aveva il godimento, nonostante risultasse residente altrove e legalmente separato dalla moglie ricorrente. A diverse conclusioni, invece, è pervenuta la Corte con riferimento ai beni mobili per i quali mancava la motivazione circa la disponibilità in capo all'indagato di detti beni, avendo il Collegio cautelare motivato esclusivamente “in negativo”,

nel senso cioè che la ricorrente non avesse avuto le disponibilità finanziarie per acquisirne il possesso e da ciò solo desumendo che invece la disponibilità, anche di essi, fosse da attribuirsi all'indagato⁷⁵.

Trust e fondi patrimoniali familiari. La Corte (Sez. 3, n. 9229 del 30/06/2015 Cc., dep. 07/03/2016, Rv. 266450, est. *Gentili A.*) ha dichiarato «*legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni conferiti in un "trust" dall'indagato, ove sussistano elementi presuntivi tali da far ritenere che questo sia stato costituito a fini meramente simulatori*». Fattispecie di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni, conferiti in trust, individuati come profitto di reati tributari, nella quale la Corte ha censurato l'ordinanza del Tribunale che aveva accolto l'istanza di riesame non adeguatamente valutando, sulla base della struttura e dei concreti effetti del negozio giuridico posto in essere, le reali finalità elusive del programma di segregazione.

La questione sottoposta all'esame della Corte atteneva alla possibilità

75 In motivazione, è stato osservato: «*Così argomentando il tribunale cautelare ha, nella sostanza, impropriamente trasformato il sequestro per equivalente in un sequestro cd. allargato (ex art. 12 sexies d.l. n. 306/1992) e ciò non è consentito in considerazione della profonda diversità strutturale esistente tra le due misure cautelari. Infatti, il sequestro funzionale alla confisca per equivalente, pur non richiedendo un rapporto di pertinenzialità tra reato e bene da confiscare, implica l'accertamento di un reato idoneo ad innescare il vincolo sul bene da confiscare o sul suo valore equivalente; invece il sequestro prodromico alla c.d. confisca allargata non richiede alcuna relazione tra il reato, per cui si è proceduto, e il bene da confiscare, fondandosi esclusivamente sulla presunzione di illecita accumulazione patrimoniale. Quest'ultima non è perciò da sola sufficiente a fondare il sequestro preventivo per equivalente, il quale non è di regola consentito nei confronti di persona estranea al reato, i cui beni possono essere tuttavia attinti dal vincolo solo se su di essi il reo abbia la disponibilità, nei sensi sopra precisati, e tale circostanza va provata dall'accusa senza che sia al riguardo possibile alcuna inversione dell'onere probatorio. È perciò sempre necessaria la dimostrazione da parte dell'accusa della disponibilità, secondo la nozione sopra delineata, del bene da parte dell'indagato, dovendo in particolare il pubblico ministero fornire la prova dell'esistenza di situazioni che avallino siffatta discrasia (Sez. 2, n. 17287 del 23/03/2011, *Tondi*, Rv. 250488), con la conseguenza che la possibilità, ai fini della sussistenza del periculum di cui all'art. 321 cod. proc. pen., di sottoporre a sequestro preventivo beni formalmente intestati a terzi estranei al procedimento penale, impone una pregnante valutazione, sia pure in termini di semplice probabilità, sulla base di elementi che appaiono indicativi della loro effettiva disponibilità da parte dell'indagato, per effetto del carattere meramente fittizio della loro intestazione (Sez. 6, n. 27340 del 16/04/2008, P.M. in proc. *Cascino*, Rv. 240573; Sez. 2, n. 5657 del 28/01/2014, P.M. in proc. *Scozzaro*, Rv. 258210)*». Sul punto la motivazione del tribunale cautelare è ritenuta del tutto mancante, essendosi limitato ad asserire come la disponibilità del bene in capo all'indagato derivi dalla mancanza di provviste da parte del terzo. «*Tale motivazione non soddisfa, per ciò solo, i requisiti richiesti dalla norma e dalla giurisprudenza di questa Corte Suprema che esige, invece, una specifica e puntuale motivazione per superare la presunzione di appartenenza esclusiva del bene anche sotto il profilo della signoria di fatto, ad un soggetto terzo estraneo al reato. Per rendersene conto è sufficiente considerare come lo stesso petitum cautelare sia errato perché, mentre per l'indagato è possibile disporre il sequestro per equivalente dei beni anche solo nella sua disponibilità, per il terzo estraneo al reato, non è consentito aggredire l'intero patrimonio disponendo il vincolo di tutti i beni nella sua disponibilità, ma è possibile porre il vincolo su singoli e specifici beni purché si dimostri che essi rientrano nella disponibilità dell'indagato e siano quindi fittiziamente intestati al terzo e ciò richiede la motivazione, nella specie mancante*».

di sottoporre, nel corso delle indagini preliminari, a sequestro preventivo strumentale ad una successiva confisca per equivalente, beni in relazione ai quali l'indagato aveva attuato «*meccanismi di segregazione patrimoniale, tali da condurre ad una diversificazione fra il suo patrimonio personale, pacificamente aggredibile, e quello segregato, che viceversa potrebbe essere inteso in linea di principio escluso dall'ambito della pretesa ablatoria, e quindi anche cautelare, del giudice penale*. Se ai fini della dimostrazione della assoggettabilità a sequestro del bene formalmente attribuito a soggetti terzi rispetto all'indagato grava sull'organo della pubblica accusa l'onere di provare l'esistenza di una situazione che avalli concretamente lo scarto fra la realtà apparente e la pretesa realtà effettuale, mentre spetta al giudice della cautela valutare, previa loro stringente controllo, la concluzione dimostrativa degli elementi addotti dalla pubblica accusa onde verificare se i dati probatori, anche meramente indiziari o frutto della applicazione di massime di esperienza, forniti dalla pubblica accusa portano a deporre nel senso della strumentalità, anche tramite modalità simulatorie, della intestazione del bene al terzo esclusivamente, o quantomeno principalmente, finalizzata allo scopo di sottrarre il compendio patrimoniale all'interesse dello Stato alla confisca del profitto e del prodotto del reato. La Corte ha ricordato che la tematica non è nuova ed è stata esaminata a proposito della compatibilità fra l'azione ablatoria del giudice penale ed il conferimento da parte dell'indagato di beni in un **fondo patrimoniale familiare**⁷⁶. Per quanto attiene al fondo patrimoniale⁷⁷ la confiscabilità dei beni in tal modo segregati

76 Istituto di diritto civile previsto e disciplinato dagli artt. 167 e ss. cod. civ. allo scopo (ritenuto meritevole di tutela dal legislatore, in quanto volto a assicurare il sostentamento della famiglia, società naturale fondata sul matrimonio, avente nel nostro ordinamento primaria rilevanza costituzionale) di rendere un compendio di beni, destinati da uno o da ambedue i coniugi "a far fronte ai bisogni della famiglia", impermeabile, per come risulta chiaramente dalla previsione contenuta nell'art. 170 cod. civ., alle azioni esecutive intentate dai creditori particolari dei coniugi, laddove costoro siano consapevoli, ovvero lo debbano ragionevolmente essere, che le obbligazioni azionate erano state contratte per scopi estranei ai bisogni della famiglia.

77 In motivazione: «*infatti, per un verso la titolarità del bene destinato ad alimentare il fondo non cessa in capo al disponente, al massimo essa, se non è diversamente previsto dal titolo costitutivo, si trasmette anche all'altro coniuge ai sensi dell'art. 168 cod. civ., sicché non vi è alcun ostacolo formale alla piena applicazione degli artt. 321 cod. proc. pen. e 323-ter cod. pen., i quali impongono che il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente ricada su beni in relazione ai quali il reo abbia almeno un legame di disponibilità; per altro verso la finalità del fondo patrimoniale, tutta rivolta alla salvaguardia dei beni necessari per il sostentamento della famiglia dalla azioni esecutive che traggono origine da obbligazioni assunte per scopi estranei a tale specifico tema, rende irrilevante la sua istituzione laddove si discuta non di attuazione coattiva di obbligazioni civili ma di strumenti, ancorché riguardanti beni ed interessi di rilevanza patrimoniale, aventi tuttavia valenza sanzionatoria (sulla natura sanzionatoria della confisca per equivalente si veda, da ultimo, Corte di cassazione, Sezione II penale, 27 marzo 2015, n. 13017; mentre sulla irrilevanza, ai fini della sua soggezione a sequestro preventivo, del fatto che il bene sia stato destinato ad un fondo patrimoniale: Corte di cassazione, Sezione III penale, 15 ottobre 2012, n. 40364)*».

è ammessa in maniera meno problematica ed articolata di quanto lo sia per il **trust**. La Corte ha ritenuto di segnalare la *«natura atipica del rapporto che lega il trustee ai beni conferiti nel trust, tale da escludere che la sua sia, rispetto ad essi, una posizione dominicale piena tale da esautorare completamente la posizione del disponente, ma dovendosi, per converso, riconoscere che sui beni permanga, quanto meno sotto il profilo della loro destinazione, un vincolo riconducibile alla volontà dell'originario disponente, che pertanto conserva, pur dopo la costituzione del trust, una forma di dominio sui beni ad esso conferiti»*⁷⁸.

Nel caso del **trust**⁷⁹, in particolare, occorre considerare lo stesso *«può essere costituito anche a fini meramente simulatori: infatti, in tale ipotesi, la giurisprudenza di questa Corte, ha chiarito che presupposto coesenziale alla stessa natura dell'istituto è che il detto disponente perda la disponibilità di quanto abbia conferito in trust, al di là di determinati poteri che possano competergli in base alle norme costitutive. Tale condizione è ineludibile al punto che, ove risulti che la perdita del controllo dei beni da parte del disponente sia solo apparente, il trust è nullo (sham trust) e non produce l'effetto segregativo che gli è proprio (Corte di cassazione, Sezione V penale, 30 marzo 2011, n. 13276). In tali ipotesi, è ovvio che l'onere probatorio gravante sul Pubblico Ministero è quello proprio dei negozi simulati»*. La Corte ha dunque rimarcato che *«quale strumento negoziale astratto, il trust può essere piegato, invero, al raggiungimento dei più vari scopi pratici; occorre perciò esaminare, al fine di valutarne la liceità, le circostanze del caso di specie, da cui desumere la causa concreta dell'operazione»*, essendo *«irrelevante, quindi, che l'indagato*

⁷⁸ E' stato ritenuto integrare il reato di appropriazione indebita la condotta del trustee che destini i beni conferiti in trust a finalità proprie o comunque diverse da quelle per la realizzazione delle quali il negozio fiduciario è stato istituito, in quanto l'intestazione formale del diritto di proprietà al trustee ha solo la valenza di una proprietà temporanea e funzionalizzata, che non consente di disporre dei beni in misura piena ed esclusiva (Corte di cassazione, Sezione II penale, 3 dicembre 2014, 50672).

⁷⁹ Come è stato di recente puntualizzato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 15804 del 2015, caratteristica fondamentale del suddetto istituto giuridico, è il trasferimento di beni ad un soggetto terzo, il trustee, per effetto del quale la posizione segregata diviene indifferente alle vicende attinenti sia al soggetto disponente (settlor) sia al soggetto trasferitario. I beni trasferiti, pur appartenendo al trasferitario (trustee), non sono suoi: il diritto trasferito, non limitato nel suo contenuto, lo è invece nel suo esercizio, essendo finalizzato alla realizzazione degli interessi dei beneficiari. Questo meccanismo comporta che i creditori del settlor non possono soddisfarsi sui beni conferiti in trust perché essi sono nella proprietà del trustee; che i creditori del trustee a loro volta non possono del pari soddisfarsi perché i beni sono oggetto di segregazione; che i creditori dei beneficiari possono soddisfarsi soltanto sulle attribuzioni che in pendenza di trust sono loro effettuate. Soltanto allo scioglimento del trust i creditori dei beneficiari potranno soddisfarsi su quanto è loro attribuito. Infine, è importante rilevare che, nella fattispecie, il trust era costituito dal disponente (nella specie l'indagato) con un atto unilaterale non recettizio (cfr. art. 2 Convenzione de L'Aia ratificata con legge n. 364 del 1989) ed aveva natura gratuita (trust familiare).

abbia costituito un trust, se quello strumento sia stato utilizzato al fine di sottrarre i beni alla confisca», non potendosi né consentire né ammettere che il semplice utilizzo di un lecito istituto giuridico sia sufficiente ad eludere la rigida normativa prevista nel diritto penale a presidio di norme inderogabili di diritto pubblico. La Cassazione ha ricordato gli elementi elaborati dalla giurisprudenza per individuarne, al di là del conseguito risultato del programma di segregazione, le reali finalità⁸⁰ e ritenuto che la revoca del sequestro del trust disposta dal Tribunale non si era attenuta al principio di diritto sopra enunciato⁸¹.

Società “schermo fittizio”.

La Cassazione (Sez. 3, n. 19761 del 20.1.2015, dep. 30.6.2015, est. L. Esposito) ha confermato il proprio orientamento (Sez. U, Sentenza n. 10561 del 30/01/2014 Rv. 258646), secondo cui «non è possibile la confisca per equivalente di beni della persona giuridica per reati tributari commessi da suoi

80 Come emerge dalla motivazione, essi «sono i seguenti: - **la struttura giuridica:** il trust familiare, come si è detto, è costituito dall'indagato con un semplice atto unilaterale non recettizio di natura gratuita a favore di stretti familiari, senza pertanto, una reale uscita del patrimonio dall'orbita di interesse del soggetto disponente; - **l'effetto giuridico:** il trust rientra fra i negozi fiduciari, così come l'interposizione reale in cui l'interposto - e cioè una terza persona - a seguito di un accordo fiduciario, amministra e gestisce i beni dell'indagato: l' analogia, mutatis mutandis, fra l'interposizione reale, per la quale è pacifica l'ammissibilità del sequestro dei beni amministrati dall'interposto, con l'effetto segregativo del trust, è evidente; - **le conseguenze pratiche e fattuali:** a seguito della costituzione del trust familiare, i beni dell'indagato restano comunque in ambito familiare, sicché, come già sopra segnalato, essi continuano a rimanere nella sua disponibilità da intendersi in senso lato, non potendo su di essa far velo l'effetto giuridico creato dallo stesso indagato, che si limita a spogliarsi del potere dispositivo sui beni. Si rammenti, infatti, che, da sempre (sia nei processi civili che nei procedimenti di sequestro penali), l'atto gratuito a favore dei congiunti - tanto più se effettuato in tempi sospetti - è considerato l'elemento indiziario più significativo e di per sé sufficiente a fare ritenere la simulazione dell'atto, così come, nessuno mette in dubbio che anche l'interposizione reale (ossia un negozio fiduciario così come lo è il trust), una volta provata, rientri fra i casi in cui è ammessa la confisca (Corte di cassazione, Sezione II penale, 18 aprile 2015, n. 15804)».

81 A conferma dell'effettività del trasferimento dei beni, infatti, il Tribunale aveva addotto il fatto che la loro materiale gestione fosse stata attribuita dall'indagato ad una società fiduciaria, la ricorrente. Ma tale elemento non era stimato idoneo a sostenere la estraneità dell'indagato rispetto alla disponibilità dei beni stessi. Non erano stato verificato, infatti, (i) quale fosse la compagine sociale della società fiduciaria, cioè se in essa fosse presente una qualche cointeressenza dell'indagato, (ii) quale fosse il contenuto nel negozio, anche con riferimento alla sua natura gratuita od onerosa, attraverso il quale l'indagato ha trasferito l'incarico di trustee dalla sua persona a quella della fiduciaria. Inoltre, Non era stata considerata (i) l'ampiezza dei residui poteri ancora rimasti all'indagato nella sua perdurante qualità di "Guardiano", (ii) la circostanza che *ab origine* il negozio costitutivo del trust fosse verosimilmente viziato, considerata la sostanziale permanenza in capo al disponente dei poteri di gestione dei beni conferiti, stante la sua investitura, contestuale alla costituzione del trust, come trustee, (iii) il fatto che il trasferimento dei poteri connessi alla qualifica di trustee dall'indagato alla fiduciaria sia intervenuto, quando cioè le indagini a suo carico già erano iniziate e quindi in periodo sospetto, (iv) che i beneficiari del trust nonché dei redditi da esso percepiti sono le figlie dell'indagato, quindi persone a questo verosimilmente legate che da vincoli di solidarietà familiare che potrebbero essere indice della natura essenzialmente simulatoria del negozio stesso.

organi, salva l'ipotesi in cui la persona giuridica stessa sia in concreto priva di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso cui l'amministratore agisca come effettivo titolare», come affermato in numerose pronunzie (nello stesso senso Sez. 3, n. 42476 del 20/09/2013, Salvatori, Rv. 257353; Sez. 3, n. 42638 del 26/09/2013, Preziosi; Sez. 3, n. 42350 del 10/07/2013, Stigelbauer, Rv. 257129; Sez. 3, n. 33182 del 14/05/2013, De Salvia, Rv. 255871, già citata; Sez. 3, n. 15349 del 23/10/2012, dep. 2013, Gimeli, Rv. 254739; Sez. 3, n. 1256 del 19/09/2012, dep. 2013, Unicredit s.p.a., Rv. 254796; Sez. 3, n. 33371 del 04/07/2012, Failli; Sez. 3, n. 25774 del 14/06/2012, Amoddio, Rv. 253062; Sez. 6, n. 42703 del 12/10/2010, Giani). Infatti, in un ipotesi di società schermo «*la trasmigrazione del profitto del reato in capo all'ente non si atteggia alla stregua di trasferimento effettivo di valori, ma quale espediente fraudolento non dissimile dalla figura della interposizione fittizia; con la conseguenza che il denaro o il valore trasferito devono ritenersi ancora pertinenti, sul piano sostanziale, alla disponibilità del soggetto che ha commesso il reato, in "apparente" vantaggio dell'ente ma, nella sostanza, a favore proprio*». Nel caso esaminato, la Cassazione ha escluso che la mancanza assoluta di autonomia della società di capitali rispetto alla persona fisica dell'indagato, con funzione di mero schermo, potesse basarsi esclusivamente sulla composizione societaria, specie ove siano coinvolti numerosi altri soggetti, ancorché familiari dell'indagato.

L'estensione del sequestro all'intero ammontare del profitto nei confronti di ciascun concorrente.

Secondo la Cassazione, il concorso di persone nel reato implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente ed il sequestro non è collegato all'arricchimento personale di ciascuno dei correi, bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito (cfr. Sez. 2, n. 10838 del 20/12/2006 (dep. 2007), Napolitano, Rv. 235832). Dunque «*la misura reale può incidere contemporaneamente od indifferentemente sui beni di ciascuno dei concorrenti, fermo restando che il valore dei beni sequestrati non può complessivamente eccedere il valore del prezzo o del profitto del reato, in quanto il sequestro preventivo non può avere un ambito più vasto della futura confisca* (così, Cass., Sez. 3, 24967 del 14.5.2015 dep. 16.6.2015; cfr. su tale ultimo aspetto, v. Sez. 6, n. 28264 del 26/3/2013, Anemone e altro, Rv. 255610. Conf. Sez. 2, n. 2488 del 27/11/2014 (dep. 2015), Giacchetto, Rv. 261853; Sez. 6, n. 34566 del 22/5/2014, Pieracci, Rv. 260815; Sez. 6, n. 17713 del 18/2/2014, Argento, Rv. 259338; Sez. 2, n. 47066 del 3/10/2013, Pieracci e altro, Rv. 257968).

La confisca di valore ed il principio solidaristico nel caso di pluralità di illeciti plurisoggettivi.

La Corte (Sez. 3, n. 27072 del 12/05/2015 Cc., dep. 26/06/2015, Rv. 264343, est. Pezzella; nello stesso senso Sez. 3, Sentenza n. 891 del 11/11/2015 Ud., dep. 13/01/2016, est. Mengoni) ha altresì affermato il principio che *«nel caso di pluralità di illeciti plurisoggettivi, la confisca di valore può interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato, ma l'espropriazione non può eccedere nel "quantum" né l'ammontare del profitto complessivo, né in caso di imputato cui non sono attribuibili tutti i reati accertati - il profitto corrispondente ai reati specificamente attribuiti al soggetto attinto dal provvedimento ablatorio»*. Fattispecie relativa ad associazione per delinquere finalizzata alla commissione di reati tributari, nella quale la Corte ha annullato il provvedimento di confisca, con rinvio per l'individuazione del profitto anche avendo riguardo alla necessità di individuare gli specifici reati fine attribuibili a ciascun coimputato. Se di fronte ad un illecito plurisoggettivo *«deve applicarsi il principio solidaristico che informa la disciplina del concorso nel reato e che implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente»*, *«perduta l'individualità storica del profitto illecito, la confisca di valore può interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato (entro logicamente i limiti quantitativi dello stesso), non essendo esso ricollegato, per quello che emerge allo stato degli atti, all'arricchimento di uno piuttosto che di un altro soggetto coinvolto, bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito, senza che rilevi il riparto del relativo onere tra i concorrenti, che costituisce fatto interno a questi ultimi (cfr. anche anche sez. 2, n. 31989 del 14/6/2006, Troso; n. 38599 del 20.9.2007, Angelucci; n. 9786 del 21.2.2007 Alfieri; n. 10838 del 20/12/2006, Napoletano; n. 30729 del 6/7/2006, Carere)»*⁸². Secondo il Collegio il principio solidaristico *«può trovare*

⁸² In motivazione: *«le stesse citate SSUU avevano affermato che, una volta perduta l'individualità storica del profitto illecito, la sua confisca e il sequestro preventivo ad essa finalizzato possono interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato, ma l'espropriazione non può essere duplicata o comunque eccedere nel "quantum" l'ammontare complessivo dello stesso (Sez. Un. N. 26654 del 27.3.2008, Fisia Itimpianti spa ed altri, rv. 239926; conf. sez. 6, n. 18536 del 6.3.2009, Passantino, rv. 243190; sez. 5, n. 10810 del 3.2.2010, Perrottelli, rv. 246364; sez. 2, n. 8740 del 16.11.2012 dep. il 22.2.2013, Della Rocca, rv. 254526; sez. 5, n. 13277 del 24.1.2011, Farioli, rv. 249839). Ancora, in ulteriori e più recenti pronunce, è stato affermato che il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente, avendo natura provvisoria, può interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato, anche se poi il provvedimento definitivo di confisca, rivestendo invece natura sanzionatoria, non può essere duplicato o comunque eccedere nel "quantum" l'ammontare complessivo dello stesso profitto (sez. 5, n. 13562 del 10.1.2012, Bocci, rv. 253581; sez. 6, n. 17713 del 18.2.2014, Argento, rv. 259338)»*.

la sua massima espansione di fronte ad un provvedimento provvisorio qual è il sequestro, ma non certo per la confisca che, ancorché per equivalente, non può andare oltre quello che è il profitto complessivo del singolo reato» e che, se «non dovrà riguardare la quota del profitto del singolo, potendo evidentemente eccederla, ma il quantum complessivo della stessa», comunque «non può andare oltre il profitto realizzato dai concorrenti di quello specifico reato»⁸³. Alla luce di tale principio, la Cassazione ha indicato al giudice di rinvio, in sede di patteggiamento con confisca per più reati fine tributari, non tutti riferiti agli stessi imputati, di uniformarsi a queste regole: a) individuare non un profitto del reato omnicomprensivo, bensì relazionato anche ai diversi reati-fine, cui evidentemente non concorrono tutti i destinatari dei provvedimenti ablatori; b) dare conto dell'insussistenza di un profitto diretto da confiscare; c) indicare con chiarezza i valori monetari in gioco; d) specificare il valore dei singoli beni in sequestro e i criteri con cui si è pervenuti all'individuazione dello stesso.

Criteri per la stima dei beni sequestrati in funzione della confisca per equivalente.

La Cassazione (Sez. 3, Sentenza n. 9146 del 14/10/2015 Cc., dep. 04/03/2016, Rv. 266453, est. Aceto A.) ha statuito che «in tema di sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente, il valore dei beni da sottoporre a vincolo deve essere adeguato e proporzionato al prezzo o al profitto del reato e il giudice, nel compiere tale verifica, deve fare riferimento alle valutazioni di mercato degli stessi, avendo riguardo al momento in cui il sequestro viene disposto». Fattispecie di sequestro di immobile finalizzato alla confisca e alla acquisizione al patrimonio comunale, in cui la Corte ha ritenuto illegittimo il ricorso al valore catastale del bene, che la difesa aveva evidenziato essere sensibilmente sproporzionato rispetto al valore iscritto nel bilancio del comune beneficiario.

La Cassazione ha ricordato che, al fine di evitare che la misura cautelare del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente si riveli eccessiva nei confronti del destinatario ed in ossequio al principio di adeguatezza, gradualità e proporzionalità comune a tutte le misure cautelari, corrisponde a suo stabile orientamento esigere che «anche il valore delle cose sequestrate deve essere adeguato e proporzionale all'importo del credito garantito e la stima

⁸³ In linea con la maggioritaria giurisprudenza della Corte «mentre il sequestro preventivo ha natura provvisoria, essendo strumentale alla futura esecuzione della confisca, e può pertanto essere disposto, per l'intero, nei confronti di ciascuno degli indagati, la confisca, istituto di natura sanzionatoria, non può in alcun caso eccedere l'ammontare del prezzo o del profitto del reato (così sez. 2, n. 38599 del 20.9.2007, Angelucci, rv. 238160)».

deve costituire oggetto di ponderata valutazione preventiva da parte del giudice della cautela, controllabile dal Tribunale del riesame e non differibile alla fase esecutiva della confisca, sicché il valore dei beni da sottoporre a vincolo deve essere adeguato e proporzionato al prezzo o al profitto del reato e il giudice, nel compiere tale verifica, deve fare riferimento alle valutazioni di mercato degli stessi, avendo riguardo al momento in cui il sequestro viene disposto (Sez. 3, n. 17465 del 22/03/2012, Crisci, Rv. 252380; Sez. 3, n. 3260 del 04/04/2012, Currò, Rv. 254679; Sez. 3, n. 42639 del 26/09/2013, Lorenzini, Rv. 257439; Sez. 6, n. 15807 del 09/01/2014, Anemone, Rv. 259702; Sez. 2, n. 36464 del 21/07/2015, Armeli, Rv. 265059)».

In particolare, poiché i beni immobili confiscati ai sensi dell'art. 322-ter, cod. pen. sono acquisiti di diritto e gratuitamente al patrimonio disponibile del comune nel cui territorio si trovano (art. 6, comma 4, legge 27 marzo 2001, n. 97) ed i beni che entrano a far parte del patrimonio degli enti locali sono valutati secondo le modalità previste dal principio applicato dalla contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3 del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni (art. 230, comma 4, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267) assume rilievo l'allegato 4/3, cit. (*principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria*)⁸⁴. Ora, «*se gli immobili acquisiti gratuitamente al patrimonio immobiliare del comune devono essere iscritti al loro valore di mercato, non si può utilizzare, in sede di sequestro finalizzato alla confisca, un criterio eterogeneo che rende concreto e immediatamente percepibile il rischio della violazione dei principi sopra indicati di adeguatezza, gradualità e proporzionalità della misura cautelare*

⁸⁴ Tale testo «*al punto 6.1.2 - Immobilizzazioni materiali - distingue le immobilizzazioni materiali in beni demaniali e beni patrimoniali (disponibili e indisponibili) e detta la regola generale secondo cui «le immobilizzazioni sono iscritte nello stato patrimoniale al costo di acquisizione dei beni o di produzione, se realizzato in economia (inclusivo di eventuali oneri accessori d'acquisto, quali le spese notarili, le tasse di registrazione dell'atto, gli onorari per la progettazione, ecc.), al netto delle quote di ammortamento».* Per gli immobili acquisiti dall'ente a titolo gratuito, invece, «*è necessario far ricorso a una relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del presidente/sindaco dell'ente medesimo*» ed, in tal caso, per «*i criteri relativi all'iscrizione nello stato patrimoniale, alla valutazione, all'ammortamento ed al calcolo di eventuali svalutazioni per perdite durevoli di valore si fa riferimento al documento OIC n. 16 "Le immobilizzazioni materiali"*», che, a sua volta, al punto 39 - «*Immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito*» - così recita: «*Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo. In ogni caso, il valore contabile dell'immobilizzazione non può superare il valore recuperabile. Il valore così determinato è rilevato nella gestione straordinaria del conto economico alla voce E20 "proventi"*».

reale». Ciò «non equivale, naturalmente, ad affermare che il valore catastale dell'immobile non sia utilizzabile, soprattutto se non si discosta sensibilmente dal valore di mercato del bene da sequestrare. Ma quando la sproporzione tra i due valori è tale da pregiudicare il rispetto dei principi di gradualità sopra indicati è dovere del giudice fornire una risposta convincente sul motivo di una scelta apparentemente contraria al principio di adeguatezza e gradualità»⁸⁵. In concreto, non sarà eludibile l'esame e la valutazione delle eventuali confutazioni sollevate dall'indagato, in particolare ove documentate e specifiche in ordine alla sproporzione del sequestro.

L'impossibilità della confisca per equivalente in caso di estinzione del reato per prescrizione.

Come si anticipava (cfr. par.2.3.3.) la Corte di Cassazione (Sez. U, Sentenza n. 31617 del 26/06/2015 Ud., dep. 21/07/2015, Rv. 264435, est. Macchia A) ha individuato diversi effetti della estinzione del reato per prescrizione rispetto alla confisca diretta e di valore. In quest'ultimo caso, «il giudice, nel dichiarare la estinzione del reato per intervenuta prescrizione, non può disporre, atteso il suo carattere afflittivo e sanzionatorio, la confisca per equivalente delle cose che ne costituiscono il prezzo o il profitto». Tale misura, di natura certo ripristinatoria (della situazione economica, modificata in favore del reo dalla commissione del fatto illecito, mediante l'imposizione a carico del responsabile di un

⁸⁵ In motivazione: «Emblematico, sul punto, il caso esaminato da Sez. 6, n. 15807 del 2014, cit., del tutto sovrapponibile a quello odierno: «Deve riconoscersi che il (...) tribunale del riesame, è privo di poteri istruttori, in quanto incompatibili con la speditezza del procedimento incidentale e con il principio informatore del nuovo processo penale, basato essenzialmente sulla iniziativa delle parti, sicché decide esclusivamente tenendo conto degli elementi emergenti dagli atti trasmessigli dal pubblico ministero e di quelli eventualmente adottati dalle parti nel corso dell'udienza. Tuttavia, l'obbligo di accertare la corretta equivalenza tra il valore dei beni e l'entità del profitto o del prezzo del reato, anche attraverso un'attività di carattere "istruttorio" in senso improprio, spetta sicuramente al giudice della cautela e ancor prima al pubblico ministero richiedente, sicché in sede di appello o di riesame il Tribunale deve pur sempre verificare, sulla base della documentazione trasmessa e delle deduzioni delle parti, se il valore dei beni assoggettati alla misura reale coincida con l'ammontare del profitto o del prezzo da confiscare, verifica che non implica il ricorso a poteri istruttori, ma che può essere svolta, ad esempio, controllando che siano stati utilizzati i corretti criteri di valutazione (...) Peraltro, nella specie, stando a quanto sostenuto dal ricorrente, in atti vi era la documentazione da cui si sarebbe potuto desumere una diversa valutazione dei beni in sequestro (...) Invero, in questi casi il Tribunale (...) per espletare il ruolo di garanzia dei diritti costituzionali che la legge gli demanda, deve prendere in considerazione e valutare, in modo puntuale e coerente, tutte le risultanze processuali, e quindi non solo gli elementi probatori offerti dalla pubblica accusa, ma anche le confutazioni e gli elementi offerti dall'indagato che possano avere influenza sulla decisione (cfr., ex plurimis, Sez. 3, 26 gennaio 2011, n. 19594, Cinturino; Sez. 3, 12 gennaio 2010, n. 6656, Calvaruso; Sez. 1, 11 maggio 2007, n. 21736, Citarella; Sez. 4, 21 maggio 2008, n. 23944, Di Fulvio; Sez. 2, 2 ottobre 2008, n. 2808/09, Bedino). In altri termini, non può prescindere dagli elementi offerti dalla difesa con i quali deve necessariamente confrontarsi motivando, seppur succintamente, le ragioni per le quali non ritiene di prenderli in considerazione».

sacrificio patrimoniale di valore corrispondente all'arricchimento provocato dall'illecito) è connotata da sicura finalità sanzionatoria ed in particolare «*dal carattere afflittivo e da un rapporto consequenziale alla commissione del reato proprio della sanzione penale, mentre esula dalla stessa qualsiasi funzione di prevenzione che costituisce la principale finalità delle misure di sicurezza (ex plurimis, Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, Adami, Rv. 255037; Sez. 3, n. 18311 del 06/03/2014, Cialini, Rv 259103; Sez. 3, n. 23649 del 27/02/2013, D'Addario, Rv. 256164)*»⁸⁶.

⁸⁶ In motivazione: «*E' evidente, infatti, che, essendo la confisca di valore parametrata al profitto od al prezzo dell'illecito solo da un punto di vista "quantitativo", l'oggetto della ablazione finisce per essere rappresentato direttamente da una porzione del patrimonio, il quale, in sé, non presenta alcun elemento di collegamento col reato; il che consente di declinare la funzione della misura in chiave marcatamente sanzionatoria (v. al riguardo anche l'ordinanza n. 97 del 2009 della Corte costituzionale, nella quale è richiamata la giurisprudenza di legittimità nonché la già ricordata sentenza della Corte EDU Welch c. Regno Unito)*».

Il ‘nuovo’ falso in bilancio e le valutazioni estimative nelle prime pronunce della Cassazione

ENRICO AMATI

* * *

1. La rinuncia all’esercizio dell’ars legiferandi e la “delega” alla giurisprudenza

Non poche sorprese ha suscitato il richiamo, nelle nuove fattispecie di false comunicazioni sociali (così come modificate dalla legge n. 69 del 2015), alla locuzione “fatti materiali” emendata dall’inciso “ancorché oggetto di valutazioni”; inciso che dopo la riforma del 2002 – unitamente alla previsione di una autonoma soglia di rilevanza percentuale – aveva contribuito a dissipare il dubbio sulla configurabilità del reato in relazione alle valutazioni di bilancio.

Soltanto per scrupolo esegetico, si può ricordare la successione delle soluzioni lessicali adottate nella nostra esperienza normativa ovvero soltanto proposte in chiave progettuale ⁽¹⁾: “fatti falsi” nella legge n. 660 del 1931 (la prima vera incriminazione del falso in bilancio); “fatti non rispondenti al vero” nell’art. 2621 ante riforma del 2002; “false informazioni” nel noto progetto Mirone (sebbene nella relazione si precisasse che questo termine doveva essere “sempre riferito a fatti materiali ancorché oggetto di valutazione”), fino ad arrivare, appunto, alla “stravagante novità” ⁽²⁾ del riferimento ai meri “fatti materiali” che ha nuovamente posto l’interprete di fronte al nodo delle valutazioni estimative.

Quale valore attribuire – ammesso che un valore debba attribuirsi – alla mancata riproposizione dell’inciso “ancorché oggetto di valutazioni”?

Sul punto, in assenza di una relazione accompagnatoria, si è tentato di ricostruire l’effettiva voluntas legis attraverso le pagine dei lavori preparatori ⁽³⁾.

1 Sia consentito rinviare a MAZZACUVA N.-AMATI E., *Diritto penale dell’economia. Problemi e casi*, Cedam, Padova, 2016, pag. 93 e segg.; per una ricostruzione storica delle false comunicazioni sociali, v. ROSSI A., *Il falso valutativo nella sistematica delle false comunicazioni sociali: problemi e percorsi interpretativi*, in *Dir. pen. e proc.*, 2016, pag. 229 e segg.

2 CRESPI A., *Sentenze opache e legalità “formalistica” (I sessant’anni della Rivista delle società)*, in *Riv. soc.*, 2015, pag. 1034.

3 D’ALESSANDRO F., *La riforma delle false comunicazioni sociali al vaglio del giudice di legittimità: davvero penalmente irrilevanti le valutazioni mendaci?*, in *Giur. it.*, 2015, pag. 2211 e segg.

Tuttavia, come è stato osservato, il risultato di tale analisi lascia perplessi ⁽⁴⁾.

Fino al primo aprile del 2015, infatti, allorquando venne approvata dal Senato la proposta di legge n. 3008, nessun disegno di legge presentato fino ad allora sul falso in bilancio aveva fatto riferimento all’esposizione di “fatti materiali”.

Il disegno di legge n. 19 di iniziativa del Senatore Grasso, che rappresentava la prima seria e articolata proposta di riforma delle fattispecie di false comunicazioni sociali, individuava il mendacio nell’esposizione di “informazioni false”: locuzione non nuova nell’ambito del diritto penale dell’economia e in grado di ricomprendere anche le falsità inerenti le valutazioni ⁽⁵⁾.

Altri disegni di legge ⁽⁶⁾ mantenevano invece la formula introdotta con la riforma dei reati societari del 2002 che faceva riferimento ai “fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero, ancorché oggetto di valutazioni”.

Entrambe le impostazioni parevano comunque esprimere la volontà di attribuire rilevanza alle valutazioni. Sorprende allora l’approvazione, senza alcun reale dibattito sul merito, della citata proposta di legge n. 3008 che faceva riferimento alla sola esposizione di “fatti materiali”.

Taluni senatori, per la verità, nella seduta del 31 marzo 2015 avevano posto il problema che con l’espressione “fatti materiali rilevanti” al posto di “informazioni” si ponesse il rischio di escludere tutta la parte relativa alle valutazioni dalla rilevanza penale del falso in bilancio ⁽⁷⁾. Tuttavia, in quella sede ci si limitò ad affermare quanto segue: «la nostra Corte di Cassazione dovrà valutare se gli elementi valutativi e le stime possano o meno rientrare all’interno di un concetto che implica fatti materiali rilevanti» ⁽⁸⁾.

Esempio plateale, com’è stato autorevolmente osservato, di «una incondizionata rinuncia all’esercizio dell’ars legiferandi», che tradisce «una evidente caduta di sensibilità nei confronti della legalità della legge [...] ponendo le premesse per una conseguente flessione della legalità effettuale» ⁽⁹⁾.

In tale contesto di “delega” del legislatore alla giurisprudenza in merito

4 D’ALESSANDRO F., La riforma, op. cit., pag. 2211.

5 Il riferimento alle “informazioni” è ad esempio contenuto nell’art. 27 d.lgs. n. 39/2010, relativo al c.d. “falso dei revisori”, nonché nella fattispecie di falso in prospetto di cui all’art. 173-bis t.u.f.

6 Disegni di legge n. 711 e 868. Cfr. D’AVIRRO A., Il nuovo falso in bilancio, Giuffrè, Milano, 2015, pag. 92 e segg.

7 Cfr. Senato della Repubblica, XVII Legislatura, Fascicolo Iter DDL S. 19, Disposizioni in materia di corruzione, voto di scambio, falso in bilancio e riciclaggio.

8 PALAZZO F., Legalità fra law in the books e law in action, in Dir. pen. cont., 13 gennaio 2016, pag. 2016, 2; D’ALESSANDRO F., La riforma, op. cit., pag. 2213

9 Cfr. PALAZZO F., Legalità, op. cit., pag. 2.

alla corretta definizione del perimetro applicativo delle nuove fattispecie, si colloca il contrasto sorto all'interno della quinta Sezione della Suprema Corte di Cassazione in merito alla rilevanza del falso valutativo.

In particolare, il primo approdo interpretativo è rappresentato dalla sentenza n. 33774/2015 ("Crespi")¹⁰, con la quale la Cassazione si è pronunciata nel senso dell'abrogazione del falso valutativo ad opera della novella legislativa che ha modificato le fattispecie di false comunicazioni sociali.

Nella seconda pronuncia (n. 890/2016, "Giovagnoli")⁽¹¹⁾, la medesima quinta Sezione ha invece operato un sostanziale revirement, argomentando che l'inciso "ancorché oggetto di valutazioni" nulla aggiungesse alla nozione di "fatti materiali" e che pertanto la sua eliminazione non ha comportato un effetto abrogativo.

Con una terza pronuncia (n. 6916/2016, "Banca Popolare dell'Alto Adige")⁽¹²⁾, il giudice di legittimità è tornato sul tema delle valutazioni estimative aderendo alle argomentazioni della sentenza Crespi.

A fronte di tale contrasto, la stessa quinta Sezione ha opportunamente rimesso alle Sezioni Unite il seguente quesito: «se la modifica dell'art. 2621 c.c. per effetto della l. n. 69/2015 nella parte in cui, disciplinando "Le false comunicazioni sociali", non ha riportato l'inciso "ancorché oggetto di valutazioni", abbia determinato o meno un effetto parzialmente abrogativo della fattispecie»⁽¹³⁾.

Dopo il decreto del Primo Presidente, che assegnava il ricorso alle Sezioni Unite, è stata infine depositata il 30 marzo 2016 altra sentenza della quinta Sezione (n. 12793/2016, "Beccari") che si allineava alla sentenza Giovagnoli⁽¹⁴⁾.

Con la sentenza del 31 marzo 2016, le cui motivazioni sono state depositate il 27 maggio 2016, le Sezioni Unite hanno infine concluso che «sussiste il delitto di false comunicazioni sociali, con riguardo alla esposizione o alla omissione di fatti oggetto di "valutazione", se, in presenza di criteri di valutazione normativamente fissati o di criteri tecnici generalmente accettati, l'agente da tali criteri si discosti e senza darne adeguata informazione giustificativa, in modo concretamente

10 Cass. Pen., Sez. V, 16 giugno-30 luglio 2015, n. 33774, in Riv. dir. trib., 2015, 5, III, 97 con nota di CARACCIOLI I., Il nuovo falso in bilancio ed i rapporti con i reati tributari: le conseguenze derivanti dalla riforma penale societaria e dall'orientamento della Cassazione

11 Cass. Pen., Sez. V, 12 novembre 2015-12 gennaio 2016, n. 890, in Dir. pen. cont., 13 gennaio 2016, con nota di MUCCIARELLI F., Falso in bilancio e valutazioni: la legalità restaurata dalla Cassazione.

12 Cass. Pen., Sez. V, 8 gennaio-22 febbraio 2016, n. 6916, in Dir. & Giust., 23 febbraio 2016.

13 Cass. Pen., Sez. V, 2 marzo-4 marzo 2016, n. 9186, in Dir. pen. cont., 4 marzo 2016.

14 Cass. Pen., Sez. V, 2 marzo-30 marzo 2016, n. 12793, citata nelle motivazioni della pronuncia delle Sez. Un., 31 marzo-27 maggio 2016, n. 22474, in Dir. pen. cont., 30 maggio 2016

idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni»⁽¹⁵⁾.

A fronte del travagliato iter giurisprudenziale, sembra opportuno riepilogare brevemente le argomentazioni poste a sostegno delle opposte tesi, evidenziandone gli aspetti maggiormente problematici.

2. La prima pronuncia della Cassazione: l'irrilevanza penale delle valutazioni estimative (Cass. n. 33774/2015, “Crespi”)

La prima (approfondita) pronuncia della quinta Sezione della Cassazione⁽¹⁶⁾, nel recepire l'impostazione della prima dottrina intervenuta sulla questione⁽¹⁷⁾, ha escluso la rilevanza penale delle valutazioni estimative facendo leva su argomenti testuali, logico-sistematici e storici⁽¹⁸⁾.

Secondo il Supremo Collegio, anzitutto, il mutato assetto normativo in materia di false comunicazioni sociali, «non può essere ritenuto neutro nella interpretazione delle norme in esame, avuto riguardo in primo luogo all'esigenza di tipizzazione della condotta e alla corretta applicazione dei criteri in materia penale».

Di rilievo, sempre secondo l'opinione della Corte, è l'iter parlamentare della l. n. 69 del 2015: il testo delle norme approvato, si è sottolineato, è il frutto di uno specifico emendamento, che ha sostituito quello inizialmente presentato, il quale, nel descrivere l'oggetto tanto della condotta commissiva che di quella omissiva, aveva utilizzato il termine “informazioni”. Proprio tale modifica viene letta come espressione della volontà del legislatore di non attribuire più rilevanza penale alle attività

15 Cass. Pen., Sez. Un., 31 marzo-27 maggio 2016, n. 22474, op. cit.

16 Cass. Pen., sez. V, 16-giugno-30 luglio 2015, n. 33774.

17 Ci si riferisce, in particolare, a PERINI A., I “fatti materiali non rispondenti al vero”: harakiri del futuribile “falso in bilancio”? in *Dir. pen. cont.*, 27 aprile 2015, pag. 1 e segg.; LANZI A., Quello strano scoop del falso in bilancio che torna reato, in *Guida al dir.*, 2015, 26, pag. 10 e segg.; BRICCHETTI R.-PISTORELLI L., Escluse le valutazioni dalle due nuove fattispecie, *ivi*, pag. 60 e segg.

18 D'ALESSANDRO F., La riforma, op. cit., pag., 2211. Nel senso che le nuove fattispecie di false comunicazioni non includono più le valutazioni, oltre alla letteratura già citata, si vedano anche: CARACCIOLI I., Il rischio penale per le valutazioni estimative: reati fiscali a confronto con il nuovo falso in bilancio, in *Fisco*, 2015, n. 28, pag. 2735 e segg.; D'AVIRRO A., Il nuovo, op. cit., pag. 99 e segg.; SCOLETTA M., Tutela dell'informazione societaria e vincoli di legalità nei nuovi delitti di false comunicazioni sociali, in *Le società*, 2015, pag. 1301 e segg.; SUPERTI FURGA F., Riflessioni sulla novella legislativa concernente il falso in bilancio in una prospettiva economico-aziendalistica, in *Le società*, 2015, 11, pag. 1292 e segg., il quale sottolinea come «sembra di poter pienamente condividere la scelta del legislatore che, escludendo dal rigore della normativa penalistica le valutazioni, ha accolto le specificità dei valori di bilancio configurate dalla migliore teoria economica».

di mera valutazione.

Il sintagma “fatti materiali”, peraltro, hanno precisato i giudici del Supremo Collegio, non è sconosciuto al diritto penale dell'economia: il riferimento è alla previgente fattispecie di frode fiscale di cui all'art. 4 lett. f) della l. n. 516/1982 (come modificata dalla l. n. 154 del 1991), che puniva l'utilizzo «di documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero» con il chiaro intento di escludere dall'incriminazione le valutazioni relative alle componenti attive e passive del reddito dichiarato ⁽¹⁹⁾. In effetti, allorché si intese superare tale opzione si dovette provvedere alla riscrittura della disposizione attribuendo, ex art. 7, co. 2, d.lgs. n. 74/2000, espressa rilevanza penale alle valutazioni estimative divergenti da quelle ritenute corrette, seppure entro la soglia di tolleranza del 10%.

Inoltre, «una lettura ancorata al canone interpretativo “ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit” non può trascurare la circostanza dell'inserimento di modifiche normative in un sistema che riguarda la rilevanza penale delle attività societarie con una non giustificata differenziazione dell'estensione della condotta tipizzata in paralleli ambiti operativi, quali sono quelli degli articoli 2621 e 2622 c.c., da un parte, e art. 2638 c.c., dall'altra, norme che, sebbene tutelino beni giuridici diversi, sono tutte finalizzate a sanzionare la frode nell'adempimento dei doveri informativi».

Nell'ambito dei canoni ermeneutici cui bisogna fare riferimento ex art. 12, primo comma, delle disposizioni sulla legge in generale (ai sensi del quale «nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dall'intenzione del legislatore»), secondo il Collegio, diventa arduo pensare che, pur avendo la novella mutuato solo la locuzione “fatti materiali non rispondenti al vero” della riforma del 2002 – epurandola dal riferimento specifico alle valutazioni – si sia ignorato il dibattito nel quale gli interpreti si erano a lungo impegnati.

Significativo, infine, è il riferimento all'esigenza di delimitare in modo chiaro la condotta tipica delle nuove fattispecie ai fini del rispetto del principio di tipicità della fattispecie penale.

Sotto questo aspetto, invero, mentre l'esigenza di tipicità delle previgenti fattispecie finiva per essere soddisfatto mediante l'individuazione di una soglia di rilevanza delle valutazioni estimative, oggi una interpretazione estensiva del concetto di “fatti materiali” – in assenza di un espresso riferimento alle

19 Cfr. Relazione governativa al d.lgs. n. 74/2000, in Guida al dir., 2000, 14, pag. 37.

valutazioni estimative – finirebbe per «lasciare all’interprete la discrezionalità (e quindi l’arbitrio) di precisarne la rilevanza, in evidente violazione del principio di tipicità del precetto penale».

Peraltro, l’aggettivo “rilevanti” riferito ai “fatti materiali” di cui all’art. 2621 c.c. (aggettivo inspiegabilmente non replicato nella descrizione della condotta attiva della disposizione gemella di cui all’art. 2622 c.c.), è stato ritenuto dalla Suprema Corte «pregno di genericità», di modo che la «determinazione della soglia di penale rilevanza viene ancora una volta lasciata alla valutazione discrezionale del giudice».

In ordine allo stesso profilo - e con specifico riferimento all’ipotesi di reato di bancarotta impropria da falso in bilancio, contestata nel caso concreto - la Corte ha osservato altresì come l’esigenza di una tipizzazione si faccia ancora più intensa ove si consideri che l’art. 223, co. 2, n. 1, l. fall., prevede un reato di evento con condotta a forma vincolata: ne deriva che assume particolare rilevanza una chiara delimitazione della condotta, per evitare di incorrere in interpretazioni vietate ex art. 14 delle disposizioni sulla legge in generale.

Cosa deve intendersi allora, secondo l’interpretazione fornita dalla prima pronuncia della Suprema Corte, per “fatti materiali”?

Certamente, si è precisato in motivazione, «la valutazione di qualcosa di inesistente ovvero l’attribuzione di un valore ad una realtà insussistente non può che intendersi esposizione di un fatto materiale non rispondenti al vero».

Ed ancora, possono assumere rilievo le ipotesi di ricavi “gonfiati”, di costi effettivamente sostenuti ma sottaciuti, di falsità aventi ad oggetto l’esistenza di conti bancari o a rapporti contemplati da fatture emesse per operazioni inesistenti, di crediti lasciati in bilancio sebbene ormai definitivamente inesigibili per il fallimento o senza attivo del debitore, di omessa indicazione della vendita o dell’acquisto di beni, di mancata svalutazione di una partecipazione nonostante l’intervenuto fallimento della società controllata o, ancora, di omessa indicazione di un debito derivante da un contenzioso nel quale si è rimasti definitivamente soccombenti.

3. La convalida della tesi restrittiva: Cass n. 6916/2016 (“Banca Popolare dell’Alto Adige”)

Con il terzo pronunciamento in ordine temporale (la cui motivazione è successiva di circa un mese alla sentenza Giovagnoli di cui si dirà a breve), la Suprema Corte sposa “con convinzione” (così si legge in motivazione) l’interpretazione “restrittiva” della sentenza Crespi, riportandosi per lo più agli argomenti già svolti in quella decisione.

In particolare, precisa la Suprema Corte, due sono gli aspetti sui quali occorre concentrare l’attenzione per riaffermare il principio enunciato nella sentenza Crespi.

Il primo attiene a quello che può essere definito come l’emersione di un dato testuale che, nella precedente formulazione della norma, era ritenuto in qualche modo depotenziato dall’inciso soppresso con la riforma. Si tratta dell’attributo “materiali”, che già con la modifica legislativa del 2002 era stato associato ai fatti la cui falsa esposizione o omissione integrava il falso punibile; e, segnatamente, al significato di esclusione delle valutazioni, riferibile a tale attributo.

Sul punto, precisa la Corte, «la stessa locuzione “fatti materiali non rispondenti al vero” era stata utilizzata dal legislatore della riforma del 2002, il quale, pure ricorrendo in maniera equivoca alla congiunzione “ancorché”, aveva espressamente precisato che oggetto dei “fatti materiali” potessero essere anche le valutazioni, sostanzialmente recependo la consolidata interpretazione giurisprudenziale e dottrinarica del termine “fatti” contenuto nell’originaria formulazione dell’art. 2621 c.c..

Espresso riferimento alle “valutazioni estimative”, poi, si era fatto prevedendo le soglie di punibilità di cui all’art. 2621, comma 4 e all’art. 2622, comma 8. Ne consegue che l’adozione dello stesso riferimento ai “fatti materiali non rispondenti al vero”, senza alcun richiamo alle valutazioni, e il dispiegamento della formula citata anche nell’ambito della descrizione della condotta omissiva, consente di ritenere ridotto l’ambito di operatività delle due nuove fattispecie di false comunicazioni sociali, con esclusione dei cosiddetti “falsi valutativi”. Ed invero, il significato di esclusione delle valutazioni era evidentemente eliso dall’espressa indicazione di rilevanza penale della valutazioni e una volta che quest’ultima è venuta a cadere, la previsione di necessaria materialità dei fatti riprende pertanto il proprio valore limitativo della punibilità ai fatti oggettivi, lasciando fuori dall’incriminazione le rappresentazioni valutative delle realtà economiche e finanziarie della società».

Il secondo ordine di considerazioni riguarda invece un profilo di natura

sistematica.

Sotto questo aspetto assume rilievo il parallelo con il delitto di cui all’art. 2638 c.c. In particolare, «deve ritenersi convincente l’affermazione secondo cui l’intervento legislativo, eliminando il più volte citato riferimento alle valutazioni dalla fattispecie dell’art. 2621 c.c., lo ha invece lasciato inalterato in quella di ostacolo all’esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza [...] coincidenza, peraltro, attualmente ancor più marcata nel momento in cui la mancata previsione di soglie di punibilità, che già caratterizzava l’art. 2638 c.c., connota ora anche l’art. 2621 c.c. Ebbene, deve ritenersi che la circostanza secondo cui la stessa espressione sia stata cancellata dal testo di quest’ultima norma e invece mantenuta in quello dell’art. 2638 c.c. è chiaramente dimostrativo di un intento legislativo mirato ad escludere effetti sostanziali dell’espressione, in termini di definizione della fattispecie incriminatrice, con specifico ed esclusivo riguardo al reato di false comunicazioni sociali e dunque a sottrarre a tale incriminazione i fatti valutativi».

4. Le critiche della dottrina alla tesi restrittiva e la posizione dell’Ufficio del Massimario della Cassazione

La sentenza Crespi (considerata da autorevole dottrina una “sorprendente sortita” del giudice di legittimità⁽²⁰⁾) ha suscitato un ampio dibattito (ritenuto da un Autore addirittura “isterico”⁽²¹⁾) tra gli interpreti, che ha portato ad una rivisitazione critica della posizione assunta dalla Cassazione nella prima pronuncia sulle nuove fattispecie.

In effetti, il consolidarsi della tesi restrittiva avrebbe avuto effetti “dirompenti”⁽²²⁾ sulla concreta applicabilità della fattispecie, considerato che se si sofferma l’attenzione sul modello di stato patrimoniale previsto dall’art. 2424 c.c. nonché di conto economico di cui all’art. 2425 c.c., ci si avvede di come la maggior parte delle poste siano «irriducibilmente figlie di valutazioni»⁽²³⁾ (si pensi agli ammortamenti, agli accantonamenti, ai fondi rischi, alle variazioni di rimanenze, alle rivalutazioni e svalutazioni di cespiti, etc.).

Cosicché, all’impostazione restrittiva della sentenza Crespi si è replicato

20 CRESPI A., *Sentenze opache*, op. cit., pag. 1033.

21 SANTORIELLO C., *Rilevanza penale delle valutazioni di bilancio. Poche parole per riportare ordine in un dibattito “isterico”*, in www.archiviopenale.it.

22 Cfr. MANES V., *La nuova disciplina*, op. cit., pag. 22.

23 PERINI A., *I “fatti materiali non rispondenti al vero”*, op. cit., pag. 9.

con le seguenti argomentazioni ⁽²⁴⁾: a) il sintagma “fatti materiali” esprimerebbe un’aggettivazione che rimanda al meccanismo dell’endiadi senza che ne consegua una specificazione sul versante connotativo (non esistono “fatti immateriali” o “fatti spirituali”); b) al termine “materiali” dovrebbe attribuirsi il significato non già di “reale” o “tangibile”, bensì di “significativo” o “rilevante” (essendo verosimilmente frutto di un’imprecisa traduzione del termine “material” in uso nel linguaggio aziendalistico anglo-americano); c) nessuna rilevanza sarebbe attribuibile all’eliminazione dell’inciso “ancorché oggetto di valutazioni”, in quanto il valore semantico di tale clausola, nella previgente formulazione delle fattispecie, era considerato pressoché nullo.

In senso analogo si è espressa la Relazione del 15 ottobre del 2015 dell’Ufficio del Massimario della Cassazione, il quale – dopo aver negato significatività agli argomenti letterali e sistematici a sostegno dell’irrelevanza penale delle valutazioni estimative - ha concluso affermando che «si ha falsità penalmente rilevante solo nei casi in cui le informazioni (offerte dal bilancio) sono il frutto di una valutazione che falsifica o l’entità quantitativa del dato di riferimento (...) oppure (o anche, poiché sono possibilità non alternative) lo valuta impiegando un criterio difforme da quello dichiarato e oggi trova normalmente riscontro nella nota integrativa, in contrappunto alle disposizioni di legge». In tal senso, «l’aggettivo “materiali” non apporterebbe alla fattispecie un contributo semantico tale da mutare intrinsecamente il senso contenutistico del sintagma e avrebbe solo l’effetto di escludere le sole opinioni di natura soggettiva, le previsioni, i pronostici (quelle operazioni che nella lettura aziendalistica vengono denominate le stime di bilancio congetturali)» ⁽²⁵⁾.

In tale contesto, si è ulteriormente specificato, «il bilancio è “vero” non già perché rappresenti fedelmente l’obiettiva realtà aziendale, bensì perché si conforma a quanto stabilito dalle prescrizioni legali in proposito. Si tratta di un “vero legale” stante la presenza di una disciplina legislativa che assegna valore cogente a determinate soluzioni elaborate dalla tecnica ragionieristica» ⁽²⁶⁾.

Sembrava in effetti difficile non cedere ad una argomentazione tesa a

24 Ampiamente, sul punto: SEMINARA S., La riforma dei reati di false comunicazioni sociali, in *Dir. pen. e proc.*, 2015, pag. 813 e segg.; ID., False comunicazioni sociali e false valutazioni in bilancio: il difficile esordio di una riforma, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, pag. 1498 e segg.; MUCCIARELLI F., Le “nuove” false comunicazioni sociali: note in ordine sparso, in *Dir. pen. cont.*, 18 giugno 2015, pag. 8 e segg.; ID., “Ancorché” superfluo ancora un commento sparso sulle nuove false comunicazioni sociali, in *Dir. pen. cont.*, 2 luglio 2015, pag. 1 e segg.

25 Relazione V/003/15 dell’Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione (Settore penale), riunione sezionale del 15 ottobre 2015, a cura di FIDELBO, pag. 17.

26 Relazione V/003/15, op. cit., pag. 19.

salvare una (asserita) tanto «grave (forse, letale) menomazione del reato di false comunicazioni sociali» che, privato della rilevanza delle valutazioni, avrebbe perso «gran parte della sua efficacia repressiva»⁽²⁷⁾.

Si creava, così, la premessa per l’inizio di un nuovo filone giurisprudenziale volto a riportare le valutazioni estimative nell’alveo del penalmente rilevante.

5. La tesi della rilevanza delle valutazioni estimative (Cass. n. 890/2016, “Giovagnoli”)

E in effetti, con la sentenza n. 890/2016, la Cassazione ha reso una decisione diametralmente opposta rispetto alla sentenza n. 33774 del 2015.

Il caso concreto riguardava una contestazione di bancarotta impropria da reato societario, di cui all’art. 223, co. 2, n. 1, l. fall., ove il reato a monte era costituito da un’ipotesi di false comunicazioni sociali di tipo valutativo.

In particolare, si discuteva della falsa rappresentazione nei bilanci della società poi dichiarata fallita di un’enorme quantità di crediti divenuti inesigibili ma iscritti in bilancio secondo un “improbabile” valore di realizzo (art. 2426, n. 8, c.c.) e senza far ricorso alla tempestiva svalutazione e alla conseguente appostazione nel fondo svalutazione crediti.

In questa prospettiva non assumeva rilevanza la reale esistenza delle ragioni creditorie, non essendo in discussione il fatto materiale della relativa sussistenza, quanto piuttosto la falsa rappresentazione di un valore di realizzo dei crediti ritenuto «sempre più problematico ed inverosimile», nonché l’occultamento della sostanziale inesigibilità.

Uniformandosi alle conclusioni cui è giunto l’Ufficio del Massimario, la Suprema Corte si è questa volta pronunciata a favore del perdurante rilievo penale delle valutazioni di bilancio, rilevando, in particolare, che nell’art. 2621 c.c. «il riferimento ai “fatti materiali” quali possibili oggetti di una falsa rappresentazione della realtà non vale ad escludere la rilevanza penale degli enunciati valutativi, che sono anch’essi predicabili di falsità quando violino criteri di valutazione predeterminati o esibiti in una comunicazione sociale».

Il primo obiettivo della Corte è sgomberare il campo da momenti di valutazione ritenuti marginali e privi di efficacia probante, come le indagini retrospettive (che possono assumere solo «valore indicativo») e i lavori preparatori (che assumono

²⁷ STRAMPELLI G., Le valutazioni di bilancio tra non veridicità (civile) e falsità (penale): spunti sulla punibilità dei falsi valutativi, in Riv. soc., 2016, pag. 147.

«valore solo relativo»⁽²⁸⁾.

L'interpretazione, si precisa nella sentenza, «deve, primariamente, confrontarsi con il dato letterale attuale, nella sua pregnante significazione, e con la *voluntas legis* quale obiettivizzata e “storicizzata” nel testo vigente, da ricostruire anche sul piano sistematico – nel contesto normativo di riferimento – senza che possano assumere alcun valore le contingenti intenzioni del legislatore di turno».

Cosicché, partendo dal dato testuale, si conclude nel senso che la rimozione della locuzione “ancorché oggetto di valutazioni” non assume – di per sé – valenza decisiva: si tratterebbe, infatti, di una tipica proposizione “concessiva” introdotta dalla congiunzione (ancorché) equipollente ad altre tipiche e similari (quali, “sebbene”, “quantunque”, “anche se”, etc.).

Ma la decisione non si limita alla semplice indagine testuale. Nel perseguire l'obiettivo di trovare aliunde conferme circa la punibilità delle false valutazioni⁽²⁹⁾, la Suprema Corte si sofferma infatti sui contenuti da assegnare all'oggetto materiale della condotta incriminata, ovverosia l'esposizione di “fatti” e le aggettivazioni di “materiali” e “rilevanti”.

E sotto questo aspetto lo snodo motivazionale, per così dire “programmatico”⁽³⁰⁾, è rappresentato dal punto 4.5, ove si afferma: «[...] è innegabile che i concetti di “materialità” e “rilevanza” siano indeterminati essendosi ben guardato il legislatore dal puntualizzarne l'ambito applicativo [...] La formulazione in termini volutamente generici ed indeterminati demanda, allora, al giudice il compito di una specifica determinazione in riferimento alle concrete fattispecie al suo esame [...] Indagine che non può, comunque, ritenersi arbitraria, in quanto pur se irrimediabilmente discrezionale, attiene pur sempre ad ambito di discrezionalità “tecnica”, parametrabile sulla base degli ordinari dettami delle scienze contabili ed aziendalistiche».

Si tratta di un passaggio che suscita non poche perplessità, atteso che, come è stato posto in evidenza, ritenere “normale” l'indeterminatezza dei contenuti di una fattispecie penale significa «annullare la centralità della legalità nell'ambito del sistema penale [...]: la legge ha perso il suo primato, il giudice lo acquisisce e lo gestisce all'occorrenza»⁽³¹⁾.

Ad avviso della Suprema Corte sarebbe tuttavia possibile “colmare” l'indeterminatezza del precetto normativo privilegiando il significato tecnico

28 MASULLO M.N., Falso in bilancio e valutazioni punibili? Altri e non meno irrilevanti interrogativi, in *Dir. pen. cont.*, 1 febbraio 2016, pag. 6.

29 MASULLO M.N., Falso in bilancio, *op. cit.*, pag. 7.

30 LANZI A., Un audace tentativo, *op. cit.*, pag. 94.

31 LANZI A., Un audace tentativo, *op. cit.*, pag. 94.

dei termini impiegati dal legislatore, la cui matrice sarebbe da rintracciare nelle scienze contabili ed aziendalistiche.

Determinante, allora, è la definizione dei concetti di “materialità” e di “rilevanza”, considerato che la locuzione “fatti materiali rilevanti” potrebbe risultare del tutto ridondante allorché si attribuisse all’aggettivo “materiali” il significato di “rilevante”, facendo ricorso al prestito linguistico “material facts” che compare nella legislazione inglese ed americana e che viene utilizzato nel linguaggio giuridico contabile per rappresentare un giudizio – appunto - di rilevanza e significatività dell’informazione.

Probabilmente per evitare di incorrere in una lettura incoerente del significato normativo da attribuire alle formule impiegate dal legislatore, la Corte ritiene che il requisito della materialità – sebbene sia da riconnettere al concetto di materiality, tipico della terminologia aziendalistica anglo-americana - non sia sinonimo di “rilevanza”, bensì – sebbene «con apprezzabile margine di approssimazione» - di “essenzialità”, nel senso che nella redazione del bilancio devono trovare ingresso – ed essere valutati - solo dati informativi, appunto, “essenziali” ai fini dell’informazione, «restandone al di fuori tutti i profili marginali e secondari».

Il requisito della materialità così inteso sarebbe strettamente correlato al principio della true and fair view (menzionato nell’art. 2, co. 3, della IV direttiva Cee sul bilancio d’esercizio e nell’art. 16, co. 3, della VII direttiva Cee sul bilancio consolidato) e troverebbe il referente normativo interno nella clausola generale di cui all’art. 2423 c.c. relativa alla chiarezza e veridicità del bilancio³².

Il concetto di “rilevanza” andrebbe invece riconnesso a quanto previsto dall’art. 2, punto 16, della direttiva 2013/34/UE, relativa ai bilanci d’esercizio, ai bilanci consolidati ed alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recepita nel nostro ordinamento con d.lgs. n. 136/2015. Ai sensi della citata norma, l’informazione è rilevante «quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori del bilancio d’impresa».

Il concetto di “rilevanza”, al pari della materialità, dovrebbe quindi essere

32 Occorre osservare come l’art. 2423 c.c. richiami la nozione di “veridicità” anziché quella di “verità”. Tale scelta lessicale è significativa se si pensa che essa è stata oggetto di vivace discussione durante i lavori preparatori precedenti l’emanazione del d.lgs. n. 127/1991, proprio in ragione del fatto che la traduzione letterale della versione inglese della direttiva (true and fair value) era considerata inadeguata, ritenendosi la categoria concettuale della verità incompatibile con il peso delle stime nella redazione del bilancio (cfr. SUPERTI FURGA F., Il significato conoscitivo della nozione di “verità” nel linguaggio dei bilanci. Una proposta di definizione, in Giur. comm., 1985, I, pag. 1030; STRAMPELLI G., Sulla (persistente) rilevanza penale delle valutazioni di bilancio: appunti (interdisciplinari), in Dir. pen. cont., 1 febbraio 2016, pag. 7.

apprezzato in rapporto alla funzione precipua dell'informazione societaria, la quale «non deve essere “fuorviante”, tale, cioè, da influenzare, in modo distorto, le decisioni degli utilizzatori».

Da ciò la Corte trae altresì la conclusione che nel nostro ordinamento deve ritenersi introdotto un nuovo principio di redazione del bilancio, e cioè quello della rilevanza.

In tale contesto ermeneutico, anche il termine “fatto”, di cui alla lettera della legge, non dovrebbe essere inteso nel significato comune, ossia come fatto/evento del mondo fenomenico, quanto piuttosto nell'accezione tecnica di “dato informativo” della realtà che i bilanci devono rappresentare verso l'esterno. Cosicché, a nulla rileverebbe che il legislatore, ad un certo punto dell'iter parlamentare, abbia sostituito il termine “informazioni” con “fatti”. Anzi, il termine “fatti” sarebbe più duttile e si presterebbe meglio ad essere contestualizzato nelle diverse scritture obbligatorie rientranti nel perimetro dell'art. 2621 c.c.

In breve, la locuzione linguistica “fatti materiali rilevanti” andrebbe letta – secondo la Suprema Corte – come «dati informativi essenziali fuorvianti»⁽³³⁾; cosicché anche le valutazioni, ove non rispondenti al vero, sono ritenute in grado di condizionare le scelte strategiche ed operative del destinatario dell'informazione.

L'utilizzo del criterio della rilevanza, secondo la Corte, farebbe da «contrappeso all'eliminazione delle soglie di punibilità e del riferimento alle valutazioni estimative (che figurava nella precedente formulazione degli artt. 2621 e 2622 cod. civ.), per riaffermare il potere discrezionale del giudice in materia di accertamento del coefficiente di significatività (nel senso anzidetto) della falsa rappresentazione, da apprezzarsi in concreto al di là di ogni predeterminazione positiva in termini quantitativi».

A sostegno di tale “più severa” linea interpretativa si adduce, peraltro, un'altra considerazione di carattere teleologico. Sotto questo aspetto si valorizza la funzione storicamente “ancillare” del falso in bilancio rispetto ad altre fattispecie criminose⁽³⁴⁾, evidenziando come appaia significativo che la riforma delle false comunicazioni sociali sia avvenuta nel contesto di corpo normativo anticorruzione (appunto, la legge n. 69/2015 recante disposizioni in materia di

33 LANZI A., *Un audace tentativo*, op. cit., pag. 95.

34 Come è stato posto in evidenza, il falso in bilancio è emerso spesso come carico di un disvalore non proprio, ma riflesso delle fattispecie alla cui copertura era volto (cfr. BEVILACQUA F.C., *Organizzazione e sanzioni*, in ALESSANDRI A. (a cura di), *Un'indagine empirica presso il Tribunale di Milano. Le false comunicazioni sociali*, Giuffrè, Milano, 2011, pag. 292).

delitti contro la pubblica amministrazione, di associazione di tipo mafioso e di falso in bilancio). Questa scelta – ad avviso dei giudici della Suprema Corte - non sarebbe “casuale”, anzi costituirebbe una «eloquente riprova della presa d’atto, da parte del legislatore, del dato esperienziale che il falso in bilancio è ricorrente segnale di determinati fenomeni corruttivi, spesso in ragione dell’appostazione di false fatturazioni intese a costituire fondi in nero, destinati al pagamento di tangenti o ad altre illecite attività». E a maggior ragione, a parere della Corte, se si escludesse la punibilità del falso valutativo si finirebbe per «frustrare le finalità della legge, volte a perseguire ogni illecita attività preordinata ad alimentare o ad occultare il fenomeno della corruzione».

Infine, nessun rilievo sarebbe attribuibile al fatto che, nell’ambito della fattispecie di ostacolo all’esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza di cui all’art. 2638 c.c., permane il richiamo ai fatti materiali “ancorché oggetto di valutazioni”: si tratta infatti, precisa la Suprema Corte, di ipotesi criminose aventi differente natura e oggettività giuridica, nonché indirizzate verso diverse finalità di tutela.

Anzi, se fosse praticabile la tesi opposta si giungerebbe al risultato (ritenuto addirittura “paradossale” e di “dubbia costituzionalità”) che la redazione di uno stesso bilancio, recante falsi valutativi, sarebbe penalmente irrilevante se diretto ai soci ed al pubblico e penalmente rilevante se rivolto alle autorità pubbliche di vigilanza.

La conclusione cui perviene la Corte è, quindi, che «quando la rappresentazione valutativa debba parametrarsi a criteri predeterminati, dalla legge ovvero da prassi universalmente accettate, l’elusione di quei criteri – od anche l’applicazione di metodiche diverse da quelle espressamente dichiarate – costituisce falsità nel senso di discordanza dal vero legale, ossia dal modello di verità “convenzionale” conseguibile solo con l’osservanza di quei criteri, validi per tutti e da tutti generalmente accettati, il cui rispetto è garanzia di uniformità e di coerenza, oltreché di certezza e trasparenza».

6. Le criticità della tesi estensiva

L'approdo ermeneutico votato al c.d. "effetto utile", di cui alla pronuncia n. 890/2016, suscita forti perplessità sotto il profilo della determinatezza concettuale e della conseguente "prevedibilità" delle conseguenze sanzionatorie.

Anzitutto, l'interpretazione "tecnica" della locuzione "fatti materiali" di cui alla sentenza Giovagnoli non convince: la norma che si assume essere un utile ausilio interpretativo, ossia l'art. 2423 c.c. (il quale, al comma 2, prevede che "il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio"), è una clausola generale, inidonea ad offrire una specificazione "tecnica" del concetto di "materialità" che abbia un significato univoco.

Peraltro, mentre in passato le soglie di rilevanza potevano rappresentare un efficace (per quanto discutibile) "filtro selettivo" in ordine alla significatività della informazione falsa, ora invece la puntualizzazione giurisprudenziale secondo cui i dati informativi falsi devono essere "essenziali" e "significativi" apporta un contributo interpretativo alla definizione del precetto decisamente modesto: il rinvio a locuzioni elastiche (quali, appunto, i concetti di "essenzialità" e "significatività") attribuisce invero al giudice un margine di discrezionalità estremamente ampio.

A ciò si aggiunga come non sia agevole stabilire quale sia il soggetto da assumere come agente modello sul quale parametrare le decisioni "operative" degli «utilizzatori del bilancio d'esercizio». Un aggancio normativo potrebbe essere offerto dall'art. 181, co. 4, t.u.f., in materia di abusi mercato, ove viene definita "informazione" che influisce in modo sensibile sul prezzo degli strumenti finanziari quell'informazione che presumibilmente un investitore ragionevole utilizzerebbe come uno degli elementi su cui fondare le proprie scelte di investimento⁽³⁵⁾. Tuttavia, spesso la complicata tecnica di redazione dei bilanci, soprattutto dopo l'introduzione dei principi contabili internazionali (International Accounting Standards, Ias), rende assai evanescente e imprecisa

35 GAMBARDELLA M, Il "ritorno" del delitto di false comunicazioni sociali: tra fatti materiali rilevanti, fatti di lieve entità e fatti di particolare tenuità, in Cass. pen., 2015, pag. 731; sulla "opacità" della figura dell'investitore ragionevole così come definito nella citata norma del t.u.f., si vedano NISCO A., Controlli sul mercato finanziario e responsabilità penale. Posizioni di garanzia e tutela del risparmio, Bononia University Press, Bologna, 2009, pag. 113; MAGRO B., Il caso Bnl-Unipol: la scalata "occulta", in FOFFANI-CASTRONUOVO, Casi di diritto penale dell'economia, I, Impresa e mercato (Cirio, Parmalat, Antonveneta, Bnl-Unipol), Il Mulino, Bologna, 2015, pag. 186 e segg.

la figura del destinatario “medio” della comunicazione ⁽³⁶⁾.

Occorre allora prendere atto del fatto che il riferimento al concetto di material fact di cui alla letteratura anglosassone (ammesso che a tale nozione, estranea al linguaggio giuridico interno, si possa fare riferimento) non sembra riconducibile alla materialità di cui parla il nuovo testo normativo e che, in ogni caso, il concetto di materiality pare di scarsa utilità ai fini dell’esatta individuazione del significato del termine “materialità”. Sembrerebbe quindi più corretto ripiegare sul significato letterale del termine così come inteso dal nostro legislatore nell’ambito del reato di frode fiscale di cui alla previgente l. 516/1982.

Non sembra, inoltre, decisiva l’interpretazione in chiave teleologica delle nuove disposizioni.

Lo stesso argomento teleologico, invero, come ogni argomentazione centrata su profili di “adeguatezza allo scopo”, potrebbe condurre a conclusioni opposte da quelle cui è giunta la Cassazione con la sentenza n. 890/2016: potrebbe cioè risultare non implausibile che il legislatore, nel ripristinare una tutela penale severa contro il falso in bilancio, «abbia deciso di distribuirla in modo selettivo e puntiforme, indirizzandola solamente contro alterazioni della realtà suscettibili di essere declinate con certezza secondo l’opposizione concettuale vero/falso e non, appunto, su mere valutazioni incongrue o in qualche modo discutibili alla luce dei relativi, volubili criteri» ⁽³⁷⁾.

Nell’ottica dell’aziendalista, del resto, «il bilancio, e più in generale ogni rappresentanza dell’evoluzione economica, patrimoniale e finanziaria di un’azienda, comporta l’effettuazione di stime e le previsioni, sempre, anche se effettuate con metodologie scientificamente corrette, richiedono scelte che hanno un ineliminabile grado di soggettività. Lasciare gli amministratori esposti a contestazioni su condotte che non sono altro che l’espressione di un giudizio o di un’opinione, genera per le imprese un rischio che può avere costi altissimi non solo direttamente economici, ma anche reputazionali» ⁽³⁸⁾.

Oggi i fattori di selezione delle condotte punibili (nella previgente disciplina rappresentati dalle soglie di rilevanza, dall’evento di danno e dalla procedibilità a querela del falso in bilancio nell’ipotesi di cui all’art. 2622 c.c., così come in precedenza formulato) sono stati sostituiti da clausole affidate dal Giudice, di cui

36 ALESSANDRI A., Diritto penale e attività economiche, Il Mulino, Bologna, 2010, pag. 281.

37 MANES V., La nuova disciplina, op. cit., pag. 30.

38 GUALTIERI P., Le nuove false comunicazioni sociali: il punto di vista dell’economista aziendale, in Dir. pen. cont., 1 febbraio 2016, pag. 6

viene esaltata la discrezionalità³⁹. E allora ben può essere ragionevole escludere le valutazioni dall'ambito penale, al fine di assicurare una maggiore certezza circa il confine tra lecito e illecito ⁽⁴⁰⁾.

6.1 Una possibile lettura “di sistema”: il recupero della certezza in altri settori del diritto penale dell'economia

La plausibilità dell'interpretazione fornita dalla prima pronuncia della Cassazione sembrava trovare positivo riscontro (al di là di ogni «ogni giudizio di valore sulla scelta legislativa, anche in termini di mera efficacia special-preventiva») nella Relazione n. III/5/2015 dall'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione sulla revisione dei reati tributari ⁽⁴¹⁾.

Nel sottolineare come il d.lgs. n. 158/2015 abbia ampliato sensibilmente il perimetro delle valutazioni penalmente insindacabili in relazione al reato di dichiarazione infedele (art. 4 d.lgs. n. 74/2000), si è invero sottolineato il «riconquistato parallelismo di disciplina» tra il settore penale societario e penale tributario, «più rispondente a criteri logici» ⁽⁴²⁾.

Più in generale, «ad una valutazione complessiva del contenuto dei nuovi reati tributari dichiarativi, risulta pacificamente che il fenomeno delle valutazioni appare completamente estraneo ai reati medesimi» ⁽⁴³⁾.

Occorre, poi, considerare come il d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, in attuazione dell'art. 5 della delega fiscale (legge 11 marzo 2014, n. 23) e nel dichiarato intento di dare maggiore certezza al sistema tributario ed ai rapporti tra fisco

39 SGUBBI F., Non è irragionevole un falso in bilancio senza valutazioni, in *Il Sole 24 ore*, 16 marzo 2016, pag. 37, il quale richiama anche la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all'art. 2621-ter c.c.

40 SGUBBI F., Non è irragionevole, op. cit., pag., 37.

41 Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione – Settore penale – sul d.lgs. n. 158 del 2015, 28 ottobre 2015, a cura di MOLINO-SILVESTRI, 21.

42 Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione (nt. 45), 21

43 CARACCIOLI I., Il nuovo falso in bilancio, op. cit., pag. 112 e segg., in quale evidenza come nelle nuove definizioni contenute nell'art. 1, ed in particolare nelle lett. f) (“non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili”) e g) (“per mezzi fraudolenti si intendono condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà”) si fa specifico riferimento alle divergenze dalla realtà effettiva dei dati, escludendo la rilevanza penale di qualsivoglia operazione valutativa in termini tributari. Ai sensi dell'art. 4, inoltre, rileva l'esposizione (nelle dichiarazioni annuali) di elementi passivi “inesistenti” e non più “fittizi”; il co. 1 bis della medesima norma dispone, poi, che “non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti ..., della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali”.

e contribuente, abbia definitivamente sancito l’irrelevanza penale dell’abuso del diritto o elusione fiscale.

L’eventuale esclusione delle valutazioni dall’ambito applicativo delle nuove false comunicazioni non parrebbe allora irragionevole, anzi sarebbe coerente con le finalità perseguite dalle riforme operate in altri settori del diritto penale dell’economia.

Del resto, vi è una stretta connessione tra penale societario e penale tributario considerata anche la tendenza extra-penalistica ad una parziale identificazione della rappresentazione contabile e di quella fiscale.

Il riferimento è al principio di derivazione del reddito imponibile dal contenuto del conto economico, che risulta rafforzato per le società che applicano i principi contabili internazionali (cfr. art. 83 T.u.i.r.). Per questi soggetti valgono, infatti, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili.

Come è stato rilevato, allora, «non pare davvero immaginabile [...] che la ragione di non punibilità penale della scorrettezza valutativa tributaria - ovvero la sua conformità a criteri comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali - resti poi sanzionata in termini penali nell’ambito della tutela delle veridicità delle comunicazioni sociali»⁽⁴⁴⁾.

Esigenze di coerenza sistematica, e di raccordo con la normativa penale tributaria, parrebbero allora dover privilegiare – anche in ambito penale societario - esiti interpretativi improntati alla massima garanzia di certezza del diritto.

In questo contesto, non sembra affatto incoerente il testo dell’art. 2638 c.c. in materia di ostacolo alle funzioni delle Autorità di vigilanza. «E’ vero che tale norma menziona i fatti materiali “ancorché oggetto di valutazioni”, ma si tratta di una disposizione che ha struttura e dimensioni di tutela molto diversi. Protegge le funzioni delle Autorità di vigilanza, le quali esigono dai vigilati innanzi tutto lealtà e rispetto delle regole amministrative dettate dalle stesse Autorità e poi richiedono un ben più ampio ventaglio di informazioni rispetto alle esigenze proprie dei destinatari del bilancio»⁽⁴⁵⁾.

44 DI VIZIO F., La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, Relazione per la Scuola Superiore della Magistratura Struttura territoriale di formazione di Genova 9.10.2015, reperibile in: <http://www.fiscoequo.it/2015/images/documentazione/Revisionesistemasanzionatorio.pdf>.

45 SGUBBI F., Non è irragionevole, op. cit., pag., 37.

6.2 L'individuazione dei criteri valutativi e la "fascinazione" per il criterio del "vero legale"

L'aver ricondotto, attraverso un notevole sforzo interpretativo, le false valutazioni nell'alveo del penalmente rilevante non risolve, peraltro, le problematiche legate all'individuazione dei parametri per individuare la rilevanza e la concreta idoneità ingannatoria della falsità nella valutazione estimativa.

Il tema non è certamente nuovo, ma torna d'attualità in virtù dell'eliminazione delle soglie quantitative di rilevanza penale e dell'evento di danno (di cui al previgente art. 2622 c.c.).

Le poste di bilancio, nel momento in cui divengono oggetto di un giudizio di verità, assumono le caratteristiche di elementi normativi del tipo, per la definizione delle quali è richiesto l'indispensabile ricorso alla normativa che ne disciplina ambito, contenuto, parametri e criteri. In sostanza, la «verità», e forse anche si dovrebbe meglio dire la capacità rappresentativa, del bilancio è di natura schiettamente convenzionale e non costituisce mai un rispecchiamento oggettivo della realtà, un'illusoria fotografia in grado di ricomprendere ogni dettaglio e trasmettere un'informazione puntuale e nello stesso tempo neutra»⁽⁴⁶⁾.

Sotto questo profilo non soddisfa la tesi del c.d. "vero legale", secondo cui la falsità delle valutazioni andrebbe rinvenuta nel mancato rispetto dei criteri normativi in base ai quali il giudizio deve essere stilato, per cui una valutazione di bilancio potrebbe dirsi vera solo se effettuata conformemente ai criteri dettati all'uopo dalle relative norme.

Anzitutto, tale impostazione rischia di confondere la mera "irregolarità" civilistica del bilancio con la falsità penalmente rilevante, non valorizzando il requisito della concreta idoneità ingannatoria che deve connotare la fattispecie penale. Inoltre, essa si rivela di scarsa utilità allorché i parametri da utilizzare per la valutazione risultino essi stessi, a loro volta, di incerta o elastica interpretazione⁽⁴⁷⁾.

Eppure la Suprema Corte, nella sentenza *Giovagnoli*, subisce la "fascinazione" di tale teoria allorché ritiene di poter desumere la "falsità" delle valutazioni dalla mera discordanza del dato stimato dal "vero legale", ossia dal modello di verità "convenzionale".

Di conseguenza, «ove si ritenga che la non corretta applicazione dei criteri predeterminati dalla legge o dai principi contabili dia luogo, di per sé, alla falsità

46 ALESSANDRI A., *Diritto penale*, op. cit., pag. 282.

47 SANTORIELLO C., *Il nuovo reato di falso in bilancio*, Eutekne, Torino, 2015, pag. 149. Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, al valore di "presumibile realizzo" relativo alla valutazione dei crediti (art. 2426, n. 8, c.c.), oppure alla determinazione dei criteri di ammortamento (art. 2426, n. 2, c.c.).

del bilancio, quest’ultima viene a coincidere con la non veridicità del medesimo, con una sovrapposizione tra rimedi civilistici e penali che evidentemente comporta un eccessivo ampliamento dell’ambito di intervento penalistico»⁽⁴⁸⁾.

Occorre peraltro considerare come il d.lgs. n. 139 del 18 agosto 2015, attuativo della direttiva europea 2013/34/UE⁽⁴⁹⁾, abbia introdotto il principio secondo cui la rilevazione e la presentazione delle voci di bilancio deve essere effettuata tenendo conto della “sostanza dell’operazione o del contratto” (art. 2423-bis, co. 1, n. 1-bis).

La teoria del “vero legale” sembra, allora, difficilmente compatibile con il sindacato sulla sostanza dell’operazione, che parrebbe prescindere da un giudizio “formale” sul rispetto di criteri predeterminati dalla legge o da standard tecnici universalmente riconosciuti.

Del resto, neppure il criterio della ragionevolezza - secondo il quale non sono corrispondenti al vero quelle valutazioni che scaturiscono da un uso non equilibrato della discrezionalità connessa ad ogni stima, apparendo pertanto irragionevoli, artificiose o arbitrarie⁽⁵⁰⁾ -, sebbene abbia sovente trovato riscontro nella giurisprudenza, parrebbe in grado di fornire un utile “argine garantista” alla discrezionalità giudiziaria.

Anche tale criterio si scontra con le esigenze di determinatezza proprie del diritto penale, posta l’intrinseca incapacità del concetto di ragionevolezza a fungere da spartiacque tra ciò che è falso e ciò che non lo è⁽⁵¹⁾. Inoltre, il parametro della ragionevolezza consentirebbe un indiscriminato sindacato del giudice penale nella valutazione della “sostanza dell’operazione”, con prevedibili effetti deleteri sulla certezza del diritto.

L’esperienza dell’asserita rilevanza penale dell’elusione fiscale insegna: la nozione di operazioni «prive di valide ragioni economiche» di cui all’abrogato art. 37-bis d.p.r. n. 600/73 ha prestato il fianco alla creazione di «spazi inammissibili di discrezionalità giudiziaria»⁽⁵²⁾. Proprio per tale ragione il già citato d.lgs. 5

48 STRAMPELLI G., Le valutazioni di bilancio, op. cit., pag. 150, il quale segnala anche una possibile lettura di segno opposto: il rispetto dei principi contabili, invero, dovrebbe indurre ad escludere la falsità della valutazione per quanto non sia possibile operare un giudizio di verità ma solo di veridicità.

49 Relativa ai bilanci d’esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge.

50 ZANNOTTI R., Il nuovo diritto penale dell’economia, Giuffrè, Milano, 2008, pag. 149.

51 MUSCO E., Diritto penale societario, Giuffrè, Milano, 1999, pag. 95.

52 FLICK G.M., Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?, in *Giur. comm.*, 2011, II, pag. 465 e segg.

agosto 2015, n. 128, ha finalmente sancito l'irrelevanza penale dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

L'unico possibile criterio per leggere l'eventuale falsità delle valutazioni in grado di delimitare la discrezionalità del giudice penale parrebbe allora essere quello della difformità tra il prescelto e il dichiarato: si ha cioè falsità penalmente rilevante solamente nei casi in cui le informazioni offerte in bilancio sono il frutto di una valutazione che falsifica o l'entità quantitativa del dato di riferimento o lo valuta impiegando un criterio difforme da quello dichiarato e che normalmente trova riscontro nella nota integrativa⁽⁵³⁾.

E', quindi, proprio la ricostruibilità del procedimento valutativo – e non già la semplice inosservanza dei canoni predeterminati dalla legge civile o di quelli etichettati come ragionevoli – che permette di rendere intelligibile il bilancio e di qualificarlo in termini di verità o falsità⁽⁵⁴⁾.

Già la riforma del diritto penale societario del 2002 ha rappresentato un significativo approdo verso il criterio della conformità tra prescelto e dichiarato, richiedendo le previgenti fattispecie – al pari delle attuali – il requisito dell'idoneità del mendacio ad indurre in errore i destinatari della comunicazione.

La riforma del 2015, eliminando le "soglie quantitative" quale canone di selezione delle condotte punibili e abbandonando l'evento di danno patrimoniale quale (possibile) elemento costitutivo della fattispecie, ha portato alla creazione di reati di pericolo concreto, ove la falsa rappresentazione deve (comunque) essere diretta «in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore».

Il requisito della concreta idoneità ingannatoria impone un'indagine sulla singola comunicazione sociale, effettuando il giudizio circa la concretezza della sua pericolosità decettiva in relazione alle sue modalità intrinseche. Cosicché –nell'ottica della pretesa rilevanza penale - non potrà dirsi decettiva una valutazione, pur scorretta, se i criteri scelti per operarla sono chiaramente manifestati e verificabili nella loro applicazione.

Il parallelo con i reati tributari può nuovamente tornare utile.

Il criterio della difformità tra il prescelto e il dichiarato trova, infatti, espresso riconoscimento normativo nell'art. 4, co. 1-bis, d.lgs. n. 74/2000, così come riformulato dal d.lgs. n. 158/2015, il quale stabilisce che ai fini dell'applicazione del reato di dichiarazione infedele non si tiene conto (oltre che della non corretta

53 BARTULLI, A. Tecniche di redazione del bilancio e norme incriminatrici, in *Tre studi sulle falsità in bilancio e altri scritti di diritto penale societario*, Giuffrè, Milano, 1980, pag. 122 e segg.; PERINI A., *Valutazioni di bilancio e false comunicazioni sociali*, in Riv. trim. dir. pen. econ., 1995, pag. 535 e segg.; MAZZACUVA N., *Il falso in bilancio*, Cedam, Padova, 2004, pag. 109 e segg.

54 Musco E., *Diritto penale societario*, op. cit., pag. 98.

classificazione, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali) della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione ai fini fiscali.

La disposizione, che recepisce il principio già contenuto nel previgente art. 7 d.lgs. n. 74/2000 (abrogato dall’art. 14 del d.lgs. n. 158/2015), trova giustificazione nel fatto che l’aperta ostensione, in documenti destinati alla pubblicità, dei metodi estimativi utilizzati, anche se scorretti, è tale da escludere quel minimum di attitudine all’inganno nei confronti del fisco ⁽⁵⁵⁾.

Sarebbe allora irragionevole ritenere che in relazione alle fattispecie di false comunicazioni sociali - oggi prive di un esplicito riferimento alle valutazioni estimative nonché del ‘filtro selettivo’ delle soglie di rilevanza - possa assumere rilievo la mera inosservanza dei criteri di stima previsti dal codice civile o dai principi contabili nazionali e/o internazionali, mentre ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele - in relazione al quale è peraltro espressamente prevista la soglia di tolleranza relativa alle valutazioni estimative (art. 4, co. 1-bis) - debba invece escludersi la rilevanza penale di quelle valutazioni (magari “errate”) ma i cui criteri siano stati comunque indicati nel bilancio o in altri documenti rilevanti a fini fiscali.

7. La pronuncia delle Sezioni unite

La decisione delle Sezioni Unite, nel recepire la tesi estensiva, prende le mosse dalla considerazione che «tutta la normativa civilistica presuppone e/o prescrive il momento valutativo nella redazione del bilancio, anzi ne detta (in gran parte) i criteri, delineando un vero e proprio metodo convenzionale di valutazione».

Ne deriva che «“sterilizzare” il bilancio con riferimento al suo contenuto valutativo significherebbe negarne la funzione e stravolgerne la natura». Dunque, non sarebbe possibile contrapporre i “fatti materiali” alle valutazioni, per la ragione che «un bilancio non contiene “fatti”, ma “il racconto” di tali fatti. Vale a dire un fatto per quanto “materiale”, deve comunque, per trovare collocazione in un bilancio, essere “raccontato” in unità monetarie e, dunque, valutato (o se si vuole apprezzato)».

Avallando quanto affermato dall’Ufficio del Massimario, la Suprema Corte

⁵⁵ Cfr. SOANA G.L., I reati tributari, Giuffrè, Milano, 2013, pag. 226, in relazione al previgente art. 7 d.lgs. n. 74/2000.

ritiene irrilevante la soppressione dell'inciso "anchorché oggetto di valutazioni" dal testo delle nuove norme, cosicché – si afferma – perde di rilievo la questione su cosa debba intendersi per "materialità" del fatto. Si tratterebbe, infatti, di un'espressione atecnica che non può essere intesa come antitetica alla soggettività delle valutazioni.

Quanto al concetto di "rilevanza", si evidenzia come tale requisito risulti aver sostituito il previgente parametro della idoneità «ad indurre in errore i destinatari». Il falso, insomma, «deve essere tale da alterare in misura apprezzabile il quadro d'insieme e deve avere la capacità di influire sulle determinazioni dei soci, dei creditori o del pubblico».

Ponendosi in linea con la sentenza Giovagnoli, in conclusione, la rilevanza deve «riguardare dati informativi essenziali, idonei a ingannare e a determinare scelte potenzialmente pregiudizievoli per i destinatari».

In conclusione, le Sezioni Unite sembrano aver privilegiato una lettura della fattispecie tesa a garantire l'efficacia repressiva alla fattispecie di false comunicazioni sociali. Come posto in evidenza nella motivazione, invero, «se si accedesse alla tesi della non punibilità del falso valutativo, si sarebbe in pratica al cospetto di una interpretatio abrogans del delitto di false comunicazioni sociali e il corpus normativo denominato "Disposizioni in materia di delitti contro la pubblica amministrazione, di associazione di tipo mafioso e di falso in bilancio" finirebbe per presentare una significativa falla nella sua trama costitutiva, prestandosi a una lettura depotenziata proprio nella parte che dovrebbe essere una delle più qualificanti: quella della trasparenza aziendale, quale strumento di contrasto alla economia sommersa e all'accumulo di fondi occulti, destinati non raramente ad attività corruttive».

8. Le problematiche aperte

I diversi approcci interpretativi cui è giunta la giurisprudenza della Cassazione rendono evidenti le persistenti criticità della nuova normativa.

Come è stato osservato, infatti, «dietro la decisione sulla rilevanza penale dei falsi valutativi non c'è solo il problema della tutela adeguata dell'informazione societaria, con la costellazione degli interessi economici fondamentali che ruotano attorno ad essa, ma purtroppo c'è anche quello della definizione dei limiti dell'interpretazione penale e del rapporto tra giudici e legislatore»⁽⁵⁶⁾.

56 SCOLETTA M., Le parole sono importanti? "Fatti materiali", false valutazioni di bilancio e limiti all'esegesi del giudice penale, in *Dir. pen. cont.*, 2 marzo 2016, pag. 15.

Nell’ottica di una consolidata giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo (Corte EDU), peraltro, è sempre preferibile un’interpretazione restrittiva o comunque - a fronte di disposizioni scarsamente tassative - implicante il maggior grado di determinatezza concettuale e, soprattutto, la più sicura verificabilità processuale della fattispecie ⁽⁵⁷⁾.

Era allora auspicabile, anche nell’ottica del principio di legalità convenzionale (così come enucleato dalla giurisprudenza della Corte EDU), che la Suprema Corte individuasse chiaramente nel criterio della difformità tra il prescelto e il dichiarato un “argine garantista” alla discrezionalità del giudice penale nel leggere la “falsità” del dato valutativo.

Sotto questo profilo, invece, le indicazioni fornite dalle Sezioni Unite sembrano contraddittorie: da un lato, dalla lettura delle motivazioni, pare scorgersi il recepimento del criterio del “vero legale” ove si afferma che «le scienze contabilistiche appartengono senz’altro al novero delle scienze a ridotto margine di opinabilità [...] Ne consegue che la redazione del bilancio è certamente attività sindacabile anche con riferimento al suo momento valutativo; e ciò in quanto tali valutazioni non sono “libere”, ma vincolate normativamente e/o tecnicamente»; dall’altro, allorché si esprime il principio di diritto secondo cui sussiste il falso valutativo «se, in presenza di criteri di valutazione normativamente fissati o di criteri tecnici generalmente accettati, l’agente da tali criteri si discosti consapevolmente e senza darne adeguata informazione giustificativa, in modo concretamente idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni», sembra avallarsi il criterio della difformità tra il prescelto e il dichiarato.

Insomma, un’occasione persa per fare chiarezza.

Rimangono, poi, aperti ulteriori aspetti problematici.

In primo luogo, occorrerà chiarire se le sentenze della quinta Sezione della Cassazione passate brevemente in rassegna fossero già in grado di garantire un sufficiente margine di “affidabilità” per il consociato oppure se la definitiva “riconoscibilità” del precetto potrà dirsi acquisita solamente a seguito del pronunciamento delle Sezioni Unite ⁽⁵⁸⁾.

Nell’ottica della dimensione della legalità convenzionale, infatti, il precetto diviene applicabile solamente nel momento in cui la giurisprudenza raggiunge un livello di dettaglio e di stabilità tale da potersi dire che per il consociato

57 MANES V., *La nuova disciplina*, op. cit., pag. 29; PALAZZO F., *Legalità*, op. cit., pag. 5.

58 LANZI M., *Falsi valutativi, legislazione e formante giurisprudenziale: politica criminale a confronto con la crisi della legalità*, in *Dir. pen. cont.*, 4 marzo 2016, pag. 17, il quale ritiene non inverosimile che la Corte Edu sarà chiamata a dare risposta a queste domande. Sul punto si veda PALAZZO F., *La sentenza Contrada e i cortocircuiti della legalità*, in *Dir. pen. e proc.*, 2015, pag. 1061 e segg.

fossero concretamente prevedibili il perimetro e l'area della tipicità e, quindi, delle conseguenze afflittive ⁽⁵⁹⁾.

Non è allora da escludere un possibile ingresso della legalità europea per il tramite dell'errore sul precetto (di cui all'art. 5 c.p.) in relazione a tutte quelle condotte poste in essere antecedentemente al consolidarsi della giurisprudenza della Cassazione ⁽⁶⁰⁾, sebbene i mutamenti giurisprudenziali vengano attualmente ricondotti in rarissimi casi all'errore inevitabile di diritto ⁽⁶¹⁾.

Ed ancora: quali gli effetti dell'overruling con effetti in malam partem operato dalla sentenza n. 890/2016? I fatti commessi dopo il deposito delle motivazioni della sentenza Crespi ma prima del deposito della sentenza Giovagnoli potranno ritenersi sorretti dal requisito della ragionevole prevedibilità delle conseguenze sanzionatorie secondo la declinazione convenzionale del principio di legalità? ⁽⁶²⁾.

In conclusione, come è stato rilevato, «un simile contesto presenta già forti profili di frizione sul fronte costituzionale come pure sul fronte delle garanzie discendenti dalla Convenzione EDU», considerato che «le nuove formulazioni legali sono esposte a incursioni ermeneutiche tanto accentuate nell'uno o nell'altro senso da far dubitare che l'interpretazione giurisprudenziale possa poggiare su un "fondamento ermeneutico controllabile"» ⁽⁶³⁾.

59 LANZI M., Falsi valutativi, op. cit., pag. 17.

60 PALAZZO F., La sentenza, op. cit., pag. 1064.

61 MANES V., Diritto penale e fonti sovranazionali, in INSOLERA G.-MAZZACUVA N.-PAVARINI M.-ZANOTTI M. (a cura di), Introduzione al sistema penale, vol. I, Giappichelli, Torino, 2012, pag. 37.

62 Cfr. Corte Edu, 22 novembre 1995, S.W. c. Regno Unito e C.R. c. Regno Unito; Cass. Pen., Sez. Un., 21 gennaio 2010, n. 18288, in Cass. pen., 2011, 17 e segg. con nota di RUSSO R., Il ruolo della law in action e la lezione della Corte europea dei diritti umani al vaglio delle Sezioni Unite. Vedi anche CADOPPI A., Il valore del precedente nel diritto penale. Uno studio della dimensione in action della legalità, Giappichelli, Torino, 2014, II ed., pag. 67 e segg.; LANZI M., Falsi valutativi, op. cit., pag. 17. Ampiamente sul tema: MANES V., Diritto penale e fonti sovranazionali, op. cit., 197 e segg.

63 Così MANES, V. La nuova disciplina, op. cit., pag., 30; richiama l'attenzione sull'art. 7 Cedu anche LANZI A., Un audace tentativo, op. cit., pag. 94 e segg.

LE FILIALI A RIMINI

AGENZIA DI CITTÀ

Via Circonv. Meridionale, 54
47923 Rimini
tel. 0541 1898100
fax 0541 1898200

CENTRO

Via Garibaldi, 147
47921 Rimini
tel. 0541 1898126
fax 0541 1898226

CORPOLÒ

Via Marecchiese, 569
47922 Corpolò
tel. 0541 1898110
fax 0541 1898210

DANTE

Via Dante, 29
47921 Rimini
tel. 0541 1898127
fax 0541 1898227

DARIO CAMPANA

Via Dario Campana, 60
47922 Rimini
tel. 0541 1898109
fax 0541 1898209

FLAMINIA

Via Flaminia, 163/G
47923 Rimini
tel. 0541 1898106
fax 0541 1898206

GROS

Via Edelweiss R. Senior, 7
47924 Rimini
tel. 0541 1898108
fax 0541 1898208

MARECCHIESE

Via Marecchiese, 227
47922 Rimini
tel. 0541 1898119
fax 0541 1898219

MARZABOTTO

Via Caduti di Marzabotto, 42
47923 Rimini
tel. 0541 1898111
fax 0541 1898211

MIRAMARE

Viale Marconi, 57
47924 Miramare
tel. 0541 1898104
fax 0541 1898204

TIBERIO

Viale Tiberio, 87
47921 Rimini
tel. 0541 1898115
fax 0541 1898215

VESPUCCI

Viale Vespucci, 54
47921 Rimini
tel. 0541 1898128
fax 0541 1898228

VISERBA

Via Dati, 27
47922 Viserba
tel. 0541 1898103
fax 0541 1898203

SEDE E DIREZIONE GENERALE

Via Marecchiese, 227
47922 Rimini

Tel. 0541 1898000 - fax 0541 1898001

www.riminibanca.it

LE FILIALI A RIMINI

CARPEGNA

Piazza Dei Conti, 12
61021 Carpegna (PU)
tel. 0541 1898121
fax 0541 1898221

NOVAFELTRIA

Via Garibaldi, 5/7
47863 Novafeltria (RN)
tel. 0541 1898118
fax 0541 1898218

RICCIONE EMILIA

Via Emilia, 64
47838 Riccione (RN)
tel. 0541 1898107
fax 0541 1898207

CATTOLICA CENTRO

Via Matteotti, 39/41/43
47841 Cattolica (RN)
tel. 0541 1898105
fax 0541 1898205

PENNABILLI

Via Roma, 39/41
47864 Pennabilli (RN)
tel. 0541 1898120
fax 0541 1898220

SAN MAURO PASCOLI

Via Pascoli, 36/38
47030 San Mauro Pascoli (FC)
tel. 0541 1898124
fax 0541 1898224

CATTOLICA DIAMANTE

Piazza Berlinguer, 24/B
47841 Cattolica (RN)
tel. 0541 1898132
fax 0541 1898232

PIETRACUTA

Via Gramsci, 35/37
47865 Pietracuta di San Leo (RN)
tel. 0541 1898114
fax 0541 1898214

SANT'ANDREA IN CASALE

Via Tavoleto, 1827
47832 San Clemente (RN)
tel. 0541 1898130
fax 0541 1898230

MONTEFIORE CONCA

Piazza Libertà, 4
47834 Montefiore Conca (RN)
tel. 0541 1898101
fax 0541 1898201

POGGIO TORRIANA

Via Santarcangiolese, 2990
47824 Poggio Torriana (RN)
tel. 0541 1898113
fax 0541 1898213

SANTARCANGELO DI R.

Piazza Marini, 31/34
47822 Santarcangelo di R. (RN)
tel. 0541 1898122
fax 0541 1898222

MORCIANO DI ROMAGNA

Via XXV Luglio, 51
47833 Morciano di Romagna (RN)
tel. 0541 1898102
fax 0541 1898202

RICCIONE DANTE

Via Dante, 146
47838 Riccione (RN)
tel. 0541 1898129
fax 0541 1898229

VILLA VERUCCHIO

Via Garibaldi, 2
47826 Villa Verucchio (RN)
tel. 0541 1898112
fax 0541 1898212

SEDE E DIREZIONE GENERALE

Via Marecchiese, 227
47922 Rimini

Tel. 0541 1898000 - fax 0541 1898001

www.riminibanca.it

Finito di stampare
da Arti Grafiche Ramberti
nel mese di novembre 2016