



Procura distrettuale della Repubblica di Trento

Ufficio del Procuratore della Repubblica Giuseppe AMATO

RIFORMA DEI REATI TRIBUTARI: CONFISCA, SEQUESTRO E IMPEGNO A PAGARE IL DEBITO TRIBUTARIO.

Relazione predisposta per il Seminario sul tema “La riforma dei reati tributari”, organizzato dall’Università di Bologna- Scuola di Giurisprudenza- Scuola superiore di Studi giuridici e dalla Scuola superiore della Magistratura- Struttura didattica territoriale di Bologna (Bologna, 5 febbraio 2016]

Oggetto del presente intervento è la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, realizzata, in attuazione della legge 11 marzo 2014 n. 23, con il **decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158**.

Tra le disposizioni contenute nel decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158 che presentano maggiore interesse operativo si segnalano quelle dirette a ridisegnare la disciplina della confisca del profitto del reato tributario, contenute nel nuovo articolo 12 *bis* del decreto legislativo n. 74 del 2000.

L’innovazione normativa suscita qualche dubbio applicativo, specie nel raccordo con le pure innovate disposizioni, contenute negli articoli 13 e 13 *bis* dello stesso decreto legislativo n. 74 del 2000, finalizzate a “premiare” il comportamento collaborativo del contribuente.

Ed è questo il tema che si vuole affrontare.

Si tratta di disposizioni che, nella ottica della soddisfazione delle plurime finalità perseguite dal legislatore [che possono essere sintetizzate nella finalità complessiva di costruire un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita: così, la rubrica della legge delega], **corrispondono alle esigenze concorrenti di perseguire una adeguata risposta sanzionatoria** [è in questa prospettiva che va ovviamente inquadrata la disciplina della confisca del profitto] **e di favorire, nel contempo, il comportamento resipiscente e collaborativo del contribuente** [è in questa prospettiva che vanno lette le disposizioni che correlano la non operatività della confisca all’impegno del contribuente a versare il dovuto e premiano la collaborazione e la resipiscenza con la non punibilità o l’attenuazione della pena].

Va anzi osservato che poiché la valorizzazione di questo comportamento collaborativo può finanche arrivare a paralizzare gli effetti della confisca penale, ciò attesta di una scelta del legislatore che – in questa comparazione tra le finalità perseguite- vuole comunque **privilegiare le**

Tel. 0461-200332 - Fax 0461/839734

@mail procuratore.procura.trento@giustiziacert.it
segreteria.amato.procura.trento@giustizia.it



ragioni creditorie dell'Erario [*rectius*, dell' Agenzia delle entrate] rispetto a quelle squisitamente penalistiche, connesse alla natura tipicamente sanzionatoria della confisca.

Le norme di riferimento.

Articolo 12 bis

Confisca

1. 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.**
2. 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.**

Articolo 13

Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario

1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, **non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.
2. I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, **sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.**
3. Qualora, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

Articolo 13 bis

Circostanze del reato

1. **Fuori dai casi di non punibilità**, le pene per i delitti di cui al presente decreto **sono diminuite** fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti,



anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

2. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2.
3. Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

L'evoluzione normativa della confisca del "profitto" da reato tributario. - La tematica della confisca del "profitto" derivante dal reato tributario, ha trovato finora conforto normativo nel disposto dell'articolo 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007 n. 244 [legge finanziaria 2008].

Si tratta[va], come è noto, della disposizione con cui era stata estesa (a partire dal 1° gennaio 2008) la confisca anche per equivalente prevista dall'articolo 322 *ter* del Cp ai reati tributari di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8 10 *bis*, 10 *ter*, 10 *quater* e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74 ["Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10 *bis*, 10 *ter*, 10 *quater* e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74 si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322 *ter* del Cp"].

La nuova disciplina contenuta nell'articolo 12 *bis* del decreto legislativo n. 74 del 2000, come introdotto dal decreto legislativo n. 158 del 2015, ha, in primo luogo, per esplicita indicazione normativa, **una finalità di razionalizzazione sistematica**, giacchè, in tal modo, **viene ricondotta nell'ambito del decreto legislativo n. 74 del 2000, dedicato ai reati fiscali, la disposizione "extravagante" finora contenuta nel citato articolo 1, comma 143, della legge n. 244 del 2007.**

L'ambito di applicazione della confisca.- Quanto all'**ambito di operatività** della confisca, invece, il nuovo articolo 12 *bis* non innova di molto rispetto alla disciplina previgente, al di là della **diversa tecnica normativa utilizzata per indicare i reati presupposti**, legittimanti la confisca [alla indicazione nominativa contenuta nell'articolo 1, comma 143, della legge n. 244 del 2007, si preferisce il richiamo generico al fatto che si tratti di uno dei delitti "previsti dal presente decreto", ossia dal decreto legislativo n. 74 del 2000].

In realtà, a stretto rigore, dovrebbe apprezzarsi **una estensione** dell'ambito di operatività della confisca giacchè la nuova formulazione della norma [che richiama genericamente i delitti previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000], rispetto a quella previgente, consente di applicare la misura ablativa anche al reato di occultamento o distruzione di scritture contabili di cui all'**articolo 10**, sebbene rispetto a tale reato sembra difficile ipotizzare un profitto assoggettabile a confisca.

L'irretroattività della confisca per equivalente.- Comunque, rispetto a tale estensione normativa, non può che ricordarsi la **pacifica irretroattività della misura ablativa nella forma "per equivalente"**, in ragione della natura tipicamente "sanzionatoria" della confisca di che trattasi.



Sul punto, è sempre stata inequivoca l'interpretazione della giurisprudenza, già sulla disciplina introdotta con la legge 24 dicembre 2007 n. 244, che poteva applicarsi solo per gli illeciti consumatisi a partire dal 1° gennaio 2008, allorquando è appunto tale legge è entrata in vigore.

Tale conclusione è basata sulla ricostruzione delle diverse forme [e nature giuridiche] che può assumere la confisca, benché il suo contenuto consista sempre nella privazione di beni economici.

La confisca, infatti, può presentarsi con varia natura giuridica, in quanto essa può essere disposta per diversi motivi e indirizzata a varie finalità, sì da assumere natura e funzione di pena o di misura di sicurezza ovvero di misura giuridica civile o amministrativa.

In particolare, mentre la confisca prevista dall'articolo 240 del Cp ha natura di misura di sicurezza, quella prevista anche per equivalente dalla normativa di interesse viene ad assumere carattere eminentemente sanzionatorio, giacché viene ad assolvere ad una funzione sostanzialmente ripristinatoria della situazione economica, modificata in favore del reo dalla commissione del fatto illecito, mediante l'imposizione di un sacrificio patrimoniale di corrispondente valore a carico del responsabile ed è, pertanto, connotata 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.

Proprio dalla rilevata natura sanzionatoria della confisca per equivalente *de qua* discende quindi l'impossibilità di applicazione retroattiva a fatti anteriormente commessi: ciò dovendolo desumere, oltre che dall'articolo 15 della legge 29 settembre 2000 n. 300, dall'articolo 25 della Costituzione nonché dall'articolo 7, comma 1, seconda parte, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, ratificata con legge 4 agosto 1955 n. 848 [Sezione III, 24 settembre 2008, Canisto; Sezione III, 25 febbraio 2009, Tramontano; Sezione V, 26 gennaio 2010, Natali; v. anche Corte costituzionale, 2 aprile 2009 n. 97 e 20 novembre 2009 n. 301; nonché, più in generale, cfr., Sezioni unite, 27 marzo 2008, Fisia Italimpianti s.p.a. ed altri].

La confisca del prezzo.- Piuttosto, nel testo della norma, deve apprezzarsi negativamente l'improprietà della previsione normativa allorquando fa riferimento alla **confiscabilità [anche] del "prezzo" del reato**, nozione che sembra ineccepibile allorquando si verta in ipotesi di reato tributario (cfr., per riferimenti, Sezioni unite, 3 luglio 1996, Chabni Samir, laddove si afferma che il prezzo del reato rappresenta il compenso dato o promesso per indurre, istigare o determinare un altro soggetto a commettere il reato e costituisce, quindi, un fattore che incide esclusivamente sui motivi che hanno spinto l'interessato a commettere il reato: trattasi, in tutta evidenza, di una nozione che non può affatto riguardare i reati tributari).

Uniche ipotesi eccezionali di "prezzo del reato" in ambito tributario, volendo esemplificare e trovare un possibile riscontro fenomenico, potrebbero ipotizzarsi rispetto al *pretium* corrisposto all'emittente di fatture false da parte dell'utilizzatore [articolo 8 del decreto legislativo n. 74 del 2000] oppure al soggetto che ha occultato o distrutto le scritture contabili [articolo 10 dello stesso decreto legislativo]. Ma trattasi in tutta probabilità di ipotesi quasi di scuola.

Il profitto del reato tributario.- In ordine all'ambito di applicazione della confisca *de qua* e del sequestro preventivo finalizzato all'adozione della misura ablativa, assume rilievo fondamentale [se non assorbente, per quanto si è detto a proposito del "prezzo"] **il "profitto" del reato**



[tributario] e, in proposito, è comunque utile richiamare i principi applicabili in materia, frutto per lo più di pertinenti pronunce giurisprudenziali, utili per una corretta applicazione dell'istituto.

La nozione di profitto tributario. Il profitto assoggettabile alla confisca, anche nella forma per equivalente, è integrato, nei reati tributari, da **qualsiasi vantaggio patrimoniale derivante dalla commissione del reato e può dunque consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento dell'imposta, comprensivo del mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni dovute in seguito all'accertamento del debito tributario** [cfr. Sezioni unite, 31 gennaio 2013, Adami ed altro; nonché, di Sezione III, 30 aprile 2015, Giussani ed altro]; cosicché, volendo esemplificare, relativamente al reato di omesso versamento di IVA, previsto dall'art. 10 *ter* d.lgs. 74/2000, il profitto assoggettabile al sequestro finalizzato alla confisca non può che coincidere quantomeno con l'importo dell'IVA trattenuta [Sezione III, 19 giugno 2012, Paulin].

E' una nozione di profitto che è in linea con l'autorevole indicazione giurisprudenziale secondo cui, in termini più generali, si è puntualizzato che alla nozione di profitto, rilevante ai fini della confisca, va attribuito **un significato ampio, comprensivo di ogni vantaggio derivato dall'illecito**, rientrandovi non soltanto i beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità che lo stesso realizza come effetto mediato ed indiretto della attività criminosa attraverso la trasformazione o l'investimento dei primi. Così derivandone che il *proprium* del profitto, per quanto interessa, è dato dal concreto accrescimento del patrimonio [Sezioni unite, 25 ottobre 2007, Miragliotta];

La ricostruzione del profitto.- Il *quantum* del "profitto" per quanto riguarda specificamente i reati tributari **va ricostruito, in ossequio ai suddetti principi, esclusivamente dal giudice penale**, cui così spetta il compito di accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi o anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario o fornita dall'amministrazione finanziaria.

Tale verifica va effettuata privilegiando il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale e può quindi sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata in sede tributaria [Sezione III, 4 giugno 2014, Agresti; Sezione III, 15 luglio 2014, Buonocore];

La confisca del profitto.- L'articolo 12 *bis* del decreto legislativo n. 74 del 2000 prevede la confisca obbligatoria del "profitto" del reato tributario. Confisca che può essere diretta o per equivalente.

La confisca "diretta".- La confisca è "diretta" quando riguarda denaro o altri beni fungibili o beni comunque direttamente riconducibili al profitto del reato [cfr. Sezioni unite, 30 gennaio 2014, Gubert; Sezioni unite, 26 giugno 2015, Lucci].

Con la conseguenza che la possibilità [*rectius*, la necessità] di procedere alla confisca "per equivalente" [laddove prevista] è correlata all'ipotesi in cui risulti impossibile procedere alla confisca diretta della cosa che presenti un nesso di derivazione qualificata con il reato [emblematico del carattere subordinato della confisca per equivalente è lo stesso disposto dell'articolo 12 *bis*, comma 1, del decreto legislativo n. 74 del 2000, che richiama la formulazione della fondamentale



disposizione contenuta nell'articolo 322 *ter* del Cp: "...ovvero, quando essa [la confisca diretta] non è possibile, la confisca di beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente...".

La confisca "diretta" del denaro.- In questa prospettiva, poiché nel reato tributario, il profitto è costituito dal denaro, può e deve procedersi alla confisca delle somme di denaro rinvenute nella disponibilità del trasgressore, senza particolari esigenze probatorie da soddisfare: infatti, ove il profitto 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 qualsiasi connotato di autonomia quanto alla relativa identificabilità fisica, legittimando la confisca in forma diretta del relativo importo, ovunque o presso chiunque custodito nell'interesse del reo (ciò che, quindi, si verifica nel caso di deposito di somme depositate su un conto corrente bancario) [Sezioni unite, 26 giugno 2015, Lucci].

La confisca "diretta" degli altri beni.- Per converso, per gli altri beni diversi dal denaro, fungibili o meno, per poter procedere alla confisca diretta è necessario poter soddisfare la dimostrazione - non sempre facile- della derivazione dal reato come profitto.

Devono cioè acquisirsi "indizi" in ordine al "nesso di derivazione causale" di tali beni dal profitto del reato: ciò che potrebbe verificarsi in presenza di adeguata dimostrazione del fatto che si tratti, per esempio, di titoli o di altri beni frutto dell'investimento del denaro ricavato dall'illecito tributario.

La confisca "per equivalente".- E' nell'ipotesi in cui sia "impossibile" la confisca di denaro o di altro bene in forma diretta che sorge l'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 profitto del reato.

La confisca per equivalente, come è noto, consente di supplire agli ostacoli connessi alla individuazione del bene in cui si incorpora il profitto del reato e di consentire la confisca anche nel caso in cui l'apprensione del profitto derivante dal reato non sia più possibile in conseguenza dell'avvenuta cessione a terzi oppure a causa di forme di occultamento o, semplicemente, perché i beni sono stati consumati.

La natura della confisca "per equivalente".- Mentre la confisca "diretta" del profitto ha natura e funzione di misura di sicurezza patrimoniale, quella "per equivalente" non ha natura di misura di sicurezza, bensì ha natura tipicamente sanzionatoria mirando a provare il reo di un qualunque beneficio economico dell'attività criminosa, anche di fronte all'impossibilità di aggredire l'oggetto principale, nella convinzione della capacità dissuasiva e disincentivante di tale strumento [Sezioni unite, 26 giugno 2015, Lucci].

La *ratio* della introduzione della "confisca per equivalente" trova infatti fondamento nell'esigenza di privare il reo di un qualunque beneficio economico derivante dall'attività criminosa, anche di fronte all'impossibilità di aggredirne l'oggetto principale, ossia i beni costituenti il profitto del reato, nella convinzione della capacità dissuasiva e disincentivante di tale strumento, che appunto assume i tratti distintivi di una vera e propria sanzione.



In questa prospettiva, la confisca per equivalente è rivolta a superare gli ostacoli e le difficoltà per l'individuazione dei beni in cui si "incorpora" il profitto iniziale, nonché ad ovviare ai limiti che incontra la confisca dei beni di scambio o di quelli che ne costituiscono il reimpiego.

L'oggetto della confisca "per equivalente". - Ciò comporta che tale confisca (a differenza dell'ordinaria confisca prevista dall'articolo 240 del Cp, che può avere ad oggetto soltanto cose direttamente riferibili al reato) può riguardare beni che, oltre a non avere alcun rapporto con la pericolosità individuale del reo, neppure hanno alcun collegamento diretto con il singolo reato [Sezione I, 27 ottobre 2009, Banca credito cooperativo Busto Garolfo e Buguggiate; e cfr. anche, per riferimenti, Sezioni unite, 25 ottobre 2005, Muci, e Sezioni unite, 27 marzo 2008, Fisia Italimpianti spa].

Tali principi sono stati ancora una volta ribaditi con chiarezza ancora di recente: la confisca per equivalente è una misura sanzionatoria - alternativa alla confisca diretta del profitto del reato- che consente l'ablazione in danno del colpevole di beni di cui lo stesso abbia la disponibilità, per un valore corrispondente al profitto del reato, ove i beni che costituiscano il profitto non siano direttamente confiscabili, con la finalità di evitare che il responsabile possa indebitamente avvantaggiarsi delle difficoltà che l'autorità dovesse incontrare nell'individuare i beni che, costituendo il profitto o il prezzo del reato, sarebbero destinati alla confisca diretta. Tale forma di confisca non necessita di alcuna dimostrazione sul nesso di pertinenzialità tra delitto e cose da confiscare, essendo sufficiente la commissione del reato: il soggetto responsabile, infatti, viene colpito nelle sue disponibilità economiche, in quanto autore dell'illecito, restando il collegamento tra la confisca, da un lato, ed il profitto del reato, dall'altro, misurato solo da un meccanismo di "equivalenza economica" [cfr. Sezioni unite, 26 giugno 2015, Lucci; Sezione VI, 23 luglio 2015, Chisso].

Confisca e reato prescritto.- Dalla natura sanzionatoria della **confisca per equivalente** osta a che tale misura possa trovare applicazione [non solo retroattivamente, ma] anche in relazione al profitto derivante da un reato estinto per prescrizione: è indispensabile, infatti, che la misura, in quanto sanzionatoria, sia preceduta da una pronuncia di condanna, dovendosi escludere che possa trovare applicazione il regime sulle misure di sicurezza patrimoniali, come gli articoli 200, 210 e 236 del Cp, che derogano ai principi penalistici dell'irretroattività e dell'inapplicabilità della sanzione penale in caso di estinzione del reato [Sezioni unite, 26 giugno 2015, Lucci].

Diversa è la disciplina applicabile [non solo al prezzo del reato, ma anche] alla confisca "diretta": il giudice, nel dichiarare l'estinzione del reato per intervenuta prescrizione, deve applicare, a norma dell'articolo 240, comma 2, numero 1, del Cp, la confisca del prezzo del reato; mentre, nel dichiarare l'estinzione del reato per prescrizione, il giudice può ordinare, ai sensi del combinato disposto degli articoli 210, comma 1, 236, comma 2, e 240, comma 1, del Cp, la confisca del profitto del reato sempre che si tratti di **confisca diretta** e vi sia stata una 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 [gli articoli 210 e 236 del Cp, sono norme specificamente dedicate alle misure di sicurezza che, in relazione alla confisca, prevedono una deroga al principio stabilito dal citato articolo 210 del Cp, secondo cui l'estinzione del reato impedisce l'applicazione delle misure di sicurezza; peraltro, la possibilità di disporre la confisca "diretta" in relazione ad un reato prescritto, è subordinata al fatto che vi sia stato un effettivo accertamento dei profili di responsabilità, cosicché sarebbe pur sempre preclusa la misura di sicurezza nei casi in cui



l'estinzione del reato per prescrizione maturi prima del promovimento dell'azione penale, ovvero quando l'estinzione sia dichiarata nell'udienza preliminare o con sentenza emessa ai sensi dell'articolo 129 del Cpp, ipotesi in cui difetta ogni tipo di accertamento in ordine alla responsabilità dell'imputato].

La confisca nei confronti della società. - Il fatto che si proceda a confisca diretta ovvero a confisca per equivalente assume decisivo rilievo in materia di reati tributari, laddove non è prevista la responsabilità amministrativa della società, **allorquando il reato tributario risulti commesso in nome e nell'interesse di una società.**

Valgono in proposito i principi della sentenza delle Sezioni unite, 30 gennaio 2014, Gubert:

- in tema di reati tributari, **è possibile procedere alla confisca "diretta" del profitto del reato commesso dal legale rappresentante o da altro organo della persona giuridica, quando il profitto sia rimasto nella disponibilità dell'ente;**

- al contrario, poiché in materia di reati tributari non è prevista la responsabilità dell'ente ex decreto legislativo n. 231 del 2001, **non è consentita la confisca "per equivalente" nei confronti della persona giuridica,** qualora non sia stato reperito il profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa; **e ciò salvo che la persona giuridica sia uno "schermo fittizio"** attraverso cui l'amministratore abbia agito come effettivo titolare, giacché, in tale evenienza, la traslazione del profitto del reato in capo all'ente non si atterrebbe alla stregua di un trasferimento effettivo di valori, ma quale espediente fraudolento non dissimile dalla figura della interposizione fittizia, rimanendo, cioè, il bene sempre nella sostanziale disponibilità dell'autore del reato e solo in "apparente" vantaggio dell'ente;

- **in ogni caso, prima di procedere alla confisca per equivalente dei beni nella disponibilità del rappresentante legale** [ora, ex articolo 12 bis, comma 1, del decreto legislativo n. 74 del 2000] **chiamato a rispondere del reato tributario, occorre procedere alla confisca diretta del profitto del reato, se sussistente, nel patrimonio della società** [così esemplificando, Sezione III, 18 marzo 2014, Proc. Rep. Trib. Lecce in proc. Colucci, proprio richiamando la sentenza delle Sezioni unite Gubert, ha rigettato il ricorso del pubblico ministero avverso l'ordinanza del tribunale del riesame che aveva annullato il decreto di sequestro preventivo per equivalente emesso dal Gip sui beni del legale rappresentante, evidenziando che, erroneamente, da parte del pubblico ministero e della polizia giudiziaria, era mancato qualsiasi accertamento preliminare in relazione all'eventuale sussistenza "nelle casse" della società di denaro o di altri beni direttamente riconducibili al profitto del reato tributario contestato all'amministratore];

- **comunque, per potere procedere alla confisca per equivalente nei confronti del rappresentante legale chiamato a rispondere del reato, quando consentito, l'impossibilità della confisca diretta dei beni costituenti il profitto del reato [nei confronti della società] può essere anche solo transitoria e reversibile,** senza che sia necessaria la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto del reato.

Va solo notato che i principi ricavabili dalla sentenza Gubert vanno integrati con il necessario richiamo al **generale principio "solidaristico" che vige anche in materia cautelare [qui, in materia cautelare reale, ai fini della successiva confisca del profitto], in tutte le ipotesi di**



concorrente responsabilità e, per quanto qui interessa, di concorrente aggredibilità del patrimonio di chi abbia tratto vantaggio dalla commissione del reato¹.

E' un principio che corrisponde all'esigenza di concretezza e fruttuosità che sta alla base della misura ablativa, la cui applicazione consente di ritenere che, nel caso in cui la confisca possa essere eseguita in forma "diretta" [con la conseguente possibilità di attingere direttamente il profitto del reato dovunque rinvenibile], essa può riguardare indifferentemente il patrimonio del reo ovvero quello della società [con il limite rappresentato dal valore complessivo del profitto].

Cosicchè, per intenderci, allorquando sia rinvenuto del denaro nel patrimonio dell'ente e del rappresentante legale chiamato a rispondere del reato può procedersi alla confisca "diretta" indifferentemente nei confronti dell'una o dell'altro, ovvero di entrambi i soggetti, con il solo limite del *quantum* complessivo del profitto aggredibile.

Mentre, in caso di insufficienza, potrà procedersi alla confisca per equivalente secondo le modalità e le condizioni indicate dalla sentenza Gubert.

Sequestro ai fini di confisca: la motivazione.- Così ricostruita la disciplina della confisca [diretta o per equivalente] del profitto, resta da soffermare l'attenzione sul sequestro preventivo strumentale all'adozione della misura ablativa [adottabile ex articolo 321, comma 2, del Cpp].

Poiché la misura ablativa ha carattere obbligatorio **non è ovviamente richiesta la dimostrazione dell'esistenza di specifiche esigenze cautelari, essendo sufficiente soltanto il *fumus criminis* e la indicazione della misura del "profitto" necessaria per circoscrivere quantitativamente il provvedimento cautelare strumentale.**

Deve spiegarsi, poi, se si tratta di confisca "diretta" o "per equivalente".

Nel primo caso, ove il provvedimento non riguardi somme di denaro, ma altri beni, fungibili o no, deve dimostrarsi il collegamento causale tra tali beni e il profitto.

¹ Il principio solidaristico, va ricordato *per incidens*, legittima che, in caso di concorso di persone nel reato, possa aggredirsi il patrimonio di uno o dell'altro dei concorrenti anche per l'intero [cfr. Sezione II, 6 novembre 2012, Baldecchi, secondo cui, nell'ipotesi di concorso di persone nel reato, la confisca per equivalente è applicabile nei confronti di uno qualsiasi tra i concorrenti per l'intero importo del ritenuto prezzo o profitto del reato, anche se lo stesso non sia affatto transitato, o sia transitato in minima parte, nel suo patrimonio e sia stato, invece, materialmente appreso da altri; nonché, Sezione II, 9 gennaio 2014, Clerici, laddove si è quindi precisato essere legittimo il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente eseguito in danno di uno dei concorrenti del reato, per l'intero importo relativo al prezzo o al profitto dello stesso reato, nonostante le somme illecite siano state incamerate in tutto o in parte da altri coindagati, in quanto, da un lato, il principio solidaristico, che informa la disciplina del concorso di persone nel reato, implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente e comporta solidarietà nella pena; dall'altro, la confisca per equivalente riveste preminente carattere sanzionatorio e può interessare ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del prezzo o profitto accertato, salvo eventuale riparto tra i medesimi concorrenti che costituisce fatto interno a questi ultimi e che non ha alcun rilievo penale]; ovvero che, nel caso di concorso fra la responsabilità individuale dell'autore e quella dell'ente ex decreto legislativo 8 giugno 2001 n. 231, consente che la misura patrimoniale ablativa possa incidere contemporaneamente od indifferentemente sui beni dell'ente che dal medesimo reato ha tratto vantaggio e su quelli della persona fisica che lo ha commesso [cfr. Sezione II, 22 febbraio 2012, Pravadelli ed altro]. Nel primo come nel secondo caso, con l'unico limite per cui il vincolo non può eccedere il valore complessivo del suddetto profitto.



In altri termini, come si accennato, **poiché nel reato tributario, il profitto è costituito dal denaro, può e deve procedersi al sequestro [a fini di confisca] delle somme di denaro rinvenute nella disponibilità del trasgressore, senza particolari esigenze probatorie da soddisfare.**

Per converso, per gli altri beni diversi dal denaro, fungibili o meno, è necessario poter soddisfare la dimostrazione **della diretta derivazione dal reato come profitto.**

Devono cioè acquisirsi “indizi” in ordine al “nesso di derivazione causale” di tali beni dal profitto del reato: ciò che potrebbe verificarsi in presenza di adeguata dimostrazione del fatto che si tratti, per esempio, di titoli o di altri beni frutto dell’investimento del denaro ricavato dall’illecito tributario.

Nel secondo caso, ai fini cioè della confisca “per equivalente”, **è necessario e sufficiente dimostrare la corrispondenza tra il valore dei beni oggetto del sequestro e la “misura” del profitto dell’ipotizzato reato tributario** [cfr. Sezione III, 24 giugno 2014, Bolchi; nonché, Sezione III, 6 marzo 2014, Cialini].

Un approfondimento dimostrativo è poi richiesto allorché si verta nell’ipotesi di sequestro [a fini di confisca] da adottare **allorché il reato tributario risulti commesso in nome e nell’interesse di una società.**

Come già anticipato, i principi enunciati dalla citata sentenza Gubert, sopra richiamati, vanno letti alla luce del generale principio “solidaristico” che vige anche in materia cautelare [qui, in materia cautelare reale, ai fini della successiva confisca del profitto], in tutte le ipotesi di concorrente responsabilità e, qui, di concorrente aggredibilità del patrimonio di chi abbia tratto vantaggio dalla commissione del reato: principio che corrisponde all’esigenza di concretezza e fruttuosità che sta alla base della misura ablativa.

Per l’effetto, in ossequio al principio “solidaristico”, il sequestro a fini di confisca, **se la confisca può essere eseguita in forma “diretta”, può riguardare indifferentemente il patrimonio del reo ovvero quello della società.**

Infatti, in tema di reati tributari, è possibile procedere [anche] nei confronti dell’ente alla confisca “diretta” del profitto del reato commesso dal legale rappresentante o da altro organo della persona giuridica, quando il profitto sia rimasto nella disponibilità dell’ente stesso.

Qualora non risulti possibile eseguire la misura in maniera “diretta”, anche per ragioni transitorie e reversibili, si apre, invece, la possibilità del sequestro “per equivalente”, che peraltro:

- non può essere eseguito nei confronti della persona giuridica, salvo che la persona giuridica sia uno “schermo fittizio” attraverso cui l’amministratore abbia agito come effettivo titolare;
- può essere eseguito nei confronti del reo, rappresentante legale dell’ente, solo se ed in quanto non sia stato possibile procedere - anche per ragioni contingenti e transitorie- al sequestro preventivo diretto del profitto del reato, se sussistente, nel patrimonio della società.



Sequestro ai fini della confisca “per equivalente”: le modalità esecutive.- Venendo poi alla fase esecutiva del sequestro, va ricordato che è ormai prevalente l’orientamento secondo cui, in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, proprio perché oggetto del provvedimento non è uno specifico bene ma solo “la misura di un valore” corrispondente al profitto, **il giudice che emette il provvedimento 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 sono riservate alla fase esecutiva demandata al pubblico ministero.**

In altri termini, l’individuazione dei beni spetterà all’organo dell’accusa demandato alla esecuzione del provvedimento, potendo procedere alla concreta individuazione anche la polizia giudiziaria in sede di esecuzione del provvedimento [Sezione III, 13 marzo 2014, Angelillis].

Da ciò tra l’altro conseguendo che, ove un soggetto terzo assuma l’estraneità del bene al compendio da vincolare, il rimedio che deve esperire non può essere quello del riesame, perché non è in discussione la legittimità del provvedimento di sequestro, dovendo invece avanzare richiesta di restituzione al pubblico ministero, contro il cui eventuale diniego ci si può dolere proponendo appello [Sezione III, 16 maggio 2012, Proc. Rep. Trib. Pesaro in proc. Moschini].

L’impegno del contribuente.- Ciò detto, vanno affrontati alcuni aspetti problematici indotti dalla nuova formulazione normativa, che possono condizionarne le concrete modalità operative.

La novità più importante e delicata, come anticipato, è contenuta nel comma 2 del nuovo articolo 12 bis del decreto legislativo n. 74 del 2000, laddove si prevede che la confisca “non opera” per la parte che il contribuente “si impegna a versare” all’erario anche in presenza di sequestro, precisandosi peraltro che, in caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta.

Si tratta:

- 1) di interpretare in cosa consista, oggettivamente e soggettivamente, l’“impegno” del contribuente, idoneo ad impedire la confisca;
- 2) di verificare, in tale evenienza, **gli effetti dell’impegno rispetto al sequestro preventivo finalizzato alla confisca [adottando o da adottare];**
- 3) di stabilire, poi, a fronte di una disciplina silente, **se sia individuabile un termine entro il quale l’impegno del contribuente possa legittimamente impedire l’effetto ablativo e, in questa prospettiva, gli effetti dell’impegno a versare [e, poi, quelli dell’effettivo versamento del dovuto] ai fini della confisca.**

Il “contenuto” dell’impegno.- Quanto al primo profilo, nonostante una formulazione normativa atecnica e corriva, sembra corretto ritenere che, pur operando il principio del libero convincimento, con la conseguente assenza di una prova legale cui possa ritenersi subordinata la dimostrazione dell’impegno, quest’ultimo possa e debba essere valorizzato e considerato per giustificare la non operatività della confisca solo se si sostanzia in un **impegno “formale” e “tipico”** che il contribuente abbia assunto con l’amministrazione finanziaria, attraverso soprattutto il ricorso **alle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie.**



Non potrebbe comunque ritenersi soddisfacitivo un impegno unilateralmente assunto dal contribuente, il quale, quindi, per paralizzare l'effetto ablativo, dovrebbe necessariamente attivarsi con l'amministrazione finanziaria e **produrre davanti all'autorità giudiziaria l'accordo in quella sede raggiunto, nelle forme tipiche di cui si è detto.**

A conforto di tale soluzione, come si vedrà anche *infra*, sta il carattere "obbligatorio" del sequestro e della confisca, tale da non legittimare scorciatoie probatorie che consentano di eludere l'applicazione di istituti che soddisfano una importante finalità di tipo sanzionatorio-ablativo.

Il "soggetto" tenuto all'impegno.- Il problema ulteriore è quello di individuare il "soggetto" tenuto ad assumere l'impegno con l'amministrazione finanziaria **quando il debitore tributario sia una persona giuridica e non una persona fisica.**

In tale evenienza, **tale soggetto dovrebbe essere l'ente [che è il contribuente]**; cfr. articolo 12 *bis*, comma 2], il quale, per effetto del comportamento penalmente rilevante del proprio legale rappresentante, abbia assunto la posizione debitoria nei confronti del fisco.

Ma anche la condotta respiciente del legale rappresentante in proprio ben potrebbe assumere rilievo ai fini della "neutralizzazione" della confisca del profitto. Anche questi, chiamato a rispondere penalmente del reato tributario, potrebbe attivarsi per assumere l'impegno restitutorio con l'amministrazione finanziaria.

L'impegno a restituire e gli effetti del pagamento del debito tributario.- Questa possibile **non coincidenza tra il formale contribuente e il soggetto che assume l'impegno** è un'ipotesi di affatto remota applicazione ove si focalizzi l'attenzione sulle disposizioni contenute nei nuovi **articoli 13 e 13 bis** del decreto legislativo n. 74 del 2000, come innovati dal decreto legislativo n. 158 del 2015.

Il primo articolo prevede, al comma 1, la "causa di non punibilità" dei reati di omesso versamento delle ritenute dovute o certificate [art. 10 *bis*], di omesso versamento di IVA [art. 10 *ter*], di indebita compensazione [art. 10 *quater*, limitatamente all'ipotesi di cui al comma 1], qualora i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati integralmente pagati **prima dell'apertura del dibattimento.**

Al comma 2, prevede la non punibilità dei reati di dichiarazione infedele [art. 4] e di omessa dichiarazione [art. 5] qualora i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, **siano stati pagati** [nel primo caso] ovvero qualora la dichiarazione omessa **sia stata presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo** [nel secondo caso]; il pagamento o la presentazione devono peraltro intervenire prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Il comma 3, poi, con disposizione relativa alle modalità del pagamento del debito tributario, valorizza anche la circostanza che tale pagamento sia in corso mediante rateizzazione **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**: in questa evenienza, per consentire all'imputato di avvalersi della causa estintiva, è dato [obbligatoriamente] un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo [in tal caso, la prescrizione è sospesa]; il giudice comunque ha



facoltà [non obbligo] di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi qualora lo ritenga necessario [anche in tal caso, la prescrizione è sospesa].

L'articolo 13 *bis*, invece, prevede, per i delitti rispetto i quali non è applicabile la causa estintiva di cui all'articolo 13, una "circostanza attenuante speciale", correlata al pagamento dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento [rispetto alla disciplina contenuta nel previgente articolo 13, la riduzione della pena è stata elevata: "fino alla metà", mentre in precedenza la diminuzione era fino "ad un terzo"].

Si tratta di disposizioni importanti, che soddisfano alcune delle finalità perseguite con la legge delega 11 marzo 2014 n. 23 : quella della riduzione delle fattispecie di rilevanza penale [operata, appunto, con l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità a fronte del comportamento resipiscente del contribuente che provveda a regolarizzare le proprie pendenze con l'amministrazione finanziaria] e quella dell'ampliamento dell'ambito di operatività della attenuante fondata sul pagamento del debito tributario [con cui, a ben vedere, si vuole ridurre l'impatto sanzionatorio penale premiando il comportamento collaborativo del contribuente].

Solo *per incidens* a proposito di tali disposizioni va notato che manca una **disciplina transitoria**.

Stavolta la scelta del legislatore è stata consapevole e non frutto di sciatta dimenticanza.

Infatti, rispetto alle disposizioni contenute negli articoli 13 e 13 *bis*, non si è inteso volutamente introdurre un'apposita disciplina transitoria, che potesse consentire, in ipotesi, di applicarle ai procedimenti pendenti alla data di entrata in vigore del decreto legislativo nei quali non sia stata ancora pronunciata sentenza di primo grado.

Tale scelta è stata ritenuta non irragionevole, perché, anzi, volta a garantire un termine certo per l'applicazione del *novum* normativo.

Sul punto, nella Relazione si richiama l'orientamento consolidato dalle Cassazione sull'istituto della sospensione del procedimento con messa alla prova: in quel caso, la Cassazione ha ritenuto che l'assenza di una disciplina transitoria dovesse essere considerata come una scelta del legislatore, non sindacabile perché non irragionevole, essendo evidentemente ispirata all'esigenza di stabilire un termine certo per la possibilità di accedere all'istituto [cfr. Sezione VI, 22 ottobre 2014, Calamo, nonché, più di recente, Sezione III, 24 aprile 2015, Frasca].

Le conseguenze in caso in cui il debitore sia una persona giuridica.- Ebbene, proprio per potersi giovare di tali disposizioni di favore, l'indagato/imputato potrebbe e dovrebbe attivarsi in proprio per sanare il debito tributario anche quando questo riguardi la società in nome e per conto della quale ha agito [e, quindi, pur non essendo questi il "contribuente", secondo la dizione dell'articolo 12 bis].

In questa prospettiva, anzi, potrebbe realizzarsi una situazione in cui il "soggetto" che si impegna con il fisco non solo non è il formale debitore [contribuente], ma **non è neppure quello il cui patrimonio è colpito dal sequestro preventivo a fini di confisca**, ove si considerino i sopra richiamati principi applicabili in materia nel caso di illecito tributario commesso dal legale rappresentante o da altro organo di una persona giuridica.



Li ripetiamo di nuovo, per mera comodità espositiva:

- in tema di reati tributari, commessi dal legale rappresentante o da altro organo di una persona giuridica, **è possibile il sequestro preventivo finalizzato alla confisca “diretta” di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto del reato tributario, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia [o sia rimasto] nella disponibilità della persona giuridica.** Il sequestro diretto del “profitto”, stante la natura fungibile del denaro, 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 (titoli, valori, beni mobili, beni immobili, ecc.): a tal fine, è necessario e sufficiente dimostrare il “collegamento causale” tra il denaro e il bene che ne costituisce l’investimento, in termini tali da potersene fondatamente desumere che anche tale bene rientra nella nozione di “profitto”, identificandosi in un vantaggio economico di immediata derivazione causale dal reato;
- poiché in materia di reati tributari non è prevista la responsabilità dell’ente *ex* decreto legislativo n. 231 del 2001, **non è però consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca “per equivalente” nei confronti della persona giuridica, qualora non sia stato reperito il profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa; a meno che la persona giuridica sia uno “schermo fittizio”** attraverso cui l’amministratore abbia agito come effettivo titolare;
- **in ogni caso, prima di procedere al sequestro preventivo per equivalente dei beni nella disponibilità del rappresentante legale, chiamato a rispondere del reato tributario, occorre procedere al sequestro preventivo diretto del profitto del reato, se sussistente, nel patrimonio della società**
- **comunque, per potere procedere al sequestro finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti del rappresentante legale, quando consentito, l’impossibilità del sequestro diretto dei beni costituenti il profitto del reato [nei confronti della società] può essere anche solo transitoria e reversibile, senza che sia necessaria la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto del reato.**

Tali principi accreditano la possibilità di **situazioni diversificate quanto al soggetto il cui patrimonio viene “aggredito” a fini di confisca**, mentre, ovviamente, proprio la rilevata non necessaria coincidenza soggettiva tra il soggetto che assume l’impegno restituire e quello il cui patrimonio sia stato attinto dal sequestro a fini di confisca non può essere di ostacolo all’estensione degli effetti derivanti dall’impegno restitutorio e dal successivo pagamento del debito tributario.

Per esemplificare, il pagamento del debito tributario da parte della società, impedirà la confisca dei beni del legale rappresentante imputato, onde evitare una indebita duplicazione del trattamento sanzionatorio.

Lo stesso dovrebbe dirsi per l’ipotesi inversa, in cui l’imputato abbia sanato il debito, magari per avvalersi del richiamato trattamento di favore di cui agli articoli 13 e 13 *bis* del decreto legislativo n. 74 del 2000, quando si sia proceduto al sequestro diretto del profitto sul patrimonio dell’ente: l’estinzione del debito tributario impedirà anche in questo caso la misura ablativa. **Anche in questo caso, per vero, una diversa soluzione finirebbe con il determinare una indebita duplicazione della misura ablativa.**



Impegno e sequestro.- Venendo al secondo profilo, vale osservare che un accordo in tal senso [cioè, l'”impegno” a sanare la posizione debitoria con il fisco], laddove positivamente valutato, **non solo varrebbe per paralizzare la confisca, ma potrebbe riverberare i propri effetti anche sul sequestro preventivo, che fosse stato strumentalmente adottato proprio ai fini della successiva misura ablativa.**

In realtà, l'”impegno” assunto non potrebbe impedire l'adozione del sequestro, che, anzi, se ancora da adottare, dovrebbe esserlo doverosamente, giacchè la confisca di che trattasi ha carattere obbligatorio.

Piuttosto, laddove l'impegno sia seguito da un pagamento parziale [rateale] del debito tributario, se ne dovrà tenere conto per la determinazione del quantum del profitto da fare oggetto del sequestro e, soprattutto, se ne dovrà tenere conto, in caso di sequestro già adottato, per la “riduzione” dell'importo dello stesso.

In quest'ultimo caso, infatti, l'autorità giudiziaria, verificato il presupposto dell'impegno, dovrebbe procedere a **ridurre il sequestro** per la parte in cui all'impegno abbia fatto seguito effettivamente il pagamento del debito tributario. Riduzione che sarebbe progressiva, correlata cioè alla successione nel tempo dei diversi ratei di pagamento.

In questo senso, del resto, già in passato si è espressa la giurisprudenza, in modo coerente con la finalità della confisca, che non può certo risolversi in una sorta di duplicazione sanzionatoria, nel caso in cui il debito tributario sia stato assolto (basta citare, tra le tante, di recente, Sezione III, 15 aprile 2015, Aumenta, laddove con chiarezza si è affermato 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).

Gli effetti dell'”impegno”.- In definitiva, il *novum* normativo autorizza le seguenti conclusioni.

Allorquando, dopo l'esecuzione del sequestro, sia intervenuto un accordo [l'”impegno” di cui all'articolo 12 bis] tra il contribuente [sia che si tratti del contribuente persona fisica che sia anche l'indagato/imputato; sia che si tratti del contribuente società, in nome e per conto della quale abbia agito l'indagato/imputato; ma anche allorquando l'impegno sia assunto da quest'ultimo in proprio, avendo questi commesso il reato tributario agendo in nome e per conto del contribuente società] e l'amministrazione finanziaria per il pagamento rateale del dovuto, è ovvio, con riferimento alla confisca, che l'avvenuta integrale sanatoria della posizione debitoria ne farebbe venire meno lo scopo, escludendone l'applicazione, pena una inaccettabile duplicazione sanzionatoria (è la ragione valorizzata dalla Corte di cassazione per escludere dubbi di costituzionalità: cfr. Sezione III, 1° dicembre 2010, Provenzale).

Quindi, **il pagamento integrale del debito impedisce la confisca e, se intervenuta prima dell'adozione della misura ablativa, impone la revoca del sequestro.**



Diversa è, invece, la situazione nel caso in cui non vi sia stata ancora la sanatoria della posizione, **ma sia solo intercorso un accordo [“impegno”] tra il contribuente [inteso nei termini di cui sopra] e l'amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito.**

Tale situazione, infatti, non fa venire meno le ragioni del sequestro, potendo l'interessato solo attivarsi per ottenere, in ragione del progressivo pagamento delle rate, una doverosa riduzione della misura del sequestro per un valore corrispondente al versato, anche perché, ovviamente, non potrà comunque esservi la successiva confisca per il valore effettivamente restituito.

Gli effetti impeditivi della confisca e/o riduttivi del sequestro, a fronte di pagamenti rateali, si realizzano, come già osservato, anche in presenza di un comportamento respicente riconducibile a soggetto diverso da quello il cui patrimonio sia stato riguardato dal provvedimento cautelare.

La tempistica dell'impegno e gli effetti sulla confisca. - Resta da approfondire, in questa prospettiva, il terzo profilo di interesse: quello della **tempistica dell'“impegno” del contribuente, rispetto soprattutto all'adozione ed all'efficacia della misura ablativa della confisca.**

Si è detto che, pacificamente, l'avvenuta integrale sanatoria della posizione debitoria farebbe venire meno lo scopo della confisca escludendone l'applicazione e, quindi, evitando una inaccettabile duplicazione sanzionatoria.

La norma è peraltro costruita con l'attribuzione dell'effetto paralizzante la confisca [ma non anche del sequestro, se non in termini di riduzione dello stesso, in caso di pagamento parziale] anche al mero impegno del contribuente a versare il dovuto all'erario [articolo 12 *bis*, comma 2, del decreto legislativo n. 74 del 2000: “la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario...”].

Non è espressamente previsto un termine entro cui il contribuente [inteso nel senso soggettivamente ampio di cui sopra] possa formalizzare questo impegno e ciò potrebbe in effetti indurre un'inaccettabile incertezza [*an* e *quando*] rispetto all'adozione del provvedimento giudiziale, che non può non essere adottato in sede di definizione del processo [condanna o patteggiamento].

In realtà, una lettura attenta della norma consente di risolvere in via interpretativa la questione.

La norma non impedisce, infatti, l'adozione del provvedimento di confisca [che è tra l'altro obbligatorio: “è sempre ordinata la confisca...”], ma prevede solo che questa “non operi” in presenza dell'impegno del contribuente a pagare: ergo, l'impegno può riflettersi non sull'adozione del provvedimento [obbligatorio] di confisca ma solo sugli “effetti” di questa.

In sostanza, il giudice, pur in presenza di un impegno del contribuente a pagare, sarebbe impedito dall'adottare la confisca solo in presenza di un pagamento effettivo e completo [supra se ne sono spiegate le ragioni].

Per converso, in presenza di un impegno non seguito dal pagamento integrale, il giudice potrebbe e dovrebbe adottare il provvedimento [obbligatorio] di confisca [solo semmai limitato nel *quantum* a fronte di un pagamento rateale].



L'impegno del contribuente [inteso come sopra], del resto, addirittura potrebbe intervenire **dopo la decisione di merito [contenente anche la pronuncia sulla confisca] e solo in fase esecutiva**, dovendo, nel caso, essere sottoposto al giudice dell'esecuzione, ai fini dell'eventuale revoca o riduzione della confisca [*rectius*, degli effetti di questa] [cfr. articolo 676 del Cpp].

La fase dell'esecuzione, del resto, è per sua stessa natura fluida e non assoggettata ai principi di irrevocabilità/immutabilità propri della fase di merito [articolo 648 del Cpp], come dimostrato anche dal fatto che lo stesso provvedimento già in ipotesi adottato dal giudice dell'esecuzione, pur divenuto formalmente irrevocabile, precluderebbe una nuova pronuncia sul medesimo *petitum* non già in maniera assoluta e definitiva, ma solo *rebus sic stantibus*, ossia finché non si prospettino nuove questioni giuridiche o nuovi elementi di fatto, siano essi sopravvenuti o preesistenti, ma diversi da quelli precedentemente presi in considerazione (per riferimenti, Sezione I, 14 giugno 2011, Branda; nonché, Sezione I, 31 maggio 2013, Bellin).

Nulla allora esclude [ed anzi conforto espresso lo si trova nel disposto del nuovo articolo 12 *bis*, comma 2], che l'impegno [fatto nuovo] intervenga solo dopo l'intervenuta irrevocabilità della sentenza e della confisca ivi disposta, con la conseguente necessità dell'intervento, su istanza della parte, del giudice dell'esecuzione [il quale, va detto *per incidens*, deve procedere nelle forme dettate dall'articolo 666 del Cpp, avvalendosi soprattutto dei poteri anche istruttori di cui ai commi 4 e 5 di detta norma].

In definitiva, la confisca non andrebbe disposta solo in caso di pagamento effettivo ed integrale, intervenuto nella fase del merito, ovvero dovrebbe essere disposta nella minore misura derivante dai pagamenti rateali intervenuti nella fase di merito.

In tutte le altre situazioni, in cui vi sia stato l'impegno, ma non ancora il versamento completo, la confisca dovrebbe essere disposta, ma sarebbe condizionalmente sospesa o assoggettata a successiva revoca, in fase esecutiva, fronte della sanatoria della posizione tributaria.

Questo è il significato corretto da attribuire alla formula letterale dell'articolo 12 *bis* secondo cui "la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare..." e secondo cui, invece, "nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta".

Una simile conclusione trova conforto in due ulteriori considerazioni.

La prima risiede nel principio secondo cui, come si è visto, la determinazione del profitto in ipotesi confiscabile derivante dal reato tributario spetta comunque al giudice penale, non condizionato dalle determinazioni assunte in sede tributaria. Cosicché, per intenderci, nulla escluderebbe che, pur a fronte di un accordo con l'Amministrazione finanziaria, seguito dal pagamento del dovuto, il giudice penale ritenga persistente un *quid pluris* di profitto assoggettabile comunque a confisca.

La seconda risiede nel principio desumibile dall'articolo 323, comma 3, del Cpp, non derogato nella *subiecta materia*, secondo cui, se è pronunciata sentenza di condanna, gli effetti del sequestro permangono quando è stata disposta la confisca delle cose sequestrate. E' principio che, declinato nel caso di specie, implica che il mero accordo con l'Amministrazione finanziaria, non seguito dal versamento integrale, non solo non consentirebbe di revocare il sequestro, ma anche che, in pendenza di sequestro, con la sentenza di condanna, la confisca va comunque disposta.



Anzi, che tale principio non sia stato derogato nella *subiecta materia* lo si può desumere dal comma 2 del citato articolo 12 *bis*, laddove si afferma che la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario "anche in pendenza di sequestro".

La respipiscenza del contribuente e il dissequestro a fini di regolarizzazione.- Per completezza, va affrontata un'altra questione: quella degli effetti e del contenuto dell'"impegno" del contribuente a pagare il proprio debito tributario ai fini del **sequestro preventivo** strumentale alla confisca.

E' tematica di rilievo allorquando si tratti di dover fare applicazione degli istituti di favore di cui agli articoli 13 e 13 *bis* del decreto legislativo n. 74 del 2000, già esaminati *supra*: nel senso che **può porsi una questione di dissequestro finalizzato proprio a consentire il pagamento in favore dell'Erario.**

La soluzione sembra facile allorquando si discuta della **responsabilità di un contribuente persona fisica che abbia agito in proprio.**

In tale evenienza, non è dubbio che il contribuente possa chiedere il dissequestro, totale o parziale, dei beni proprio al fine di soddisfare la pretesa dell'erario, magari proprio al fine di potersi anche giovare della causa di non punibilità del pagamento del debito tributario [articolo 13] ovvero di giovare dell'attenuante speciale [articolo 13 *bis*].

Nulla osta, in tal caso, all'accoglimento dell'istanza, in applicazione del resto della generale applicazione del disposto dell'articolo 85 delle disposizioni di attuazione del Cpp, con la conseguenza che il dissequestro, a seconda dei casi totale o parziale, sarebbe vincolato al solo pagamento del debito tributario, con la possibilità di prevedere in proposito non solo un termine per l'adempimento, ma anche la possibilità di imporre una idonea cauzione o altra opportuna prescrizione.

Ovviamente, perché la richiesta possa trovare accoglimento, è necessario che essa abbia un contenuto coerente con le indicazioni di cui all'articolo 12 *bis* del decreto legislativo n. 74 del 2000, come introdotto dal decreto legislativo n. 158 del 2015, con la conseguenza che dovrebbe essere accompagnata da un formale "impegno" assunto dal contribuente, con le modalità di cui si è detto.

Una richiesta unilaterale nella materia *de qua* sembrerebbe inconferente ed incoerente in un sistema che vede la misura ablativa della confisca e quella cautelare del sequestro come obbligatorie e finalizzate alla sottrazione del profitto indebitamente conseguito e che configura, proprio nell'articolo 12 *bis*, l'"impegno" come unica situazione che potrebbe legittimamente riverberare i propri effetti sulla adozione e sulla persistente efficacia di dette misure.

Più problematica è la questione nel caso in cui l'indagato/imputato del reato tributario abbia agito in nome e nell'interesse di una società, il cui patrimonio sia stato riguardato da provvedimento di sequestro preventivo a fini di confisca, alle condizioni e nei limiti di cui si è detto.

In questo caso, ad attivarsi, onde ottenere il dissequestro, **dovrebbe essere lo stesso ente**, assumendo in proprio l'impegno formale con l'amministrazione finanziaria per la definizione della propria posizione.

Piuttosto, in caso di accoglimento dell'istanza e, comunque, di definizione della posizione debitoria, **non ci sembra vi siano ostacoli a che di tale definizione possa giovare**



l'indagato/imputato ai fini e per gli effetti degli istituti di favore di cui agli articoli 13 e 13 bis del decreto legislativo n. 74 del 2000.


Le richiamate disposizioni, infatti, valorizzano solo, a supporto, la **circostanza "obiettiva"** dell'intervenuta estinzione del debito tributario, non ponendo condizioni circa le modalità e la provenienza soggettiva di tale estinzione.

Per l'effetto, ne deriva che si tratta di circostanze [rilevanti, a seconda dei casi, per l'estinzione del reato o per l'attenuazione della pena] di natura esclusivamente oggettiva, neppure attribuendosi alcun rilievo alla "volontà" dell'indagato/imputato che vuole avvalersene, come, invece, si è sostenuto per quanto attiene alla attenuante del risarcimento del danno di cui all'articolo 62, numero 6, del Cp [cfr. Sezioni unite, 22 gennaio 2009, Pagani ed altro, dove, con riguardo all'ipotesi del concorso di persone nel reato, si è affermato che l'integrale risarcimento del danno da parte di uno dei coimputati non importa l'automatica applicazione della relativa attenuante anche agli altri coimputati. Infatti, si è argomentato, l'estensione dell'attenuante, anche quando nel risarcimento sia intervenuto un terzo, sia pure questi un correo, presuppone che la condotta riparatoria sia comunque connotata da volontarietà (come è reso palese dalla formulazione della norma: "l'aver... riparato interamente il danno mediante il risarcimento...e mediante le restituzioni"): cosicché, se uno dei correi ha già provveduto in via integrale, gli altri, per potersi giovare dell'attenuante, dovranno nei tempi utili richiesti dalla norma rimborsare il complice più diligente ovvero comunque dimostrare di avere avanzato una seria e concreta offerta di integrale risarcimento].

**

Grazie per l'attenzione.

Trento, 5 febbraio 2016


Giuseppe Amato

Allegato: Nota di indirizzo in data 8 ottobre 2015 della Procura della Repubblica di Trento su "La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario in attuazione della legge 11 marzo 2014 n. 23: decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158"

N° 6392/15-1-4 prot.

Circ. n. 16/2015



Procura della Repubblica

presso il Tribunale di Trento

(Ufficio del Procuratore della Repubblica Giuseppe AMATO)

Al Collegli

Al Signor Dirigente

Al personale amministrativo e di polizia giudiziaria

SEDE

e, per conoscenza,

*Al Signor Procuratore Generale della Repubblica
presso la Corte di Appello*

TRENTO

Al Signor Comandante provinciale della Guardia di finanza

TRENTO

Al Signor Dirigente dell'Agenzia delle Entrate

TRENTO

Oggetto: La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario in attuazione della legge 11 marzo 2014 n. 23: **decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158**

E' stata portata a compimento una notevole rivisitazione del sistema sanzionatorio penale tributario, a far data dalla legge 11 marzo 2014 n. 23, con l'adozione, infine, del decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158 [pubblicato sulla Gazzetta ufficiale n. 233 del 7 ottobre 2015, vigente dal 22 ottobre 2015], contenente modifiche della disciplina contenuta nel decreto legislativo n. 74 del 2000.

Si impone qualche riflessione, utile per affrontare le questioni interpretative più complesse e guidare l'attività dell'Ufficio della Procura, in attesa ovviamente dei primi interventi chiarificatori della giurisprudenza.

Vi sono, infatti, modifiche, quale in particolare quelle relative alla confisca del profitto del reato tributario, che vanno subito affrontate in modo uniforme e, si spera, pertinente.

Le ragioni della delega.- Un inquadramento complessivo delle ragioni dell'intervento normativo è sicuramente utile.

Con la legge 11 marzo 2014 n. 23 è stata conferita al Governo delega recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. In particolare, con l'articolo 8, comma 1, il Governo è stato delegato a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, oltre che alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo.

Si sono volute perseguire una serie di concorrenti finalità. Tra queste, qui di interesse:

- quelle della predeterminazione delle condotte illecite e della certezza della risposta sanzionatoria
- quella della proporzione della risposta sanzionatoria, che non deve essere avvertita come vessatoria o di carattere [ingiustamente] espropriativo [ciò anche per evitare che gli obblighi fiscali accompagnati da sanzioni sproporzionate non risultino disincentivanti degli investimenti anche da parte di investitori stranieri]
- quella della riduzione delle fattispecie di rilevanza penale [operata anche attraverso la rimodulazione delle soglie di punibilità e l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità a fronte del comportamento respiscente del contribuente che provveda a regolarizzare le proprie pendenze con l'amministrazione finanziaria]
- quella di distinguere, a livello di risposta sanzionatoria, le condotte maggiormente lesive qualificate da comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione ed all'utilizzo di documentazione falsa, rispetto a quelle, meno gravi, di omesso versamento o di dichiarazione infedele [operata vuoi elevando le soglie di punibilità, vuoi, per la dichiarazione infedele, escludendo la rilevanza penale della non corretta effettuazione di valutazioni giuridico-tributarie oggettivamente esistenti]
- quella di ampliare l'ambito di operatività della attenuante fondata sul pagamento del debito tributario
- quella della rapidità della risposta sanzionatoria [da soddisfare anche riducendo l'intervento sanzionatorio penale ai soli casi meritevoli di un tale tipo di risposta]

Il decreto legislativo n. 158 del 2015, di modifica delle disposizioni contenute nel decreto legislativo n. 74 del 2000, è il "frutto" della delega e su questo principalmente devono svilupparsi, a prima lettura, considerazioni finalizzate a fornire indicazioni operative per un corretto approccio al *novum* normativo.

Il pagamento del debito tributario.- In premessa, per l'importanza, va focalizzata l'attenzione sulle disposizioni contenute nei nuovi articoli 13 e 13 bis [del decreto legislativo n. 74 del 2000: è a tale decreto che ci si riferisce, quando non diversamente specificato].

Il primo articolo prevede, al comma 1, la **causa di non punibilità** dei reati di omesso versamento delle ritenute dovute o certificate [articolo 10 bis], di omesso versamento di IVA [articolo 10 ter], di indebita compensazione [articolo 10 quater, limitatamente all'ipotesi di cui al comma 1], qualora i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati integralmente pagati prima dell'apertura del dibattimento.

Al comma 2, prevede la non punibilità dei reati di dichiarazione infedele [articolo 4] e di omessa dichiarazione [articolo 5] qualora i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati pagati [nel primo caso] ovvero qualora la dichiarazione omessa sia stata presentata entro il termine