



# Procura della Repubblica

presso il Tribunale di Trento

(Ufficio del Procuratore della Repubblica Giuseppe AMATO)

*Ai Colleghi*

*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 proporzionalità 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 resipiscente 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 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 previgente 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 delega: 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].

Le nuove disposizioni pongono alcune questioni.

La prima concerne la disciplina applicabile nel caso in cui il contribuente intenda avvalersi della causa di non punibilità o dell'attenuante pur in presenza di un **già intervenuto sequestro preventivo** dei beni finalizzato alla loro successiva confisca.

E' la questione della sorte del sequestro nel caso in cui il contribuente chieda il dissequestro, totale o parziale, dei beni **al fine di soddisfare la pretesa dell'erario**, ma, **concorrentemente, al fine di potersi anche giovare della causa di non punibilità del pagamento del debito tributario** [articolo 13] **ovvero a quello di avvalersi dell'attenuante speciale conseguente al pagamento del debito tributario** [articolo 13 *bis*].

Ci sembra che nulla osti all'accoglimento dell'istanza, in applicazione del resto della generale applicazione del disposto dell'articolo 85 disp. att. c.p.p., con la conseguenza che il dissequestro, a seconda dei casi totale o parziale, sarebbe vincolato al 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.

Sul tema, comunque, si tornerà *infra*, quando si affronterà la tematica del "contenuto" della richiesta di dissequestro.

La seconda questione riguarda l'ambito di operatività della causa di non punibilità relativamente ai delitti di cui agli articoli 4 e 5 [articolo 13, comma 2]: è necessaria la verifica della non già avvenuta formale conoscenza da parte dell'autore del reato di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Si tratta di una disciplina che richiama quella prevista dalla legge 15 dicembre 2014 n. 186, in tema di *voluntary disclosure* che preclude la facoltà di accedere alla procedura di favore qualora l'autore della violazione e/o i soggetti solidalmente obbligati in via tributaria e/o i soggetti concorrenti nel reato abbiano avuto la formale conoscenza dell'inizio di accessi, ispezioni o verifiche, dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento ovvero della propria condizione di indagato o di imputato in procedimenti penali per violazione di norme tributarie.

**E' quindi necessaria una verifica su tale condizione preclusiva, anche attraverso una espressa interlocuzione con gli Uffici finanziari e con la Guardia di finanza. Interlocuzione che, ovviamente, dovrà essere estesa anche a eventuali procedimenti penali già pendenti presso l'Ufficio della Procura della Repubblica** [cfr. articolo 117 c.p.p.].

E' tematica su cui si potrà tornare con opportuno protocollo del tipo di quello già stipulato da questo Ufficio con l'Agenzia delle Entrate in materia di *voluntary disclosure*.

Infine, si pone una questione di **disciplina transitoria**.

In vero, rispetto alle disposizioni contenute negli articoli 13 e 13 *bis*, con scelta consapevole, non si è inteso 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 definizioni.** - Proseguendo nella disamina, si può tornare ad esaminare le novità secondo l'ordine sistematico

L'articolo 1, contenente le "definizioni", è stato sottoposto a integrazioni e specificazioni, con il dichiarato intento di prevenire dubbi interpretativi e di rendere meglio leggibili le disposizioni. Si vuole soddisfare la finalità di una chiara predeterminazione dei comportamenti sanzionati, senza dubbi ed equivoci.

Tra le modifiche di maggior rilievo, si segnalano:

- nella lettera *b*), che definisce gli "elementi attivi o passivi" che concorrono a determinare il reddito o le basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, si puntualizza che vi rientrano anche le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta; quindi, esemplificando, i crediti di imposta e le ritenute. Si tratta di una definizione rilevante, in particolare, ai fini dell'apprezzamento dei reati di cui agli articoli 2, 3 e 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000
- nella lettera *c*), che reca la definizione di "dichiarazione", si specifica che vi rientrano anche quelle che è tenuto a presentare il sostituto d'imposta ["nei casi previsti dalla legge": ci si riferisce, in sostanza, alla previsione di cui all'articolo

5, comma 1 *bis*, del decreto legislativo n. 74 del 2000, che riguarda l'omessa presentazione della dichiarazione]

- nella lettera *f*), che definisce la nozione di “imposta evasa”, si chiarisce che non si considera tale quella “teorica” collegata sia ad una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio che all'utilizzo di perdite pregresse spettanti ed utilizzabili
- nella lettera *g-bis*), si fornisce la definizione di “operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente”, ricomprendendovi quelle poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10 *bis* della legge n. 212 del 2000, introdotto dal decreto legislativo n. 128 del 2015, in materia di disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale [con decorrenza dal 2 settembre 2015 ed efficacia dal 1° ottobre 2015] [nell'articolo 10 *bis* cit. si ritiene che configurino “abuso del diritto” le operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti; precisandosi che: *a*) si considerano “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. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, 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; mentre *b*) si considerano “vantaggi fiscali indebiti”, i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario]
- nella lettera *g-ter*), vengono definiti i “mezzi fraudolenti”, intendendosi come tali le condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

**Le dichiarazioni fraudolente.** - Nell'**articolo 2**, che punisce la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, è stato soppressa la parola “annuali” riferita alle dichiarazioni, con il professato intento di ampliare il novero delle dichiarazioni rilevanti.

La modifica soddisfa la finalità di perseguire con più efficacia le condotte più gravi, qui caratterizzate dall'utilizzo di documentazione falsa.

Si interviene anche sull'**articolo 3**, che punisce la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, con l'intento analogo di perseguire più efficacemente i comportamenti fraudolenti.

Una prima modifica di rilievo riguarda la soppressione del riferimento alle “scritture contabili obbligatorie”, di guisa che il reato è ora configurabile nei confronti di

qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, anche se non obbligato alla tenuta delle scritture contabili.

Altra modifica riguarda la condotta materiale, che risulta semplificata: assume rilievo l'utilizzo di "mezzi fraudolenti" [per la cui nozione cfr. il nuovo articolo 1, lettera *g-ter*], qualificati dal fatto di essere idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

Si esclude comunque, nel nuovo comma 3, che possano integrare i mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali. Nella Relazione si sottolinea questa modifica, che si giustifica nell'ottica di evitare di trasferire in sede penale condotte evidentemente ritenute prive di particolare disvalore, chiarendosi che, quindi, non integrano "mezzi fraudolenti" la violazione dell'obbligo di emissione o di fatturazione di documenti quali gli scontrini fiscali, i documenti di trasporto, ecc., e le pratiche della "sottofatturazione" e della annotazione di corrispettivi inferiori al vero.

Si interviene anche sulla soglia di punibilità del reato di cui all'articolo 3, costruita congiuntamente con riferimento al valore assoluto e percentuale dell'evasione.

Il fatto, cioè, è penalmente rilevante quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro trentamila

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque ad euro trentamila.

Rispetto all'articolo 3, l'intervenuta abrogazione dell'articolo 7 del decreto legislativo n. 74 del 2000, si spiega – in tal senso nella Relazione di accompagnamento – con l'esigenza di escludere, rispetto a comportamenti fraudolenti, la ivi prevista disciplina di favore che portava ad escludere rilievo penale ad operazioni contabili a carattere valutativo.

Alcune di queste modifiche hanno natura sostanziale, imponendo, per i fatti pendenti, una rivalutazione degli elementi costitutivi del reato: ciò soprattutto con riferimento al nuovo comma 3 dell'articolo 3 e alle innovate soglie di punibilità previste dal comma 1 dello stesso articolo 3, quando si risolvano in una riduzione dell'ambito di rilevanza penale rispetto alla normativa previgente.

Per intenderci, volendo esemplificare, sembrerebbe non più configurabile il reato di cui all'articolo 3 nei confronti del venditore di unità immobiliari che "sottofatturi" le

vendite, facendosi consegnare dagli acquirenti somme di denaro in contanti senza provvedere alla registrazione dei contratti preliminari [cfr., invece, in precedenza, Sezione III, 22 novembre 2012, Stecca].

\*\*\*

Un problema interpretativo serio si pone però con riguardo al *discrimen* tra i due reati di che trattasi, quello di cui all'articolo 2 e quello di cui all'articolo 3.

Il tema si pone perché ora nell'ambito della condotta punibile *ex* articolo 3 rientra anche quella caratterizzata dall'utilizzo di "documenti falsi".

Finora costituiva orientamento giurisprudenziale pacifico quello secondo cui, integravano il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74, e non già la diversa fattispecie prevista dal successivo articolo 3, sia l'utilizzo di documenti ideologicamente falsi, in riferimento alle operazioni inesistenti ivi indicate, che l'utilizzo di documenti materialmente falsi, perché apparentemente emessi da ditta in realtà inesistente. Ciò lo si desumeva dall'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 74 del 2000, secondo cui per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono "le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi"; argomentandosi, inoltre, a conforto sulla ulteriore considerazione che ciò che rilevava era l'inesistenza dell'operazione economica riportata nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, mentre l'operazione inesistente poteva essere attestata sia creando *ex novo* un documento falso, sia utilizzando un documento ideologicamente falso emesso da altri a favore dell'utilizzatore [cfr., tra le altre, Sezione III, 10 novembre 2011, Proc. Rep. Trib. Napoli in proc. Acitorio, nonché, Sezione III, 24 novembre 2011, Proc. Rep. Trib. Napoli in proc. Longo].

Tale orientamento non sembra ora più sostenibile, allorché l'articolo 3 fonda la sussistenza del reato in caso di utilizzo di "documenti falsi".

E' conseguenza che sembra letteralmente imposta dalla lettura delle disposizioni incriminatrici, ma che, peraltro, suscita qualche dubbio di ragionevolezza, perché finisce con il confinare il rilievo penale delle condotte qualificate dall'utilizzo di documenti falsi, vuoi materialmente vuoi ideologicamente, ad un'ipotesi incriminatrice caratterizzata dalla presenza di soglie di punibilità, tra l'altro piuttosto elevate.

**La dichiarazione infedele.** - Incisive modifiche hanno riguardato l'**articolo 4**, in tema di dichiarazione infedele, con il professato intento di ridurre l'ambito di applicabilità della sanzione penale.



In particolare, si è intervenuti sulle soglie di punibilità, che sono state elevate.

Inoltre, tra gli altri correttivi, si è esclusa dal novero delle condotte di rilievo penale quella che si sia sostanziata in una **non corretta valutazione di elementi comunque oggettivamente sussistenti**: *ergo*, quella che si sia risolta nella non corretta classificazione, nella 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 a fini fiscali, nella violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali [articolo 4, comma 1 *bis*].

Con le ulteriori precisazioni che, in ogni caso, non danno comunque luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette e che degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità [articolo 4, comma 1 *ter*].

E' quest'ultimo l'intervento di maggiore spessore. Si vuole ricomprendere nell'ambito del penalmente rilevante **solo la rappresentazione o di elementi oggettivamente inesistenti, attivi o passivi, escludendosi rilievo invece ai dati, esistenti, ma solo erroneamente valutati e considerati**.

Questa esplicita disciplina diretta ad escludere rilievo penale alle non corrette valutazioni (secondo i parametri tributari) di elementi attivi e passivi, purchè oggettivamente esistenti e nella misura in cui esse esistano in natura, spiega anche l'abrogazione dell'articolo 7 del decreto legislativo n. 74 del 2000, per quanto interessa qui divenuto inutile.

Anche le modifiche dell'articolo 4 hanno natura sostanziale, imponendo, per i fatti pendenti, una rivalutazione degli elementi costitutivi del reato: ciò soprattutto con riferimento alla disposizione che eccettua dall'ambito del penalmente rilevante le rappresentazioni valutative di elementi non inesistenti e alle innovate maggiori soglie di punibilità.

**L'omessa dichiarazione.** - L'**articolo 5**, dedicato all'omessa dichiarazione, presenta: un innalzamento dei limiti edittali di pena; l'innovativa previsione della punizione anche della condotta omissiva riguardante la dichiarazione del sostituto d'imposta; nonché, l'innalzamento delle soglie di punibilità [da 30.000 euro si è passati a 50.000 euro].

E' quest'ultima modifica che va considerata, *ex* articolo 2, comma 4, c.p., per i fatti pregressi.

**Occultamento o distruzione di documenti contabili.**- E' stato modificato l'**articolo 10**, dedicato a sanzionare l'occultamento o la distruzione di scritture contabili, prevedendosi un innalzamento della pena per chi, appunto, al fine di evadere le imposte

sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume degli affari.

Ovviamente, tale intervento peggiorativo non può valere per i fatti pregressi.

Va però ricordato, comunque, che il reato di "occultamento" della documentazione contabile al fine di evasione, consistente nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione richiesta dagli organi verificatori, ha natura di reato permanente, posto che la condotta di occultamento perdura sino al momento dell'accertamento fiscale. Mentre l'altra condotta incriminata dall'articolo 10, quella concernente la "distruzione" delle scritture contabili, si configura un reato istantaneo.

Per l'effetto, a fronte di condotta permanente iniziata sotto la vigenza della norma più favorevole, che sia proseguita sotto quella meno favorevole, dovrebbe trovare applicazione quest'ultima [cfr. Sezione I, 18 gennaio 2006, Ben Atmane ed altro; nonché, Sezione I, 29 settembre 2010, Lo Sicco].

**Omesso versamento di ritenute-** In materia di omesso versamento di ritenute, il reato previsto dall'**articolo 10 bis** è stato modificato nella portata, estendendosi il comportamento omissivo non più solo alle ritenute "certificate" [ossia risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti] ma anche a quelle "dovute" sulla base della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

Per l'effetto, la norma penale sembra dover trovare applicazione non solo quando il sostituto abbia effettuato la ritenuta e emesso la certificazione, ma, a differenza di quanto finora avveniva, anche quando il sostituto non abbia operato le ritenute ovvero non abbia rilasciato la certificazione ovvero, ancora, abbia rilasciato la certificazione in un momento successivo alla scadenza del termine per effettuare il versamento [cfr., invece, per il passato, Sezione III, 21 gennaio 2015, Patti].

In ogni caso, a prescindere dalla condivisibilità di tale interpretazione, è certo che il *novum* normativo facilita l'assolvimento dell'onere probatorio posto a carico dell'accusa, perché accredita la tesi che per la prova del reato sarebbe ora sufficiente l'acquisizione della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro, così superando quell'orientamento [peraltro non univoco] che finora si era espresso in senso contrario, sul rilievo che la presentazione del modello 770 poteva costituire solo indizio sufficiente o prova dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e dell'effettuazione delle ritenute, ma non poteva costituire elemento dimostrativo del tempestivo rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate, non contenendo tale modello alcuna dichiarazione in tal senso; cosicché, semmai, la prova doveva essere acquisita attraverso l'Agenzia delle Entrate, che dispone della documentazione dei sostituiti, ovvero mediante l'audizione dei sostituiti [cfr. Sezione III, 29 ottobre 2014, Rispoli, nonché Sezione III, 21 gennaio 2015, Patti].

E' stata peraltro innalzata [150.000 euro] la soglia di punibilità. Anche quest'ultimo intervento impone, per i fatti pendenti, una rinnovata valutazione sulla persistente rilevanza penale di fatti divenuti "sotto soglia" [rispetto alla previgente soglia di punibilità – 50.000 euro- cfr., peraltro, la sentenza della Corte costituzionale n. 100 del 2015, che ne aveva riconosciuta la legittimità].

**Omesso versamento di IVA.** - Corrispondendo all'esigenza della delega di ridurre l'ambito di intervento sanzionatorio penale, si introduce, nell'**articolo 10 ter**, che punisce l'omesso versamento di IVA, una soglia di punibilità, pari a 250.000 euro per ogni periodo di imposta [in precedenza, la soglia era di euro 50.000]. Per l'effetto, ritenendosi sufficienti per i fatti "sotto-soglia" le sole sanzioni amministrative di cui all'articolo 13 decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471 [sanzioni, queste, che si cumulano alla pena prevista dall'articolo 10 *ter* in caso di fatti anche di rilievo penale: cfr. Sezioni unite, 28 marzo 2013, Romano].

L'intervento, va detto, viene incontro alle problematiche di ragionevolezza e coordinamento che, come è noto, avevano portato la Corte costituzionale a dichiarare l'illegittimità costituzionale della formulazione originaria dell'articolo 10 *ter* "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".

L'innalzamento della soglia di punibilità pone, per i fatti pendenti, la già evidenziata esigenza di rinnovata valutazione in ordine alla persistente rilevanza penale.

**Indebita compensazione.** - L'**articolo 10 quater**, che punisce la condotta dell'omesso versamento dell'imposta dovuta, mediante l'utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, è stato "riscritto" anche a seguito dell'intervenuta riformulazione dell'articolo 10 *bis*, cui il testo originario faceva richiamo.

Rispetto al testo previgente sono rimaste immutate le sanzioni e la soglia di punibilità [importo annuo superiore ad euro 50.000] quanto alla condotta di chi utilizzi in compensazione crediti non spettanti.

Mentre per chi utilizzi in compensazione crediti inesistenti è stata prevista una sanzione più elevata, mantenendosi peraltro la stessa soglia di punibilità [importo annuo superiore a 50.000 euro].

Giova ricordare che la compensazione presa in considerazione dalla norma non è solo quella "orizzontale", tra crediti e debiti di imposta di diversa natura, ma anche quella "verticale", relativa cioè a crediti e debiti afferenti alla medesima imposta [Sezione III, 11 dicembre 2010, Ragosta ed altri].

E giova ancora ricordare che le condotte incriminate dall'articolo 10 *quater* sono diverse ed ulteriori rispetto a quella punita solo con sanzione amministrativa dall'articolo 27,

comma 18, del decreto legge 29 novembre 2008 n. 185, convertito nella legge 28 gennaio 2009 n. 2, relativa all'“utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute” [cfr. Sezione III, 11 dicembre 2010, Ragosta ed altri].

**La confisca del profitto.** - Notevoli problemi pone il nuovo **articolo 12 bis** dedicato alla confisca anche per equivalente del prezzo o del profitto del reato nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti “per uno dei delitti” previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000.

La disposizione ha, 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 definita “extravagante” finora contenuta nell'**articolo 1, comma 143 della legge 24 dicembre 2007 n. 144 [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* c.p. ai reati tributari 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.

[“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 codice penale”].

Quanto all'ambito di operatività, il *novum* normativo non presenta allora particolari novità, al di là della diversa tecnica normativa utilizzata per indicare i reati presupposti, legittimanti la confisca [alla indicazione nominativa, 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].

Si impongono però, già in premessa, alcune considerazioni.

In primo luogo, l'improprietà della previsione normativa allorquando fa riferimento alla confiscabilità [anche] del “**prezzo**” del reato, nozione inevocabile allorquando si verta in ipotesi di reato tributario [cfr. Sezioni unite, 3 luglio 1996, Chabni Samir, laddove si è precisato che, in tema di confisca, il prodotto del reato rappresenta il risultato, cioè il frutto che il colpevole ottiene direttamente dalla sua attività illecita; il profitto, a sua volta, è costituito dal lucro, e cioè dal vantaggio economico che si ricava per effetto della commissione del reato; mentre il prezzo, infine, 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]. Il prezzo del reato, così inteso, infatti, è nozione che non riguarda i reati tributari.

In secondo luogo, in ordine all'ambito di applicazione della confisca *de qua* e del sequestro preventivo finalizzato all'adozione della misura ablativa, è utile richiamare alcuni pertinenti principi giurisprudenziali tuttora applicabili:

- il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente previsto in materia di reati tributari soddisfa una finalità di tipo sanzionatorio-ablatorio, onde non richiede la dimostrazione dell'esistenza di specifiche esigenze cautelari, essendo sufficiente soltanto il *fumus criminis* e la corrispondenza tra il valore dei beni oggetto del sequestro ed il profitto o il prezzo dell'ipotizzato reato tributario [Sezione III, 24 giugno 2014, Bolchi]

- in tema di reati tributari, il profitto assoggettabile alla confisca, anche nella forma per equivalente, è integrato 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 recente, Sezione III, 30 aprile 2015, Giussani ed altro]; cosicché, volendo esemplificare, relativamente al reato di omesso versamento di IVA, previsto dall'articolo 10 *ter* del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74, 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].

- 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 nella disponibilità della persona giuridica. Mentre, solo in caso di impossibilità, anche solo transitoria, del sequestro diretto del profitto del reato, è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona giuridica per reati tributari da costoro commessi [cfr. Sezioni unite, 30 gennaio 2014, Gubert; nonché, di recente, Sezione III, 28 maggio 2015, Spav prefabbricati spa]. Ciò con la precisazione che il sequestro diretto del "profitto" (corrispondente all'ammontare dell'imposta evasa, comprensivo del mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni dovute in seguito all'accertamento del debito tributario), 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.) [cfr. Sezione III, 30 aprile 2015, Giussani che, proprio da queste premesse, ha annullato con rinvio l'ordinanza di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente eseguito a carico degli amministratori della società, chiamati a rispondere dell'illecito tributario, senza che fosse stata prioritariamente indagata l'esistenza nel patrimonio della società, debitore dell'imposta evasa, di beni direttamente o indirettamente riconducibili al profitto del reato].

E ciò con l'ulteriore precisazione che, poiché in materia di reati tributari non è prevista la responsabilità dell'ente *ex* decreto legislativo n. 231 del 2001, non è 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, giacché, in tale evenienza, la trasmigrazione del profitto del reato in capo all'ente non si

atteggerebbe 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 [cfr. Sezioni unite, 30 gennaio 2014, Gubert, nonché, Sezione III, febbraio 2014, Proc. Rep. Trib. Genova in proc. Masi].

**Le questioni dubbie.** - Ciò detto, vanno affrontati alcuni aspetti problematici indotti dalla nuova formulazione normativa.

La novità più importante e problematica è, in effetti, contenuta nel comma 2 del nuovo articolo 12 *bis* 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 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.

**L'impegno del contribuente: contenuto.-** 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 soddisfacente 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, come si è visto, soddisfano una importante finalità di tipo sanzionatorio-ablatorio.

**Impegno e sequestro.** - Vale piuttosto osservare, venendo al secondo profilo, che un accordo in tal senso, laddove positivamente valutato, non solo varrebbe per paralizzare la confisca, ma potrebbe **riverberare i propri effetti anche sul sequestro preventivo**.

Non ovviamente nel senso che l'impegno assunto potrebbe impedire l'adozione del sequestro, che, anzi, se ancora da adottare, dovrebbe esserlo doverosamente, giacchè la confisca di che trattasi ha carattere obbligatorio.

Ma nel senso che se l'impegno sia seguito da subito 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.

Si citano, sotto diversi profili, le seguenti decisioni, che conservano persistente validità interpretativa:

Sezione III, 30 aprile 2015, Giussani ed altro:

“In tema di reati tributari, il sequestro 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, giacchè solo quest'ultimo fa venir meno la ragione giustificativa della misura ablatoria. A tal riguardo, va comunque tenuto conto dell'eventuale esistenza di un concordato preventivo omologato, laddove nello stesso sia inserito integralmente il debito tributario, trattandosi di circostanza rilevante ai fini del *fumus* necessario per disporre o mantenere il sequestro”

Sezione III, 15 aprile 2015, Aumenta:

“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”.

Sezione III, 29 ottobre 2014, Rispoli:

“In tema di reati tributari, in caso di sequestro finalizzato alla confisca per equivalente del profitto del reato, qualora sia stato perfezionato un accordo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito tributario, il vincolo cautelare 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”.

Sezione III, 23 ottobre 2012, Proc. Rep. Trib. Firenze in proc. Zampieri:

“In tema di reati tributari, in caso di sequestro finalizzato alla confisca per equivalente del profitto del reato, la parziale restituzione all'Erario del profitto del reato legittima il ridimensionamento del *quantum* sottoposto alla misura cautelare (da queste premesse, la Corte, rigettando il ricorso del pubblico ministero, ha ritenuto corretto che il tribunale del riesame avesse parzialmente accolto l'impugnazione dell'indagato disponendo la restituzione al medesimo di parte delle somme sequestrate, e ciò in ragione dell'avvenuto accoglimento da parte dell'Agenzia delle entrate della proposta di accertamento con adesione, basata su un diverso calcolo dell'ammontare dell'imposta evasa ed accompagnata dal contestuale versamento all'erario, proprio in ragione della procedura di adesione, di una somma corrispondente all'importo oggetto del parziale dissequestro)”.

Sezione III, 19 giugno 2012, Paulin:

“In tema di reati tributari, in caso di sequestro finalizzato alla confisca per equivalente del profitto del reato, la restituzione all'Erario del profitto del reato fa venir meno lo scopo perseguito con la confisca e, prima di essa, con il sequestro ad essa strumentale, che non possono riguardare le somme che abbiano già formato oggetto di restituzione. Peraltro, il mero accordo con l'amministrazione finanziaria per il pagamento rateale dell'obbligazione tributaria, anche se in ipotesi seguito dal pagamento di alcune rate e dal rilascio di una polizza fideiussoria per il pagamento del resto, non fa venir meno le ragioni del sequestro, che potranno venire meno solo con il completamento del



pagamento rateale concordato. Piuttosto, il pagamento delle rate, nel tempo, potrà giustificare la richiesta di revoca parziale per un valore corrispondente al versato, dovendosi escludere la possibilità della successiva confisca per il valore effettivamente restituito”

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 indagato/imputato e l'amministrazione finanziaria per il pagamento rateale del dovuto, con riferimento alla confisca è ovvio che l'avvenuta integrale sanatoria della posizione debitoria fa venire meno lo scopo della confisca escludendone l'applicazione e, quindi, una inaccettabile duplicazione sanzionatoria (è la ragione valorizzata in precedenza dalla Corte di cassazione per escludere dubbi di costituzionalità: 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 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.**

Tale ultima conclusione, giustificante solo una progressiva riduzione del sequestro in parallelo con i pagamenti rateali, non muterebbe, in linea con la richiamata giurisprudenza, neppure nell'ipotesi in cui l'accordo per la rateizzazione sia stato accompagnato dal rilascio di una fideiussione, ove si considerino le ragioni del sequestro preventivo finalizzato alla confisca (che mira a sottrarre all'autore del reato il profitto del reato) e quelle completamente diverse che sono alla base del sequestro conservativo *ex* articolo 316 c.p.p. (garanzia per il pagamento della pena pecuniaria e delle spese processuali, nonché per l'adempimento delle obbligazioni civili), dove invece possono trovare applicazione gli istituti della cauzione e della fideiussione. Poiché il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente si giustifica con la necessità di sottrarre alla disponibilità dell'imputato una somma pari a quella del profitto, per impedire che l'autore del reato continui ad usufruire di quello che è stato il profitto del reato, tale scopo non potrebbe essere raggiunto con la fideiussione, in quanto tale garanzia lascerebbe il patrimonio dell'imputato invariato perché ad essere sottoposto a sequestro finirebbe denaro del garante, con effetti non soddisfattivi della finalità della misura cautelare.

**La tempistica.** Resta da approfondire, in questa prospettiva, il terzo profilo di interesse: quello della **tempistica dell'“impegno” del contribuente**, rispetto soprattutto alla 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.

Non è espressamente previsto un termine entro cui il contribuente 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 di confisca [solo semmai limitato nel *quantum* a fronte di un pagamento rateale].

L'impegno del contribuente, 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 c.p.p.].

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 c.p.p.], 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 [cfr. 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 c.p.p., avvalendosi soprattutto dei poteri anche istruttori di cui ai commi 4 e 5 di detta norma].

**L'impegno nell'applicazione degli istituti favorevoli la resipiscenza del contribuente.**- Per completezza, va affrontata un'altra questione correlata agli effetti ed al contenuto dell'"impegno" del contribuente a pagare il proprio debito tributario.

E' tematica di rilievo allorché si tratti di dover fare applicazione degli istituti di favore di cui agli articoli 13 e 13 *bis* , già esaminati *supra*.

In quella occasione si è accennato alla questione della sorte del sequestro nel caso in cui il contribuente chiede il dissequestro, totale o parziale, dei beni proprio al fine di soddisfare la pretesa dell'erario, magari al fine di potersi anche giovare della causa di non punibilità del pagamento del debito tributario [articolo 13] ovvero di giovarsi dell'attenuante speciale [articolo 13 *bis*].

Si è già detto che nulla osta all'accoglimento dell'istanza, in applicazione del resto della generale applicazione del disposto dell'articolo 85 disp. att. c.p.p., 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.

Piuttosto, è qui da affrontare il tema del "contenuto" della richiesta di dissequestro.

Ebbene, è da ritenere corretto che tale richiesta per poter trovare accoglimento debba avere un contenuto coerente con le indicazioni di cui all'articolo 12 *bis*, 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.

**Il raccordo con la disciplina dell'abuso del diritto.** Una considerazione si impone per il raccordo sistematico di queste modifiche rispetto alla recente disciplina dell'**abuso del diritto in materia tributaria.**

Rileva, in proposito, la realizzata abrogazione dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 74 del 2000, che viene giustificata, nella Relazione di accompagnamento, proprio in ragione della innovata disciplina sull'abuso del diritto in materia tributaria, introdotta dal decreto legislativo 5 agosto 2015 n. 128, che, come è noto, ha introdotto l'articolo 10 *bis* nella legge 27 luglio 2000 n. 212.

L'articolo 10 *bis* cit. fornisce la definizione di abuso del diritto o elusione fiscale, qualificando come tale “una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”.

Si considerano a tal fine “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; specificandosi che costituiscono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, 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.

Si considerano, invece, “vantaggi fiscali indebiti” i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario

Tali operazioni, per l'effetto, non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

Peraltro, per quanto interessa l'AG penale, si afferma che le operazioni abusive, pur se sanzionabili in sede tributaria, “**non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie**”

La nozione normativa di abuso del diritto recepisce quella già fatta propria dalla giurisprudenza: cfr., in particolare, Sezioni unite civili, 23 dicembre 2008 n. 30055, Min. finanze c. Peruzzi s.p.a., secondo cui, in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

**Viene però esplicitamente superato quell'orientamento giurisprudenziale teso ad accreditare la rilevanza penale dell'abuso del diritto.**

In particolare, secondo tale orientamento, si era affermato che, in materia tributaria, nulla ostava, a livello di ordinamento nazionale ed europeo, alla rilevanza penale dell'abuso del diritto, in ragione del rispetto del principio di capacità contributiva (articolo 53, comma 1, della Costituzione) e del principio di progressività dell'imposizione (articolo 53, comma 2, della Costituzione), dovendosi desumere da tali principi che il contribuente non possa trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo in modo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale in mancanza di ragioni economicamente apprezzabili che possano giustificare l'operazione. Dal divieto di abuso del diritto discendeva, dal punto di vista tributario, l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretendesse di far discendere dall'operazione elusiva, del negozio utilizzato per ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta. Mentre, dal punto di vista penale, secondo tale prospettazione, discendeva la rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale che fossero state idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile, e ciò senza che potesse ipotizzarsi alcun contrasto con il principio di legalità: infatti, si sosteneva, che tale principio, pur non consentendo la configurabilità della generale fattispecie della truffa, non sarebbe stato invece ostativo alla configurabilità degli illeciti speciali tributari, basati sulla dichiarazione fiscale e sull'infedeltà contributiva, rispetto a quelle condotte che siano idonee a determinare elusivamente una riduzione o una esclusione della base imponibile [cfr., tra le altre, Sezione III, 6 marzo 2013. Proc. Rep. Trib. Roma in proc. Bova; nonché, Sezione IV, 20 novembre 2014, Bellavista Caltagirone, e Sezione V, 23 maggio 2013, Della Gatta]

**La custodia giudiziale dei beni sequestrati.-** E' di interesse, infine, la disposizione del nuovo **articolo 18 bis**, che fonda la possibilità [mera facoltà] di affidare in custodia giudiziale agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative i **beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000 e ad ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie.**

E' disposizione che, *mutatis mutandis*, richiama analoghe previsioni, previste in particolare in materia di sostanze stupefacenti [articolo 100 del dpr n. 309 del 1990], contrabbando doganale [articolo 301 *bis* del dpr 23 gennaio 1973 n. 43], reati informatici [articolo 86 *bis* disp. att. c.p.p.].

L'assegnazione in custodia non può essere disposta d'ufficio, ma presuppone ovviamente una richiesta, da rivolgere all' "autorità giudiziaria" [che procede]: l'utilizzazione di questa espressione, normalmente impiegata dal legislatore come comprensiva sia del pubblico ministero che del giudice, induce a ritenere che nel corso delle indagini preliminari competente a provvedere sulla richiesta sia il pubblico ministero.

Poiché l'affidamento in custodia dei beni sequestrati presuppone l'utilizzo degli stessi per finalità tipiche [esigenze operative degli organi dell'amministrazione finanziaria] occorre che l'organo richiedente faccia riferimento, nella richiesta, a questa finalità di impiego e alle esigenze operative che si vogliono soddisfare.

Tra i soggetti legittimati [organi dell'amministrazione finanziaria] possono rientrare anche gli organi di polizia specializzati [Guardia di finanza].

L'ampia formulazione della norma consente di affermare che la richiesta non deve essere necessariamente limitata agli organi dell'amministrazione finanziaria che abbiano seguito la vicenda incriminata, denunciandola alla AG o collaborando comunque nelle indagini penali.

Nel caso in cui la richiesta venga accolta, pur nel colpevole silenzio della norma (cfr., invece, per esempio, l'articolo 100, comma 3, del dpr 9 ottobre 1990 n. 309), è ovvio che tutti gli oneri relativi alla gestione siano posti a carico dell'ufficio o comando usuario, in particolare quelli relativi alla manutenzione.

La norma non disciplina puntualmente i provvedimenti che possono essere adottati dall'autorità giudiziaria sulla richiesta di affidamento in uso.

E' da ritenere che il provvedimento debba assumere la veste del decreto motivato (cfr., del resto, l'articolo 100, comma 1, del dpr n. 309 del 1990).

E' da ritenere, poi, che la richiesta possa essere rigettata non solo "per esigenze processuali" ostative, ma anche, ovviamente, perché infondata o inammissibile: per esempio, per difetto di idonee esigenze operative rappresentate alla AG.

Al riguardo, pare corretto sostenere che il provvedimento con cui l'autorità giudiziaria abbia disposto l'affidamento in custodia del bene o respinto la relativa richiesta sia *ex se* inoppugnabile [per utili spunti, Sezione VI, 15 gennaio 2003, Calliku].

Saranno invece impugnabili, secondo le regole ordinarie, i provvedimenti di sequestro, di convalida del sequestro e di rigetto della richiesta di restituzione delle cose sequestrate: la sorte delle eventuali impugnazioni avrà poi, evidentemente, influenza sull'affidamento in custodia del bene, nel senso che l'eventuale annullamento del provvedimento cautelare o l'eventuale ordine di restituzione del bene posto sotto sequestro importerà, implicitamente, la perdita di efficacia del decreto di affidamento ed il bene dovrà essere restituito all'avente diritto.

E' in tale ambito che gli eventuali terzi, che assumano la propria buona fede, l'estraneità al reato e la titolarità dei beni informatici, potranno far valere le proprie ragioni. Del resto, anche sotto tale profilo, la norma è colpevolmente carente (v., invece, l'articolo 100, comma 2, del dpr n. 309 del 1990 e la ivi prevista convocazione del terzo per la interlocuzione sul tema).

La rilevata inoppugnabilità anche del decreto con cui l'autorità giudiziaria abbia rigettato la richiesta di affidamento, non esclude, comunque, che questa possa essere reiterata, quando le condizioni ostative poste a fondamento del diniego siano ritenute non più sussistenti (per esempio, perché risultino soddisfatte le esigenze processuali che avevano indotto al rigetto della precedente richiesta).

E' da ritenere, comunque, che la scarsa disciplina procedimentale possa, anzi debba, essere integrata, nei limiti della compatibilità e in assenza di un'esplicita deroga, con quella contenuta nel codice di procedura penale e relativa ai sequestri nonché alla custodia ed alla restituzione delle cose sequestrate (cfr., in particolare, gli articoli 253 e

segg., 259 e segg. del Cpp, 82 e segg. delle disposizioni di attuazione del Cpp; nonché l'articolo 149 e segg. del dpr 30 maggio 2002, n. 115, contenente il testo unico sulle spese di giustizia).

\*\*\*

Si tratta di indicazioni a prima lettura, imposte dalla novità del tema e dalle numerose sollecitazioni avute in tal senso non solo dai colleghi.

Ogni suggerimento sarà gradito.

Ringrazio per l'attenzione.

Trento, 8 ottobre 2015

IL PROCURATORE DELLA REPUBBLICA  
*Giuseppe Amato*