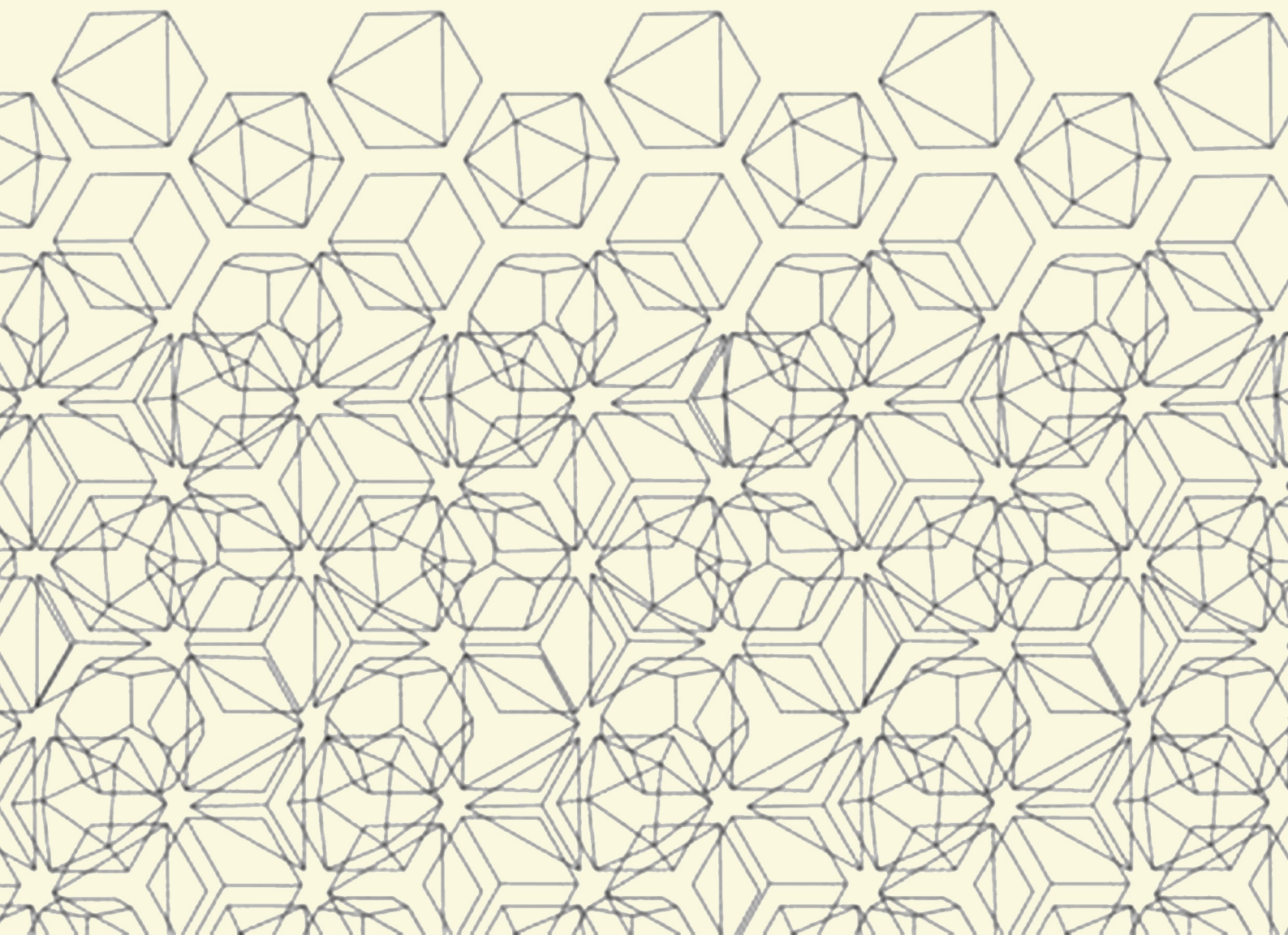


Fabio Di Vizio

**Giurisprudenza sistematica
di diritto penale tributario**

*Rassegna ragionata delle più recenti pronunce
della Corte di Cassazione in materia penal-tributaria
(ottobre 2016 - marzo 2021)*



**GIURISPRUDENZA SISTEMATICA
DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO**

*Rassegna ragionata delle più recenti pronunce della Corte di Cassazione
in materia penal-tributaria
(ottobre 2016-marzo 2021)*

FABIO DI VIZIO

*Sostituto Procuratore della Repubblica presso il
Tribunale di Firenze*

Collaborazione redazionale

Federico Falco *Magistrato ordinario in Tirocinio presso la Procura della
Repubblica presso il Tribunale di Firenze*

Giulia Selvi *Tirocinante ex art. 73 d.l. n. 69/2013 presso la Procura della
Repubblica presso il Tribunale di Firenze*

Firenze
2021

Sommario

Premessa: i pensieri della Cassazione nelle parole dei suoi giudici. 1

PARTE I

QUESTIONI DI DIRITTO SOSTANZIALE

Capitolo I

I REATI TRIBUTARI

1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ex art. 2 d.lgs. 74/2000.	3
1.1. Inquadramento e bene giuridico.	3
1.2. Soggetto attivo.	4
1.2.1. Reato proprio.	4
1.2.2. L'auto-emettitore di fatture false: i confini con la fattispecie dell'art. 3 d.lgs. n. 74/2000.....	4
1.2.3. Concorrente <i>extraneus</i>	8
1.2.4. Sul contributo concorsuale del consulente fiscale.	9
1.2.5. Sull'equiparazione dell'amministratore di fatto a quello di diritto.....	11
1.3. Condotta.....	11
1.3.1 Carattere bifasico.	11
1.3.2. La dichiarazione consolidata.	12
1.3.3. Le forme della falsità: l'inesistenza oggettiva, l'inesistenza qualitativa, l'inesistenza soggettiva, l'inesistenza giuridica dell'operazione, la falsità materiale.....	13
1.3.4. Rilievo penal-tributario delle operazioni soggettivamente inesistenti: ai fini IVA e ai fini delle imposte dirette.	15
1.3.5. Sulla compatibilità con la normativa a tutela degli interessi finanziari dell'Unione della nozione di operazione fittizia solo dal punto di vista soggettivo.....	18
1.3.6. Sul rilievo penale dell'identità individuale del soggetto e non delle diverse qualifiche, qualità o degli altri elementi connotanti il soggetto dell'operazione.	20
1.3.7. Sulla portata dell'inesistenza soggettiva e la diversa rilevanza a fini dell'IVA e delle imposte dirette.....	22
1.3.8. Sull'inesistenza giuridica e il caso dell'intermediazione illecita di manodopera.	25
1.4. Dolo.....	28

1.4.1. Sull'oggetto del dolo.	28
1.4.2. Sulla compatibilità tra il dolo specifico e il dolo eventuale.	28
1.5. Consumazione.	35
1.6. Rapporti con altri reati.	37
1.6.1. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.	37
1.6.2. Contravvenzione di cui all'art. 18 d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276.	41
1.6.3. Bancarotta impropria mediante operazioni dolose di cui all'art. 223, secondo comma, n. 2, l. fall.	42
2. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ex art. 3 d.lgs. 74/2000.	43
2.1. Inquadramento generale: soggetti attivi e condotta bifasica.	43
2.2. Mezzo fraudolento.	44
2.2.1. Il mendace visto di conformità o l'infedele certificazione tributaria previsti dagli artt. 35 e 36 del d.lgs. 9 luglio 1997 n. 241.	44
2.2.2. La registrazione in contabilità di una fattura recante lo stesso numero e la stessa data di altra fattura, non annotata, di importo superiore.	46
2.2.3. La dichiarazione consolidata.	46
2.2.4. L'illegale applicazione del cd. regime del margine.	48
3. Dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 74/2000.	50
3.1. Inquadramento generale.	50
3.2. Soggetti attivi.	53
3.2.1. Nelle società di persone.	53
3.2.2. Il sostituito.	55
3.3. Elemento oggettivo.	57
3.3.1. Presupposti della condotta: i proventi illeciti, i redditi diversi e le vincite presso case da gioco.	57
3.3.2. I caratteri della falsità.	63
3.3.3. Modifiche migliorative di norme extrapenali richiamate.	63
3.3.4. Le regole di giudizio dell'imponibile e dell'imposta evasa rilevanti per la fattispecie e le forme di configurabilità della stessa a seguito del d.lgs. n. 158/2015: artt. 4, c.1 bis e c.1 ter d.lgs. n. 74/2000.	65
3.3.5. Irrilevanza penale dell'abuso del diritto e residualità dell'istituto a seguito del d.lgs. n. 128/2015 e del nuovo art. 10 bis, c.13, l. n. 212/2000.	70
3.3.6. Irrilevanza penale della dichiarazione integrativa e della proroga ex art. 2, c.2 l. n. 44/1999 successiva alla presentazione della dichiarazione infedele.	75
3.4. Elemento soggettivo.	77

3.5. Rapporti con altri reati.....	80
4. Omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs. n. 74/2000.	81
4.1. Soggetti attivi.....	81
4.1.1. Prestanome.	81
4.1.2. Indelegabilità dell'adempimento del dovere dichiarativo.....	82
4.1.3. Stabile organizzazione e residenti in Italia.	83
4.2. Elemento oggettivo.....	87
4.2.1. Base imponibile e proventi illeciti.	87
4.2.2. Operazioni non esenti IVA in quanto non accessorie a quella di trasporto urbano di persone.....	90
4.2.3. Non necessità del danno economico.	91
4.2.4. Regole per la determinazione della base imponibile: costi e fatture passive non contabilizzate.	92
4.2.5. Soglia di punibilità.	94
4.3. Dolo.....	95
4.4. Consumazione.	99
4.5. Rapporti con altri reati.	101
5. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ex art. 8 d.lgs. n. 74/2000.	102
5.1. Soggetto attivo.	102
5.2. Elemento oggettivo.....	104
5.2.1. Il documento di trasporto internazionale o CMR.....	104
5.2.2. Fatture emesse a favore di ditte "cartiere" sul presupposto della falsa "dichiarazione di intento" per l'esportazione.	106
5.2.3. Fatture relative a cessioni all'esportazione.....	107
5.2.4. Fatture soggettivamente false quanto all'identità del prestatore.	108
5.2.5. Fatture per servizi di consulenza dirette a "coprire" l'erogazione di somme di denaro in esecuzione di un accordo corruttivo.....	109
5.2.6. Regole probatorie.	111
5.3. Elemento soggettivo.....	113
5.4. Circostanze e consumazione.....	114
5.5. Rapporti con altri reati.....	116
6. L'occultamento o distruzione di documenti contabili ex art. 10 d.lgs. n. 74/2000.....	118
6.1. Nozioni generali: reato di pericolo concreto, bene giuridico, assenza di soglie minime di evasione.	118
6.2. Soggetto attivo.	119
6.3. Elemento oggettivo.....	120

6.3.1. Presupposti della condotta: l'istituzione della documentazione contabile e la produzione di un reddito.....	120
6.3.2. Condotta.	121
6.3.3. Regole probatorie.	124
6.4. Elemento soggettivo.	125
6.5. Consumazione.	127
6.6. Profitto.....	128
6.7. Rapporti con altri reati.....	132
7. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate ex art. 10 <i>bis</i> d.lgs. n. 74/2000.	138
7.1. Evoluzione storica degli elementi costitutivi e dell'oggetto probatorio.....	138
7.2. Soggetto attivo.	139
7.2.1. I componenti del c.d.A. delle s.r.l.....	139
7.2.2. Gli amministratori "subentrati".	141
7.3. Elemento oggettivo.....	143
7.3.1. Gli elementi costitutivi nella formulazione anteriore al d.lgs. n. 158/2015.....	143
7.3.2. Regole probatorie relative alla soglia quale elemento costitutivo del reato.....	144
7.3.3. <i>Abolitio criminis</i>	155
7.4. Elemento soggettivo.	157
7.4.1. Dolo generico.	157
7.4.2. Gli spazi di configurabilità della forza maggiore e dello stato di necessità da crisi di liquidità.....	158
7.5. La portata scriminante del concordato preventivo o della transazione fiscale concordata.	161
7.5.1. La tesi che la riserva al provvedimento del tribunale di divieto o di non autorizzazione del pagamento dei debiti pregressi all'ammissione non ancora scaduti.	161
7.5.2. La tesi che la riconosce in caso di anteriorità dell'omologa della transazione concordata rispetto alla scadenza del versamento omesso.....	165
7.5.3. La tesi che la estende retroattivamente anche ai pregressi inadempimenti di obbligazioni tributarie scadute nell'intervallo fra la presentazione dell'istanza e l'ammissione.....	165
7.6. Consumazione	167
8. Omesso versamento dell'IIVA ex art. 10 <i>bis</i> d.lgs. n. 74/2000.....	167
8.1. Inquadramento.	167
8.2. Soggetti attivi.....	169
8.2.1. Gli amministratori della società consolidante.	169

8.2.2. I soci della s.n.c..	171
8.2.3. Nuovi liquidatori e amministratori “subentranti” e dolo eventuale.	172
8.2.4. L'ex amministratore sostituito “all'ultimo”.	174
8.2.5. Amministratore di fatto e prestanome.	175
8.3. Elemento oggettivo.....	176
8.3.1. Soglia: computo e abrogazioni parziali.....	176
8.3.2. Gli effetti della rateizzazione sulla configurabilità del reato..	178
8.3.3. Gli effetti della procedura di concordato preventivo sulla configurabilità del reato: l'istanza, l'ammissione, il divieto di pagamento.	179
8.4. Elemento soggettivo.	180
8.4.1. Dolo generico.	180
8.4.2. Il valore esimente della crisi di liquidità: contrasti giurisprudenziali.	182
8.4.3. Regole probatorie.	187
8.5. Rapporti con altri reati.	188
9. Indebita compensazione ex art. 10 quater d.lgs. n. 74/2000	190
9.1. Soggetto attivo	190
9.2. Elemento oggettivo.....	191
9.2.1. Crediti inesistenti e non spettanti.....	191
9.2.2. Compilazione del mod. F24.	192
9.2.3. Computo della soglia: le esegesi in campo.	192
9.2.3.1. La tesi minoritaria che limita la soglia al mancato pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.	192
9.2.3.2. La tesi maggioritaria che riferisce la soglia all'ammontare dei crediti non spettanti o inesistenti indebitamente utilizzati in compensazione, anche con risparmio indebito di somme dovute a titolo previdenziale e assistenziale.....	194
9.2.4. Accollo e illecita compensazione.	201
9.2.5. Limite di compensabilità dei crediti previsto dall'art.34 l. 23 dicembre 2000, n. 388.	202
9.3. Elemento soggettivo	205
9.4. Consumazione.	205
9.5. Profitto.....	206
9.6. Rapporti con altri reati.....	207
10. Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000.....	207
10.1. Presupposti ed effetti della condotta.	207

10.1.1. Credito erariale di ammontare complessivo superiore a cinquantamila (per capitale e/o interessi o sanzioni) relativo ad imposte sui redditi o sul valore aggiunto al momento del compimento dell'atto, suscettibile di essere azionato coattivamente.	207
10.1.2. Segue: azionabilità coattiva della pretesa erariale quantunque infondata.....	208
10.1.3. Segue: altruità del bene.....	209
10.1.4. Valore del bene sottratto alla garanzia.....	210
10.1.5. Incapienza del patrimonio residuo.....	211
10.2. Condotta.....	212
10.2.1. Alienazione simulata.	212
10.2.2. Nozione di atto fraudolento.....	216
10.3. Il profitto.....	225
10.4. Rapporto con altri reati.....	226

Capitolo II

TEMI e DISPOSIZIONI COMUNI

1. Posizioni soggettive.	229
1.1. Amministratore di fatto di ente schermo.	229
1.2. Il consulente.....	230
1.3. Casi di inoperatività della deroga alla regola del concorso prevista dall'art. 9 d.lgs. n 74/2000.....	230
2. Le pene accessorie ex art. 12 d.lgs. n. 74/2000.....	233
2.1. La controversa questione della durata.	233
2.1.1. A favore della determinazione concreta ex art. 133 c.p. senza necessaria correlazione con la pena principale.	233
2.1.2. A favore della uniformità rispetto alla pena principale.....	234
2.2. I reati ai quali conseguono le pene accessorie.	236
3. Cause di non punibilità.....	237
3.1. Diversità tra compensazione legale e pagamento ex art. 13 d.lgs. n. 74/2000.	237
3.2. Causa sopravvenuta di esclusione della punibilità ex art. 13 d.lgs. n. 74/2000: differenze con le scriminanti.	238
3.3. Applicabilità temporale della causa sopravvenuta di esclusione della punibilità ex art. 13 d.lgs. n. 74/2000.....	240
3.4. Termine ex art. 13, c.3 d.lgs. n. 74/2000.....	246
3.5. Efficacia della causa di non punibilità dello scudo.....	247
3.6. Non punibilità per particolare tenuità del fatto ex art. 131 bis c.p..	248

3.7. L'accertamento con adesione a seguito dell'art. 25 d.lgs. n. 74/2000.....	253
4. Le circostanze del reato.....	254
4.1. L'attenuante ex art. 13 bis d.lgs. n. 74/2000.....	254
4.2. L'aggravante ex art. 13 bis, comma 3, d.lgs. n. 74/2000.....	257
5. La prescrizione.....	259
5.1. La fine della saga Taricco.....	259
5.2. I tentativi della Cassazione di definire la portata dei principi affermati dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande sezione, Taricco dell'8 settembre 2015, C-105/14.....	260

PARTE II
QUESTIONI DI DIRITTO PROCESSUALE

Capitolo I
TEMI E DISPOSIZIONI COMUNI

1. Il patteggiamento e la previsione dell'art. 13 bis, comma 2, d.lgs. n. 74/2000.....	265
1.1. La condizione di ammissibilità ex art. 13 bis, c.1, d.lgs. n. 74/2000 ed i reati interessati.....	265
1.1.1. Il dissidio rispetto all'accesso al rito in assenza dell'estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento degli importi dovuti oltre il caso dei reati ex artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1 del d.lgs. n. 74/2000. La tesi positiva.....	265
1.1.2. La tesi negativa.....	269
1.2. La tenuta costituzionale dell'art. 13 bis, comma 2, d.lgs. n. 74/2000.....	277
1.3. L'applicabilità temporale della condizione di ammissibilità.....	279
1.4. L'illegalità della pena per omessa applicazione della confisca....	280
2. La messa alla prova.....	281
3. Le disposizioni sulla competenza territoriale ex art. 18 d.lgs. n. 74/2000.....	283
3.1. La regola dell'art. 18, c.1 d.lgs. n. 84, le deroghe e il rapporto con la disciplina sulla connessione.....	283
3.2. I reati dichiarativi previsti dal Capo I del titolo II d.lgs. n. 74/2000: art. 18, c.2 d.lgs. n. 74/2000.....	285
3.3. I reati non dichiarativi.....	289
4. Le prove: regole probatorie e di utilizzabilità nel processo penale....	294
4.1. Precedente giudicato penale.....	294

4.2. Acquisizione al fascicolo processuale della dichiarazione fiscale del contribuente.	295
4.3. Accertamento induttivo.....	296
4.4. Le presunzioni tributarie.	298
4.5. La regola di giudizio del giudice penale rispetto all'applicazione delle regole fiscali: il diverso rilievo ai fini IVA e ai fini delle imposte sui redditi dei costi non contabilizzati e delle fatture passive non registrate.	302
4.6. Il significato probatorio del processo verbale di constatazione....	309
5. Casi nei quali è esclusa la nullità del decreto che dispone il giudizio per dedotta indeterminatezza o genericità del capo di imputazione (art. 429, c.2, c.p.p.).	312
6. Legittimazione alla costituzione parte civile.	313
7. Correlazione tra l'imputazione contestata e la sentenza (art. 521 c.p.p.).	313
8. Nullità della sentenza predibattimentale dichiarativa della prescrizione in appello con revoca della confisca.....	315
9. Presupposti e rispetto del <i>ne bis in idem</i> convenzionale ex art. 649 c.p.p. rispetto agli illeciti tributari presidiati da sanzioni amministrative e penali.	317
9.1. Diversità del fatto storico-naturalistico da considerare negli elementi costitutivi della triade condotta-nesso causale-evento.	317
9.2. Diversità fra la persona chiamata a rispondere in sede penale e quella sanzionata in via amministrativa.....	317
9.3. Connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta tra il procedimento amministrativo e quello penale per cui le due sanzioni costituiscono parte di un unico sistema.....	321
10. Efficacia della sentenza penale di assoluzione nel giudizio civile o amministrativo di danno (art. 652 c.p.p.).	325
11. Revoca della sentenza per abolizione del reato (art. 673 c.p.p.).....	326
12. Mandato di arresto europeo.	328

Capitolo II

MISURE CAUTELARI REALI e CONFISCHE

Sezione I

IL SEQUESTRO PREVENTIVO FINALIZZATO ALLA CONFISCA DIRETTA

1. La non estraneità al reato dell'ente beneficiario del profitto scaturente dall'altrui condotta illecita.	331
2. Il profitto monetario: profili temporali, onere della prova e contenuti oggettivi.	332

Sezione II

IL SEQUESTRO PREVENTIVO FINALIZZATO ALLA CONFISCA PER EQUIVALENTE

1. Caratteri di obbligatorietà ed irretroattività della confisca.....	340
1.1. Obbligatoria anche con la sentenza di patteggiamento senza accordo delle parti.....	340
1.2. Utilizzabilità degli accertamenti patrimoniali espletati in epoca successiva alla scadenza dei termini delle indagini preliminari.....	341
1.3. Limiti al potere del giudice di appello di disporla in mancanza di gravame del pubblico ministero.....	341
1.4. Poteri della Cassazione in caso di omessa applicazione della confisca ex art.12-bis del d. lgs. n. 74 del 2000: annullamento con rinvio.	343
1.5. Riservata agli Illeciti commessi dal 1.1.2008.	343
2. L'estensione dell'onere motivazionale dei presupposti legali e le forme di individuazione dei valori da confiscare.....	345
3. Il presupposto dell'impossibilità di ablazione del profitto diretto. ..	345
3.1. Costituzionalità del presupposto di ammissibilità del sequestro confiscatorio per equivalente.....	345
3.2. L'onere della prova, il grado di approfondimento delle verifiche, l'onere di allegazione di elementi contrari e il sequestro preventivo funzionale alla confisca a struttura "mista".	350
3.3. Il caso dell'intervenuto fallimento della persona giuridica.....	356
3.4. I casi della stabile organizzazione in Italia di società formalmente residente all'estero e della società-schermo.	357
3.5. Il caso degli elementi sintomatici dell'inesistenza di beni in capo all'ente e del profitto diretto già sottoposto a sequestro per altri reati.	360
4. Limiti di ammissibilità del sequestro finalizzato alla confisca per equivalente.	362
4.1. La competenza del tribunale del riesame sulla pignorabilità dei cespiti.	362
4.2. Beni del fondo patrimoniale familiare.	363
4.3. Unico immobile di proprietà o c.d. prima casa.....	364
4.4. Somme corrispondenti al triplo della pensione sociale giacenti sul conto corrente del destinatario della misura, i quattro quinti degli emolumenti retributivi e gli assegni di carattere alimentare.	366
4.5. L'importo massimo del profitto del reato.....	369
4.6. I beni intestati alla società incorporante.....	370
4.7. Acquisti effettuati in regime di separazione dei beni con provvista fornita dall'indagato.	372

4.8. Estensione per l'intero ammontare del profitto nei confronti di ciascun concorrente.	374
4.9. Su quota di immobile di piena proprietà dell'indagato.	375
4.10. Beni societari assoggettati alla procedura fallimentare.	376
5. La disponibilità dei beni.....	377
6. Questioni in punto di legittimazione alla richiesta di dissequestro.	378
6.1. Il terzo titolare formale di un patrimonio sottoposto a sequestro preventivo perché ritenuto nella effettiva disponibilità dell'indagato.	378
6.2. Legittimazione del curatore.	380
6.3. Terzo proprietario interessato alla restituzione.	381

Sezione III

DISPOSIZIONI COMUNI IN MATERIA DI SEQUESTRO E DI CONFISCA TRIBUTARIA

1. Reati presupposto.....	383
2. Profitto dei reati tributari.....	383
2.1. In via generale: risparmio economico al netto delle sanzioni... ..	383
2.2. Autonoma determinazione dell'importo del profitto confiscabile in ambito penale rispetto a quello definito in sede amministrativa....	388
2.3. Riducibilità del sequestro per versamenti rateali in presenza di autonomi titoli cautelari.....	391
3. Le condizioni di non operatività della confisca ex art. 12, c.2, d.lgs. n. 74/2000.	393
4. La questione dell'applicabilità al sequestro ex art. 12 bis d.lgs. n. 74/2000 delle disposizioni in materia di amministrazione e destinazione dei beni sequestrati e confiscati, nonché in materia di tutela dei terzi e di esecuzione del sequestro previste dal d.lgs. 6 settembre 2011 n. 159 (art. 104 bis, c.1, quater, c.p.p.).....	398
5. Inapplicabilità dell'art. 85 disp. att. c.p.p.....	406
6. I confini del ne bis in idem cautelare: casi di non preclusione del nuovo sequestro.	407
6.1. Valutazione nel successivo provvedimento di elementi precedentemente non esaminati perché non disponibili.	407
6.2. Esigenza cautelare diversa da quella inizialmente ipotizzata... ..	408
6.3. Sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta dopo annullamento di quello finalizzato alla confisca per equivalente. ...	408
7. Le vicende della confisca.....	413
7.1. Rapporti con la prescrizione della pretesa erariale.....	413
7.2. Esito positivo dell'affidamento in prova ai servizi sociali.	413
7.3. Esito positivo della messa alla prova.	415

8.Sospensione feriale.....	416
----------------------------	-----

Premessa: i pensieri della Cassazione nelle parole dei suoi giudici

Dopo la prima raccolta di pronunce di legittimità riferite al periodo 2015-2016¹, a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 128/2015 e del d.lgs. n. 158/2015, si ripropone quell'esperienza estendendola al lustro successivo, che pure ha registrato nuovi interventi riformatori² (d.l. 26 ottobre 2019 n. 124, conv., con modificazioni, nella l. 19 dicembre 2019, n. 157), con effetti ancora scarsamente distinguibili nel tessuto giurisprudenziale.

Molte le ragioni di una nuova rassegna ragionata di pronunce della Corte di Cassazione in materia penal-tributaria. Alcune teoriche, molte di ordine pratico. Le massime non bastano, rivelandosi sovente aride, strette entro i confini angusti, per quanto necessari, della sintesi; non di rado finiscono per risultare assertive, nella lapidaria condensazione di principi di diritto che non svelano la problematicità che aspirerebbero a risolvere. In questa nuova edizione della rassegna, perciò, si è avvertita l'esigenza di dare maggior respiro ai pensieri dei giudici della Cassazione, scoprendone i percorsi argomentativi più lucidi. D'altro canto, la lettura compiuta delle sentenze non sempre rientra nelle effettive possibilità dell'operatore: richiede un contesto propizio alla riflessione, il più delle volte impraticabile nei tempi serrati di svolgimento di qualsiasi funzione pubblica o attività professionale. Un'illustrazione più ampia della *ratio decidendi*, dunque, può risultare preziosa e forse decisiva per non travisare la portata dei *dicta* della Suprema Corte cogliendone il senso autentico, le interlocuzioni proposte dalle diverse parti processuali, vivificando il portato dei principi affermati senza dimenticare possibili prospettive evolutive dell'esegesi. In quest'ultimo ambito, del resto, senso di realtà impone di riconoscere che *non tutte le ragioni sono tali per sempre*, al pari dei torti.

Il diritto tributario presenta una consustanziale refrattarietà alla sistematicità, cosicché il titolo dell'opera rivela già in principio un'aspirazione troppo grande; riconoscere una logica di sistema che non di rado sfugge a chi guida le riforme e certo non può illudere d'essere governata appieno dagli esegeti; il diritto penale posto a protezione delle ragioni tributarie aveva maturato un'aspirazione a guadagnare certezza con gli interventi del 2015,

¹ Rassegna ragionata delle più recenti sentenze della Corte di Cassazione in materia penal-tributaria (gennaio 2015-settembre 2016), a cura di F. DI VIZIO, Scuola Superiore della Magistratura Struttura della Formazione Territoriale Decentrata del Distretto di Firenze, 3 settembre 2016,

² Per primi commenti cfr. F. DI VIZIO, *Reati tributari: il Decreto fiscale innalza le pene e abbassa le soglie*, in *Quotidiano Giuridico*, 7 novembre 2019; *Decreto fiscale: le nuove forme di contrasto patrimoniale dell'evasione*, in *Quotidiano giuridico*, 12.11.2019

anche se l'obiettivo appariva assai ingenuo, se non temerario³; in parte l'esperienza giurisprudenziale è valsa a confermare la prognosi.

Il senso di questa opera è però quello di aiutare a comprendere le tendenze evolutive in atto in seno alla giurisprudenza, con due avvertenze: non vi si troverà completezza di temi trattati né ricerca spasmodica di casistiche, quanto studio delle visioni ricostruttive oneste. Senza nascondere il contrasto irrisolto che interessa alcune tematiche, si cercherà di spiegare il pensiero con le parole della Cassazione e con il cuore delle sue pronunce.

Ultime avvertenze. Il perimetro temporale dell'analisi delle tendenze giurisprudenziali spazia dall'ottobre 2016 all'aprile 2021, in continuità con la precedente rassegna. All'enunciazione delle massime, segue l'illustrazione della *ratio decidendi* più aderente. All'indicazione del giudice estensore, si accompagna quella del rappresentante la Procura Generale della Cassazione, ma solo nei casi di dissenso, anche parziale. Per una ragione che non va trascurata; nelle conclusioni difformi non v'è sempre il segno dell'incertezza giuridica ma sovente la prima gemma delle nuove soluzioni che saranno preferite dai futuri interpreti.

Infine, un ringraziamento, rapido quanto sentito a Giulia e Federico, che hanno offerto una preziosa collaborazione al farsi di questa ricostruzione, senza sottrarre tempo allo studio di numerosi fascicoli e alla preparazione di numerose udienze: il diritto, in fondo, vive così, tra il tempo stretto degli uomini e l'immanente bisogno di giustizia della società.

³ Cfr. F. DI VIZIO, Questioni controverse e mito della certezza in materia di frodi fiscali, Relazione tenuta al Seminario organizzato dalla Fondazione per la Formazione forense dell'Ordine degli Avvocati di Firenze e dalla Camera Tributaria di Firenze: "La nuova disciplina dei reati tributari", 29 novembre 2017.

PARTE I
QUESTIONI DI DIRITTO SOSTANZIALE

Capitolo I
I REATI TRIBUTARI

1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ex art. 2 d.lgs. 74/2000

1.1. Inquadramento e bene giuridico

Sez. 3, Sentenza n. 1998 del 2020, est. Scarcella, in motiv.: «la fattispecie della dichiarazione fraudolenta, di cui all'art. 2 D.lgs. n. 74/2000, si connota come **quella più grave ontologicamente** in quanto non solo l'agente dichiara il falso, ma supporta la propria condotta mediante un "impianto contabile", o più genericamente documentale, diretto a sviare o ostacolare la successiva attività di accertamento dell'Amministrazione, avvalorando in modo artificioso l'inveritiera prospettazione di dati inseriti nella dichiarazione».

Sez. 3 Sentenza n. 53318 del 20/07/2018 Ud. (dep. 28/11/2018) rv. 274424 – 01, est. Rosi: «*In tema di reati tributari, il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, tutela l'interesse dello Stato a **riscuotere ciò che è dovuto** nell'ambito e nei limiti del diritto tributario*». In motivazione: «Va infatti ricordato che la struttura della fattispecie menzionata risulta unitaria: l'art. 2 del d.lgs. citato individua un reato commissivo, avendo il legislatore inteso rafforzare la tutela del bene giuridico protetto (così, SS.UU., n 1235/11 del 28/10/2010, Giordano), che si consuma nel momento della presentazione o della trasmissione in via telematica della dichiarazione nella quale sono indicati gli elementi passivi fittizi (cfr. Sez. 3, n. 37848 del 29/03/2017, Ferrario, Rv. 271044; Sez. 3, n. 52752 del 20/05/2014, Vidi e altro, Rv. 262358). La dichiarazione annuale, come è noto, è atto che realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo, ma definitivo dell'evasione di quanto dovuto in forza della dichiarazione stessa; infatti la dichiarazione annuale "fraudolenta", ossia non solo mendace, ma caratterizzata altresì da un particolare "coefficiente di insidiosità" per essere supportata da un impianto contabile o documentale fittizio e non corrispondente alla realtà delle operazioni commerciali poste in essere, costituisce di certo la fattispecie criminosa ontologicamente più grave. E' stato sottolineato che tale **delitto "di tipo commissivo e di mera condotta**, ha **natura istantanea** e si consuma con la presentazione della dichiarazione annuale"⁴ ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non avendo rilievo le dichiarazioni periodiche e quelle relative ad imposte diverse, "con la conseguenza che il comportamento di **utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, si configura come **ante factum** meramente strumentale e prodromico per la realizzazione dell'illecito. Ciò in quanto il delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. citato è posto a tutela dell'**interesse patrimoniale dello Stato a riscuotere ciò che**

⁴ L'art. 2 del d.lgs. 24 settembre 2015 n. 158 ha però soppresso le parole "annuali" in senso al primo comma dell'art. 2 d.lgs. n. 74/2000.

è **fiscalmente dovuto** e nell'ambito e nei limiti in cui è dovuto in forza del diritto tributario».

1.2. Soggetto attivo

1.2.1. Reato proprio

Sez. 3, Sentenza n. 1998 del 2020, cit., est. Scarcella, in motiv.: «...Soggetto responsabile è **colui che sottoscrive** la dichiarazione anche se lo stesso non ha partecipato alla fase antecedente di acquisizione e registrazione delle fatture relative ad operazioni inesistenti. [...] Sia la dottrina che la giurisprudenza sono concordi nel ritenere il delitto in argomento un reato "proprio": perché possa dirsi configurato è richiesto che il suo autore si trovi in una particolare posizione soggettiva, giuridica o di fatto, *recte* sia **titolare dell'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi o ai fini IVA**. §. 5.2. L'art. 1, lett. c), D.lgs. n. 74/2000 dispone chiaramente che per "dichiarazione" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, così escludendo ogni possibilità di far valere queste posizioni di sostanziale intermediazione come situazioni di estraneità rispetto alle responsabilità che con le dichiarazioni sono assunte».

1.2.2. L'auto-emettitore di fatture false: i confini con la fattispecie dell'art. 3 d.lgs. n. 74/2000

Sez. 3, Sentenza n. 11034 del 16/03/2017 Ud. (dep. 13/03/2018), Galterio, in motiv., in relazione all'interpretazione dell'art.9 d.lgs. 74/2000: «Secondo l'impianto del decreto legislativo in esame l'**emissione** di fatture per operazioni inesistenti è **ipotesi autonoma e distinta** da quella, ad essa specularmente, dell'utilizzazione fraudolenta delle medesime fatture che trasposte nelle dichiarazioni dei redditi o sul valore aggiunto, consentono un illecito risparmio di imposta. Quantunque le due ipotesi delittuose siano caratterizzate da un'evidente **complementarietà**, che si manifesta sia sotto il profilo della **condotta materiale**, atteso che all'emissione del documento fittizio corrisponde la relativa ricezione ed il conseguente utilizzo in dichiarazione, sia sotto il profilo dell'**elemento soggettivo** posto che al fine di consentire a terzi l'evasione corrisponde il dolo specifico di evasione in capo all'utilizzatore, sia sotto il **profilo sanzionatorio** attesa l'identità delle pene in ragione tanto dei perniciosi effetti sul gettito tributario quanto delle significative interferenze nelle funzioni di accertamento degli organi competenti, ciò nondimeno le **due condotte criminose** risultano, a differenza della unificazione normativa operata nella previgente l. 516/1982 che le racchiudeva entrambe nell'art.4 lett. d), **ontologicamente incompatibili nelle rispettive strutture precettive**, così da escludere qualsivoglia possibilità di concorso dell'emittente con l'utilizzatore. La responsabilità penale conseguente alla violazione del precetto tanto dell'art.2 quanto dell'art.8 è sempre una responsabilità diretta, tanto è vero che secondo interpretazione giurisprudenziale univoca per l'emittente la successiva utilizzazione della fattura inesistente ai fini della dichiarazione fraudolenta

costituisce un post factum penalmente non rilevante, così come l'emissione della fattura falsa rappresenta per l'utilizzatore un antecedente prodromico alla successiva condotta di evasione, ma altrettanto privo di pregio penale. E' proprio la possibile interpretazione in chiave di complementarità tra le due fattispecie che ha indotto il legislatore ad introdurre un esplicito divieto: l'art.9 del decreto 74/2000, nel fissare un'esplicita deroga ai principi generali in tema di concorso di persone nel reato disciplinato dagli artt.110 ss. cod. pen., dispone che l'utilizzatore non possa essere chiamato a concorrere col diverso soggetto che ha accettato di provvedere all'emissione delle fatture inesistenti necessarie alla successiva realizzazione della frode che l'utilizzatore intende concretizzare mediante la presentazione di dichiarazioni infedeli e, di converso, che la persona che ha emesso le fatture inesistenti non possa essere chiamata a rispondere a titolo di concorso con la diversa condotta di utilizzazione posta in essere dal soggetto che le fatture ha ricevuto, iscritto in contabilità e incluso nella dichiarazione annuale. Pertanto, **il divieto imposto dall'art.9, presupponendo la diversità delle persone fisiche dell'emittente e dell'utilizzatore, non potrebbe mai trovare applicazione nella fattispecie in esame in cui la persona fisica che procede all'emissione delle fatture oggettivamente inesistenti e alla loro utilizzazione nelle dichiarazioni di imposta è la medesima**. Risulta infatti dall'impugnata sentenza che l'imputato non era un concorrente in reati materialmente commessi da altri, bensì il **soggetto** che, da un lato, **ha direttamente prodotto le fatture false, quale legale rappresentante o amministratore di fatto di una società**, e, dall'altro, **ha direttamente indicato tali fatture quali elementi passivi fittizi nella dichiarazione annuale di un'altra società, della quale era del pari amministratore**. Come già affermato da questa Corte **ciò che detta disposizione intende evitare non è la "doppia" punibilità della medesima condotta sostanziale, ma la punibilità della medesima persona una volta a titolo diretto per la propria condotta di utilizzazione delle fatture inesistenti e una seconda volta per concorso nella condotta di emissione delle medesime fatture posta in essere da altri, e viceversa** (Sez.3, n.19025 del 20/12/2012 - dep. 02/05/2013, Cetti Serbelloni, Rv. 255396; Sez. 3, n. 19247 del 08/03/2012 - dep. 21/05/2012, P.M. in proc. Desiati e altro, Rv. 25254501)».

Sez. F, Sentenza n. 47603 del 31/08/2017 Ud.(dep. 17/10/2017) Rv. 271033 – 01, est. Recchione, P.M. Di Nardo (Diff.): *«Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) è configurabile anche nel caso in cui la **falsa documentazione** venga **creata dal medesimo utilizzatore** che la faccia apparire come proveniente da terzi, poiché la "ratio" del reato di frode fiscale risiede nel fatto di punire colui che artificialmente si preconstituisce dei costi sostenuti al fine di abbattere l'imponibile, e non presuppone il concorso del terzo»;* in motiv.: «§. 1.1. Il collegio ritiene che l'elemento specializzante della fattispecie prevista dall'art. 2 del D.lgs. n. 74 del 2000 debba essere individuato nelle modalità della falsificazione della dichiarazione dei redditi attraverso la rappresentazione, con fatture o altri documenti, di operazioni inesistenti. È lo strumento con il quale si pone in essere la frode che caratterizza la fattispecie e la distingue sia dall'art. 8, che dall'art. 3 del D.lgs. n. 74 del 2000: tale strumento è, appunto la rappresentazione di operazioni non reali. L'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000, di contro, sanziona la condotta di chi emette a favore di altre fatture per operazioni inesistenti: la scelta di sanzionare autonomamente

tale condotta destinata ad essere assorbita nell'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 nella dimensione concorsuale ha richiesto la previsione di una espressa deroga alla operatività dell'art. 110 cod. pen. contenuta nell'art. 9 D.lgs. n. 74 del 2000. Infine: l'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 sanziona le condotte fraudolente "diverse" da quelle descritte nell'art. 2, come si evince con chiarezza dalla clausola di riserva che struttura la fattispecie. Tale delimitazione delle fattispecie trova conferma nella giurisprudenza secondo cui il dettato normativo che caratterizza l'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 «si limita ad affermare che devono essere utilizzati documenti per operazioni in tutto o in parte inesistenti, per cui potendosi attestare la inesistenza con la creazione ex novo di un documento falso [...] o, del pari, utilizzando un documento ideologicamente falso, emesso da altri a favore dell'utilizzatore, in entrambi i casi va riconosciuta la concretizzazione della violazione de qua» (Cass. sez. 3 n. 48498 del 24/11/2011, Rv 251626). La cassazione ha anche individuato i parametri che devono essere presi in considerazione per effettuare la diagnosi differenziale tra le fattispecie previste dagli art. 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 chiarendo che «per le condotte previste dal D.lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 e 3 ad un nucleo comune, costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, si aggiungono, in chiave specializzante, da un lato, l'utilizzazione di fatture e documenti analoghi, relativi ad operazioni inesistenti, e, dall'altro, una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie congiunta con l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento. Peraltro, l'ipotesi di cui all'art. 3 prevede una soglia minima di punibilità e la falsità posta a base della dichiarazione fraudolenta in esso prevista può essere sia materiale che ideologica, e trova applicazione quando il fatto non è previsto dall'art. 2 (Cass. 23/3/07, n. 12284» (Cass. sez. 3 n. 48498 del 24/11/2011, Rv 251626). Pertanto: **«il delitto di dichiarazione fraudolenta, mediante l'uso di fatture fittizie, non presuppone che il documento utilizzato debba necessariamente essere emesso da terzi compiacenti, ben potendo essere creato ex novo dall'utilizzatore stesso, facendo apparire la provenienza da terzi**, in quanto la ragione della norma sta nel fatto di punire colui che artificiosamente si preconstituisce dei costi sostenuti, al fine di abbattere l'imponibile, e non presuppone il concorso del terzo» (Cass. sez. 3 n. 48498 del 24/11/2011, Rv 251626; cass. sez. 3 n. 9673 del 9/02/2011, rv 249613; Cass. sez. 3, n. 52752 del 20/5/2014, Rv 262358). Il collegio non ignora l'orientamento che limita l'operatività dell'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 ai casi in cui le fatture per l'operazione inesistente sia stata emessa da terzi (Cass. sez. 3 n. 12720 del 14/11/2007, Rv. 239340). Tale interpretazione non si ritiene tuttavia condivisibile in quanto, non coerente con il dato normativo e fondata sullo sviluppo di una interpretazione diretta a definire l'ambito di operatività dell'art. 8 del D.lgs. n. 74 del 2000 secondo la quale tale articolo «nel sanzionare l'emissione di fatture per operazioni inesistenti "al fine di consentire l'evasione a terzi", prevede evidentemente che l'emittente sia un soggetto "terzo" rispetto al beneficiario della frode, il quale rilascia a proprio nome un documento di spesa non veritiero»; si precisava che «la falsità punita dalla norma è una falsità ideologica, e non materiale. La conclusione è avvalorata dalla continuità normativa con la disciplina previgente; infatti, l'art. 4, cc. 1, del D.L. n. 429/1982 sanzionava autonomamente alla lett. a) il rilascio di documenti contraffatti o alterati, o loro allegazione alle dichiarazioni dei redditi, distinguendo nettamente la fattispecie in questione dall'emissione di fatture infedeli di cui alla successiva lett. d)» il che conduceva a ritenere che «la condotta di contraffazione trova ora (parziale) riscontro non nell'art. 8, ma nell'art. 3 del D.lgs. n. 74/2000, che contempla l'infedeltà della

dichiarazione occultata da una "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie" mediante utilizzo di "mezzi fraudolenti"». (Cass. sez. 1 n. 32493 del 20/02/2004, Rv. 229282). Come si apprezza dal percorso motivazionale che caratterizza tale decisione, il tema trattato non è quello della necessaria provenienza da terzi della fatture per operazioni inesistenti utilizzate per la falsificazione della dichiarazione punita dall'art. 2, ma piuttosto quello della individuazione degli elementi per effettuare la diagnosi differenziale tra l'art. 8 e l'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000; ed è in tale prospettiva che si evidenzia che la condotta descritta dall'art. 8 è connotata dall'alterità tra l'emittente e l'utilizzatore, mentre l'art. 3 è diretto a sanzionare le condotte genericamente fraudolente che incidono sulla veridicità della dichiarazione (sull'area di operatività dell'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000: Cass. sez. 3 n. 8962 del 01\12\2010, dep. 2011, rv 249689). L'approdo giurisprudenziale in questione lumeggia un tratto essenziale della fattispecie prevista dall'art. 8, ovvero la strumentalità dell'emissione delle fatture per operazioni inesistenti alla presentazione di una dichiarazione falsa da parte di terzi. La fattispecie prevista dall'art. 2, invece, sanziona più in generale, la falsificazione della dichiarazione dei redditi che si consuma attraverso la rappresentazione di operazioni inesistenti, essendo indifferente che la documentazione falsa provenga dallo stesso autore della dichiarazione piuttosto che da terzi. La delimitazione tra le varie fattispecie è, infine, chiarita in modo espresso dalla clausola di riserva contenuta nell'art. 3, che rivela la scelta legislativa di ritenere il reato descritto in tale articolo residuale rispetto a quello previsto dall'art. 2 dello stesso testo normativo. 4 1.2. Si ritiene in conclusione che la fattispecie prevista dall'art. 2 del d.lgs. 74 del 2000 sanziona i comportamenti che si risolvono nella presentazione di una dichiarazione dei redditi che rappresenti operazioni inesistenti, nulla rilevando che le fatture o i documenti che attestano tali operazioni siano creati dalla stessa persona che presenta la dichiarazione o da terzi; laddove la fattispecie prevista dall'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 è, invece, diretta a sanzionare i residui comportamenti f i fraudolenti diversi da quelli "speciali" descritti nell'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000».

Massime precedenti conformi: n. 48498 del 2011 Rv. 251626 - 01.

Sez. 3, Sentenza n. 1998 del 2020, in motivazione: «**Irrilevante è l'origine della fattura falsa:** essa può essere stata emessa da un terzo ovvero autoprodotta dallo stesso soggetto che la utilizzerà successivamente in dichiarazione. In passato si era ritenuto che questa seconda ipotesi non potesse configurare la fattispecie penale, ricorrendo la stessa solo in presenza di falsità ideologica e non anche materiale. Tale orientamento è stato superato dalla giurisprudenza che ha valorizzato l'importanza che assume ai fini della configurazione del reato la artificiosa creazione del costo, a prescindere dalla cooperazione di un terzo».

Sez. 1, 14820/2020, est. Siani, in motiv.: «E' stato, infatti, ripetutamente affermato che integra il reato di cui all'art. 2, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, e non già la diversa fattispecie di cui all'art. 3 dello stesso d.lgs., l'utilizzo, ai fini dell'indicazione di elementi passivi fittizi, di **fatture false non solo sotto il profilo ideologico**, in riferimento alle operazioni inesistenti ivi indicate, ma anche **sotto il profilo materiale**, perché apparentemente emesse da ditta in realtà inesistente. Quindi, il reato di frode fiscale ex art. 2 d.lgs. cit. si configura ogniqualvolta il contribuente, per effettuare una dichiarazione fraudolenta, si

avvalga di fatture o altri documenti che attestino operazioni non realmente effettuate. Tale reato sussiste anche nel caso in cui la falsa documentazione venga creata dal medesimo utilizzatore che la faccia apparire come proveniente da terzi, in quanto la ratio del reato di frode fiscale è da individuarsi nell'esigenza di punire colui che artificiosamente si preconstituisce i costi sostenuti al fine di abbattere l'imponibile ed essa non implica il concorso del terzo. Non rileva, di conseguenza, per l'integrazione della fattispecie incriminatrice la circostanza che la falsità sia di natura ideologica o di natura materiale e, nella nozione di "altri documenti", rientrano tutti quelli aventi, ai fini fiscali, valore probatorio analogo alle fatture, quali, fra gli altri, le ricevute fiscali e i documenti da cui risultino spese deducibili dall'imposta, come le ricevute per interessi sui mutui, le schede carburanti e le ricevute per spese mediche (Sez. F, n. 47603 del 31/08/2017, Morini, Rv. 271033; Sez. 3, n. 2156 del 18/10/2011, dep. 2012, Tossa, Rv. 251877; Sez. 3, n. 9673 del 09/02/2011, Chen, Rv. 249613)».

1.2.3. Concorrente extraneus

Sez. 3, Sentenza n. 14497 del 18/10/2016 Cc.(dep. 24/03/2017) Rv. 269392 – 01, est. Liberati, P.M. Birritteri (Diff.): *«In tema di reati tributari, è configurabile il concorso nel reato di cui all'art. 2 D.lgs. n. 74 del 2000 di coloro che - pur essendo estranei e non rivestendo cariche nella società a cui si riferisce la dichiarazione fraudolenta - abbiano, in qualsivoglia modo, **partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito all'amministratore della società, sottoscrittore della predetta dichiarazione, di avvalersi della documentazione fiscale fittizia, non ostando a ciò la natura istantanea del reato. (Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto esente da censure la sentenza che aveva affermato la responsabilità dell'imputato che, seppure cessato dalla carica di amministratore all'atto della presentazione della dichiarazione, era stato comunque coinvolto nell'operazione volta a creare il meccanismo fraudolento, avendo contribuito a predisporre e far approvare il bilancio contemplante fatture relative ad operazioni inesistenti)»; in motivazione: «nonostante il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture introdotto dalla normativa del 2000 si consumi nel momento di presentazione della dichiarazione (cfr., tra le altre, da ultimo, Sez. 3, n. 52752 del 20/05/2014, Vidi, Rv. 262358; Sez. 2, n. 42111 del 17/09/2010, De Seta, Rv. 248499; Sez. 1, n. 25483 del 05/03/2009, Daniotti, Rv. 244155), tanto che tale delitto non è comunque punibile a titolo di tentativo, sicché esso può considerarsi perfezionato solamente con la condotta di presentazione della dichiarazione e non già nel momento in cui i documenti vengano registrati in contabilità (da ultimo, Sez. 3, n. 52752 del 20/05/2014, Vidi, Rv. 262358, citata; Sez. 3, n. 14855 del 19/12/2011, Malagò, non massimata; Sez. 3, n. 626 del 21/11/2008, Zipponi, Rv. 242343), è, comunque, in astratto, **possibile concepire in capo ad un extraneus** (quale era, infatti, il M., non più amministratore della Cooperativa A., al momento della presentazione della dichiarazione) il concorso nel reato proprio di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, **in caso di determinazione od istigazione alla presentazione della dichiarazione, non apparendo ostarvi, in via di principio, la natura di reato istantaneo** (così, in motivazione, Sez. 3, n. 23229 del 27/04/2012, Rigotti, Rv. 252999, in senso conforme Sez. F, n. 35729 del 01/08/2013, Agrama, Rv. 256579)».***

Sez. 3, n. 14815 del 30/11/2016 - dep. 27/03/2017, Palmiero, Rv. 269650 - 01 Est. Aceto, P.M. Spinaci (Parz. Diff.): «È configurabile il concorso nel reato di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 74 del 2000 di colui che - pur essendo estraneo e non rivestendo cariche nella società a cui si riferisce la dichiarazione fraudolenta - abbia, in qualsivoglia modo, **partecipato a creare il meccanismo fraudolento** che ha consentito all'amministratore della società, sottoscrittore della dichiarazione fraudolenta, di avvalersi della documentazione fiscale fittizia. (Fattispecie nella quale risultava che l'imputato, pur non beneficiando direttamente dell'utilizzo delle fatture false, aveva tuttavia dato un decisivo e volontario contributo alla realizzazione dell'illecito, commissionando egli ad una terza persona, che vi aveva provveduto dietro corrispettivo, i documenti da utilizzare nelle dichiarazioni fiscali, indicandone i destinatari e gli importi)».

Precedenti conf.: Sez. F, n. 35729 del 01/08/2013, Agrama, Rv. 256579; Sez. 3, n. 28720 del 10/03/2016, Riva, n. nn; Sez. 3, n. 9853 del 02/12/2015 - dep. 2016, Mondino, n.m.; successive conf.: Sez. 3, 13592/2019, est. Ferranti; Sez. 5, 15411/2020, Guardiano; Sez. 3, 34021/2020, est. Scarcella; Sez. 3, 5608/2021, est. Cerroni.

1.2.4. Sul contributo concorsuale del consulente fiscale

Sez. 3, n. 28158/2091, est. Corbo, in motiv., rispetto alla contestazione dell'affermazione della responsabilità penale nella parte relativa al contributo concorsuale ed all'elemento psicologico: «§. 5.1.1. Ai fini dell'esame delle censure proposte, è utile premettere che il **commercialista di una società può concorrere nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, agendo a titolo di dolo eventuale**. Innanzitutto, non risulta, almeno in giurisprudenza, alcuna controversia circa la **configurabilità del concorso del commercialista con il contribuente** né, in generale, nei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, né, più in particolare, nei reati connessi a dichiarazioni. Invero, sin dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 74 del 2000, si è affermato che il commercialista può concorrere, ex art. 110 cod. pen., nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, con l'emittente di queste ultime (Sez. 3, n. 28341 del 01/06/2001, Torturo, Rv. 219679-01). Lo stesso principio, inoltre, è stato affermato di recente in relazione al reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater d.lgs. n. 74 del 2000 (Sez. 3, n. 1999 del 14/11/2017, dep. 2018, Addonizio, Rv. 272713-01). Più volte, inoltre, sono stati dichiarati inammissibili o rigettati ricorsi avverso decisioni di condanna del commercialista di una società per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, quale concorrente con il legale rappresentante dell'ente (cfr., ad esempio, Sez. 3, n. 39873 del 16/04/2013, Proserpi, non massimata, citata dalla sentenza impugnata, nonché, di recente, Sez. 3, n. 7384 del 27/02/2018, dep. 2019, Di Carlo ed altri, non massimata). Per quanto concerne l'individuazione delle **modalità di partecipazione concorsuale rilevanti ex art. 110 cod. pen.**, poi, è sufficiente rilevare che, secondo il costante orientamento della giurisprudenza, il contributo causale del concorrente può manifestarsi attraverso **forme differenziate e atipiche della condotta criminosa non solo in caso di concorso morale ma anche in caso di concorso materiale**, fermo restando l'obbligo del giudice di merito di motivare sulla prova dell'esistenza di una reale partecipazione e di precisare sotto quale forma essa si sia manifestata, in rapporto di **causalità efficiente con le attività**

poste in essere dagli altri concorrenti (cfr., per un precedente in tema di concorso materiale, Sez. 4, n. 1236 del 16/11/2017, dep. 2018, Raduano, Rv. 271755-01, nonché, per precedenti in tema di concorso morale, Sez. U, n. 45276 del 30/10/2003, Andreotti, Rv. 226101-01, e Sez. 1, n. 7643 del 28/11/2014, dep. 2015, Villacaro, Rv. 262310-01). Relativamente al profilo della colpevolezza, è incontestato, e condivisibile, l'indirizzo secondo cui il **dolo specifico** richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è **compatibile** con il **dolo eventuale**, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'IVA (così, in particolare, Sez. 3, n. 52411 del 19/06/2018, B., Rv. 274104-01, e Sez. 3, n. 30492 del 23/06/2015, Danniani, Rv. 264395-01).

5.1.2. La sentenza impugnata afferma l'attribuibilità a L.N. T dei fatti di reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, commessi tra il 2005 ed il 2011, con riferimento alle dichiarazioni presentate per gli anni 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, sulla base di una pluralità di elementi. Si rappresenta, in primo luogo, che il ricorrente: a) era il consulente fiscale della "S.D. s.r.l." e di tutte le società facenti capo alla famiglia di A.C., alcune delle quali avevano anche sede presso il suo studio; b) era preposto alla cura dei rapporti dei componenti della famiglia C. con le società fiduciarie S.I. s.p.a. e S. s.p.a.; c) ha rappresentato le due società in alcune assemblee della società "S.D. s.r.l." ; d) curava, [...], la predisposizione dei bilanci di esercizio della società "S.D. s.r.l."; e) disponeva di un «accesso diretto in remoto al sistema informatico della società» per «ottenere dei report contabili periodici». Si segnala, poi, che il ricorrente era a conoscenza di plurime anomalie concernenti la contabilità della società "S.D. s.r.l." sin dal 2005, in quanto evidenziate da accertamenti della Guardia di Finanza. [...]. Si osserva, quindi, che il ricorrente era da ritenersi perfettamente a conoscenza sia dell'omessa istituzione e tenuta della contabilità di magazzino, sia dell'irregolare tenuta del registro degli inventari, anche perché queste gravi violazioni erano periodicamente segnalate dal collegio sindacale, con il quale egli era in continuo contatto ed al quale forniva documentazione. Si rileva, ancora, che numerose conversazioni telefoniche intercettate confermano la consapevolezza ed il coinvolgimento del ricorrente in ordine alle pratiche illecite. [...]5.1.3. Le conclusioni della sentenza impugnata, anche in ordine alla sussistenza del contributo concorsuale e della colpevolezza, sono immuni da vizi logici e giuridici. Tenendo conto dei principi precedentemente richiamati, e dell'incontestata sussistenza dei fatti ritenuti accertati dalla Corte d'appello, può rilevarsi, in primo luogo, che, sotto il profilo materiale, il **contributo causale del ricorrente** alla commissione dei reati di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 è correttamente individuato già **nelle azioni costituite dalla predisposizione e dall'inoltro delle dichiarazioni fiscali contenenti l'indicazione di elementi passivi fittizi supportati da fatture per operazioni inesistenti, trattandosi di condotte di sicura agevolazione materiale**. Inoltre, un'ulteriore forma di contributo causale, rilevante se non altro come rafforzamento dell'altrui proposito criminoso, è correttamente individuata nella **complessiva attività di supporto per la "sistemazione" documentale di gravi violazioni contabili**: la preoccupazione di «giustificare che la merce sta qua nel capannone, [...] che ci stanno tutti questi movimenti e tutto il resto», o l'attivazione nel predisporre e «far passare» contratti, risultanti dalle conversazioni n. 4 e n. 211 intercorse con il coimputato D.G., risultano obiettivamente funzionali a supportare e rendere attendibili le fatture mendaci

registrate in contabilità ed utilizzate per le dichiarazioni. Per quanto riguarda la colpevolezza, molteplici sono gli indizi correttamente valorizzati per evidenziare la sussistenza del dolo, quanto meno eventuale. [...]».

1.2.5. Sull'equiparazione dell'amministratore di fatto a quello di diritto

Sez. 3, Sentenza n. 18924 del 20/01/2017 Ud. (dep. 20/04/2017), est. Galterio, in motivazione: «Univocamente con gli orientamenti pressoché unanimi della dottrina si è ritenuto, muovendo dal criterio funzionalistico in forza del quale il dato fattuale della gestione sociale deve prevalere sulla qualifica formalmente rivestita, l'irrilevanza dell'etichetta per privilegiare il concreto espletamento della funzione e la conseguente equiparazione degli amministratori di fatto a quelli formalmente investiti della carica, la quale trova conferma anche sul piano normativo nell'art.2639 c.c. che dispone per i reati societari previsti dal codice civile l'equiparazione al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge di chi esercita in materia continuativa e significativa i poteri tipici inerenti alla qualifica o funzione. Sebbene dettata in materia di reati societari, tale norma è stata ritenuta la codificazione di un principio generale applicabile ad altri settori penali dell'ordinamento, così come in campo civile e tributario, la qual viene in tal modo ad incidere non solo sulla configurabilità del concorso dell'amministratore di fatto nei reati commissivi, ma anche in quelli omissivi propri, nel senso che autore principale del reato è proprio l'amministratore di fatto. In ogni caso limitatamente alla responsabilità dell'amministratore di fatto nei reati omissivi propri formalmente imputabili al prestanome, è stato ripetutamente affermato da questa Corte in relazione ai reati tributari previsti dal d. lgs. 74/2000 che l'amministratore di fatto risponde o quale autore principale, in quanto titolare effettivo della gestione sociale, (Sez. 3, n.38780 del 14/05/2015, Biffi, Rv. 264971), o comunque perché equiparato a quello di diritto (Sez.4 n.24650 del 16/04/2015, Longoni, Rv. 263728, Sez. 3, n. 33385 del 05/07/2012, Gencarelli, Rv. 25326901)».

1.3. Condotta

1.3.1 Carattere bifasico

Sez. 3, Sentenza n. 1998 del 2020, cit., est. Scarcella, in motiv.: «Il reato è integrato con la **presentazione della dichiarazione** (Cass., S.U., n. 27/2000, n. 32348/2015), in quanto il legislatore mira a reprimere penalmente le sole condotte direttamente correlate alla lesione degli interessi fiscali, rinunciando invece a perseguire quelle di carattere meramente preparatorio o formale (fatti prodromici alla effettiva lesione del bene giuridico protetto). Elemento costitutivo essenziale è dunque l'indicazione in una delle dichiarazioni di elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Dal momento che alla dichiarazione non vengono allegati documenti probatori, si chiarisce che **si avvale** della documentazione in questione chi li **registra** nelle scritture contabili obbligatorie o comunque li **detiene** al fine di prova nei confronti della Amministrazione. La **condotta** si dice essere "**bifasica**": l'autore,

infatti, raccoglie o riceve la documentazione inventaria e se ne avvale registrandola nelle scritture contabili obbligatorie o conservandola come prova da far valere contro l'Amministrazione nell'eventualità di un accertamento. Successivamente, **presenta** la dichiarazione dei redditi o ai fini IVA nella quale è recepita la falsa rappresentazione di cui la documentazione fittizia rappresenta il supporto».

1.3.2. La dichiarazione consolidata

Sez. 3, Sentenza n. 11034 del 16/03/2017 Ud. (dep. 13/03/2018), Rv. 272504-01 est. Galterio P.M. Filippi (*Parz. Diff.*): «*Ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nell'ipotesi di adesione alla "tassazione di gruppo" di più società, tra loro in rapporto di controllo, assumono rilevanza non solo gli elementi passivi fittizi derivanti dall'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti esposti nelle dichiarazioni delle società del gruppo singolarmente considerate, ma anche quelli riportati nella **dichiarazione consolidata, ove quest'ultima riporti gli elementi fraudolenti contenuti nelle dichiarazioni delle singole società***»; in motiv.: «La disciplina del consolidato nazionale di cui all'art.117 T.U.I.R., costituente così come denominata dal legislatore una "tassazione di gruppo", che consente di determinare in modo aggregato la base imponibile, ai fini dell'imposizione diretta, da parte di una pluralità di società tra loro avvinte da un rapporto di controllo, prevede che ciascuna società aderente al consolidato, compresa la consolidante, presenti una propria dichiarazione (Modello Unico) per la determinazione del proprio reddito (o perdita) fiscale. La consolidante si limita a presentare un'ulteriore dichiarazione (Modello CNM) che riassume la somma algebrica dei redditi e delle perdite prodotti dalle società facenti parte del gruppo provvedendo altresì alla liquidazione dell'imposta dovuta all'Erario. È evidente che solo le dichiarazioni presentate dalle società singolarmente considerate possono rientrare nella fattispecie dell'art.2 d.lgs. 74/2000 in quanto unicamente in queste dichiarazioni sono contenuti eventuali elementi passivi fittizi derivanti da utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Ne consegue che **rimane fuori dal fatto tipico penalmente rilevante la dichiarazione "di consolidato" (modello CNM) presentata dalla controllante**: la dichiarazione consolidata non può avere, al suo interno, né "elementi passivi fittizi" né "elementi attivi inferiori a quelli effettivi", atteso che **tali elementi altro non sono che le voci di costo e di ricavo (in senso lato) che partecipano alla quantificazione di "quel" reddito imponibile che verrà poi fatto confluire nella dichiarazione consolidata**. Dunque, per una ragione che potremmo definire "congenita", **la dichiarazione consolidata è strutturata in modo tale da risultare influenzata da un'eventuale indicazione di elementi passivi fittizi che, tuttavia, è avvenuta a monte, nella sola dichiarazione (Modello Unico) relativa alla consolidata. L'unica dichiarazione**, si ribadisce, a risultare tipica ex art. 2. La circostanza che le due società, quella emittente e quella utilizzatrice fossero in consolidato fiscale nazionale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche comporta, pertanto, la determinazione sul piano esclusivamente fiscale di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti di ciascuna società aderente al consolidato. Ciò tuttavia non esclude il reato ex art.2 d.lgs. 74/2000 in quanto rimane fermo che la dichiarazione fiscale della società utilizzatrice delle

fatture emesse dalla B.G. sia stata inficiata da elementi passivi fittizi per essersi avvalsa, per l'appunto, di fatture relative ad operazioni inesistenti registrata nelle scritture contabili obbligatorie, consumandosi il reato attraverso la presentazione all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione fiscale particolare relativa alla società rientrante nel perimetro di consolidamento. Ancor più evidente è la sussistenza del reato ex art.8 d.lgs. 74/2000 da parte dell'imputato quale amministratore della B.G., società emittente delle fatture per operazioni inesistenti, il quale si perfeziona con l'emissione di fatture o altri documenti ideologicamente falsi prescindendo dall'effettivo uso che questi o terzi ne potrà fare, mero post-factum privo di rilievo penale e dunque, indipendentemente dalla dichiarazione fiscale sottoforma di consolidato».

1.3.3. Le forme della falsità: l'inesistenza oggettiva, l'inesistenza qualitativa, l'inesistenza soggettiva, l'inesistenza giuridica dell'operazione, la falsità materiale

Sull'inesistenza oggettiva, giuridica e soggettiva:

Sez. 3, Sentenza n. 1998 del 2020, est. Scarcella, Rv. 278378-01: *«Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sussiste sia nell'ipotesi di **inesistenza oggettiva** dell'operazione, cioè quando non sia stata posta mai in essere nella realtà, sia in quella di **inesistenza soggettiva**, ossia quando l'operazione vi sia stata ma per **quantitativi inferiori** a quelli indicati in fattura, sia infine nel caso di **sovrapproduzione qualitativa**, nel quale la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti, in quanto oggetto di repressione penale è **ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale**. (In motivazione, la Corte ha precisato che l'esposizione nella dichiarazione di dati fittizi anche solo soggettivamente implica la creazione delle premesse per un rimborso al quale non si ha diritto e l'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura non è circostanza indifferente ai fini dell'Iva, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, conseguentemente, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre).*

*Conf. n. 27392 del 2012 Rv. 253055 - 01, n. 4236 del 2019 Rv. 275692 - 01
Conf. Sez. 3, n. 13275/2021, est. Scarcella*

Sez. 3, Sentenza n. 1998 del 2020, est. Scarcella, in motivazione: «Tale reato sussiste sia nell'ipotesi di **inesistenza oggettiva** dell'operazione, cioè quando non sia stata posta mai in essere nella realtà, che di **inesistenza soggettiva**, quindi qualora l'operazione vi sia stata ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura, sia infine nell'ipotesi di **sovrapproduzione qualitativa** (ossia quanto la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti) in quanto oggetto di repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e sua espressione documentale (Cass., Sez. III, 2 dicembre 2015, n. 51027).[...]Per il **significato di inesistenza** deve aversi riguardo all'**art. 1 lett. a) del D.lgs. 74/2000**. La dottrina ha declinato il significato della locuzione in tre ipotesi applicative: **inesistenza oggettiva, giuridica e soggettiva**. Con la **prima**, si fa riferimento al caso paradigmatico di una rappresentazione della realtà del tutto o in parte difforme da quella effettiva,

ad es. qualora venga enunciata come oggetto della fattura una prestazione mai eseguita o eseguita solo parzialmente, senza nessun corrispettivo ovvero dietro un corrispettivo diverso da quello indicato (fuoriesce dall'ambito applicativo il caso di sotto-fatturazione in cui il corrispettivo viene indicato in misura inferiore. In tal caso si realizza a favore del percettore un guadagno in nero, che nelle condizioni di cui all'art.4 D.lgs. 74/2000 può integrare una ipotesi di dichiarazione infedele). Si considera anche una inesistenza da sovrapproduzione, per il caso di fatture o documenti nei quali i dati vengano gonfiati (c.d. **inesistenza qualitativa**), o sia stata posta in essere una cessione di beni e/o servizi per un prezzo maggiore di quello realmente praticato. Ciò sul presupposto che la categoria dell'inesistenza si verifica ogniqualvolta vi sia una **divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale** (Cass., Sez. III, 21 maggio 2013, n. 28352). Non vale ad escludere l'inesistenza della operazione il fatto che il corrispettivo venga pagato o che comunque figurino un flusso in uscita dalle casse del contribuente: il meccanismo tipico di formazione dei fondi neri passa proprio attraverso la contabilizzazione di fatture fittizie, accompagnata da pagamenti in favore di chi risulta come esecutore della prestazione ed emittente di fattura. A questo primo passaggio di denaro fa seguito una triangolazione, secondo una o più tappe intermedie, che conduce il flusso finanziario alla destinazione finale, normalmente sotto il controllo del primo disponente. Un caso significativo è quello del dividend washing (operazione valida sul piano giuridico ma inesistente su quello economico). La fattura, al pari di tutti gli elementi equipollenti, deve contenere una rappresentazione veritiera di tutti gli elementi in grado di incidere su aspetti fiscalmente rilevanti, sicché assume rilevanza anche l'**inesistenza giuridica**, la quale si verifica ogniqualvolta la divergenza tra realtà e rappresentazione riguardi la natura della prestazione documentata in fattura (è il caso in cui l'oggetto del negozio giuridico indicato sia diverso da quello effettivamente realizzato) con ciò determinandosi una alterazione del contenuto del documento contabile. Relativamente all'**inesistenza soggettiva**, essa si ha allorché la prestazione indicata nella fattura sia effettivamente eseguita ma da o a favore di un soggetto diverso da quello che risulta nel documento contabile. Sul punto, la Corte di Giustizia UE (sentenze n. 78/2003, cause C78/02, C-79/02 e causa C-566/07) ha sottolineato che l'avvenuta fatturazione di un'operazione con applicazione dell'Iva mediante addebito alla controparte, non è elemento assorbente per stabilire che il tributo resti definitivamente dovuto, in quanto tale effetto discende dalla ricorrenza delle condizioni oggettive e soggettive per l'applicazione dell'imposta medesima, rispetto alle quali l'addebito, isolatamente considerato, non ha che una valenza indicativa del comportamento tenuto dal soggetto passivo. In altri termini, l'imposta si applica sulle operazioni che oggettivamente e soggettivamente sono comprese nella sfera di applicazione del tributo. Ne consegue che l'esposizione di dati fittizi anche solo soggettivamente implica la creazione delle premesse per un rimborso al quale non si ha diritto, e l'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura non è circostanza indifferente ai fini dell'Iva, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, conseguentemente, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre. Si precisa che, ai fini dell'integrazione della fattispecie criminosa in esame, ciò che rileva è l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti, non rilevando il carattere soggettivo ovvero oggettivo dell'inesistenza. Il **reato previsto dall'art. 2 D.lgs. 74/2000**, infatti, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni

inesistenti, **non opera alcuna distinzione** (Cass., Sez. III, 18 ottobre 2018, n. 4236; Cass., Sez. III, 2 marzo 2018, n.30874), **né riconduce espressamente la rilevanza dell'inesistenza soggettiva esclusivamente alla dichiarazione fiscale ai fini IVA».**

Sul rilievo della falsità materiale:

Sez. 3, Sentenza n. 1998 del 2020, est. Scarcella, in motivazione: **«Irrilevante è l'origine della fattura falsa:** essa può essere stata emessa da un terzo ovvero **autoprodotta** dallo stesso soggetto che la utilizzerà successivamente in dichiarazione. In passato si era ritenuto che questa seconda ipotesi non potesse configurare la fattispecie penale, ricorrendo la stessa solo in presenza di falsità ideologica e non anche materiale. Tale orientamento è stato superato dalla giurisprudenza che ha valorizzato l'importanza che assume ai fini della configurazione del reato la artificiosa creazione del costo, a prescindere dalla cooperazione di un terzo».

1.3.4. Rilievo penal-tributario delle operazioni soggettivamente inesistenti: ai fini IVA e ai fini delle imposte dirette

Per un quadro complessivo della tematica e dei profili problematici:

Sez. 3, 10916/2020 est. Rosi: in motiv:

«§ 2.8. Quanto alla **definizione di operazione soggettivamente inesistente**, per la giurisprudenza di legittimità essa è quella non realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura. La diversità può riguardare chi abbia emesso il documento ma non abbia in realtà effettuato alcuna prestazione, ovvero il caso in cui essa sia stata effettuata non in favore di colui che risulta destinatario del documento fiscale: in tal caso la diversità riguarda il destinatario della fattura, che quindi la utilizza pur non essendo committente, né beneficiario di alcuna prestazione, annotando nella contabilità i costi sostenuti ed i crediti d'IVA senza che ciò corrisponda ad una operazione realmente intercorsa tra le parti : il beneficiario reale della prestazione è un altro (cfr. Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010, Gerotto, Rv. 246327), mentre nel documento è indicato un soggetto che non ha preso parte all'operazione economica. Quando la falsità ha ad oggetto l'indicazione dei soggetti, tra i quali è intercorsa l'operazione ("soggetti diversi da quelli effettivi", cfr. Sez.3, n. 27392 del 27/04/2012, P.M. in proc. Bosco e altro, Rv. 253055), viene integrato il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

§ 2.9. A tale proposito va osservato che una decisione di questa Sezione -][..]- ebbe ad affermare il principio, così massimato, che il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, presuppone che uno dei soggetti dell'operazione sia rimasto del tutto estraneo alla stessa, nel senso di non aver assunto, nella realtà, la qualità di committente o cessionario della merce o del servizio ovvero di erogatore o percettore dell'importo della relativa prestazione, mentre, laddove l'operazione sia realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quali emittente e percettore della fattura, e tuttavia quest'ultima riguardi operazioni diverse, viene ad integrarsi la diversa fattispecie criminosa della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (così Sez.3, n. 3203/09 del 6/11/2008, Cavalli, Rv. 242281). In verità tale affermazione, che aveva indotto la Corte a concludere per

la **non sussistenza della nozione di operazione fittizia solo dal punto di vista soggettivo**, è stata **superata dalla giurisprudenza successiva** (cfr. Sez. 3, n. 20353 del 17/03/2010, Bizzozzero e altro, Rv. 247110; Sez. 3, n. 19012 del 11/02/2015, Spinelli e altro, Rv. 263745; Sez. 3, n. 34534 del 21/04/2017, Matracchi, Rv. 270962; Sez. 3, n. 49806 del 18/05/2018, Scaletta, Rv. 274744; Sez. 3, n. 53319 del 28/09/2018, Tarquini, Rv. 275178).

§ 2.10. È vero che, secondo l'indirizzo prevalente della **giurisprudenza civile** nel caso in cui il **destinatario della fattura abbia adempiuto al pagamento della prestazione**, seppure effettuata in vantaggio o su richiesta di altri, (in tal senso si vedano, tra le altre, Cass. Civ. Sez. 5, n. 24426 del 30/10/2013, Rv. 629420; Sez. 6 - 5, Ord. n. 25249 del 07/12/2016, Rv. 642031; Sez. 5, n. 27566 del 30/10/2018, Rv.651269), va **escluso il carattere fittizio degli elementi passivi indicati nella dichiarazione dei redditi in forza della concretezza di tale esborso**, senza che sia rilevante la circostanza che il destinatario delle fatture sia un soggetto diverso dal committente/beneficiario della prestazione. Peraltro, restano **valide le regole generali in tema di deduzione dei componenti negativi del reddito previste dal testo unico per le imposte dirette**, secondo le quali la concreta deducibilità del costo è, in ogni caso, subordinata alla **verifica dei requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità** (cfr. Cass. civ. Sez. 5, ord. n. 32587 del 12/12/2019, Rv. 656018 e così, in motivazione, anche Cass. pen. Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015, De Angelis, Rv. 265154). La base normativa di tale orientamento giurisprudenziale è costituita dall'intervento sulle cd. semplificazioni fiscali (dl. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44) che ha limitato l'indeducibilità dei costi a quelli direttamente utilizzati per il compimento di atti qualificabili come delitto non colposo.

§ 2.11. Va rilevato però che la **casistica rinvenibile nella giurisprudenza di legittimità in materia tributaria** riguarda esclusivamente le c.d. frodi carosello, cioè quelle in cui la **difformità soggettiva attiene all'emittente della fattura e non già al committente della prestazione**, come nel caso di specie. Ed infatti è stato efficacemente chiarito che "la partecipazione alla frode carosello o la mera consapevolezza della stessa, da parte del cessionario, non determina "ex se" il venire meno dell'inerenza" all'attività d'impresa del bene di cui all'operazione soggettivamente inesistente e non ne esclude, pertanto, la deducibilità, dovendosi tenere **distinti gli effetti della condotta del contribuente in relazione alla disciplina dell'IVA e a quella delle imposte dirette**, atteso che, nel primo caso, la condotta dolosa o consapevole del **cessionario**, a cui è parificata l'ignoranza colpevole, impedisce l'insorgenza del diritto alla detrazione per mancato perfezionamento dello scambio, non essendo l'apparente cedente l'effettivo fornitore, mentre, **ai fini delle imposte dirette**, l'illecito o la mera consapevolezza di esso non incide sulla realtà dell'operazione economica e sul pagamento del corrispettivo in cambio della consegna della merce, per cui il costo dell'operazione, ove imputato al conto economico, può concorrere nella determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette nella misura in cui il bene o servizio acquistato venga reimpiegato nell'esercizio dell'attività d'impresa e sempre che non venga utilizzato per il compimento di un delitto non colposo" (così Cass. civ. Sez. 5, n. 13803 del 18/06/2014, Rv. 631555). Fermo restando, ovviamente, che tali principi sono invocabili soltanto in caso di operazioni soggettivamente inesistenti e non anche in caso di operazioni oggettivamente inesistenti (cfr. Cass. civ. Sez.5, n. 33915 del 19/12/2019, Rv. 656602).

§ 2.12. Di contro, come già detto, **per quanto attiene all'IVA**, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, la detrazione del relativo credito d'imposta, maturato per effetto del pagamento dell'IVA all'emittente della fattura, non è ammessa quando il soggetto non ha beneficiato della prestazione, giacché tutto il sistema del pagamento e del recupero di tale imposta (ai sensi degli artt. 17 e 18 del d.P.R. n. 633 del 1972) si basa sul presupposto che la stessa sia versata a chi ha effettuato prestazioni imponibili e che comunque non possa essere recuperata a credito a fronte di una prestazione non ricevuta.

§ 2.13. La disposizione normativa di cui all'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633, infatti, garantisce all'Erario la possibilità di pretendere il tributo indiretto da chi abbia emesso fattura, senza che questi possa contestare il presupposto impositivo nel caso di operazione oggettivamente inesistente (cioè la sussistenza del debito d'IVA) proprio sulla base dell'inesistenza di esso, ossia della "mancata effettuazione" (rectius: inesistenza) dell'operazione. Tale norma non solo individua il soggetto emittente come debitore d'imposta (per specifica e tassativa fonte normativa, anziché secondo i principi generali a seguito dalla operazione realmente effettuata) sulla base dell'applicazione del mero **principio di cartolarità**, ma incide - indirettamente, in combinato disposto con gli artt.19, comma 1, e 26, comma 3 del cit. D.P.R. - anche sul **destinatario (apparente) della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta in totale carenza del presupposto**, e cioè dell'effettivo acquisto od importazione di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Infatti, il versamento dell'imposta ad un soggetto non operativo, o diverso da quello effettivo, consente un recupero indebito dell'IVA stessa (cfr. Sez. 3, n. 37562 del 04/07/2013, Paregiani e altri, non mass.; Sez.3, n. 39541 del 9/06/2017, Pegoraro, non mass., in precedenza: Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010, Gerotto, Rv. 246327, Sez. 3, n. 3203 del 2009, Cavalli, RV 242281).

§ 2.14. In tema di **reati tributari** una **parte della giurisprudenza penale di legittimità aderisce agli orientamenti della giurisprudenza civile, quanto all'interpretazione delle modifiche apportate dal decreto-legge sulle c.d. semplificazioni fiscali e ritiene che in caso di operazioni soggettivamente inesistenti si possa realizzare unicamente una frode avente per scopo l'evasione dell'IVA e non delle imposte dirette** (cfr. Sez. 3, n. 25792 del 27/02/2013, Giansante, non massimata; Sez. 3, n. 28145 del 07/03/2013, Papini e altri, non massimata sul punto).

§ 2.15. Ma ben più radicalmente **altra parte della giurisprudenza di legittimità ha osservato che tale disposizione si è limitata a stabilire una regola per le procedure di accertamento tributario**, disponendo che non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, **mentre la norma non ha alcun riflesso sulle disposizioni penali relative all'incriminazione di condotte fraudolente** quali quella contestata nel presente ricorso (così, in motivazione, Sez. 3, n. 47471 del 17/10/2013, Tormenti, Rv. 258377).

§ 2.16. Secondo tale più rigoroso orientamento, **la consapevolezza da parte del contribuente di partecipare ad un sistema fraudolento volto all'evasione fiscale comporta l'indeducibilità di qualsiasi componente negativa (costi o spese) riconducibile a fatti, atti o attività qualificabili come reato, laddove la mancanza di tale consapevolezza (ex art. 14, comma 4-bis, cit.) comporterebbe la deducibilità del costo** (in tal senso Sez.3, n. 42994 del 07/07/2015, De Angelis, Rv. 265154, che ha precisato che "la regola della

indeducibilità dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (prevista dall'**art. 14, comma 4-bis, I. n. 537 del 1993**, come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in I. n. 44 del 2012), trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell'ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di **costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa**" in quanto deve essere ribadito che la disposizione precisa una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, ma non ha alcuna incidenza sulla configurabilità delle condotte di dichiarazione fraudolenta punite dall'articolo 2 d.lgs. n. 74 del 2000).

§ 2.17. In conclusione, in base a questo orientamento, ai fini della determinazione del reddito tassabile, non sono ammessi in deduzione i **costi** e le spese dei beni o delle prestazioni direttamente utilizzati per la commissione della condotta delittuosa (in tal senso, Sez.3, n. 40559 04/04/2012, Agenzia Delle Entrate, Rv. 253665). La giurisprudenza penale di legittimità ha affermato che **in tema di reati tributari "l'indeducibilità dei componenti negativi relativi ai beni e ai servizi direttamente non utilizzati per i delitti non colposi, di cui all'art. 14, comma 4-bis L. n. 537/1993** (come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n.16, conv. in L. n.44 del 2012) **non deriva esclusivamente dal loro impiego per finanziare atti immediatamente qualificabili come delitto doloso, ma anche dalla loro inerenza a più generali attività delittuose alle quali l'impresa non sia estranea e per il cui perseguimento abbia sostenuto i costi fittiziamente fatturati, ancorché realmente sostenuti.** (cfr. Sez.3, n. 22108/15 del 19/12/2014, Berni, Rv 264010)».

1.3.5. Sulla compatibilità con la normativa a tutela degli interessi finanziari dell'Unione della nozione di operazione fittizia solo dal punto di vista soggettivo

Sez. 3, n. 49806 del 18/05/2018, Scaletta, Rv. 274744, est. Reynaud: *«in tema di reati finanziari e tributari, non è contraria alla normativa eurounitaria la configurabilità del delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti anche in caso di fatturazione solo soggettivamente falsa, quando, cioè, l'operazione oggetto di imposizione fiscale sia stata effettivamente eseguita, ma non vi sia corrispondenza soggettiva tra il **prestatore** indicato nel documento e il soggetto giuridico che abbia erogato la prestazione»*. In motivazione, la Corte ha precisato che nessuna violazione della direttiva 77/388/CE del Consiglio, del 17 maggio 1977 e succ. modiff. sussiste nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto. In particolare, in motiv: «Che in siffatti casi sia ravvisabile il delitto di cui all'art. 2 d.lgs. 74 del 2000 - laddove, come nella specie fatto dalla S.G., le fatture in questione siano state utilizzate nella dichiarazione fiscale per detrarre l'IVA nelle stesse indicata - è conclusione da tempo pacifica in giurisprudenza. Ed invero, si è affermato che il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000) è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva, ovvero quella relativa alla diversità,

totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all'IVA, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura (Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010, Gerotto, Rv. 246327), intendendosi per "soggetti diversi da quelli effettivi", ai sensi dell'art. 1 lett. a), del citato d.lgs., coloro che, pur avendo apparentemente emesso il documento, non hanno effettuato la prestazione, sono irreali, come nel caso di nomi di fantasia, o non hanno avuto alcun rapporto con il contribuente finale (Sez. 3, n. 27392 del 27/04/2012, Bosco e a., Rv. 253055). § 1.3. La descritta valutazione effettuata dal tribunale, poi, lungi dal violare le indicazioni vincolanti provenienti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea con riguardo all'applicazione delle disposizioni in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sul valore aggiunto di cui alla **sesta direttiva 77/388/CE del Consiglio, del 17 maggio 1977 e succ. modiff.**, ne costituisce impeccabile attuazione. Se è ben vero - [...] - che, per la Corte del Lussemburgo, tali disposizioni «devono essere interpretate nel senso che esse ostano a una normativa nazionale, quale quella di cui al procedimento principale, che neghi a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti sulla base dei rilievi che la fattura è stata emessa da un soggetto che deve essere considerato, con riferimento ai criteri & previsti7tale normativa, un soggetto inesistente e che è impossibile identificare il vero fornitore dei beni» (Corte giust., sez. 5, 4 22/10/2015, Stefanek, Causa C-277/14, §. 53), è altrettanto vero che nessuna violazione della direttiva si rinviene «nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice di rinvio verificare» (Corte giust., sez. 5, 22/10/2015, Stefanek, Causa C-277/14, punto 53). Nel caso di specie, con effettiva e articolata motivazione - come detto non altrimenti sindacabile in questa sede - la verifica è stata effettuata e il tribunale ha ritenuto che l'odierno ricorrente fosse consapevole partecipe di una frode IVA, che lede non solo gli interessi finanziari nazionali, ma anche quelli dell'Unione europea, tanto che - come ricorda la Corte di giustizia U.E. nella sentenza citata - «la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva. Pertanto, spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo (v. sentenze Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punti 38 e 39 nonché giurisprudenza ivi citata, e Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punto 27)» (Corte giust., sez. 5, 22/10/2015, Stefanek, Causa C-277/14, punto 47). 1.4. Del resto, le disposizioni della citata direttiva debbono essere interpretate alla luce di quelle - sovraordinate nell'ordinamento eurounitario - del **Trattato**, che, a questo proposito, com'è noto, così dispone: «L'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace [...] Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari» (art. 325, §§. 1 e 2, TFUE). La **Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee - firmata a Lussemburgo il 26 luglio 1995** in base all'art. k.3 del Trattato

sull'Unione europea (di seguito Conv. PIF) - dispone poi che «costituisce frode che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee [...] b) in materia di entrate, qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa: all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse» (art. 1, §. 1, Conv. PIF). Il successivo articolo prevede, tra l'altro, che «ogni Stato membro prende le misure necessarie affinché le condotte di cui 5 all'articolo 1 nonché la complicità, l'istigazione o il tentativo relativi alle condotte descritte all'articolo 1, paragrafo 1, siano passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive che comprendano, almeno, nei casi di frode grave pene privative della libertà» (art. 2, §. 1, Conv. PIF). Contrariamente a quanto si deduce in ricorso, dunque, **le disposizioni dell'Unione europea, direttamente applicabili nell'ordinamento interno e vincolanti per il giudice nazionale, impongono che sia assicurata una tutela effettiva di carattere penale degli interessi finanziari dell'Unione per combattere le frodi IVA conseguenti all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti da cui derivi la diminuzione illegittima di risorse del bilancio.**

La legislazione penale tributaria italiana quale esattamente interpretata ed applicata dall'ordinanza impugnata, nel reprimere le c.d. frodi carosello in materia IVA - fenomeno altre volte esaminato dalla Corte di giustizia con pronunce che ne hanno legittimato una effettiva repressione, sollevando) talvolta, addirittura il problema dell'insufficienza delle misure penali nazionali rispetto alla tutela degli interessi dell'Unione (cfr. Corte giust., Grande Sezione, 5 dicembre 2017, M.A.S., C-42/17; Corte giust., Grande Sezione, 8 settembre 2015, Taricco, C-105/14) - è del tutto rispettosa delle suddette disposizioni dell'ordinamento eurounitario e delle prescrizioni vincolanti al proposito ricavabili dalla giurisprudenza della Corte di Lussemburgo. Questa, di fatti, non ha mancato di rilevare come il citato art. 325, §§. 1 e 2, TFUE ponga «a carico degli Stati membri obblighi risultato precisi, che non sono accompagnati da alcuna condizione quanto all'applicabilità delle norme enunciate da tali disposizioni» (Corte giust., Grande Sezione, 5 dicembre 2017, M.A.S., C-42/17, punto 38; Corte giust., Grande Sezione, 8 settembre 2015, Taricco, C-105/14, punto 51) e che «spetta quindi ai giudici nazionali competenti dare piena efficacia agli obblighi derivanti dall'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE» (Corte giust., Grande Sezione, 5 dicembre 2017, M.A.S., C-42/17, punto 39; Corte giust., Grande Sezione, 8 settembre 2015, Taricco, C-105/14, punto 58)».

1.3.6. Sul rilievo penale dell'identità individuale del soggetto e non delle diverse qualifiche, qualità o degli altri elementi connotanti il soggetto dell'operazione

Sez. 3, Sentenza n. 53319 del 28/09/2018 Ud. (dep. 28/11/2018) Rv. 275178 - 01, est. Scarcella: *«In tema di reati tributari, il delitto di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti è configurabile esclusivamente in caso di fatturazione che presenta una diversità tra uno o entrambi i soggetti indicati nel documento e coloro che hanno posto in essere l'operazione oggetto di imposizione fiscale e, pertanto, ha rilievo penale la sola identità individuale del soggetto e non le diverse qualifiche, qualità o altri elementi che connotano il soggetto dell'operazione inesistente. (Fattispecie in cui la Corte*

ha annullato la sentenza di merito che aveva ravvisato l'inesistenza soggettiva con riguardo alla mancanza nell'acquirente della qualità di soggetto esente IVA)». In motivazione: «Ed infatti, venuta meno la tesi articolata nella prima sentenza secondo cui la società armatrice A.s. fosse una società schermo, appositamente costituita per consentire al B. di poter fruire della disponibilità dell'imbarcazione godendo delle agevolazioni fiscali derivanti dall'essere detta imbarcazione di apparente proprietà di una società in realtà non operante, la contestazione di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non è sostenibile giuridicamente. Quanto argomentato dai giudici di appello è infatti del tutto incoerente con l'imputazione (il riferimento è alla doppia interpretabilità dell'imputazione, riferibile o all'inesistenza delle fatture per la fittizia soggettività della società proprietaria dell'imbarcazione - nel qual caso il reato sarebbe insussistente avendo escluso la sentenza d'appello la natura di schermo della società in questione - oppure all'inesistenza ricadente sulla **qualifica "commerciale" della società con esenzione dell'IVA**, ciò che invece consentirebbe di ritenere sussistente il reato) che, infatti, contestava agli imputati il delitto di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti in concorso tra loro "perché la società A.s.L. risultava appositamente realizzata per dissimulare la destinazione non esclusivamente commerciale del natante F.b. di cui era unico reale ed effettivo proprietario il B.F.". L'imputazione contestava il fatto che, in quanto mero schermo della titolarità del natante in capo al B., il quale utilizzando la nave a scopo diportistico sarebbe stato tenuto a pagare l'IVA, la fittizietà delle fatture risiedeva proprio nell'intestazione alla società di comodo A.s., in luogo del titolare occulto B. L'interpretazione fornita dalla sentenza contrasta con il capo di imputazione, essendo del resto l'interpretazione sostenuta nel ricorso (cioè che l'inesistenza soggettiva contestata nell'imputazione debba riferirsi a "soggetti diversi da quelli effettivi") maggiormente coerente sia con l'art. 8, d.lgs. n. 74 del 2000 che con la definizione fornita dall'art. 1, che qualifica come "soggettivamente inesistenti" le fatture "che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi", essendo pertanto incriminata solo la diversità tra uno e entrambi i soggetti indicati in fattura rispetto a coloro che hanno posto in essere l'operazione indicata, diversità quindi che non riguarda qualifiche, qualità o altri elementi del soggetto, bensì la sua identità individuale, che lo identifichi rispetto a terze parti. Quanto sopra trova del resto riscontro nella stessa Relazione ministeriale al d. lgs. n. 74 del 2000 che richiama il precedente art. 4, lett. d), d.l. n. 429 del 1982, riferendosi pertanto all'identità soggettiva di chi è menzionato in fattura e non già alla qualità posseduta dal soggetto, in quanto ciò comporterebbe un'inammissibile estensione analogica in malam partem della norma incriminatrice. Ciò, dunque, non rende ex se la fattura soggettivamente inesistente e dunque passibile di sanzione penale, né rileva il richiamo in sentenza al fatto che avrebbero rilievo ex art. 8, d. lgs. n. 74 del 2000, le qualità soggettive rilevanti in base alle norme tributarie, posto che il richiamo a tali norme operato dall'art. 1, d. lgs. citato è, oltre che alle fatture, ai documenti che presentino analoga rilevanza formale/probatoria ai fini tributari. In definitiva, **presupponendo l'inesistenza soggettiva della fattura l'immutazione dell'identità del o dei soggetti indicati in fattura, e non di una semplice qualità, il reato sarebbe insussistente.** [...] § 11.2. In conclusione, non ha pregio la lettura operata dalla Corte territoriale secondo cui l'indicazione di A.s come soggetto esente IVA riferirebbe l'operazione ad un soggetto diverso da quello effettivo, attribuendogli una qualità decisiva ai fini della determinazione del trattamento impositivo».

1.3.7. Sulla portata dell'inesistenza soggettiva e la diversa rilevanza a fini dell'IVA e delle imposte dirette

Sez. 3, Sentenza n. 20901 del 26/06/2020 Cc. (dep. 15/07/2020), est. Corbetta, in motiv.: «L'art. 1, lett. a) d.lgs. n. 74 del 2000 chiarisce infatti che, ai fini del presente decreto legislativo per "fatture inesistenti" si intendono, tra l'altro, le fatture "che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi", ossia sono quei soggetti che, in realtà, non hanno preso parte all'operazione e sono invece indicati nel documento. Tale situazione abbraccia il caso in cui il soggetto che ha emesso il documento non ha però effettuato la prestazione cui il documento medesimo si riferisce, perché si tratta di un **soggetto irreale**, come nel caso di **nomi di fantasia**, oppure **non ha avuto alcun rapporto con il contribuente finale**. In tal modo, infatti, il contribuente fa apparire di avere speso somme in realtà non sborsate e pone così in essere una lesione del bene giuridico protetto, costituito dal patrimonio erariale. Sulla base di questa ricostruzione, si è costantemente affermato il principio – [...]– secondo cui il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000) è integrato, con riguardo alle **imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva**, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con **riguardo all'IVA** – [...]– **esso comprende anche la inesistenza soggettiva**, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura (**Sez. 3, n. 6935 del 23/11/2017 - dep. 13/02/2018, Fiorin, Rv. 272814**⁵; Sez. 3, n. 27392 del 27/04/2012 - dep. 11/07/2012, P.M. in proc. Bosco e altro, Rv. 253055; Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010 - dep. 16/03/2010, Gerotto, Rv. 246327)».

Sez. 3, Sentenza n. 29977 del 12/02/2019 Cc. (dep. 09/07/2019) Rv. 276289 – 01, est. Andronio: «*In tema di utilizzazione di **fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, i costi relativi alle stesse non sono mai deducibili**, con la conseguenza che la loro indicazione in dichiarazione configura una finalità di evasione e realizza un corrispondente profitto senza che rilevi in senso contrario la circostanza che, pur avendo sostenuto tali costi nei confronti del soggetto fittiziamente interposto, il destinatario della fattura sia tenuto a corrispondere nuovamente l'Iva al soggetto che ha realmente fornito la prestazione, quale normale conseguenza di ogni interposizione fittizia*». In motivazione: «in realtà, secondo quanto già affermato dalla giurisprudenza di questa Corte (Sez. 3, n. 19012, del 11/02/2015) i costi per operazioni che siano inesistenti, anche solo sul piano soggettivo, non sono mai deducibili; con la conseguenza che la loro indicazione quali costi in dichiarazione configura una finalità di evasione e realizza un corrispondente profitto. Ed è del tutto irrilevante, in questi casi, la circostanza che, pur avendo sostenuto tali costi nei

⁵ Est. Di Stasi: «*Il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000) è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva delle prestazioni indicate nelle fatture, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all'IVA, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura*». (Fattispecie di utilizzo di fatture per operazioni di sponsorizzazione parzialmente inesistenti); *massime precedenti Conformi: n. 10394 del 2010 rv. 246327 - 01.*

confronti del soggetto fittiziamente interposto, la società sia tenuta a corrispondere nuovamente l'Iva al soggetto che realmente ha fornito la prestazione, perché tale inconveniente è la normale conseguenza di ogni interposizione fittizia. Si giunge a tali conclusioni sulla base della considerazione che **la detrazione Iva è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione**. Non entrano, cioè, nel conteggio del dare ed avere ai fini Iva le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate. Ed **a nulla rileva che le medesime fatture costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti**. In proposito, la Sezione tributaria civile di questa Corte, con orientamento ormai consolidato (Sez. 5, n. 15374 del 04/11/2002, Rv. 558186; Sez. 5, n. 5719 del 12/03/2007, Rv. 596605; Sez. 5, ord. n. 23987 del 13/11/2009, Rv. 610032; Sez. 5, n. 2 del 19/01/2010, Rv. 611260), ha statuito che in tema d'imposta sul valore aggiunto, la fatturazione effettuata in favore di soggetto diverso da quello effettivo non è riconducibile ad una ipotesi di fatturazione con "indicazioni incomplete o inesatte" di cui al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 41, comma 3, né a quella di omissione dell'indicazione dei soggetti, tra cui la operazione è effettuata, di cui all'art. 21, comma 2, n. 1). E ciò perché, **l'intero meccanismo dell'Iva poggia sul presupposto che il tributo sia versato a chi ha eseguito prestazioni imponibili** (che a sua volta potrà compensarla con l'Iva corrisposta per l'acquisto di beni e di servizi) **mentre il versamento dell'Iva a un soggetto non operativo o, comunque, fittiziamente interposto apre la strada al recupero indebito dell'imposta stessa**. Sul punto, la Corte di Giustizia UE (sentenze n. 78/2003, cause C78/02 e C-79/02, e n. 566/2009, causa C-566/07) ha sottolineato che l'avvenuta fatturazione di un'operazione con applicazione dell'Iva mediante addebito alla controparte non è elemento assorbente per stabilire che il tributo resti definitivamente dovuto, in quanto tale effetto discende dalla ricorrenza delle condizioni oggettive e soggettive per l'applicazione dell'imposta medesima, rispetto alle quali l'addebito, isolatamente considerato, non ha che una valenza indicativa del comportamento tenuto dal soggetto passivo. In altri termini, l'imposta si applica sulle operazioni che oggettivamente e soggettivamente sono comprese nella sfera di applicazione del tributo; di qui nasce l'obbligo della rivalsa (cioè dell'addebito), in mancanza del quale non può sorgere nella controparte il potere di esercitare la detrazione. Pertanto, non è possibile assegnare all'avvenuto addebito dell'imposta un'efficacia sostitutiva della ricorrenza delle condizioni normative; né l'esercizio della rivalsa costituisce prova certa dell'appartenenza dell'operazione al campo di applicazione dell'Iva, ma, al più, semplicemente un elemento indiziario che denota la convinzione delle parti in buona fede di dover ricondurre lo schema contrattuale della cessione o della prestazione all'interno di quel campo. In conclusione, poiché non vi è simmetria tra pagamento dell'Iva e diritto al rimborso, l'esposizione di dati fittizi anche solo soggettivamente implica la creazione delle premesse per un rimborso al quale non si ha diritto. E l'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura non è circostanza indifferente ai fini dell'Iva, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, conseguentemente, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre».

Sez. 3, Sentenza n. 50362 del 2019, est. Scarcella, in motiv.: «deve premettersi che, in senso concorde, le pronunce di questa Corte ritengono integrato il **reato in esame con riguardo all'Iva nel caso di fatture soggettivamente**

inesistenti. Invero, nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la falsità può essere riferita anche all'indicazione dei soggetti con cui è intercorsa l'operazione. Per soggetti diversi da quelli effettivi si devono quindi intendere coloro che, pur avendo apparentemente emesso il documento, non hanno effettuato la prestazione, sono irreali, come nel caso di nomi di fantasia, o non hanno avuto alcun rapporto con il contribuente finale (così Cass. Sez. 3, Sentenza n. 27392 del 27/04/2012). Per quanto attiene, invece, anche le **imposte dirette**, la **giurisprudenza prevalente** di questa Corte ritiene che l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anziché relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, non incide sulla configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il quale, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo (sul punto: Cass., Sez. 3, sentenza n. 4236 del 18/10/2018; Cass., Sez. 3, sentenza n. 30874 del 02/03/2018; Cass., Sez. 3, n. 4236 del 18/10/2018 - dep. 29/01/2019, Di Napoli, Rv. 275692). La **giurisprudenza prevalente ritiene quindi inesistente una differenziazione tra imposte dirette e indirette**⁶. § 4.2. Deve, peraltro, rilevarsi l'esistenza di **isolate pronunce** che, seppur incidentalmente, nel dichiarare i ricorsi inammissibili, **effettuano tale distinzione**, invero affermando che tale reato è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva delle prestazioni indicate nelle fatture, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all'IVA, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura (in tal senso si esprimono: Cass. Sez. 3, Sentenza n. del 23/11/2017; Cass., sez. III, 53146/2017; Cass., Sez. III, n. 16768 del 17.04.2019). [...] § 4.4. Tuttavia, non solo tenuto conto della più recente giurisprudenza di questa Corte, ma soprattutto alla luce della particolarità della vicenda processuale in esame, la questione prospettata dal ricorrente con riferimento all'IRES, non giustifica alcuna rimessione alla Sezione Unite. Ed invero, è la stessa ordinanza impugnata a chiarire come, oltre all'ammontare dell'IVA indebitamente detratta per effetto delle fatture per operazioni passive soggettivamente inesistenti, sussiste altresì l'evasione dell'IRES in quanto la regola dell'indeducibilità dei componenti negativi del reddito, relativi a beni o servizi utilizzati per il compimento di delitti non colposi, trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell'ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa. In tal senso, opportunamente, i giudici del riesame richiamano la giurisprudenza di questa Corte secondo cui, in tema di reati tributari, la regola della indeducibilità dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (prevista dall'art. 14, comma 4-bis, I. n. 537 del 1993, come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in I. n. 44 del 2012), trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell'ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa (In motivazione, questa Corte ha ribadito che la disposizione

⁶ Pronunce successive *conf.*: Sez. 3, n. 5608/2021, ud. 20.10.2020, dep. 12.2.2021, est. *Cerroni*.

richiamata si limita a precisare una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, ma non ha alcuna incidenza sulla configurabilità delle condotte di dichiarazione fraudolenta punite dall'articolo 2 D.lgs. n. 74 del 2000: Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015 - dep. 26/10/2015, De Angelis, Rv. 26515401; conf. sent. n. 43393/15, non massimata). § 4.5. Ed invero, non può non convenirsi con l'affermazione per la quale i **costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario**, che consapevolmente li abbia sostenuti, in quanto essi sono espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, comportando la cessazione dell'indefettibile **requisito dell'inerenza** tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale».

1.3.8. Sull'inesistenza giuridica e il caso dell'intermediazione illecita di manodopera

Sez. 6, n. 52321/2016, est. Corbo, in motiv.: «Nella giurisprudenza di legittimità, è stato espressamente affermato il principio secondo cui, tra le «operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte» di cui all'art. 1, comma primo, lett. a), d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, qualificate come «inesistenti» ai fini della configurabilità dei reati di cui agli artt. 2 ed 8 del citato decreto, devono intendersi anche quelle **"giuridicamente" inesistenti**, ovvero quelle aventi una qualificazione giuridica diversa (così Sez. 3, n. 13975 del 06/03/2008, Carcano, Rv. 239910⁷, che ha annullato una sentenza di merito, la quale aveva escluso la natura di operazioni inesistenti in relazione ad alcune operazioni di finanziamento dissimulato mediante l'emissione di fatture recanti come oggetto quello concernente acconti su forniture). Il principio indicato deve essere condiviso, almeno quando l'operazione dissimulata è sottoposta ad un trattamento fiscale diverso da quello riservato all'operazione formalmente documentata».

Sez. 3, n. 56103/2018, est. Galterio, ha confermato la qualificazione nei termini di fattispecie penale ex art. 2 d.lgs. n. 74/2000 dell'utilizzo di fatture emesse da società satelliti che si occupavano di fornitura illecita di manodopera, rivelandosi «prive di strutture, di mezzi e persino di uffici propri» (facendo la gestione contabile ed amministrativa capo ad altra società la cui sede operativa era ubicata, con emblematica coincidenza, in una stanza degli uffici della società utilizzatrice), ovvero «scatole vuote che si limitavano a reclutare di volta in volta manodopera per l'espletamento dei servizi di pulizia e facchinaggio commissionati alla società» utilizzatrice, attraverso contratti di subappalto standard e fatturavano la prestazione, avente in realtà ad oggetto la fornitura della manodopera sotto la fittizia dicitura di subappalto di servizi, gravata dall'IVA che l'utilizzatrice detraeva nelle proprie dichiarazioni fiscali. In tali casi «l'operazione fraudolenta era insita nello stesso oggetto dei contratti che, sebbene formalmente denominati di sub-appalto, era costituito fornitura di manodopera pura e semplice, le quali, a differenza dei primi, sono esenti da

⁷ Conf. Cass., 10 ottobre 2002, n. 38199; Cass., 21 gennaio 2004, n. 5804; Cass., 15 gennaio 2008, n. 1996; Cass., 7 ottobre 2010, n. 45056; Cass., 8 luglio 2010, n. 26138; Sez. 3, n. 38754/2012; Id., n. 24540/2013; anche Cass., 21996/2018

IVA»: in tal modo l'utilizzatrice, sotto la veste di appaltatrice, riceveva dalle società satelliti fatture per prestazioni di servizi gravate da I.V.A. che poteva portare in detrazione nelle proprie dichiarazioni. Da qui l'ascrivibilità all'amministratore dell'emissione, sotto la veste di amministratore di fatto delle cartiere, delle fatture inesistenti indicate nell'imputazione in quanto non afferenti a sub-appalto di servizi, ma solo a fornitura di manodopera che, al di là dei divieti di legge, è priva dell'autonomia organizzativa che caratterizza la prestazione oggetto di un contratto di appalto⁸.

Sez. 3, n. 31202/2019 ha riconosciuto corretta la qualificazione nei termini della fattispecie penale in esame del caso della società utilizzatrice di fatture che, avendo quale oggetto sociale attività logistica nel settore dell'alta moda per noti marchi internazionali, aveva appaltato i servizi di facchinaggio e le prestazioni accessorie (quali pulizia, etichettatura dei capi, confezionamento ecc.) a vari consorzi che, a loro volta, avevano assegnato tali attività alle cooperative facenti parte dei primi che operavano nei magazzini della società utilizzatrice presenti nel territorio nazionale. Contrariamente al dato puramente formale, tra la società utilizzatrice e le emittenti non erano stati instaurati appalti genuini, avendo la società fatto ricorso, in maniera sistematica, a moduli di gestione di tali rapporti in fase esecutiva che, di fatto, integravano delle ipotesi di somministrazione (illegale) di manodopera da parte delle cooperative, per il tramite del consorzio che si interponeva fittiziamente in tale rapporto. Tale meccanismo, dunque, aveva permesso alla società utilizzatrice di utilizzare la manodopera messa a disposizione delle cooperative instaurando di fatto - attraverso l'elusione delle norme imperative in materia giuslavoristica - un rapporto in tutto assimilabile a quello di lavoro dipendente; con la conseguenza, sotto il profilo fiscale, che le fatture emesse dalle società consorziate erano da qualificare come **oggettivamente inesistenti** «in quanto, pur essendo state emesse avuto riguardo ad una prestazione "reale" - e cioè quella collegata alla somministrazione del lavoro - nel caso di specie, non è prevista ab origine la fatturazione (in quanto vietata ai sensi dell'art. 18 del d.lgs. 276 del 2003), con la conseguenza che la società appaltante avrebbe inserito le relative fatture in contabilità, facendo figurare elementi passivi fittizi e detraendo IVA per tali operazioni».

Sez.3, n. 16435/2020, est. Liberati, si è espressa a favore della configurabilità del delitto ex art. 2 cit. in caso di utilizzo di fatture documentative di prestazioni soggettivamente inesistenti, emesse da ente solo apparentemente emittente, in realtà privo di effettiva organizzazione d'impresa, inottemperante al dovere di presentare dichiarazione fiscale e pagare le imposte, con sede legale presso uno studio di consulenza contabile e attività decisionali facenti capo a persone

⁸ La dimostrazione che tali società fossero entità fittizie è stata tratta dal fatto che buona parte della documentazione contabile di dette società, ricercata dagli operanti, non era stata mai fisicamente trovata, e dal fatto che dalle verifiche fiscali risultava o la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali e la conseguente evasione totale dell'imposta sul valore aggiunto malgrado le fatture emesse in ordine ai contratti di sub-appalto con l'utilizzatrice, o la presentazione di dichiarazioni fiscali contenenti altre fatture provenienti da differenti società del gruppo, afferenti anch'esse ad operazioni inesistenti. A fronte di tali accertamenti, la S.C. ha sarebbe spettato alla difesa l'onere di contestarne il contenuto fornendo la prova del regolare adempimento da parte delle società consorziate agli obblighi tributari gravanti sulle medesime.

diverse dal legale rappresentante, mero prestanome al fine di attuare gli scopi di una associazione a delinquere costituita per realizzare plurimi reati fiscali, mediante l'emissione di fatture relative a operazioni inesistenti.

Sez. 3, 20901/2020, est. Corbetta, in motivazione, ha predicato: «l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anziché relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, non incide sulla configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il quale, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo (Sez. 3, n. 4236 del 18/10/2018 - dep. 29/01/2019, Di Napoli, Rv. 27569201; Sez. 3, n. 30874 del 02/03/2018 - dep. 09/07/2018, Hugony; Rv. 273728). Logico corollario di tale ricostruzione è che il delitto ex art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 è astrattamente configurabile nel caso di **intermediazione illegale di manodopera**, stante la **diversità tra il soggetto emittente la fattura e quello che ha fornito la prestazione**. Si tratta di una conclusione coerente con il principio affermato dalla Corte di legittimità, secondo cui è configurabile il concorso fra la contravvenzione di intermediazione illegale di mano d'opera (art. 18 d.lgs. n. 276 del 2003) ed il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000), nel caso di utilizzo di fatture rilasciate da una società che ha effettuato interposizione illegale di manodopera (Sez. 3, n. 24540 del 20/03/2013 - dep. 05/06/2013, P.G. in proc. De Momi e altri, Rv. 25642401; Sez. 3, n. 24540 del 20/03/2013 - dep. 05/06/2013, P.G. in proc. De Momi e altri, Rv. 256424: in applicazione del principio, la Corte ha annullato la sentenza di proscioglimento del G.u.p. che aveva escluso sussistesse il reato tributario sul presupposto che non potevano considerarsi soggettivamente inesistenti le fatture rilasciate dalla società svolgente l'intermediazione illegale di manodopera, perché comunque erano stati effettivamente sopportati i costi per il pagamento dei lavoratori)».

Sez. 3, Sentenza n. 8809/2021, est. Di Stasi, in motiv.: « Va ricordato che, in tema di intermediazione ed interposizione nelle prestazioni di lavoro, la **distinzione tra contratto di appalto e quello di somministrazione di manodopera** è determinata non solo dalla proprietà dei fattori di produzione, ma anche dalla organizzazione dei mezzi e dalla assunzione effettiva del rischio d'impresa, in assenza dei quali si configura una mera fornitura di prestazione lavorativa che, se effettuata da soggetti non autorizzati, è sottoposta alla sanzione penale di cui all'art. 18 del D.lgs. 10 settembre 2003 n. 276 (Sez.3,n.27866 del 05/06/2015, Rv.264200 - 01). È configurabile, inoltre, il concorso fra la contravvenzione di cui all'art. 18 d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276 ed il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti ai fini dell'IVA, nel caso di utilizzo di fatture rilasciate da una società che ha effettuato interposizione illegale di manodopera (Sez.3, n.20901 del 26/06/2020, Rv.279509 - 02). In particolare, si è costantemente affermato il principio secondo cui il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000) è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all'IVA - ciò che rileva nella vicenda in esame - esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura

(Sez. 3, n. 6935 del 23/11/2017, dep. 13/02/2018, Rv. 272814; Sez. 3, n. 27392 del 27/04/2012, Rv. 253055; Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010, Rv. 246327); l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anziché relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, non incide, infatti, sulla configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il quale, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo (Sez. 3, n. 4236 del 18/10/2018 - dep. 29/01/2019, Rv. 27569201; Sez. 3, n. 30874 del 02/03/2018, Rv. 273728); ne consegue che il **delitto ex art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 è astrattamente configurabile nel caso di intermediazione illegale di manodopera, stante la diversità tra il soggetto emittente la fattura e quello che ha fornito la prestazione**. Si tratta di una conclusione coerente con il principio affermato da questa Corte, secondo cui è configurabile il concorso fra la contravvenzione di intermediazione illegale di mano d'opera (art. 18 d.lgs. n. 276 del 2003) ed il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000), nel caso di utilizzo di fatture rilasciate da una società che ha effettuato interposizione illegale di manodopera (Sez. 3, n. 24540 del 20/03/2013, Rv. 25642401)».

1.4. Dolo

1.4.1. Sull'oggetto del dolo

Sez. 3, Sentenza n. 50362 del 29/10/2019 Cc. (dep. 12/12/2019) Rv. 277938-01, est. Scarcella: *«In tema di reati tributari, il dolo del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, consiste nella consapevolezza, di colui che utilizza il documento in una dichiarazione, **che chi ha effettivamente reso la prestazione non ha provveduto alla fatturazione del corrispettivo versato dall'emittente**, conseguendo, in tal modo, un indebito vantaggio fiscale in quanto l'IVA versata dall'utilizzatore della fattura non è stata pagata dall'esecutore della prestazione medesima*». In motivazione è stata richiamata la giurisprudenza della S.C. in virtù della quale, nell'ambito delle frodi carosello, una volta appurata l'oggettiva sussistenza della frode attraverso la ricostruzione dei passaggi in cui detto meccanismo si estrinseca, è insita nella stessa gestione delle società coinvolte, e conseguentemente nella regia e supervisione delle operazioni commerciali dalle stesse poste in essere, la piena consapevolezza, in capo ai soggetti agenti, del sistema fraudolento complessivo, la cui prova principe è costituita dall'esiguità del prezzo di acquisto della merce rispetto a quello corrente: principio conf. da Sez. 3, n. 3222 del 27/1/2021, est. Andronio

1.4.2. Sulla compatibilità tra il dolo specifico e il dolo eventuale

Sez., 3, 12680/2020, est. Corbo, in motiv.: «In tema di condizioni di configurabilità del dolo, la questione posta dalla ricorrente, [...], ha ad oggetto la compatibilità del dolo eventuale con il dolo specifico, espressamente ritenuta

dall'ordinanza impugnata. § 3.1. La questione in esame, con specifico riferimento al reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, è stata risolta più volte affermativamente dalla giurisprudenza di legittimità. Precisamente, la compatibilità del dolo eventuale con il dolo specifico richiesto dall'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, è stata asserita da: Sez. 3, n. 28158 del 29/03/2019, Caldarelli, non massimata; Sez. 3, n. 52411 del 19/06/2018, B., Rv. 274104-01; Sez. 3, n. 30492 del 23/06/2015, Damiani, Rv. 264395-01. In particolare, tale compatibilità è stata ritenuta sia perché la finalità di evadere le imposte (o di ricevere un indebito rimborso) è ulteriore rispetto al fatto tipico, sia perché il reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 è reato di pericolo e non di danno, e, quindi, prescinde da una effettiva evasione del debito tributario, sia perché, in linea generale, la prevalente giurisprudenza, specie in materia di furto e di ricettazione, ritiene compatibile dolo eventuale e dolo specifico (queste ragioni giustificative sono esposte specificamente da Sez. 3, n. 52411 del 2018, cit.). Non risultano, inoltre, precedenti contrari. Può essere utile aggiungere che, sempre nella giurisprudenza di legittimità, risulta costante l'indirizzo che ravvisa la compatibilità del dolo eventuale con il dolo specifico **anche in relazione agli altri delitti previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 i quali richiedono tale forma di finalizzazione volontaria della condotta**, come, ad esempio, nel caso dei reati di dichiarazione infedele (Sez. 3, n. 30492 del 2015, cit.), di omessa dichiarazione (Sez. 3, n. 7000 del 23/11/2017, dep. 2018, Venturini, Rv. 272578-01), di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (Sez. F, n. 42897 del 09/08/2018, C., Rv. 273939-01). § 3.2. In linea generale, però, la compatibilità del dolo eventuale con il dolo specifico non costituisce affermazione univoca nella giurisprudenza di legittimità, perché più volte esclusa da decisioni relative ad altre fattispecie di reato. In particolare, si è affermato, che il delitto di illecito trattamento di dati personali, di cui all'art. 167, comma 2, d.lgs. 30 giugno 2003, n. 196, in quanto reato a dolo specifico, non è configurabile a titolo di dolo eventuale, perché «la strutturale intenzionalità finalistica della condotta tipica» non è compatibile con la seconda forma di colpevolezza, la quale «postula l'accettazione solo in via ipotetica, seppur avverabile, del conseguimento di un risultato» (Sez. 3, n. 3683 del 11/12/2013, dep. 2014, De Simone, Rv. 258492-01). Analogamente, e per le medesime ragioni, è stata esclusa in precedenza la configurabilità a titolo di dolo eventuale dei reati di: -) corruzione di minorenni, di cui all'art. 609-quinquies cod. pen. (Sez. 3, n. 15633 del 12/03/2008, M., Rv. 240036-01); -) devastazione, saccheggio e strage, di cui all'art. 285 cod. pen. (Sez. 2, n. 25436 del 06/06/2007, Lauro, Rv. 237153-01); -) mancata esecuzione dolosa di un provvedimento del giudice di cui all'art. 388, terzo e quarto comma, cod. pen., nel testo vigente prima della riforma recata dall'art. 3, comma 21, legge 15 luglio 2009, n. 94 (Sez. 6, n. 34521 del 05/07/2004, Perucci, non massimata; -) strage, di cui all'art. 422 cod. pen. (Sez. 1, n. 11394 del 11/02/1991, Abel, Rv. 188643-01; Sez. 1, n. 5914 del 29/01/1990, Cicuttini, Rv. 184126-01; Sez. 1, n. 11074 del 05/07/1988, Capone, Rv. 179714-01). § 3.3. In dottrina, poi, le opinioni sono prevalentemente critiche circa la compatibilità di dolo eventuale e dolo specifico. Con specifico riferimento ai reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, si osserva che il dolo specifico ha una funzione di garanzia o comunque selettiva delle condotte rilevanti, e che, da un punto di vista logico, appare difficile credere che il complesso ed articolato meccanismo fraudolento, sfociante in una dichiarazione mendace, sia sorretto da un atteggiamento psicologico di accettazione del rischio. Più in generale, inoltre, si rappresenta

che il dolo eventuale è compatibile con il dolo specifico solo se l'accettazione del rischio riguarda elementi del fatto di reato diversi da quello concernente la finalità penalmente rilevante. § 3.4. Ad avviso del Collegio, deve essere confermato l'indirizzo ermeneutico che ritiene configurabile il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti anche in caso di dolo eventuale, da intendere in termini di **lucida accettazione, da parte dell'agente, dell'evento lesivo, e quindi anche del fine di evasione o di indebito rimborso, come conseguenza della sua condotta.** § 3.4.1. In proposito, appare importante una osservazione preliminare. Il problema della compatibilità del dolo eventuale con il dolo specifico, anche alla luce dell'analisi della elaborazione della dottrina e della giurisprudenza, ed almeno in linea generale, risulta discendere non da specifici divieti di legge, bensì dal contenuto che deve caratterizzare il primo, e cioè dalla "capacità" dello stesso a "comprendere", o meno, anche il fine richiesto dal legislatore per l'integrazione del reato. § 3.4.2. Ciò posto, una importantissima indicazione a sostegno della compatibilità, in linea generale, del dolo eventuale con il dolo specifico risulta desumibile dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite, e segnatamente da Sez. U, n. 12433 del 26/11/2009, dep. 2010, Nocera, Rv. 246324-01 e 246323-01, in materia di ricettazione. Questa decisione, infatti, ha affermato, enunciando un principio cui si è costantemente uniformata la giurisprudenza successiva (cfr., per citare l'ultima decisione massimata, Sez. 2, n. 25439 del 21/04/2017, Sarr, Rv. 270179-01), che l'elemento psicologico della ricettazione può essere integrato anche dal dolo eventuale, configurabile in presenza della rappresentazione da parte dell'agente della concreta possibilità della provenienza della cosa da delitto e della relativa accettazione del rischio, a sua volta ravvisabile quando è possibile concludere che l'agente, pur rappresentandosi l'eventualità della provenienza delittuosa della cosa, non avrebbe agito diversamente anche se di tale provenienza avesse avuto la certezza (cfr. Rv. 246324-01). Sembra utile evidenziare, tra l'altro, che la pronuncia ha precisato come il dolo eventuale possa avere ad oggetto, oltre alla verifica dell'evento, il presupposto della condotta, consistendo, in questo caso, nella rappresentazione della possibilità dell'esistenza del presupposto stesso e nell'accettazione dell'eventualità di tale esistenza (cfr. Rv. 246323-01). La decisione appena richiamata appare importante ai fini della questione esaminata in questa sede per un duplice ordine di ragioni. Essa, infatti, da un lato, pur non affrontando la questione in termini espliciti, ha comunque ritenuto configurabile, in presenza di dolo eventuale, un delitto per il quale è richiesto il dolo specifico (nella ricettazione, il reo deve agire «al fine di procurare a sé o ad altri un profitto»). Dall'altro, ha evidenziato come la nozione di dolo eventuale si caratterizza per un pregnante contenuto rappresentativo e volitivo, non riducibile alla mera accettazione del rischio, ma implicante la necessaria accettazione dell'evento stesso quale conseguenza della condotta dell'agente. §. 3.4.3. Queste conclusioni, con specifico riguardo alla nozione di dolo eventuale, sembrano ancor più significative se valutate alla luce della più recente elaborazione della giurisprudenza delle Sezioni Unite in materia. In effetti, Sez. U, n. 38343 del 24/04/2014, Espenhahn, Rv. 261104-01, enunciando un principio cui ha prestato ampia adesione la successiva giurisprudenza di legittimità (cfr., per citare la più recente massimata, Sez. 4, n. 14663 del 08/03/2018, A., Rv. 273014-01), ha evidenziato che il dolo eventuale ricorre quando l'agente si sia chiaramente rappresentata la significativa possibilità di verifica dell'evento concreto e, ciò nonostante, dopo aver considerato il perseguito e l'eventuale prezzo da pagare, si sia determinato ad agire comunque,

anche a costo di causare l'evento lesivo, aderendo ad esso, per il caso in cui si verifichi (così la massima ufficiale; pressoché identico il testo della sentenza impugnata, § 50, a pag. 182, in fine). La medesima sentenza Espenhahn, inoltre, proprio muovendo dalla necessità di una "lucida" raffigurazione nell'agente della realistica prospettiva di possibile verifica dell'evento concreto quale effetto collaterale della condotta e di una consapevole "determinazione" ad agire comunque, ha significativamente precisato che lo «stato di dubbio irrisolto [...] non risolve il problema del dolo eventuale: indica un indizio, ma è pur sempre necessario dimostrare che lo stato d'incertezza sia accompagnato dalla già evocata, positiva adesione all'evento; dalla scelta di agire a costo di ledere l'interesse protetto dalla legge.» (così, in motivazione, § 50, pag. 183). § 3.4.4. La nozione di dolo eventuale accolta dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite, ad avviso del Collegio, risulta estremamente significativa ai fini della soluzione della questione oggetto di esame. Invero, si è premesso che il problema della compatibilità del dolo eventuale con il dolo specifico discende non da puntuali divieti normativi, bensì dal contenuto che caratterizza le due forme di elemento soggettivo. Ora, la struttura del dolo eventuale, così come conformata alla luce dei principi enunciati dalle Sezioni Unite, si caratterizza per un contenuto rappresentativo e volitivo tale da "includere" in termini di effettività e concretezza anche la specifica finalità richiesta dalla legge ai fini dell'integrazione del reato. Se, infatti, ai fini della configurabilità del dolo eventuale, l'agente deve "lucidamente" raffigurarsi il fatto lesivo quale conseguenza della sua condotta, e deve inoltre consapevolmente determinarsi ad agire comunque, accettando compiutamente la verifica di tale fatto lesivo, risulta ragionevole concludere che il medesimo agente, nella indicata situazione, pone in essere la sua condotta nella piena consapevolezza che questa potrà realizzare anche la specifica finalità richiesta dalla legge ai fini dell'integrazione del reato, e, quindi, nell'attivarsi accettandola, la fa propria».

Sez. 3, Sentenza n. 1998 del 2020, est. Scarcella, in motiv.: «Sul piano dell'elemento psicologico è richiesto il **dolo specifico**. Qualora il contribuente affidi a terzi il compito di preparare e presentare la dichiarazione, è richiesto che il medesimo sia **consapevole dell'artificiosità della dichiarazione**, costruita su una documentazione atta a supportarne l'apparenza di verità. La dottrina ritiene che la condotta fraudolenta finalizzata a conseguire l'evasione non appare conciliabile con la accettazione del rischio, che connota il **dolo eventuale**. Tuttavia, il dolo specifico richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, rappresentato dal perseguimento della finalità evasiva, si aggiunge alla volontà di realizzare l'evento tipico (la presentazione della dichiarazione), potendosi affermare la compatibilità della fattispecie con il dolo eventuale: l'accettazione del rischio può, ovviamente, concernere gli altri elementi costitutivi della fattispecie, quale ad esempio l'essersi avvalso di fatture per operazioni inesistenti. In dottrina è invece esclusa la possibilità che la finalità evasiva possa essere ricondotta nell'area del dolo eventuale, in considerazione della funzione di garanzia che tale elemento possiede nell'ambito dei reati tributari. Tuttavia all'opposta soluzione è giunta la recente giurisprudenza di questa Corte, ammettendosi la configurabilità del reato ove l'accettazione del rischio attenga alla possibilità di evadere le imposte dirette o l'IVA, mediante la presentazione della dichiarazione comprensiva di fatture per operazioni inesistenti. (Cass., Sez. III, 19 giugno 2018, n. 52411; Cass., Sez. III, 23.6.2015, n. 30492). La dichiarazione inveritiera deve essere sorretta dalla

piena conoscenza dell'insussistenza delle operazioni passive prese in considerazione per determinare il risultato finale esposto in essa, nonché dalla volontà di servirsene strumentalmente nel rappresentare quel falso risultato dichiarato come rispondente a una contabilità inappuntabile. L'inesistenza delle operazioni deve essere stata non solo conosciuta ma soprattutto posta al servizio del risultato favorevole al quale l'agente mira mediante la dichiarazione fiscale. L'art. 1, lett. e), D.lgs. n. 74 del 2000 precisa, inoltre, che nel caso di presentazione della dichiarazione ad opera di amministratori, liquidatori o rappresentanti di società o persone fisiche, il fine di evadere le imposte si intende riferito alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce».

Sez. 3, Sentenza n. 52411 del 19/06/2018 Ud. (dep. 21/11/2018) Rv. 274104 – 01, est. Di Nicola: «*In tema di reati tributari, il **dolo specifico** richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, rappresentato dal perseguimento della **finalità evasiva**, che deve aggiungersi alla **volontà di realizzare l'evento tipico** (la presentazione della dichiarazione), è compatibile con il **dolo eventuale**, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'Iva»; in motivazione: «Va anche ricordato, a questo proposito, che il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti si connota come reato di pericolo e di mera condotta, che si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione è presentata agli uffici finanziari e prescinde dal verificarsi dell'evento di danno, per cui **non rileva l'effettività dell'evasione**, né, tanto meno, dispiega alcuna influenza l'accertamento della frode (Sez. 3, n. 25808 del 16/03/2016, Pescali, Rv. 267659). Del resto, la **compatibilità del dolo eventuale con i reati a dolo specifico**, con particolare riferimento ai reati contro il patrimonio e segnatamente al furto e alla ricettazione, è stata affermata, dalla prevalente giurisprudenza della Corte (in tal senso, fra le altre: Sez. 2, n. 3783 del 12/02/1998, Conti, Rv. 210447; Sez. 2, n. 2311 del 07/12/1995, dep. 1996, Meralde, Rv. 204085; Sez. 6, n. 7986 del 31/05/1993, Cappellotto, Rv. 194913) ed è stata **costantemente ribadita in tema di reati tributari, sebbene diversi dal reato ex articolo 2 d.lgs. n. 74 del 2000** (Sez. 3, n. 7000 del 23/11/2017, dep. 2018 Venturini, Rv. 272578; Sez. 3, n. 34927 del 24/06/2015, Alfieri, Rv. 264882; Sez. 3, n. 38687 del 04/06/2014, Decataldo, Rv. 260390)».*

Sez. 3, Sentenza n. 37848 del 29/03/2017 Ud. (dep. 28/07/2017) Rv. 271044 – 01, est. Aceto, P.M. Fimiani (Diff.): «*Il **dolo specifico** del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti deve sussistere al **momento** della consumazione del reato, coincidente **con la presentazione o la trasmissione in via telematica** della dichiarazione nella quale sono indicati gli elementi passivi fittizi, e **non**, invece, in **quello, antecedente, dell'annotazione in contabilità della fattura falsa**. (Fattispecie relativa all'utilizzazione da parte dell'imputato di una fattura emessa a fronte del pagamento anticipato di prestazioni di servizi successivamente non eseguite, senza che lo stesso avesse evidenziato il venir meno dell'operazione imponibile prima di presentare la dichiarazione, effettuando la relativa variazione ai sensi dell'art. 26 d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo "ratione temporis" vigente»; in motiv.: «Quanto all'elemento soggettivo, ricorda il Collegio che il dolo di*

evasione deve sussistere al momento della consumazione del reato e dunque in quello della presentazione (o trasmissione in via telematica) della dichiarazione nella quale sono indicati gli elementi passivi fittizi, non in quello antecedente della annotazione in contabilità della fattura; la presentazione/trasmissione della dichiarazione si traduce in un atto che esce dalla sfera soggettiva del contribuente, per porsi quale elemento strutturale della fattispecie, la cui realizzazione segna la consumazione del reato (Sez U, n. 2333 del 03/02/1995, Aversa, Rv. 200260; Sez. 3, n. 25808 del 16/03/2016, Pescali, Rv. 267659). Per cui, il fatto che l'imputato abbia scientemente indicato elementi passivi documentati da una fattura emessa per prestazioni mai eseguite nel precedente anno di imposta e non oggetto di variazioni ai sensi dell'art. 26, d.P.R. n. 633, cit., in relazione alle quali egli dunque sa di non avere diritto alla relativa detrazione ai sensi dell'art. 19, stesso d.P.R., può costituire valido elemento di prova del dolo specifico e di certo non rende manifestamente illogica la relativa conclusione, dato il contesto nel quale tale condotta è stata tenuta. Non è perciò sufficiente dedurre di aver sostenuto il costo, poiché l'evasione contestata riguarda l'IVA dovuta, indebitamente portata in detrazione con conseguente evasione di quella effettivamente dovuta dal contribuente (non rilevando, ai fini del dolo, l'entità - nel caso di specie ritenuta "esigua" dal ricorrente - della somma in questione, appartenendo già alla natura attenuata del reato contestato)».

Sez. 3, Sentenza n. 46956 del 24/05/2018 Ud. (dep. 16/10/2018) Rv. 274197 – 01, est. Andronio: «*In tema di reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture, la sussistenza a carico del **cessionario**, ai sensi dell'art. 60-bis del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, di un **obbligo solidale di versamento dell'IVA gravante sul cedente**, peraltro riguardante le sole cessioni reali effettuate a un prezzo inferiore al valore normale e non anche le operazioni inesistenti, non esclude che, a carico del primo, sia comunque ipotizzabile il dolo specifico di evasione, atteso che il meccanismo dell'IVA, basato sulla continuità della registrazione di debiti e crediti nelle contabilità dei soggetti operanti, ammette la possibilità che l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti sia finalizzata all'evasione*»; in motiv.: « Quanto alla tesi del "reato impossibile", la stessa si scontra, in primo luogo, con il dato testuale dell'articolo 60-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, richiamato dai ricorrenti a fondamento della loro ricostruzione interpretativa. Tale disposizione non si riferisce, infatti, alle operazioni inesistenti, ma alle sole cessioni reali effettuate a prezzi inferiori al valore normale e fissa solo per tale ipotesi - evidentemente diversa da quella qui in esame - il principio della solidarietà del cessionario nell'obbligo di versamento dell'Iva da parte del cedente (comma 2). Deve osservarsi, in secondo luogo, che l'interpretazione secondo cui non sarebbe anche in astratto ipotizzabile, a carico dell'utilizzatore delle fatture false, il dolo specifico di evasione, non potendo mai essere ritenuto sussistente il pericolo concreto evasione dell'imposta, si scontra con la logica stessa del meccanismo dell'Iva. Esso si basa, infatti, sulla continuità della registrazione dei debiti-crediti Iva nelle contabilità dei soggetti che successivamente operano e sanziona la frode ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, ammettendo, in generale, la possibilità che l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti sia finalizzata all'evasione fiscale. Addivenire alla ricostruzione interpretativa proposta della difesa equivarrebbe, in altri termini, a ritenere implicitamente abrogata, perché mai applicabile in concreto, tale disposizione sanzionatoria».

Sez. 3, Sentenza n. 18924 del 20/01/2017 Ud. (dep. 20/04/2017) Rv. 269903 - 01, est. Galterio: «*In tema di evasione dell'IVA mediante il meccanismo delle cd. **frodi carosello**, che, nelle operazioni di importazione di beni, sfrutta la neutralizzazione dell'IVA all'acquisto mediante l'interposizione di società cartiere, aventi il solo scopo di emettere fatture - con l'esposizione di un'imposta in realtà non versata - destinate ad essere utilizzate nella catena delle cessioni per creare crediti d'imposta inesistenti, una volta appurata l'oggettiva sussistenza della frode attraverso la ricostruzione dei passaggi in cui, in concreto, detto meccanismo si estrinseca, è insita nella stessa gestione di fatto delle società coinvolte, e conseguentemente nella regia e supervisione delle operazioni commerciali dalle stesse poste in essere, la piena consapevolezza, in capo ai soggetti agenti, del sistema fraudolento complessivo, la cui prova principe è costituita dall'**esiguità del prezzo** di acquisto della merce rispetto a quello corrente»»; in motiv.: «Ai fini di un puntuale inquadramento della questione occorre premettere che il **sistema delle frodi carosello** si configura come un meccanismo fraudolento volto ad evadere l'imposta sul valore aggiunto posto in essere attraverso una serie di operazioni commerciali aventi ad oggetto prestazione di servizi o cessione di merci con l'interposizione fittizia di società cartiere tra il venditore e l'acquirente finale al fine di ottenere crediti di imposta ai quali corrispondono profitti anche molto elevati. Attraverso tale meccanismo - intrinsecamente connesso al regime transitorio di applicazione dell'IVA agli scambi tra soggetti passivi di imposta aventi sede in differenti paesi dell'Unione Europea secondo il quale il cessionario della transazione intracomunitaria viene ai fini del computo dell'imposta a debito, stante la diversità delle aliquote vigenti nei differenti Stati membri, a sostituirsi al cedente accollandosi i relativi oneri tra cui il versamento dell'imposta sul valore aggiunto che potrà effettuare solo al momento in cui la stessa gli verrà corrisposta dai successivi acquirenti nazionali (D.L. 331/1993, convertito nella L.427/1993) - il venditore non versa l'IVA, ma attraverso il soggetto interposto che emette la fattura con l'IVA senza tuttavia versarla, la merce viene acquistata dal contribuente che invece la detrae. L'operazione illecita così descritta si realizza, come nel caso in esame, attraverso l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti con le quali si intendono quelle che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, anch'esse ricomprese secondo la norma definitoria di cui all'art.1 d.lgs. 74/2000 nell'ambito delle "fatture per operazioni inesistenti", avendo il legislatore inteso colpire non soltanto la mancanza assoluta dell'operazione, ma ogni tipo di divergenza tra realtà commerciale e risultanze documentali. La divergenza in siffatto sistema riguarda i soggetti reali dell'operazione tra i quali vengono interposti fittiziamente altri soggetti, le cd. società cartiere, alle quali è affidato il compito del "lavaggio" dell'IVA: pertanto per quanto concerne la operazione "apparente" non sorge tra le parti contraenti alcun obbligo di natura fiscale, non potendo il fittizio cedente pretendere il pagamento del prezzo e dell'IVA in rivalsa e, correlativamente, non insorgendo a favore del cessionario alcun diritto alla detrazione della imposta liquidata nella falsa fattura, mentre per quanto riguarda l'operazione "reale", condotta con il terzo-interponente, trattandosi di operazione per la quale è stata omessa del tutto la fattura, alcun diritto alla detrazione IVA potrà evidentemente essere esercitato dal cessionario (Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015 - dep. 26/1.0/2015, De Angelis, Rv. 265154). [...]. E' evidente che è insita nella stessa gestione di fatto delle tre società, e conseguentemente nella regia e supervisione delle operazioni commerciali descritte, la piena consapevolezza in capo ai tre imputati del sistema fraudolento*

complessivo, di cui la prova principe è data dall'esiguità del prezzo di acquisto della merce rispetto a quello corrente, tale da consentirne la rivendita con amplissimi margini di guadagno, comunque corrispondenti all'entità dell'imposta sul valore aggiunto in tal modo evasa. Le operazioni congegnate attraverso le cd. "frodi carosello" consentivano infatti alle tre società cessionarie collocate al termine della filiera di acquistare allo stesso prezzo dichiarato dalla società importatrice all'atto dell'importazione, in tal modo potendo immettere sul mercato beni altamente competitivi per quanto attiene al prezzo di rivendita in quanto non gravato dall'incidenza dell'imposta sul valore aggiunto. [...] La sussistenza del dolo da partecipazione è stata del resto diffusamente argomentata dalla sentenza di primo grado, destinata a fondersi in un unicum inscindibile con la pronuncia d'appello, secondo la quale "la prova della combinazione dei consensi è in re ipsa", traendo entrambe le parti (importatore da una parte e cessionari finali dall'altra) un utile diretto dal meccanismo frodatario, il che è sufficiente ad escludere qualunque supposta ignoranza delle altrui condotte: intanto il P. importava in evasione di imposta in quanto sapeva, in forza di preventivi accordi, che alla fine della filiera, che si snodava attraverso l'estrazione delle merci dal deposito IVA da parte delle società interposte, si ponevano le tre società acquirenti cd. finali, come tali definite rispetto alla complessiva operazione in contestazione; a loro volta gli amministratori delle società acquirenti sapevano, in forza di pregressi accordi con l'importatore, che sarebbero ad essi giunte merci a prezzi estremamente vantaggiosi in quanto introdotte in Italia in evasione dell'IVA sull'importazione, e che avrebbero creato, come poi hanno fatto, un credito IVA fittizio da utilizzare in compensazione con l'IVA addebitata al cliente finale».

1.5. Consumazione

Sez. 3, Sentenza n. 31517 del 2020, est. Reynaud, in motiv.: «il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, a sua volta, è parimenti un **reato istantaneo**, che si perfeziona tuttavia **nel momento in cui la dichiarazione è presentata agli uffici finanziari** (Sez. 3, n. 16459 del 16/12/2016, dep. 2017, Santoni, Rv. 269652; Sez. 3, n. 25808 del 16/03/2016, Pescali, Rv. 267659).

Sez. 3, Sentenza n. 10916 del 12/11/2019 Ud. (dep. 01/04/2020), est. Rosi, in motiv.: «In ordine al momento consumativo del reato di dichiarazione fraudolenta, va ricordato che **l'interesse protetto** dalla fattispecie è l'interesse dell'Erario alla percezione dei tributi dovuti, prescindendo dalla realizzazione dell'evasione stessa, di qui l'illiceità penale della dichiarazione fraudolenta, trattandosi di **reato di pericolo o di mera condotta (ed a consumazione istantanea)**, avendo il legislatore inteso rafforzare in via anticipata la tutela del bene giuridico protetto, cioè l'interesse patrimoniale dello Stato a riscuotere ciò che è fiscalmente dovuto (cfr. SS.UU., n. 1235/11 del 28/10/2010, Giordano). Si tratta di un **reato commissivo che si consuma nel momento della presentazione o della trasmissione in via telematica della dichiarazione annuale** (cfr. Sez. 3, n. 37848 del 29/03/2017, Ferrario, Rv. 271044; Sez. 3, n. 52752 del 20/05/2014, Vidi e altro, Rv. 262358), adempimento che realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo della programmata evasione di quanto dovuto; infatti, la dichiarazione annuale "fraudolenta", ossia non solo

mendace, ma caratterizzata altresì da un particolare "coefficiente di insidiosità", in quanto **supportata da un impianto contabile o documentale di fatture per operazioni inesistenti**, costituisce di certo la fattispecie criminosa ontologicamente più grave».

Sez. 3, Sentenza n. 1998 del 2020, est. Scarcella, in motiv.: «Tale fattispecie criminosa si configura come un **reato di pericolo** e di **mera condotta**, il quale si perfeziona nel **momento in cui la dichiarazione è presentata agli uffici finanziari** e prescinde dal verificarsi dell'evento di danno. Ne consegue che, ai fini dell'individuazione della data di consumazione dell'illecito, **non rileva l'effettività dell'evasione**».

Sez. 3, Sentenza n. 16459 del 16/12/2016 Ud. (dep. 31/03/2017) Rv. 269652 – 01, est. Aceto: «*Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti è un **reato istantaneo**, che si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione è presentata agli uffici finanziari e **prescinde dal verificarsi dell'evento di danno**, per cui, ai fini dell'individuazione della data di consumazione dell'illecito, non rileva l'effettività dell'evasione, né, tanto meno, dispiega alcuna influenza l'accertamento della frode. (In applicazione di questo principio la S.C. ha considerato altresì **irrilevante** ai fini dell'estinzione del reato il fatto **che l'imputato, successivamente alla presentazione alla Agenzia delle Entrate della dichiarazione fraudolenta, ne avesse presentata un'altra corretta**, entro il termine di cui all'art.2, comma settimo, del d.P.R. n. 322 del 1988, che sostituiva la precedente dichiarazione)*»; in motiv.: «[...], il reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000 ha natura di **reato di pericolo e di mera condotta**, che si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione è presentata agli uffici finanziari e prescinde dal verificarsi dell'evento di danno, per cui, ai fini dell'individuazione della data di consumazione dell'illecito, non rileva l'effettività dell'evasione, né, tanto meno, dispiega alcuna influenza l'accertamento della frode (Sez. U, n. 1235 del 28/10/2010, Giordano, Rv. 248869; Sez. 3, n. 25808 del 16/03/2016, Pescali, Rv. 267659; Sez. 2, n. 42111 del 17/09/2010, De Seta, Rv. 248499). § 3.2. Sicché assume rilievo decisivo ed assorbente la considerazione che, **una volta consumato con la presentazione della dichiarazione fraudolenta, il reato può essere estinto solo in base a norme che espressamente prevedano questa eventualità, non in base ad un'interpretazione di norme extrapenali che, facendo leva sulla possibilità del contribuente di presentare la dichiarazione nel termine di grazia di cui all'art. 8, comma 7, d.P.R. n. 322 del 1998, di fatto conduce allo stesso risultato** (l'estinzione, cioè, del reato già commesso). §3.3. Peraltro, il comma 7 dell'art. 2, d.P.R. n. 322, cit., disciplina il solo caso in cui la dichiarazione è stata presentata in ritardo, come reso evidente dal fatto che restano comunque applicabili le sanzioni amministrative dovute, appunto, per il "ritardo". Ben diverso è perciò il caso della dichiarazione correttiva/integrativa/modificativa (mai sostitutiva) di quella già presentata al più tardi nei novanta giorni dalla scadenza del termine, ipotesi autonomamente disciplinata dal successivo comma 8 per consentire l'emenda di errori od omissioni. §3.4.Premesso che nel caso di specie non di tratta di errori, la giurisprudenza civile di legittimità insegna che costituisce **causa ostativa alla presentazione della dichiarazione integrativa, di cui all'art. 2, comma 8, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, la notifica della contestazione di una violazione commessa nella redazione di precedente**

dichiarazione, in quanto se fosse possibile porre rimedio alle irregolarità anche dopo la contestazione delle stesse la correzione si risolverebbe in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni previste dal legislatore (Sez. 5 civ., n. 5398 del 04/04/2012, Rv. 622225 - 01; Sez. 6-5 civ., n. 15798 del 27/07/2015, Rv. 636114 - 01; Sez. 5 civ., n. 14999 del 17/07/2015, Rv. 636123 - 01; Sez. 5 civ., n. 11933 del 10/06/2016, Rv. 640084 - 01). 3.5.11 che è quanto è esattamente accaduto nel caso di specie, poiché la dichiarazione "sostitutiva" è stata presentata in adesione ai rilievi sollevati dall'Amministrazione Finanziaria in sede di accertamento effettuato dopo la presentazione della dichiarazione del 29/09/2010».

Massime precedenti conformi: n. 25808 del 2016 Rv. 267659 - 01.

Pronunce successive conformi: Sez. 3, 31517/2020, est. Reynaud; Sez. 3, 25323/2019 est. Liberati;

1.6. Rapporti con altri reati

1.6.1. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

Sez. 3, Sentenza n. 10916 del 12/11/2019 Ud. (dep. 01/04/2020) Rv. 279859 – 03, est. Rosi: «In tema di reati tributari, il riferimento a talune ipotesi di fatturazione, contenuto nell'art. 3, comma 3, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come riformato dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, non ha modificato il **rapporto di specialità reciproca** esistente tra il reato di cui all'art. 2 e **quello di cui all'art. 3 del medesimo decreto legislativo**, in quanto, accanto ad un nucleo comune costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, il primo presuppone l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti, mentre il secondo richiede una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie, nonché l'impiego di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento ed il raggiungimento della soglia di punibilità; ne consegue che il discrimine tra le due fattispecie è costituito dalle **diverse modalità di documentazione dell'operazione economica**, poiché alla particolare idoneità probatoria delle fatture corrisponde una maggiore capacità decettiva delle falsità commesse utilizzando tali documenti». In motiv.: «Di recente proprio i rapporti tra la fattispecie di cui all'art. 2 e quella di cui all'art. 3 citati sono stati oggetto di analisi da parte della **Corte costituzionale nella sentenza n. 95 del 6 febbraio 2019**, con la quale è stata dichiarata non fondata la questione di legittimità costituzionale della disposizione di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, sotto il profilo della mancata previsione di soglie di punibilità in ragione dell'importo delle imposte fraudolentemente non dichiarate. Nell'ambito di tale pronuncia il Giudice delle leggi ha innanzitutto osservato che sia la mancata previsione di soglie di punibilità per l'utilizzatore nelle dichiarazioni fiscali delle fatture emesse a fronte operazioni inesistenti, sia la previsione speculare del reato di emissione di documentazione per operazioni inesistenti - punito indipendentemente dalla concreta utilizzazione della fattura da parte di terzi a scopo di evasione fiscale - dimostrano un particolare rigore del legislatore nell'ambito della tutela penale del sistema tributario, in considerazione del **ruolo che la fattura riveste nel sistema di applicazione dell'IVA** (tributo armonizzato di diritto europeo in base alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore

aggiunto), sistema che garantisce l'attuazione del principio della neutralità dell'imposta rispetto ai soggetti passivi, mediante il meccanismo della rivalsa e della detrazione. § 2.4. Infatti l'emissione della fattura fa sorgere un debito d'imposta in capo al cedente o al prestatore di servizio e legittima il cessionario o committente, sempre che lo stesso sia soggetto passivo di tale imposta, alla detrazione dell'IVA indicata nel documento, nonché a dedurre l'importo corrisposto per la prestazione quale costo sostenuto, riducendo la base imponibile ai fini delle imposte dirette. Per questa ragione la Corte costituzionale ha ritenuto del tutto ragionevole la scelta legislativa di riservare alla fattispecie di cui all'art. 2 del d.lgs. citato un trattamento distinto, e più severo, in rapporto ad artifici pertinenti altro tipo di dichiarazione o documento mendace, che sono invece inclusi nella disposizione di cui all'art. 3 del d.lgs., norma incriminatrice sussidiaria, come conferma la presenza nell'incipit della disposizione della clausola di riserva «Fuori dei casi previsti dall'articolo 2». § 2.5. Secondo i giudici della Consulta è **proprio l'oggetto delle condotte di falsificazione, ossia la fattura**, provvista di particolare efficacia probatoria in base alla disciplina tributaria (in tal senso Sez.3, n. 46785 del 10/11/2011, P.M. in proc. Acitorio, Rv. 251622) **a connotare per maggiore gravità la fattispecie penale della dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000**, in coerenza con il sistema codicistico che disciplina i delitti di falso, il quale si caratterizza per la previsione di limiti edittali di pena, differenziati in base alla tipologia del documento oggetto della condotta di immutatio veri. § 2.6. Pertanto occorre qui ribadire il principio che il riferimento a talune ipotesi di fatturazione, contenuto nell'art. 3, comma 3 del d.lgs. 74 del 2000, come riformato dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, non ha modificato il rapporto di specialità reciproca esistente tra le fattispecie di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e quella di cui all'art. 3, (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) in quanto, "accanto ad un nucleo comune costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, il primo presuppone l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti, mentre il secondo, una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie nonché l'impiego di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e il raggiungimento della soglia di punibilità" (cfr. Sez.3, n. 6360/19 del 23/10/2018, Capobianco, Rv. 275698, **Sez. F. n.47603 del 31/08/2017, Morini, Rv. 271033** - pag. 5 motivav.). § 2.7. Di conseguenza il discrimine tra i due reati previsti non è dato dalla natura dell'operazione, ma dal modo in cui essa è documentata (in tal senso **Sez. 3, n. 38185 del 11/04/2017, Pozzi, Rv. 270692**⁹), poiché alla particolare idoneità probatoria delle fatture corrisponde una maggiore capacità decettiva delle falsità commesse utilizzando proprio tali documenti».

⁹ Sez. 3, Sentenza n. 38185 del 11/04/2017 Ud. (dep. 01/08/2017) Rv. 270692 – 01, est. Aceto, P.M. Tocci S. (Diff.): In tema di reati finanziari e tributari, anche seguito della novella apportata dal D.lgs. n. 158 del 2015, che ha aggiunto la lett. g-bis all'art. 1 del D.lgs. n. 74 del 2000, la condotta di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non è assorbita in quella di compimento di operazioni simulate soggettivamente, in quanto in base alla immutata definizione contenuta nella lett. a) dello stesso art. 1 D.lgs. n. 74 del 2000, sono fatture per operazioni inesistenti anche quelle che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi; ne consegue che il discrimine tra i reati previsti, rispettivamente, dagli artt. 2 e 3 del D.lgs. n. 74 del 2000 non è dato dalla natura dell'operazione ma dal modo in cui essa è documentata.

Sez. 3 , Sentenza n. 6360 del 25/10/2018 Ud. (dep. 11/02/2019) Rv. 275698 – 01, est. Zunica: *«In tema di frodi fiscali, è configurabile il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 del 2000, ogni qualvolta il contribuente, per effettuare una dichiarazione fraudolenta, si avvalga di fatture o altri documenti che attestino operazioni realmente non effettuate, non rilevando la circostanza che la falsità sia ideologica o materiale. (In motivazione, la Corte ha escluso che il riferimento a talune ipotesi di fatturazione, contenuto nell'art. 3, comma 3, del medesimo decreto legislativo dopo la riforma di tale disposizione operata dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, abbia inciso sul rapporto di specialità reciproca esistente tra il reato di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 e quello di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**, in quanto, accanto ad un nucleo comune costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, il primo presuppone l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti, mentre il secondo, una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie nonché l'impiego di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e il raggiungimento della soglia di punibilità)».* In particolare, in motiv.: «Orbene, la tesi difensiva, come già rilevato dai giudici di merito, non può trovare accoglimento, non ravvisandosi valide ragioni per superare l'affermazione di questa Corte (consolidatasi invero dopo una iniziale differente interpretazione richiamata nel ricorso), secondo cui il reato di frode fiscale ex art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 è configurabile ogniqualvolta il contribuente, per effettuare una dichiarazione fraudolenta, si avvalga di fatture o altri documenti che attestino operazioni non realmente effettuate, non rilevando la circostanza che la falsità sia ideologica o materiale, distinguendosi la frode sanzionata dall'art. 2 da quella di cui al successivo art. 3 non per la natura del falso, ma per il rapporto di specialità reciproca esistente tra le condotte previste dagli art. 2 e 3, nel senso che a un nucleo comune, costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, si aggiungono in chiave specializzante, da un lato (art. 2), l'utilizzazione di fatture e documenti analoghi relativi a operazioni inesistenti e, dall'altro (art. 3), una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie congiunta Con l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento, nonché la previsione di una soglia minima di punibilità (cfr. in termini Sez. 3, n. 9673 del 09/02/2011 Rv. 249613, Sez. 3, n. 2156 del 18/10/2011, dep. 2012, Rv. 251877 e Sez. 3, n. 46785 del 10/11/2011, Rv. 251621). Tale orientamento deve essere ribadito anche all'indomani delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 158 del 2015 all'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000. Mentre la disposizione previgente era articolata in tre segmenti distinti, ovvero una falsa dichiarazione dei redditi o Iva, una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie posta a base del predetto mendacio e una utilizzazione di "mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento", con la **modifica del comma 1 dell'art. 3**, la struttura dell'illecito è stata semplificata, tramite l'eliminazione dell'elemento della "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie" e una più articolata descrizione delle condotte artificiose. Dunque, la condotta illecita presenta **ora una struttura "bifasica"**, passando attraverso l'effettuazione di operazioni simulate ovvero l'utilizzo di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e, congiuntamente, a indurre in errore l'amministrazione finanziaria; peraltro, la soppressione del riferimento alle scritture contabili obbligatorie non significa che tale elemento abbia perso qualsiasi rilievo nella configurazione del reato, potendo la condotta essere integrata, oltre che compiendo operazioni simulate ovvero mediante mezzi

fraudolenti, anche avvalendosi di "documenti falsi", i quali, ai sensi del nuovo comma secondo, valgono a integrare la condotta del reato solo in quanto "sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie" o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria". Il nuovo comma terzo dell'art. 3 stabilisce invece che non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione o di emissione di altri documenti di rilievo probatorio analogo (come scontrini fiscali, documenti di trasporto, ecc.) e di annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili, o la mera indicazione nelle fatture o nei documenti ovvero nelle annotazioni di corrispettivi inferiori a quelli reali, dovendosi intendere che non sono sanzionati dalla norma comportamenti meramente omissivi, quali la sola mancata fatturazione o registrazione, essendo, invece, necessaria una condotta di natura commissiva nella quale il supporto fraudolento deve tradursi in espressioni (le operazioni simulate, l'utilizzo di documenti falsi o di altri artifici) oggettivamente distinte dalle mere violazioni contabili, funzionali a dare credibilità alla dichiarazione mendace e dotate dunque di una qualificata idoneità decettiva. Tanto premesso, deve tuttavia escludersi che il riferimento del nuovo comma 3 a talune ipotesi di fatturazione possa incidere sul rapporto tra i reati di cui agli art. 2 e 3 quale delineato sin qui dalla prevalente giurisprudenza di legittimità sopra richiamata, dovendosi innanzitutto evidenziare che è rimasta immutata la rubrica della norma incriminatrice, riferita alla "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici", dove l'espressione "altri artifici" non può che essere letta in relazione alla norma precedente, ovvero l'art. 2, la cui rubrica è rimasta quella di "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti", come pure non ha subito modifiche l'incipit dell'art. 3 ("Fuori dai casi previsti dall'articolo 2"), ciò a conferma della persistente natura residuale della fattispecie di cui all'art. 3 rispetto a quella prevista dall'art. 2. A ciò deve aggiungersi che non è cambiata neanche la definizione normativa cristallizzata nell'art. 1 lett. a) del d.lgs. 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, definizione questa che invero risulta riferibile sia alle falsità ideologiche che a quelle materiali, per cui tale distinzione, in tale ambito, non appare pertinente. Viceversa, l'art. 1 lett. g ter, introdotto dal d.lgs. n. 158 del 2015, definisce "mezzi fraudolenti", espressione richiamata dall'art. 3, le condotte artificiali, nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà. Dunque, analizzando l'intero quadro normativo di riferimento, deve ritenersi che il **profilo distintivo tra le fattispecie di cui agli art. 2 e 3 sia rimasto quello non dell'operazione compiuta, ma del modo in cui è documentata**, rilevando dunque la natura dello strumento usato per commettere la dichiarazione fraudolenta, dovendosi cioè circoscrivere l'ambito applicativo dell'art. 2 alle ipotesi in cui la frode fiscale venga attuata mediante l'utilizzo di una fattura o altro documento avente "rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie", essendo indifferente in tal senso che la falsificazione sia di tipo ideologico o materiale. Il disvalore della condotta si incentra infatti proprio nell'utilizzo, a supporto della dichiarazione fraudolenta di elementi passivi fittizi, di quella particolare documentazione contabile che corrisponda, sia pure apparentemente, ai requisiti precisati dall'art. 21 comma 2 del d.P.R. n. 633 del

1972, stante l'idoneità di tale strumento a trarre più facilmente in inganno l'amministrazione finanziaria. Del resto, è proprio la considerazione del particolare valore probatorio, sul piano tributario, dello strumento documentale utilizzato a supporto della dichiarazione fraudolenta di elementi passivi fittizi, che ha indotto il legislatore a non fissare alcuna soglia di evasione per la configurabilità di tale condotta illecita, soglia che invece compare e si giustifica nella residuale ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante "altri artifici", di cui all'art. 3 in ragione del fatto che, in tal caso, la condotta illecita viene realizzata attraverso comportamenti diversi dall'utilizzo di fatture o documenti equipollenti, cioè con il compimento di operazioni simulate o mediante l'avvalimento di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti, idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria. I commi 2 e 3 dell'art. 3, a ben vedere, non smentiscono la previsione del comma 1, ma forniscono criteri interpretativi per l'individuazione dei documenti falsi o dei mezzi fraudolenti, criteri che, anche alla luce della loro portata esemplificativa, non consentono di affermare che la norma si applichi nel caso di frode fiscale realizzata tramite l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, restando questo il campo applicativo esclusivo dell'art. 2, che a sua volta va letto congiuntamente alla norma definitoria di cui all'art. 1 lett. g ter, suscettibile, come detto, di ricomprendere sia le falsità ideologiche che quelle materiali. Deve pertanto concludersi che, alla luce dell'attuale contesto normativo, la differente proposta ermeneutica suggerita dalla difesa non può ritenersi fondata».

Massime precedenti conformi: n. 9673 del 2011 rv. 249613 - 01, n. 46785 del 2011 rv. 251621 - 01, n. 2156 del 2012 rv. 251877 - 01;
Pronunce successive conf.: 37589/2020, est. Di Stasi; 10916/2020, est. Rosi; 4399/2020, est. Liberati;

1.6.2. Contravvenzione di cui all'art. 18 d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276

Sez. 3, Sentenza n. 20901 del 26/06/2020 Cc. (dep. 15/07/2020) Rv. 279509 - 02, est. Corbetta: «È configurabile il concorso fra la **contravvenzione di cui all'art. 18 d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276** ed il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti ai fini dell'IVA, nel caso di utilizzo di fatture rilasciate da una società che ha effettuato interposizione illegale di manodopera»; in motivazione: «si tratta di una conclusione coerente con il principio affermato da questa Corte, secondo cui è configurabile il concorso fra la contravvenzione di intermediazione illegale di mano d'opera (art. 18 d.lgs. n. 276 del 2003) ed il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000), nel caso di utilizzo di fatture rilasciate da una società che ha effettuato interposizione illegale di manodopera (Sez. 3, n. 24540 del 20/03/2013 - dep. 05/06/2013, P.G. in proc. De Momi e altri, Rv. 25642401)Sez. 3, n. 24540 del 20/03/2013 - dep. 05/06/2013, P.G. in proc. De Momi e altri, Rv. 256424: in applicazione del principio, la Corte ha annullato la sentenza di proscioglimento del G.u.p. che aveva escluso sussistesse il reato tributario sul presupposto che non potevano considerarsi soggettivamente inesistenti le fatture rilasciate dalla società svolgente l'intermediazione illegale di manodopera, perché comunque erano stati effettivamente sopportati i costi per il pagamento dei lavoratori».

1.6.3. Bancarotta impropria mediante operazioni dolose di cui all'art. 223, secondo comma, n. 2, 1. fall.

Sez. 5, 11956/2018, est. Brancaccio, in motiv.: «Si può concludere, pertanto, nel senso che le operazioni dolose integranti la fattispecie di cui all'art. 223, secondo comma, n. 2, I. fall. possono anche essere tali da non determinare un immediato depauperamento della società, qualora la realizzazione delle operazioni stesse si accompagni alla prevedibilità del dissesto come effetto della condotta antidoverosa, nel «prevedibile caso di accertamento dei reati» (Sez. 5, n. 41055 del 04/07/2014, Crosta, in motivazione). E difatti, con principio che deve essere ribadito in questa sede, si è condivisibilmente affermato che integra il delitto di causazione del fallimento per effetto di operazioni dolose, ai sensi dell'art. 223, comma secondo, n. 2, L. fall. il meccanismo di frode fiscale realizzato attraverso l'emissione di fatture per operazioni inesistenti e la costituzione di apposite società fittizie finalizzate ad ottenere liquidità con gli anticipi bancari e la detrazione dell'iva sulle merci acquistate e collocate sul mercato a prezzi concorrenziali la cui interruzione abbia provocato il tracollo finanziario e dunque il fallimento della società, potendo il reato fallimentare concorrere con quello tributario per diversità del bene tutelato, dell'elemento oggettivo e di quello soggettivo (Sez. 5, n. 40009 del 23/4/2014, Conti, Rv. 262212)».

Sez. 5, n. 3786/2021, Catena, in motiv.: «nella fattispecie di cui all'art. 223, comma 2, n. 2, legge fallimentare, il fallimento conseguente ad operazioni dolose è solo l'effetto di una condotta volontaria, non intenzionalmente diretta a produrre il dissesto fallimentare, anche se il soggetto attivo dell'operazione ha accettato il rischio della stessa, per cui l'elemento soggettivo è integrato dal dolo generico (Sez. 5, sentenza n. 11945 del 22/09/1999, De Rosa G. ed altri, Rv. 214856); inoltre, stante la diversa oggettività delle condotte, la diversità sia dei beni tutelati e la struttura dei reati, è pacificamente ammesso il concorso tra il delitto di bancarotta fraudolenta e le varie fattispecie di reati tributari (Sez. 5, sentenza n. 30735 del 05/04/2019, Cassano Stefano, Rv. 30735, in tema di concorso tra la fattispecie di cui all'art. 223, comma 2, n. 2), legge fallimentare e quella di cui all'art. 10-ter, d.lgs. 10/03/2000, n. 74; Sez. 3, sentenza n. 3539 del 20/11/2015, dep. 27/01/2016, Cepparo, Rv. 266133, in relazione al concorso tra la bancarotta fraudolenta per distrazione ed il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte; Sez. 5, sentenza n. 40009 del 23/04/2014, Conti ed altri, Rv. 262212, in tema di concorso tra la medesima fattispecie fallimentare e quella di cui frode fiscale attraverso l'emissione di fatture per operazioni inesistenti). Anche nel caso in esame, quindi, in cui, evidentemente, il reato tributario a cui si riferisce la difesa dovrebbe essere quello di cui all'art. 10-ter d.lgs. 74/2000, valgono le medesime considerazioni circa il concorso di reati, che, quindi, non esclude affatto la sussistenza della fattispecie fallimentare, a parte la mancata contestazione di quella tributaria».

Sez. 5, Sentenza n. 43976 del 14/07/2017 Ud. (dep. 22/09/2017) Rv. 271612 – 01, est. Settembre: «È configurabile il concorso tra il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000) e quello di bancarotta impropria mediante operazioni dolose previsto dall'art. 223, comma 2, n. 2 l. fall. (Fattispecie in cui l'evasione dell'imposta aveva determinato l'insorgenza di consistenti debiti a carico della società amministrata dovuti a sanzioni, interessi ed oneri accessori, oltre all'IVA, con conseguente incapacità della predetta società di fare fronte alle proprie obbligazioni

e conseguente fallimento della stessa»); in motiv: «Per aversi concorso apparente di norme (cui allude il ricorrente col secondo motivo) è necessario che più disposizioni regolino la "stessa materia" (art. 15 cod. pen.). Per giurisprudenza costante, infatti, la distinzione tra concorso apparente e concorso reale di norme va operata esclusivamente - a meno di clausole espresse di riserva - sulla base del criterio di specialità (Cass., SU, n. 20664 del 23/2/2017; SU, n. 1963 del 28/10/2010; SU, n. 16568 del 19/4/2007). Poiché il diritto penale prende in considerazione comportamenti umani, se ed in quanto produttivi di conseguenze giuridiche, la "stessa materia", di cui all'art. 15 cit., non può essere data che da condotte umane produttive di un determinato evento (inteso in senso naturalistico o giuridico), sanzionate dal diritto (non solo penale). Di conseguenza, per aversi "stessa materia" occorre che la condotta sia unica e che non abbia determinato più di un evento. Il principio di specialità (e gli analoghi principi di sussidiarietà e di consunzione, pure elaborati dalla dottrina al medesimo fine) è diretto ad evitare, infatti, che un soggetto sia punito più volte per lo stesso fatto sulla base di norme diverse, quando già una di esse è sufficiente ad esprimere il disvalore del fatto illecito (principio del ne bis in idem sostanziale). Per quanto sopra, e in virtù di tanto, non è possibile ritenere che l'attività posta in essere dagli imputati si sia concretizzata nella sola evasione dell'imposta. Essa ha avuto come conseguenza l'insorgenza di consistenti debiti a carico della società amministrata per sanzioni, interessi ed oneri accessori (oltre che per l'IVA), da cui è derivata l'incapacità, per la società, di far fronte alle proprie 4 obbligazioni e il fallimento. L'attività degli imputati si è connotata di illiceità, quindi, in due direzioni: verso il Fisco - a cui sono stati sottratti i proventi cui aveva diritto - e verso i creditori sociali, esposti alle conseguenze di un fallimento annunciato. Gli eventi determinati dalla condotta degli imputati sono pertanto due (l'evasione dell'imposta e il fallimento), sicché già per questo è da escludere che ricorra, nella specie, una ipotesi di concorso apparente di norme. Ma va aggiunto che non si è nemmeno di fronte ad una medesima azione (che lascerebbe comunque aperta la strada del concorso formale), bensì ad una pluralità di azioni di diversa natura, poste in essere in tempi e contesti diversi: l'indicazione, nelle dichiarazioni presentate periodicamente ai fini IVA, di elementi passivi fittizi (reato istantaneo e formale: art. 2 d.lgs. 74/2000); la causazione del dissesto, attuata mediante una serie combinata di azioni, avviata con la costituzione delle società cartiere e proseguita con l'interposizione delle stesse negli acquisti, con la fatturazione a carico della società interposta, con la vendita dei veicoli alle società commerciali e, da ultimo, con le false dichiarazioni fiscali (condotte all'origine del fallimento). Il reato di cui all'art. 2 cit. non esaurisce, pertanto, il disvalore penale della condotta, che è possibile apprezzare (e sanzionare) nella sua totalità solo facendo (altresì) applicazione delle norme sulla bancarotta impropria; il che porta ad escludere che ricorra, nella specie, una ipotesi di concorso apparente di norme».

2. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ex art. 3 d.lgs. 74/2000

2.1. Inquadramento generale: soggetti attivi e condotta bifasica

Sez. 3, Sentenza n. 15500 del 15/02/2019 Ud. (dep. 09/04/2019) Rv. 275902 - 02, est. Di Nicola: «Il reato di cui all'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000, caratterizzato

da **struttura bifasica**, presuppone la compilazione e presentazione di una **dichiarazione mendace** nonché la realizzazione di una **attività ingannatoria prodromica**, purché di quest'ultima, ove posta in essere da altri, il soggetto agente abbia consapevolezza al momento della presentazione della dichiarazione. (Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto correttamente motivata la integrazione del reato in relazione alla dichiarazione presentata dall'imputato che era a conoscenza degli atti prodromici all'evasione, costituiti da un **falso contratto preliminare di vendita**, da una **fraudolenta cessione di quote sociali** e da **operazioni di svalutazione del valore delle partecipazioni societarie**); in motiv.: «la fattispecie criminosa ex articolo 3 d.lgs. n. 74 del 2000 (Sez. 3, n. 37127 del 29/03/2017, Capuano, Rv. 271300 - 01). Si tratta, infatti, di un **reato a soggettività ristretta**, potendo essere realizzato **solo da coloro che sono obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi**, e a **condotta bifasica** che si articola in due segmenti: 1) la dichiarazione mendace e attività ingannatoria a sostegno del mendacio materializzato nella dichiarazione, attività ingannatoria che si risolve, diversamente da quanto sostenuto dal ricorrente, nella realizzazione di condotte tipiche tra loro alternative [= a) compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero b) ricorso a documenti falsi o c) ricorso a mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria».

Conf. Sez. 3, n. 30889/2020, est. Pardo.

2.2. Mezzo fraudolento

2.2.1. Il mendace visto di conformità o l'infedele certificazione tributaria previsti dagli artt. 35 e 36 del d.lgs. 9 luglio 1997 n. 241

Sez. 3, Sentenza n. 19672 del 13/03/2019 Cc. (dep. 08/05/2019) Rv. 275998 - 01, est. Scarcella: «Il rilascio, da parte di professionista abilitato, di un **mendace visto di conformità o di un'infedele certificazione tributaria**, di cui rispettivamente agli artt. 35 e 36 del d.lgs. 9 luglio 1997 n. 241, ai fini degli studi di settore, costituisce un mezzo fraudolento, idoneo ad ostacolare l'accertamento e ad indurre l'amministrazione finanziaria in errore, tale da integrare il **concorso del professionista** nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. (In motivazione, la Corte ha precisato che, non trovando applicazione il principio di specialità di cui all'art. 15 cod. pen., il delitto indicato concorre con lo specifico reato previsto dall'art. 39 del d.lgs. n. 241 del 1997); in motiv.: «in relazione allo strumento del visto di conformità. «Quest'ultimo, introdotto dal D.lgs. n. 241 del 1997 (art. 35), si declina in **visto "leggero"** (previsto e disciplinato dall'art. 35) e **"visto pesante"** (o certificazione tributaria, ulteriore tipologia di controllo prevista invece dall'art. 36). Il primo rappresenta uno dei livelli di controllo attribuito dal legislatore a soggetti estranei all'Amministrazione finanziaria sulla corretta applicazione delle norme tributarie, in particolare a professionisti abilitati iscritti negli appositi Albi. Con la sua apposizione i professionisti attestano la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della documentazione e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto. Tali controlli hanno lo scopo di evitare errori

materiali e di calcolo nella determinazione di imponibili, imposte e ritenute e nel riporto di eccedenze derivanti da precedenti dichiarazioni. Del resto, l'attività di controllo implica, nel caso del professionista, una regolare tenuta della contabilità, la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e alla relativa documentazione sia per le imposte sui redditi sia ai fini IVA. L'apposizione in esame è obbligatoria per una serie di operazioni tra le quali: la compensazione dei crediti relativi a IVA, imposte dirette, IRAP e ritenute di importo superiore a 5.000 euro annui; la presentazione delle istanze di rimborsi dei crediti IVA, annuale e trimestrale, di ammontare superiore a 30.000 euro; e la presentazione delle dichiarazioni modello 730. Per apporre il visto, il professionista deve essere in possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali (Entratel) e aver presentato alla Direzione Regionale territorialmente competente apposita comunicazione per la relativa iscrizione nell'elenco informatizzato. Il visto pesante, invece, ha per oggetto la certificazione tributaria che permette il controllo sostanziale sulla corretta applicazione delle norme tributarie che interessano la determinazione, la quantificazione ed il versamento dell'imposta. Questo può essere rilasciato dai revisori contabili, iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro con particolari competenze lavorative. Il giudizio è pertanto professionale e il professionista abilitato può rilasciare la relativa certificazione richiesta solo qualora sussista la ragionevole convinzione della corretta osservanza della normativa applicabile. Pertanto, la certificazione tributaria, a differenza del visto leggero, ha carattere facoltativo. Quanto sopra, dunque, dimostra che **anche nel caso del visto "leggero" il professionista è tenuto a riscontrare la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione con le risultanze della relativa documentazione e la conformità alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti di imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto.** Apponendo il visto "leggero" il professionista effettua una **attestazione con riferimento all'esecuzione dei controlli previsti nell'art.2 del Decreto n. 164/1999.** In particolare, viene riscontrata la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della documentazione e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto. I controlli sono finalizzati ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili, delle imposte e delle ritenute e nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni. Tali controlli implicano la verifica: a) della regolare tenuta della contabilità (ai fini delle 8 imposte sui Redditi e ai fini Iva); b) della corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e alla relativa documentazione; c) della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alla documentazione prodotta dal contribuente nel caso del modello 730. Quanto alla responsabilità penale, il professionista, reo del rilascio di un mendace visto di conformità leggero o pesante ovvero di un'infedele asseverazione dei dati, ai fini degli studi di settore risulta esposto anche a sanzioni penali in ragione dell'espressa previsione di cui all'art. 39 del D.lgs. n. 241/1997 e del meccanismo del concorso nel reato di cui all'art. 110 c.p., non trovando dunque applicazione il principio di specialità di cui all'art. 15 c.p., incorrendo peraltro nel **reato di cui all'articolo 3 D.lgs. 10.03.2000 n. 74, dal momento che l'apposizione di un visto mendace costituisce un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria,** indicando in una delle dichiarazioni

relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi».

2.2.2. La registrazione in contabilità di una fattura recante lo stesso numero e la stessa data di altra fattura, non annotata, di importo superiore

Sez. 3, Sentenza n. 37127 del 29/03/2017 Cc. (dep. 26/07/2017) Rv. 271300 – 01, est. Aceto: «*Integra il reato di cui all'art. 3, comma 1, d.lgs. n.74 del 2000, la condotta di chi registra in contabilità una fattura recante lo stesso numero e la stessa data di altra fattura di importo decisamente superiore, che invece non viene annotata, trattandosi di comportamento insidioso ed ingannatorio, idoneo ad ostacolare l'accertamento dell'imponibile ed a indurre in errore l'amministrazione finanziaria*»; in motiv.: «l'omessa annotazione in contabilità di una fattura attiva costituisce condotta omissiva, realizzata in violazione dell'art. 23, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972, idonea a determinare una falsa rappresentazione della realtà se il contribuente registra una diversa fattura recante lo stesso numero e la stessa data. In tal modo, infatti, risulta che alla data del 24/02/2012 il ricorrente ha emesso una sola fattura attiva per un ammontare decisamente inferiore a quello della fattura non registrata. **L'artificio** sta proprio in ciò: **nell'attribuire a due fatture la stessa numerazione**, comportamento insidioso e ingannatorio, idoneo a ostacolare l'accertamento dell'imponibile e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria, il che integra uno degli elementi costitutivi del reato di cui all'art. 3, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000. 3.4. Si tratta di un comportamento ben diverso dalla pura e semplice omessa registrazione di una fattura, che per le ragioni testé spiegate costituisce quel "**quid pluris**", **rispetto alla pura e semplice falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili obbligatorie, richiesto dalla giurisprudenza di questa Corte ai fini della realizzazione del "mezzo fraudolento"** (cfr., sul punto, Sez. 3, n. 36859 del 16/01/2013, Mainardi, Rv. 258041; Sez. 3, n. 2292 del 22/11/2012, dep. 2013, Stecca, Rv. 254136).

Conf. Sez. 2, 9140/2021, est. Filippini

2.2.3. La dichiarazione consolidata

Sez. 2, Sentenza n. 1673 del 18/10/2016 Ud. (dep. 13/01/2017) Rv. 269531 – 01 est. Fumu, P.M. Baldi (Parz. Diff.): «*È configurabile il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'art. 3 D.lgs. n. 74 del 2000, anche nell'ambito del regime fiscale del **consolidato nazionale**, introdotto con il D.lgs. n. 344 del 2003, sia pur solo con riferimento alla **dichiarazione consolidata**, in quanto unica rispetto alla quale può essere verificato il superamento della duplice soglia di punibilità richiesto dal primo comma dell'indicato articolo*»; in motiv.: «[...] l'ipotesi delittuosa della dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000 nell'ambito del consolidato fiscale può essere configurata con esclusivo riferimento alla dichiarazione consolidata, solamente con riguardo alla quale, dunque, può essere effettuata la verifica della sussistenza dell'elemento costitutivo del reato consistente nel superamento della duplice soglia di punibilità (sez. 3, 5.11.2015, n. 3098/16, Vanni, rv 265938). Il delitto ha natura

istantanea e si perfeziona - secondo il principio costantemente affermato in tema di reati dichiarativi - nel momento e nel luogo in cui è presentata la dichiarazione consolidata del gruppo societario (sez. 1, 10.10.2013, n. 43899, confl. comp. in 39 proc. Profumo, rv 258642; sez. 2, 17.9.2010, n. 42111, De Seta, rv 248499; sez. 1, 5.3.2009, n. 25483, confl. comp. in proc. Daniotti, rv 244155). Ciò posto - e richiamando ancora il valore della stretta legalità in campo penale - si deve rilevare come la struttura tipica del delitto in esame come delineata dalla norma incriminatrice si configuri complessa ("trifasica" ovvero, secondo la recente riforma di cui al d.lgs. n. 158/2015, "bifasica") ed implichi la realizzazione di condotte decettive diverse e di regola non contestuali ma realizzate in tempi successivi (in questo senso deve intendersi il richiamo effettuato dai giudici di merito al concetto di "progressione"), unificate dal fine di evasione: la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, l'avvalimento di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento (ora il compimento di operazioni simulate o l'avvalimento di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento), l'indicazione nella dichiarazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi. Sotto un profilo oggettivo, **le condotte fraudolente così descritte possono essere realizzate in qualunque momento dell'iter di formazione della dichiarazione consolidata, cioè sia nel momento conclusivo sia in quello di predisposizione della dichiarazione della singola o delle singole partecipanti la cui falsità determini la falsità di quella unitaria e l'evasione fiscale superiore alle soglie di legge.** E' opportuno chiarire fin da subito che - [...] - **nel gioco delle compensazioni fra profitti e perdite delle società consolidate, la rilevante falsità della dichiarazione di una di esse, che avrebbe potuto condurre in sé ad un'evasione penalmente rilevante, sia neutralizzata dalle perdite subite dalle altre partecipanti con la conseguenza che il saldo complessivo netto dell'imposta dovuta non superi la soglia che rende punibile l'evasione ed il fatto non assuma quindi rilievo penale:** ma ciò, come sottolineato in premessa, è conseguenza della disciplina di sistema e corrisponde alle intenzioni del legislatore. La necessaria pluralità delle condotte, come descritta nella norma incriminatrice, non implica necessariamente una pluralità di **sogetti attivi**, atteso che esse possono essere poste in essere dalla medesima persona che agisca con la finalità di evasione. Nell'ipotesi in cui - come sotto un profilo meramente fattuale appare probabile possa con maggior frequenza verificarsi considerata la struttura del consolidato - più siano gli agenti che partecipano a realizzare la complessa condotta che integra la fattispecie criminosa, si rendono necessariamente applicabili le norme generali sul concorso di persone dettate dall'art. 110 cod. pen.: rispondono del reato tutti coloro che con azioni o omissioni abbiano partecipato alle condotte fraudolente agendo al fine di evasione con la consapevolezza del possibile superamento (cioè con accettazione dell'evento del superamento e non del relativo mero "rischio") delle soglie di punibilità nella dichiarazione consolidata, e ciò anche senza un accordo preventivo. E' infatti principio condiviso in giurisprudenza quello secondo cui la volontà di concorrere non presuppone necessariamente il previo accordo, in quanto l'attività costitutiva del concorso può essere rappresentata da qualsiasi comportamento esteriore che fornisca un apprezzabile contributo, in tutte o alcune fasi di ideazione, organizzazione od esecuzione, alla realizzazione dell'altrui proposito criminoso, talché assume carattere decisivo l'unitarietà del "fatto collettivo" realizzato che si verifica quando le condotte dei concorrenti risultino alla fine, con giudizio di prognosi postumo, integrate in unico obiettivo perseguito in varia

e diversa misura dagli imputati, sicché è sufficiente che ciascun agente abbia conoscenza anche unilaterale (esclusa dunque la mera conoscibilità) del contributo recato alla condotta altrui (sez. 6, 5.12.2003, n. 1271/15, Misuraca, rv 228424; sez. 2, 5.12.2005, n. 44301, Dammacco, rv 232853; sez. 5, 15.5.2009, n. 25894, Catanzaro, rv 243901; sez. 2, 15.1.2013, n. 18745, Ambrosanio, rv 255260). Dunque è responsabile del reato anche colui che, consapevole delle condotte e finalità altrui, avendo titolo, per legge, per statuto o ordinamento interno, ad intervenire nel rapporto dell'ente con l'amministrazione finanziaria, inserisca consapevolmente e finalisticamente la propria azione od omissione nella serie causale destinata all'evasione dell'imposta oltre le soglie di legge. Può accadere che si verifichi, come ipotizzato in dottrina, anche l'ipotesi del reato determinato dall'altrui inganno. Fermo restando quanto precedentemente rilevato, e cioè che il reato si perfeziona con la presentazione della dichiarazione consolidata, la falsità di quest'ultima, così come può derivare da vizi propri, può conseguire anche al recepimento di falsi dati contabili - prodotto delle operazioni decettive descritte dalla norma incriminatrice - comunicati dalla società consolidata. In tal caso gli amministratori della controllante privi del potere di accertamento sulla veridicità dei dati trasmessi dalle controllate ed estranei a dette operazioni non rispondono della falsità fraudolenta della dichiarazione consolidata, la quale rimane addebitabile agli amministratori della controllata ai sensi dell'art. 48 c.p., sempre che la falsità dei dati trasmessi abbia determinato il superamento delle soglie di punibilità (v. nello stesso senso, in tema di bilancio consolidato, sez. 5, 19.10.2000, n. 191/2001, Mattioli, rv 218073)».

2.2.4. L'illegale applicazione del cd. regime del margine

Sez. 3, Sentenza n. 42147 del 15/07/2019 Cc. (dep. 15/10/2019) Rv. 277984 – 02, Est. Corbo: *«In tema di reati tributari, l'impiego del cd. regime del margine nella consapevolezza dell'assenza dei presupposti normativi, realizzato mediante l'apposizione sulle fatture della dicitura prescritta dalla legge, con la conseguente annotazione di tali documenti contabili e delle relative operazioni nei registri fiscali, integra il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici previsto dall'art. 3 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, costituendo un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria»*; in motiv: «§ 2.3. Infondate sono pure le censure che contestano la configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici in caso di inapplicabilità del c.d. regime del margine, esposte anch'esse nel secondo motivo, e che deducono, in particolare, l'insussistenza di un fenomeno di evasione dell'IVA, in quanto detta imposta non viene riscossa e poi non versata, come invece accade nelle c.d. "frodi carosello", ma semplicemente non applicata. §. 2.3.1. La prima questione da esaminare è se l'impiego del c.d. regime del margine nella consapevolezza dell'assenza dei presupposti richiesti a tal proposito dalla legge integri uno dei **«mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre l'amministrazione in errore»**, così come prevede l'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000. E' utile osservare, preliminarmente, che, ai fini della configurabilità del reato del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, secondo un principio giurisprudenziale consolidato, affermato nella vigenza della disciplina anteriore alla riforma recata dall'art. 3 d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, e poi ribadito anche successivamente, è necessaria la sussistenza di un **quid pluris**

rispetto alla falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili obbligatorie e, cioè, una condotta connotata da particolare insidiosità derivante dall'impiego di artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità contabile (cfr., per la giurisprudenza anteriore al d.lgs. n. 158 del 2015, Sez. 3, n. 2292 del 22/11/2012, dep. 2013, Stecca, Rv. 254136-01, nonché Sez. 5, n. 36859 del 16/01/2013, Mainardi, Rv. 258041-01, e, per la giurisprudenza successiva, Sez. 3, n. 37127 del 29/03/2017, Capuano, Rv. 271300-01). Questa conclusione è condivisa dal Collegio anche perché, secondo quanto previsto dall'art. 3, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000, nel testo introdotto per effetto della riforma recata dal d.lgs. n. 158 del 2015, «non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola annotazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali». Occorre rilevare, poi, che nella giurisprudenza di legittimità, la qualificazione giuridica delle condotte costituite dallo scorretto ricorso al regime del margine è tema che è stato affrontato episodicamente ed ha dato luogo ad indicazioni non univoche. L'unica sentenza la cui massima fa espresso riferimento al c.d. regime del margine, si limita ad affermare, in termini generalissimi, che, nell'ipotesi di attività commerciale avente per oggetto "importazione di autoveicoli usati da paesi dell'Unione Europea e la successiva vendita in Italia a prezzi concorrenziali, in indebita applicazione di un regime tariffario IVA più favorevole (cosiddetto del margine anziché di quello dovuto per l'acquisto intracomunitario), si determina l'ipotesi tipica di evasione fiscale, la cui rilevanza penale deve essere valutata alla luce della speciale disciplina prevista dal d.lgs. n. 74 del 2000 (Sez. 2, n. 47701 del 17/11/2003, Vignali, Rv. 227591-01). Altra decisione, poi, ha affermato che, in caso di illegale ricorso al c.d. regime del margine, quando le fatture riportano tutte l'annotazione del regime prescelto e le scritture contabili indicano tutti gli elementi attivi, i mezzi fraudolenti non possono essere costituiti semplicemente dalla mancata comunicazione delle operazioni mediante il 21 modello Intrastat (così Sez. 3, n. 8962 del 01/12/2010, dep. 2011, Rossi, Rv. 249689-01). Ad avviso del Collegio, la scorretta applicazione del c.d. regime del margine, in caso di insussistenza dei presupposti richiesti dalla legge, integra uno dei «mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre l'amministrazione in errore», quando è realizzata mediante l'apposizione sulle fatture della dicitura «operazione in regime del margine ex D.L. n. 41 del 1995» - la quale, richiesta dall'art. 21, comma 6, lett. d), d.P.R. n. 633 del 1972 e successive modifiche, giustifica la mancata indicazione dell'ammontare dell'imposta separatamente dal corrispettivo -, nonché la conseguente annotazione di tali documenti contabili e delle relative operazioni nei registri previsti dalla legge, da eseguire tenendo conto del regime fiscale applicato (cfr. anche quanto previsto dagli artt. 23, 24 e 25 d.P.R. n. 633 del 1972, concernenti, rispettivamente, il registro delle fatture, il registro dei corrispettivi ed il registro degli acquisti). Ed infatti, in questi casi, le f e fatture recano un'annotazione che qualifica l'operazione economica in modo non corretto, prefigurando l'esistenza di presupposti in realtà insussistenti, e sono inoltre annotate nei registri in considerazione del regime giuridico indebitamente applicato, così venendo confermata la presenza degli indicati presupposti. In altri termini, attraverso le descritte modalità, viene creato un artificioso apparato documentale in sé idoneo a rappresentare l'esistenza dei presupposti necessari per l'operatività del regime del margine, e, quindi, ad ostacolare l'accertamento nonché ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria. Si tratta, quindi, di una situazione ben diversa da quella costituita dalla omessa fatturazione o annotazione di elementi attivi nelle scritture contabili o dalla indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi

attivi inferiori a quelli reali: nell'ipotesi appena indicata, vi è sostanzialmente un'omessa dichiarazione; nella vicenda dell'illegale ricorso al regime del margine mediante l'utilizzo di fatture recanti la particolare dicitura richiesta dalla legge e la registrazione delle stesse sulla base di tale catalogazione, sono realizzate apparenze documentali specificamente dirette a rappresentare - contrariamente al vero - l'esistenza delle condizioni fattuali e giuridiche legittimanti l'applicazione di una disciplina giuridica non utilizzabile, e, quindi, «condotte artificiali attive» così come richiede l'art. 1, comma 1, lett. g ter), d.lgs. n. 74 del 2000 quando definisce i «mezzi fraudolenti». Per completezza, può aggiungersi che tale condotta risulta funzionale all'indicazione nella dichiarazione di «elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo». Invero, a norma dell'art. 1, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 74 del 2000, «per "elementi attivi [...]" si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo [...], alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta». Ora, l'illegale ricorso al regime del margine dà luogo all'assoggettamento ad una minore imposta sul valore aggiunto perché riduce indebitamente la base imponibile su cui calcolare il tributo, circoscrivendola alla differenza tra il prezzo di rivendita del bene ed il valore di acquisto dello stesso, a differenza di quanto accade nelle ordinarie operazioni intracomunitarie, per le quali la base imponibile deve tenere conto dell'intero valore del bene.

§. 2.3.2. La seconda questione da esaminare è se l'impiego del c.d. regime del margine sia idoneo a configurare il reato di cui all'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000, per l'insussistenza di un fenomeno di evasione dell'IVA, siccome detta imposta non viene riscossa e poi non versata, come invece accade nelle c.d. "frodi carosello", ma semplicemente non applicata. La risposta affermativa discende dalla chiara indicazione fornita dall'art. 1, lett. f), d.lgs. n. 74 del 2000. Secondo questa disposizione, in particolare, ed innanzitutto, «per "imposta evasa" si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione». Non è necessario, quindi, ai fini della configurabilità del fatto di "evasione di imposta", che il tributo sia stato riscosso e non versato; occorre, invece, che l'importo dello stesso sia stato indicato in dichiarazione in misura diversa ed inferiore rispetto a quella dovuta. È quanto esattamente accade anche nell'ipotesi di dichiarazione fiscale in cui l'IVA è determinata con l'illegale applicazione del regime del margine. In tale ipotesi, infatti, l'ammontare dell'imposta è indicato, in dichiarazione, in misura inferiore a quella effettivamente dovuta, perché calcolato non sull'intero valore del bene, così come giuridicamente necessario in applicazione dell'ordinaria disciplina delle operazioni intracomunitarie, bensì solo sulla differenza tra prezzo di acquisto e prezzo di rivendita del bene».

3. Dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 74/2000

3.1. Inquadramento generale

Sez. 3, Sentenza n. 23810 del 08/04/2019 Ud. (dep. 29/05/2019), est. Scarcella, in motivazione: «In particolare l'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000, **nella formulazione previgente alla novella operata dal D. Lgs. n. 158 del 2015** (e, per quanto qui di interesse, alla data in cui il reato è stato consumato, nella formulazione precedente alle modifiche apportate dall'art. 2, comma 36-vicies semel, lettere d) ed e), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, modificato in sede di

conversione, non applicabile al caso di specie ex art. 2 c.p. in quanto più sfavorevole per il contribuente, avendo ristretto la soglia di punibilità dell'imposta evasa ad euro cinquantamila ed indicando un ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione "comunque" superiore a euro due milioni), nel prevedere il reato di dichiarazione infedele, così stabiliva: "1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 103.291,38 (lire duecento milioni); b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro 2.065.827,60 (lire quattro miliardi)". La norma trova il suo antecedente storico nella **contravvenzione di dichiarazione infedele di cui all'art. 1, comma 2, lett. c), della legge n. 516 del 1982**, la quale aveva però un ambito di applicazione assai più ristretto, riguardando solo la mancata indicazione nella sola dichiarazione annuale ai fini delle imposte dirette dei redditi fondiari, di capitale o di altri redditi, in relazione ai quali il contribuente non fosse obbligato ad annotazioni in scritture contabili. Inoltre, in precedenza, la soglia di punibilità della dichiarazione era riferita, non all'ammontare dell'imposta evasa, ma a quello dei redditi di cui era stata omessa l'indicazione, pur se poi in fatto nessuna imposta fosse dovuta. Rispetto alla precedente previsione di cui alla legge n. 516 del 1982, l'art. 4, d. lgs. n. 74 del 2000 rappresenta un ritorno al modello punitivo presente nell'art. 56, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973, che puniva, indipendentemente dal tipo di reddito, chiunque presentasse una dichiarazione incompleta o infedele, quando l'imposta relativa al reddito accertato fosse superiore a £. 5.000.000. L'art. 4, come è noto, è stato oggetto di **modifiche introdotte dal D. Lgs. n. 158 del 2015**. In particolare, a seguito della novella, la fattispecie penale così recita: "1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle 6 singole imposte, a euro centocinquantamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni. 1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali. 1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)"

Sez. 3, 19228/2019, est. Noviello, in motiv: «l'articolo 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, nella **formulazione previgente** alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario di cui al decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (revisione del sistema sanzionatorio realizzata in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23), prevedeva il reato tributario di dichiarazione infedele per la cui integrazione non era richiesta la sussistenza di una dichiarazione fraudolenta ma soltanto la presentazione di una dichiarazione infedele e, pertanto, la mera indicazione, anche senza l'uso di mezzi fraudolenti, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ed elementi passivi fittizi; il tutto nel ricorso delle altre condizioni ivi previste in relazione all'ammontare dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti alla imposizione e, quindi, quando fossero superate le relative soglie di punibilità (Sez. 5, n. 36894 del 23/05/2013, Della Gatta, Rv. 257190). Con il citato **D.lgs. 158/2015** è stata effettuata una scelta legislativa volta a ridisegnare il sistema sanzionatorio tributario in termini di minore rigore e di maggiori certezze per il contribuente, circoscrivendo l'area di intervento penale ai soli fatti connotati da un particolare disvalore, in maniera da scongiurare la creazione di "aree di rischio penale" per il contribuente correlate ad aspetti valutativi e comunque non connotati da frode, anche al fine di evitare che una tale area di rischio si possa tradurre in un disincentivo ad investimenti imprenditoriali in Italia. Da qui la ridefinizione della fattispecie tipica del delitto ex articolo 4 d.lgs. n. 74 del 2000, secondo cui «1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centocinquantamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni. 1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali. 1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).». In tal modo la **condotta punibile**, risolvendosi in **falsità ideologiche prive di qualsiasi connotato fraudolento**, si materializza: (1) nell'annotazione di componenti positivi del reddito per ammontare inferiore a quello reale (in sostanza, l'**omessa annotazione di ricavi**), (2) nell'**indebita riduzione dell'imponibile tramite l'indicazione nella dichiarazione di costi inesistenti** (e non più fittizi), ossia di componenti negativi del reddito mai venuti ad esistenza in rerum natura e (3) nelle **sottofatturazioni**, ovvero all'indicazione in fattura di un importo inferiore a quello reale, in maniera da consentire all'emittente il conseguimento di ricavi non dichiarati, atteso che il delitto di infedele dichiarazione aveva ed ha natura residuale rispetto ai delitti di cui agli articoli 2 e 3 d.lgs. n. 74 del 2000 (Sez. 3, n. 28226 del 09/02/2016, Disparra, 4 Rv. 267409); in tale quadro invero, il

comma 3 dell'articolo 3 (reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) chiarisce che "ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono 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". In tal modo, il legislatore ha escluso la natura fraudolenta delle sottofatturazioni, ricomprese nel raggio della condotta punibile di cui al delitto ex articolo 4 (Sez. 3, n. 30686 del 22/03/2017 Rv. 270294 - 01 Giannotte). [...]».

3.2. Soggetti attivi

3.2.1. Nelle società di persone

Sez. 3 , n. 31195 del 14/09/2020 Cc. (dep. 09/11/2020) Rv. 280364 – 01, est. Corbo, P.M. Corasaniti (Diff): *«Ai fini della configurabilità del reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nell'ipotesi di **società in accomandita semplice**, tenuta a presentare le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi con imputazione del risultato di esercizio direttamente a ciascun socio, in proporzione alla sua quota di partecipazione, **l'imposta sui redditi evasa deve essere calcolata avendo riguardo al reddito dei singoli soci**»; in motiv.: «Per una individuazione della disciplina penale tributaria applicabile alle società in accomandita semplice, sembra utile un inquadramento normativo. L'art. 1, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, nell'elencare le definizioni dei termini e dei sintagmi qualificanti la «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto», prevede, alla lett. c), che «per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società [...] nei casi previsti dalla legge», e, alla lett. f), che «per "imposta evasa" si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione [...]». Queste previsioni implicano, anche esplicitamente, un rinvio alla legislazione tributaria. In forza di questa disciplina, innanzitutto, a norma dell'art. 6 d.P.R. 29 settembre 1973, n.600, le società in accomandita semplice, come tutte le società di persone, sono tenute a presentare la dichiarazione «agli effetti dell'imposta su reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovute dai soci [...]». Inoltre, secondo quanto prevede l'art. 1 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, la precisata dichiarazione deve essere sottoscritta dal legale rappresentante dell'ente, o, in mancanza, da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto. Ancora, in ragione dell'art. 40, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, già citato, alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle precisate società, conseguente agli accertamenti delle Autorità preposte, «si procede con unico atto ai fini dell'imposta locale sui redditi [attualmente abrogata] dovuta dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci [...]». Infine, per effetto dell'art. 5 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, i redditi delle società in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili; muovendo da questa disposizione, la giurisprudenza civile di legittimità afferma che il maggior reddito operato in rettifica nei confronti della società in accomandita semplice ed imputato al socio*

ai fini dell'IRPEF, in proporzione della relativa quota di partecipazione, comporta anche l'applicazione allo stesso socio della sanzione per infedele dichiarazione prevista dalla legislazione tributaria (così, tra le altre, Sez. 5 civ., n. 16116 del 28/06/2017, Rv. 644702-01, e Sez. 5 civ., n. 21570 del 07/11/2005, Rv. 585141-01), In conseguenza del sintetizzato sistema normativo, **le società in accomandita semplice sono tenute a presentare le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi, ma il risultato di esercizio deve essere imputato direttamente ai singoli soci, ovviamente ciascuno per la sua quota di partecipazione.** Ne deriva che **il reato di cui all'art. 4 d.P.R. n. 74 del 2000 può essere integrato anche mediante la presentazione della dichiarazione in nome della società in accomandita semplice, e che, però, in tal caso, l'imposta sui redditi evasa deve essere calcolata avendo riguardo al reddito dei singoli soci.** Ora, nella specie, i ricorrenti, pur correttamente prospettando che l'imposta evasa andava calcolata avendo riguardo al reddito dei singoli soci, hanno omesso del tutto di indicare le conseguenze pratiche derivanti dall'applicazione di tale regola. La circostanza non è irrilevante, perché, anzi, se il reddito da partecipazione non dichiarato sia imputabile ad un unico socio, quale unico effettivo dominus della società, come nella specie risulta contestato nell'imputazione provvisoria con riferimento a O. C., e questi abbia anche altri redditi, l'imposta evasa, in ragione della progressività delle aliquote, potrebbe essere persino maggiore di quella calcolata avendo riguardo al solo risultato di esercizio dell'impresa».

Sez. 3, 19228/2019, est. Noviello, dalla motiv.: «Sul punto occorre precisare che per l'applicazione della fattispecie in esame e in particolare per l'individuazione del soggetto responsabile, occorre esaminare l'art. 1, co. 1, lett. c) ed e) del d.lgs. n. 74/2000, che nel definire taluni concetti rilevanti nell'ambito della predetta disciplina, ha precisato che per dichiarazioni «si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto di imposta nei casi previsti dalla legge» e «il fine di evadere le imposte ed il fine di sottrarsi al pagamento si intendono riferiti alle società, all'ente o alla persona fisica per la quale agisce». In tal modo si è inteso precisare che le norme incriminatrici trovano applicazione, oltre che in caso di coincidenza tra il soggetto attivo ed il contribuente persona fisica, anche nei confronti di chi opera nelle predette qualità così da essergli riferibile la dichiarazione dell'ente, laddove la finalità di evasione va intesa come riguardante anche il soggetto giuridico nel cui interesse si agisce. Va aggiunto che la fattispecie di cui all'art. 4 si incentra letteralmente sulla presentazione della dichiarazione annuale effettuata, nel caso in esame, dalla società, senza alcuna altra distinzione o specificazione, che, si noti bene, neppure compare in sede di definizione della nozione di «dichiarazione» e della finalità di «evasione», entrambe riferite semplicemente a «società, enti o persone fisiche», senza alcuna ulteriore distinzione "interna" agli enti. 3.1. Conseguenze che, con riguardo al tema di interesse, relativo a **dichiarazione infedele presentata da chi amministra una società di persone e più in particolare dal socio accomandatario, la norma incriminatrice pone a carico di costui, nella veste rappresentativa così assunta e tale da imporre a suo carico l'obbligo dichiarativo, la condotta penalmente rilevante;** con l'ulteriore portato della **inevitabile valutazione unitaria, siccome riguardante la società di riferimento cui inerisce la dichiarazione, della imposta evasa, anche ai fini della verifica della soglia di punibilità.** Del resto questa Corte ha avuto già modo di affermare che il reato ex art. 4 D.lgs. 74/2000 pur non integrando un

reato proprio (in quanto realizzabile da chiunque) è commesso da «colui che inserisce all'interno della dichiarazione fiscale per l'anno di riferimento elementi passivi fittizi o comunque dati che rendono quella dichiarazione infedele» ed ha espressamente ricollegato il reato esclusivamente alla **posizione di rappresentanza e gestione fiscale della società in accomandita semplice assunta dal socio**, laddove ha precisato che «la sottoscrizione da parte di un socio amministratore di una **società in nome collettivo** non esonera automaticamente gli altri soci amministratori dalle responsabilità fiscali, occorrendo invece accertare in concreto se gli altri soci svolgano attività gestionali in quella specifica materia e quale sia l'apporto concorsuale penalmente rilevante nella gestione della materia fiscale da parte dell'altro (o altri) socio» (cfr. Sez. 3, n. 50201 del 28/04/2015 Rv. 265936 - 01 Barni.)».

3.2.2. Il sostituito

Sez. 3, Sentenza n. 2256 del 18/10/2016 Cc. (dep. 18/01/2017) Rv. 268799 – 01, est. Di Nicola, P.M. Capuano (Diff.): *«In materia di reati tributari, nel caso di mancato versamento della ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta e sempre che sia stata superata la relativa soglia di punibilità quantitativa e percentuale, integra il reato di infedele dichiarazione previsto dall'art. 4 D.lgs. n. 74 del 2000, la condotta del **sostituito** che indichi nella dichiarazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quelli effettivi, non inserendo - tra i componenti positivi - gli importi della ritenuta d'acconto operata dal sostituto ma da questi non versata ed essendo a conoscenza del mancato versamento da parte di quest'ultimo, in quanto tali poste costituiscono elementi attivi del reddito che concorrono alla determinazione della "imposta evasa", come definita dall'art.1, comma primo, lettera f), del citato decreto legislativo»*; in motiv.: «l'articolo 1, comma 1, lettera. f) del D.lgs. n. 74/2000, stabilisce che, per imposta evasa, debba intendersi "la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo (...) di ritenuta (...) prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine". Da tale definizione normativa, il tribunale ha tratto solido argomento per ritenere del tutto pacifico che la somma corrispondente alla ritenuta d'acconto possa essere detratta, da parte del sostituito, dall'ammontare complessivo dell'imposta dovuta unicamente qualora sia stata effettivamente corrisposta all'Erario dal sostituto di imposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, rimanendo in tal caso indifferente per il fisco l'autore del pagamento (sostituto o sostituito). [omissis]. Il ricorrente, prospettando una divaricazione tra le regole che disciplinano la materia penale rispetto a quella che governa il diritto tributario, sostiene che il "sostituito" non avrebbe alcun obbligo specifico una volta che il "sostituto" avrebbe effettuato materialmente la ritenuta, ciò equivalendo ad estinzione da parte sua dell'obbligazione tributaria fino alla concorrenza dell'importo per il quale la ritenuta è stata effettuata ed afferma che la definizione legislativa di "imposta evasa" fornita dal tribunale cautelare sarebbe del tutto asistemica e, persino, irragionevole alla luce dei principi fondamentali che informano la disciplina penalistica. Nondimeno l'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 fornisce, al titolo I del decreto, le definizioni dei segni linguistici che sono utilizzati nel provvedimento legislativo come elementi del fatto tipico delle figure di reato previste dal diritto

penale tributario, e cioè fornisce le definizioni, agli effetti penali, di cosa deve intendersi per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" (articolo 1 lettera a), per "elementi attivi o passivi" (articolo 1 lettera b), per "dichiarazioni" (articolo 1 lettera c), per "fine di evadere le imposte" e per "fine di consentire a terzi l'evasione" (articolo 1 lettera d), per "fine di evadere le imposte" e "fine di sottrarsi al pagamento" con particolare riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche (articolo 1 lettera e), per "imposta evasa" (articolo 1 lettera f), "per soglie di punibilità" (articolo 1 lettera g). Ne consegue che il decreto legislativo, nel fornire la **definizione di "imposta evasa" agli effetti della legge penale** (atteso che la nozione è incardinata nella "nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205"), stabilisce che per essa deve intendersi "la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta (...) prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine", e quindi chiarisce che il sostituto non è sottratto dagli obblighi dichiarativi a suo carico se il sostituto non adempie. La giurisprudenza di legittimità nelle pronunce della Sezione tributaria, che il Collegio condivide, è orientata, in sintonia con quanto previsto dalla legge penale tributaria, nel senso di ritenere che il fatto che l'art. 64, comma primo, del d.P.R. n. 600 del 1973 definisca il sostituto d'imposta come colui che "in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri ... ed anche a titolo di acconto" non toglie che anche **il sostituto debba ritenersi già originariamente** (e non solo in relazione alla fase della riscossione) **obbligato solidale d'imposta**, e quindi egli stesso soggetto al potere di accertamento **ed a tutti i conseguenti oneri**, derivando da ciò che, in caso di mancato versamento della ritenuta d'acconto da parte del sostituto, al pagamento del tributo è obbligato anche il sostituto (Sez. 5, n. 8504 del 08/04/2009, Rv. 607853; Sez. 5, n. 8653 del 15/04/2011, Rv. 616985). Peraltro la ratio che sostiene la nozione di "imposta evasa" agli effetti della legge penale, di cui all'articolo 1, comma 1, lettera f), d.lgs. n. 74 del 2000, allo stesso modo della previsione del vincolo di solidarietà passiva enucleabile dalla disposizione di cui all'articolo 64, comma primo, del d.P.R. n. 600 del 1973, mira in parte qua ad evitare che gli obblighi dichiarativi siano elusi sulla base di collusioni esperibili in danno dell'erario tra sostituto e sostituito, fermo che a quest'ultimo ovviamente spettano tutte le conseguenti azioni, anche per il rimborso dell'indebito tributario, nei confronti del sostituto inadempiente. Deve pertanto ritenersi che, in caso di mancato versamento della ritenuta d'acconto da parte del sostituto di imposta e sempre che sia stata superata la relativa soglia di punibilità quantitativa e percentuale (della quale ultima il ricorrente non discute), integra il reato di infedele dichiarazione previsto dall'articolo 4 d.lgs. n. 74 del 2000, la condotta del sostituto che indica nella dichiarazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quelli effettivi, non inserendo tra i componenti positivi gli importi della ritenuta d'acconto operata dal sostituto d'imposta e da questi non versata, costituendo tali poste elementi attivi del reddito che concorrono alla determinazione dell'imposta evasa come definita dall'articolo 1, comma 1, lettera f), d.lgs. n. 74 del 2000».

3.3. Elemento oggettivo

3.3.1. Presupposti della condotta: i proventi illeciti, i redditi diversi e le vincite presso case da gioco

Sez. 3, Sentenza n. 18575 del 14/02/2020 Ud. (dep. 19/06/2020) Rv. 279500 – 01, est. Andronio, P.M. Marinelli (Parz. Diff.): «*Il reato di dichiarazione infedele dei redditi ai fini Irpef di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 sussiste anche qualora l'evasione di imposta riguardi **redditi di derivazione illecita**, salvo che i relativi proventi siano stati assoggettati a sequestro o confisca penale nello stesso periodo di imposta in cui si è verificato il presupposto impositivo, dal momento che solo in tale ipotesi i provvedimenti ablatori determinano, in relazione al principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., una riduzione del reddito imponibile. (In applicazione del principio, la Corte ha affermato che non rileva, ai predetti fini, il provvedimento ablatorio disposto contestualmente alla sentenza di condanna di primo grado, quale ulteriore conseguenza sanzionatoria ex art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000)*»; in motiv.: «**l'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993** dispone che, «nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale». Fermo restando, dunque, che potrà ritenersi integrato il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 qualora l'evasione di imposta riguardi redditi di derivazione illecita, la seconda parte del citato articolo individua una condizione negativa di imponibilità nell'ipotesi di spossessamento dei proventi illeciti che avvenga per effetto di sequestro o confisca. L'operatività di tale meccanismo, secondo l'interpretazione data alla norma dalla costante giurisprudenza di legittimità, è tuttavia subordinata alla circostanza che il provvedimento ablatorio sia intervenuto nello stesso periodo di imposta cui il provento si riferisce. Il sequestro e la confisca dei proventi, in altri termini, sono opponibili al fisco purché intervengano nel medesimo periodo in cui si è verificato il presupposto imponibile, dal momento che solo in questa ipotesi detti provvedimenti ablatori determinano, dal punto di vista fiscale e in relazione al principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., una riduzione del reddito. Per converso, nessuna rilevanza assume l'apposizione di tali vincoli qualora sia disposta, come nel caso di specie, contestualmente alla sentenza di condanna di primo grado, come ulteriore conseguenza sanzionatoria del reato di dichiarazione infedele imposta dall'art. 12-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, a notevole distanza di tempo dalla consumazione del reato (ex plurimis, Cass. civ., Sez. 5, n. 28375 del 05/11/2019, Rv. 655895; Cass. civ., Sez. 5, n. 28519 del 20/12/2013, Rv. 629332; Cass. pen., Sez. 5, n. 7411 del 19/11/2009, Rv. 246095)».

Sez. 3, Sentenza n. 37169 del 09/06/2016 Ud. (dep. 07/09/2016) Rv. 268048 – 01 est. Manzon, P.M. Corasaniti G. (Diff.): «*In tema di reati finanziari e tributari, è configurabile il reato di dichiarazione infedele, ai sensi dell'art. 4, D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per omessa indicazione di **"redditi diversi"**, derivanti dalla **cessione a titolo oneroso nel quinquennio di un immobile parzialmente locato**, poiché l'art. 67, comma primo, lett. b, d.P.R. n. 917 del 1986 stabilisce che, in caso di uso promiscuo di un immobile (nella specie, in parte ceduto in*

locazione e in parte abitato da familiari), deve distinguersi, ai fini impositivi, la porzione che rientra nella previsione agevolativa, da quella che invece ne è esclusa». In motiv.: «Deduce la ricorrente violazione di legge con particolare riguardo all'applicazione dell'art. 67, comma 1, lett. b), d.P.R. 917/1986 (TUIR) in relazione alla affermata sussistenza del presupposto di punibilità consistente nel superamento della soglia a questo specifico fine prevista dall'art. 4, d.lgs. n. 74/2000. La questione posta in concreto è quella della rilevanza dell'uso promiscuo di un immobile abitativo di proprietà della R., acquistato per l'intero (quota di 5/6) nel 2004 e per l'intero rivenduto nel quinquennio successivo (2007), che appunto in parte era stato utilizzato quale abitazione principale dalla figlia dell'imputata ed in parte era stato locato. Sostiene la ricorrente che tale situazione di fatto implica la non imponibilità totale della plusvalenza realizzata, non essendovi a questo fine distinzione tra l'uso promiscuo e l'uso esclusivo in detta disposizione del TUIR. La Corte territoriale non è entrata *funditus* nella questione di diritto de qua, quanto più semplicemente ha rilevato che in sede di conciliazione tributaria le parti hanno convenuto un ammontare di imposta di euro 320.452,38 complessivi, che era comunque superiore alle soglie di punibilità di cui all'art. 4, d.lgs. n. 74/2000, nella versione vigente al tempo della pronuncia. [...] va tuttavia affermato che l'interpretazione della norma tributaria, anche ai fini penali, proposta dalla ricorrente non è corretta. Infatti, diversamente da quanto opina la difesa della R.o, essendo irrilevante in questo senso la scelta normativa, discrezionale, di prevedere il termine quinquennale come indice presuntivo legale di "speculatività", la norma medesima non esclude affatto che ai fini impositivi si possa e si debba distinguere, come bene ha ritenuto l'Agenzia fiscale in sede amministrativa, tra parte immobiliare adibita ad abitazione principale del cedente e dei suoi familiari e parte immobiliare ceduta a qualsiasi titolo a terzi. Interpretando la disposizione legislativa come intende la ricorrente si giungerebbe infatti a risultati aberranti e senza dubbio alcuno estranei alla chiara ratio legis che è evidentemente quella di espungere dall' area della presunzione legale l'uso familiare dell'immobile ceduto nel quinquennio, ancorché non illimitatamente. Basti pensare al caso, sostanzialmente inverso a quello che occupa, in cui di un intero condominio il proprietario cedente (ovvero un suo familiare) abbia occupato soltanto un appartamento, avendolo locato per il resto a terzi. È chiaro che riconoscendo in tal caso l'esclusione "per intero" della plusvalenza lo scopo della norma impositrice sarebbe in concreto elusa. Secondo i canoni logici, della voluntas legis e sistematici, non vi è quindi altra via di interpretare tale norma se non quella di considerarne per implicito sussistente un contenuto che, **in caso di "uso promiscuo" dell'immobile, implichi la necessità di distinguere ai fini impositivi la parte che rientra nella previsione agevolativa, da quella che invece ne è fuori**; che quindi importi una determinazione dell'imposta sulla scorta di un calcolo percentuale basato su tale rapporto, peraltro facilmente ancorabile -per il profilo quantitativo- ai dati catastali. Da questo arresto ermeneutico deriva poi necessariamente sul piano penalistico la valutazione del superamento delle soglie di punibilità -attualmente applicabili [.]».

Sez. F., sent., (ud. 27/08/2020) 31.08.2020, n. 24589, est. Galterio, ha riconosciuto che le **vincite presso la casa da gioco monegasca** costituiscono "reddito diverso" interamente tassabile ai fini della base imponibile rilevante per il delitto di dichiarazione infedele previsto dall'art. 4 d.lgs. n. 74/2000; in motiv.: «le **vincite corrisposte da case da gioco situate al di fuori dello Stato italiano o degli altri Stati membri dell'Unione Europea o aderenti allo**

Spazio economico Europeo "costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta, senza alcuna deduzione" (art. 69, comma 1, TUID), e senza alcuna ritenuta alla fonte (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 30). L'inapplicabilità, alle vincite corrisposte dalle case da gioco, dell'art. 30 cit. (quale conseguenza dell'abrogazione del suo ultimo comma) impedisce che tali somme siano soggette a tassazione secondo le aliquote ordinarie. L'abrogazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 30, u.c., esclude, infatti, l'applicabilità dell'aliquota del dieci per cento calcolata per determinare l'imposta comunque dovuta dalle case da gioco italiane ai sensi del D.P.R. n. 640 del 1972, art. 1». Più in dettaglio: «§.2. Il secondo e terzo motivo possono essere esaminati congiuntamente e sono infondati. 2.1. Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67, (TUID), indica tra i "redditi diversi" "le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico e i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte nonché quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali". I "redditi diversi" concorrono a formare il reddito complessivo (art. 8, TUID) e sono determinati secondo le disposizioni che li prevedono; i premi e le vincite di cui alla lettera dell'art. 67, cit., "costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta, senza alcuna deduzione" (art. 69, comma 1, TUID). Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 30, "Ritenuta sui premi e sulle vincite" stabiliva quanto segue: "(1) I premi derivanti da operazioni a premio assegnati a soggetti per i quali gli stessi assumono rilevanza reddituale ai sensi dell'art. 6 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, gli altri premi comunque diversi da quelli su titoli e le vincite derivanti dalla sorte, da giuochi di abilità, quelli derivanti da concorsi a premio, da pronostici e da scommesse, corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private e dai soggetti indicati nel comma 1 dell'art. 23, sono soggetti a una ritenuta alla fonte a titolo di imposta, con facoltà di rivalsa, con esclusione dei casi in cui altre disposizioni già prevedano l'applicazione di ritenute alla fonte. Le ritenute alla fonte non si applicano se il valore complessivo dei premi derivanti da operazioni a premio attribuiti nel periodo d'imposta dal sostituto d'imposta al medesimo soggetto non supera l'importo di lire 50.000; se il detto valore è superiore al citato limite, lo stesso è assoggettato interamente a ritenuta. Le disposizioni del periodo precedente non si applicano con riferimento ai premi che concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente. (2) L'aliquota della ritenuta è stabilita nel dieci per cento per i premi delle lotterie, tombole, pesche o banchi di beneficenza autorizzati a favore di enti e comitati di beneficenza, nel venti per cento sui premi dei giuochi svolti in occasione di spettacoli radio-televisivi, competizioni sportive o manifestazioni di qualsiasi altro genere nei quali i partecipanti si sottopongono a prove basate sull'abilità o sull'alea o su entrambe, nel venticinque per cento in ogni altro caso. (...) (4) La ritenuta sulle vincite e sui premi del lotto, delle lotterie nazionali, dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dallo Stato, è compresa nel prelievo operato dallo Stato, in applicazione delle regole stabilite dalla legge per ognuna di tali attività di giuoco. (5) La ritenuta sulle vincite dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dal Comitato olimpico nazionale italiano e dalla Unione nazionale incremento razze equine è compresa nell'imposta unica prevista dalle leggi vigenti. (6) L'imposta sulle vincite nelle scommesse al totalizzatore ed al libro è compresa nell'importo dei diritti erariali dovuti a norma di legge. (7) La ritenuta sulle vincite corrisposte dalle case da gioco autorizzate è compresa nell'imposta sugli spettacoli di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, art. 3". Il D.P.R. n. 640 del 1972 assoggetta ad imposta gli intrattenimenti,

i giochi e le altre attività indicati nella tariffa allegata al presente decreto, che si svolgono nel territorio dello Stato (art. 1). Soggetto di imposta è "chiunque organizza gli intrattenimenti e le altre attività di cui alla tariffa allegata al presente decreto ovvero esercita case da gioco. 2. Nei casi in cui l'esercizio di case da gioco è riservato per legge ad un ente pubblico, questi è soggetto d'imposta anche se ne delega ad altri la gestione". Ai sensi del D.P.R. n. 640 del 1972, art. 3, comma 4, "per le case da gioco la base imponibile è costituita giornalmente dalla differenza attività fra le somme introitate per i giochi e quelle pagate ai giocatori per le vincite e da qualsiasi altro introito connesso all'esercizio del gioco". Dunque, in base al combinato disposto di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67, comma 1, lett. d), art. 69, comma 1, TUID, e art. 30, comma 7, le vincite corrisposte dalle case da gioco costituivano "redditi diversi" soggetti alla ritenuta alla fonte nella misura del venti per cento; se le vincite erano corrisposte da case da gioco italiane, l'imposta era compresa in quella sostitutiva dovuta dalla casa da gioco ed assolta direttamente ed esclusivamente da essa. 2.2.A mutare il quadro è intervenuta la Corte di Giustizia dell'Unione Europea che, con sentenza del 22 ottobre 2014 pronunciata nelle cause riunite C-344/13 e C-367/13, Blanco e Fabretti, aventi ad oggetto alcune domande di pronuncia pregiudiziale proposte ai sensi dell'art. 267 TFUE dalla Commissione tributaria provinciale di Roma, ha stabilito che "gli artt. 52 e 56 TFUE devono essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro, la quale assoggetta all'imposta sul reddito le vincite da giochi d'azzardo realizzate in case da gioco situate in altri Stati membri, ed esoneri invece dall'imposta suddetta redditi simili allorché provengono da case da gioco situate nel territorio nazionale di tale Stato". Nel ribadire un principio già affermato da una precedente sentenza del 13/11/2003, n. C-42/02, Lindman, secondo la quale, pur rientrando la materia delle imposte dirette nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario, vietando l'art. 49 CE (oggi 56 TFUE) "non solo qualsiasi discriminazione, basata sulla cittadinanza, di un prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro, ma anche qualsiasi restrizione e qualsiasi ostacolo alla libera prestazione dei servizi, anche qualora esse si applichino indistintamente ai prestatori nazionali e a quelli stabiliti in altri Stati membri", la CGUE precisa che "la libera prestazione dei servizi prevista dall'art. 56 TFUE esige non soltanto l'eliminazione nei confronti del prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro di qualsiasi discriminazione fondata sulla sua cittadinanza, ma anche la soppressione di qualsiasi restrizione - ancorché applicabile indistintamente ai prestatori nazionali e a quelli degli altri Stati membri - quando è idonea a vietare, a ostacolare o a rendere meno attraenti le attività del prestatore stabilito in un altro Stato membro, dove egli fornisce legittimamente servizi analoghi". Le disposizioni del Trattato FUE relative alla libera prestazione dei servizi - aggiunge - "si applicano (...) ad un'attività che consista nel permettere agli utilizzatori di partecipare, dietro corrispettivo, a un gioco d'azzardo e della libertà di prestazione dei servizi beneficino tanto il prestatore quanto il destinatario dei servizi". La normativa italiana, osserva la CGUE, "assoggetta le vincite realizzate in case da gioco situate in Italia ad un'imposizione alla fonte che consiste nel tassare tali stabilimenti. Più precisamente, le vincite conseguite nelle case da gioco nazionali costituiscono l'oggetto di una ritenuta calcolata in base alla differenza tra le somme incassate per i giochi e quelle versate ai giocatori per le vincite realizzate". Il governo italiano aveva precisato che le vincite ottenute nelle case da gioco situate in Italia erano esonerate dall'imposta sul reddito al fine di evitare una doppia

imposizione sulle medesime somme, ossia a monte, in capo alla casa da gioco, e a valle, in capo al giocatore. Per contro, le vincite da giochi d'azzardo conseguite in case da gioco stabilite all'estero erano considerate come redditi da inserire nella corrispondente dichiarazione ed essere dunque assoggettati all'imposta sul reddito. Tale normativa - osserva la CGUE - "riservando il beneficio di un'esenzione dall'imposta sul reddito alle sole vincite al gioco realizzate nello Stato membro interessato, assoggetta la prestazione di servizi costituita dall'organizzazione, dietro corrispettivo, di giochi d'azzardo ad un regime fiscale differente a seconda che essa venga svolta nello Stato suddetto oppure in altri Stati membri. Inoltre... una differenza di trattamento fiscale, per effetto della quale soltanto le vincite al gioco conseguite in un altro Stato membro sono considerate redditi assoggettati ad imposizione, riduce l'attrattività di uno spostamento in un altro Stato membro allo scopo di giocare a giochi d'azzardo. Infatti, i destinatari dei servizi in questione che risiedono nello Stato membro in cui vige una siffatta differenza di trattamento sono dissuasi dal partecipare a giochi del genere i cui organizzatori siano stabiliti in altri Stati membri, in considerazione dell'importanza che riveste per loro la possibilità di ottenere delle esenzioni fiscali (...) Il fatto che i prestatori di giochi stabiliti in tale Stato membro siano assoggettati all'imposta in quanto organizzatori di giochi d'azzardo non priva la normativa in esame nei procedimenti principali del suo carattere manifestamente discriminatorio, dal momento che detta imposta non è analoga all'imposta sul reddito che colpisce le vincite provenienti dalla partecipazione dei contribuenti ai giochi d'azzardo organizzati in altri Stati membri. Pertanto, una normativa nazionale come quella in esame nei procedimenti principali genera una restrizione discriminatoria della libera prestazione dei servizi, quale garantita dall'art. 56 TFUE, nei confronti non soltanto dei prestatori ma anche dei destinatari di tali servizi". Tale discriminazione non è giustificata - per le ragioni ampiamente indicate dalla CGUE nei punti 35-46 della sentenza - da nessuno dei motivi indicati dall'art. 52 TFUE.

2.3. Con L. 7 luglio 2016, n. 122, il legislatore è intervenuto in modo definitivo per adeguare al principio sovranazionale della libertà di stabilimento la normativa interna in materia di tassazione delle vincite corrisposte dalle case da gioco. In particolare, l'art. 6, significativamente intitolato "Disposizioni in materia di tassazione delle vincite da gioco. Esecuzione della sentenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea 22 ottobre 2014 nelle cause riunite C-344/13 e C367/13. Caso EU Pilot 5571/13/TAXU", ha abrogato il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 30, u.c., ed ha contestualmente modificato l'art. 69 TUID inserendovi il comma 1-bis. Per effetto di tale intervento, l'art. 69 attualmente recita: ""1. Fatte salve le disposizioni di cui al comma 1-bis, i premi e le vincite di cui alla lettera d) del comma 1 dell'art. 67 costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta, senza alcuna deduzione. 1-bis. Le vincite corrisposte da case da gioco autorizzate nello Stato o negli altri Stati membri dell'Unione Europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico Europeo non concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta". Resta invariato il comma 2 che non ha rilevanza nel caso di specie.

2.4. *Attualmente*, dunque, e nel periodo di imposta oggetto di odierna reg giudicanda, le **vincite corrisposte dalle case da gioco autorizzate nello Stato o negli altri Stati membri dell'Unione Europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico Europeo non concorrono a formare il reddito e non sono soggetti ad alcun prelievo alla fonte**. Il Principato di Monaco non è uno Stato membro dell'Unione Europea e non

aderisce all'Accordo sullo Spazio economico Europeo, ed anzi, come correttamente osservato dalla Corte di appello, è uno Stato con regime fiscale privilegiato ai sensi del D.M. Min. Fin. 4 maggio 1999, art. 1. In conclusione, le vincite corrisposte da case da gioco situate al di fuori dello Stato italiano o degli altri Stati membri dell'Unione Europea o aderenti allo Spazio economico Europeo "costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta, senza alcuna deduzione" (art. 69, comma 1, TUID), e senza alcuna ritenuta alla fonte (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 30). L'inapplicabilità, alle vincite corrisposte dalle case da gioco, dell'art. 30 cit. (quale conseguenza dell'abrogazione del suo ultimo comma) impedisce che tali somme siano soggette a tassazione secondo le aliquote ordinarie. L'abrogazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 30, u.c., esclude, infatti, l'applicabilità dell'aliquota del dieci per cento calcolata per determinare l'imposta comunque dovuta dalle case da gioco italiane ai sensi del D.P.R. n. 640 del 1972, art. 1. 2.5. La circostanza poi che l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito delle prerogative che le competono in sede di accertamento con adesione, avesse sostanzialmente negoziato un abbattimento del 33% sulle somme corrisposte dalla casa da gioco monegasca a titolo di provvista che il contribuente aveva speso per poter giocare, non priva la vincita della sua qualificazione come "reddito diverso" interamente tassabile e certamente non ridonda a danno della logicità e della coerenza della motivazione della sentenza impugnata che non ha potuto che prendere atto di tale abbattimento. Si tratta, piuttosto, di una determinazione erariale che ha favorito il ricorrente diminuendo in modo consistente l'imponibile senza che ciò determinasse il mancato superamento delle soglie di punibilità. 2.6. Da tali premesse discende, a cascata, l'inconsistenza dell'ulteriore rilievo difensivo secondo il quale, citando la sentenza Libman della CGEU, i redditi non possono subire una discriminazione o un diverso regime a seconda dello Stato di provenienza ed i provvedimenti della Corte di Giustizia devono trovare generalizzata applicazione a prescindere dal luogo di produzione del cd. "reddito". Premesso che quello che viene messo in discussione non è il principio di non discriminazione dei cittadini dell'Unione, bensì di quello, assai diverso, della libertà di stabilimento, che invece consente ad ogni Stato membro dell'Unione Europea di sottoporre a forme di tassazione diversa i medesimi redditi in base al luogo di produzione purché ciò non comporti alcun pregiudizio della libertà di stabilimento dei cittadini e delle imprese dell'Unione, non di cittadini e paesi ad essa estranei, va comunque rilevato che le imprese che hanno sede nel Principato di Monaco non possono avvalersi, non facendo parte tale Stato dell'Unione Europea, di un principio o di una norma di un ordinamento giuridico al quale non appartengono. **Né la scelta del legislatore interno di mantenere il regime di tassazione piena delle vincite conseguite in Stati che non sono membri dell'Unione, non aderiscono all'Accordo SEE e hanno un regime fiscale privilegiato, appare irragionevolmente discriminatorio a danno dei propri contribuenti.** A prescindere dalle evidenti ragioni prettamente fiscali, soccorre la necessità di prevenire il rischio di possibili forme incontrollabili di riciclaggio, autoriciclaggio, di fuga all'estero di capitali o di introduzione in Italia di capitali di incerta provenienza. Non vi è dunque alcuna violazione degli artt. 3 e 53 Cost. perché l'intenzione di disincentivare la migrazione di capitali verso paesi a fiscalità privilegiata non è affatto irragionevole. Né vi è violazione dell'art. 21 CFDUE, posto che il diverso regime fiscale al quale sono soggette le vincite conseguite presso le case da gioco situate in Paesi terzi non è fondato su nessuna delle ragioni ivi indicate (sesso, razza, colore della pelle, origine etnica o sociale, caratteristiche genetiche,

lingua, religione, convinzioni personali, opinioni politiche, appartenenza ad una minoranza nazionale, patrimonio, nascita, disabilità, età, orientamento sessuale del contribuente e/o dell'impresa che esercita la casa da gioco).

Né è corretto evocare la violazione dell'art. 165 TUID, posto che il regime di tassazione delle vincite conseguite presso case da gioco di paesi terzi è stabilito dalla medesima legge e che il ricorrente non deduce di aver corrisposto al Principato di Monaco alcuna imposta a titolo definitivo sul reddito costituito dalla vincita, sicché non ha diritto alla detrazione di imposta riconosciuto, a condizione di reciprocità, dall'art. 165, cit.».

3.3.2. I caratteri della falsità

Sez. 3, Sentenza n. 8969 del 07/11/2019 Ud. (dep. 05/03/2020) Rv. 278634 – 01, est. Andronio: *«In tema di reati tributari, i principi giurisprudenziali in materia di **falso innocuo o grossolano non trovano applicazione** in relazione alla fattispecie di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in quanto l'indicazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi inesistenti nella dichiarazione annuale, da cui discende il non corretto calcolo dell'imposta e la sua mancata corresponsione, non richiede alcun **carattere ingannatorio**, essendo sufficiente che sia stata posta in essere al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto».*

3.3.3. Modifiche migliorative di norme extrapenali richiamate

Sez. 3, Sentenza n. 5411 del 25/10/2019 Ud. (dep. 11/02/2020) Rv. 278595 – 01, est. Andronio: *«In tema di successione di leggi penali, la **modificazione "in melius" della norma extrapenale** richiamata dalla disposizione incriminatrice esclude la punibilità del fatto precedentemente commesso solo se attiene a **norma integratrice** di quella penale. (Fattispecie, in tema di dichiarazione infedele, in cui la Corte ha affermato che l'**art. 101, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917**, nella sua formulazione introdotta dal d.l. 22 giugno 2012, n. 83, non è norma integratrice della fattispecie penale, perché, avendo per oggetto i criteri di scomputo delle perdite su crediti, lascia del tutto immutati gli elementi costitutivi e la soglia di punibilità del reato previsto dall'art. 4, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74».*

Sez. 3, Sentenza n. 11520 del 29/01/2019 Ud. (dep. 15/03/2019) Rv. 275990 – 01, est. Gai, P.M. Molino (Diff.): *«In tema di successione di leggi penali, la modificazione "in melius" della norma extrapenale richiamata dalla disposizione incriminatrice esclude la punibilità del fatto precedentemente commesso solo se attiene a norma integratrice di quella penale. (Fattispecie, in tema di dichiarazione infedele, in cui la Corte ha affermato che il **parametro di calcolo dell'imposta Ires**, modificato dall'**art. 1, comma 61, legge 28 dicembre 2015, n. 208**, non è norma integratrice della fattispecie penale, lasciando del tutto immutati gli elementi costitutivi e la soglia di punibilità del reato previsto dall'art. 4 del d.lgs 10 marzo 2000, n. 74)». In motiv.: «Secondo i principi ermeneutici elaborati dalle Sezioni Unite, che nel corso degli ultimi anni hanno stabilito alcuni punti fermi in tema di effetti della successione della legge extrapenale, l'indagine sugli effetti penali della successione di leggi extrapenali va condotta facendo riferimento alla fattispecie astratta e non al fatto concreto. Le S.U. Magera (S.U., n. 2451 del*

27/09/2007, Magera, Rv. 238197 - 01) hanno affermato che per individuare il campo di applicazione del secondo comma dell'art. 2 cod.pen. non ci si può limitare a considerare se il fatto, punito in base alla legge anteriore, sia punito, o meno, in base a quella posteriore. L'indagine sugli effetti penali della successione di leggi extrapenali va condotta facendo riferimento alla fattispecie astratta e non al fatto concreto: non basta riconoscere che oggi il fatto commesso dall'imputato non costituirebbe più reato, ma occorre prendere in esame la fattispecie e stabilire se la norma extra penale modificata svolga in collegamento con la disposizione incriminatrice un ruolo tale da far ritenere che, pur essendo questa rimasta immutata, la fattispecie risultante dal collegamento tra la norma penale e quella extra penale sia cambiata e in parte non sia più prevista come reato". "La successione avvenuta tra norme extra penali non incide invece sulla fattispecie astratta, ma comporta più semplicemente un caso in cui in concreto il reato non è più configurabile, quando rispetto alla norma incriminatrice la modificazione della norma extra penale comporta solo una nuova e diversa situazione di fatto". Sono principi che vengono anche ribaditi nella sentenza delle S.U. Niccoli (S.U., n. 196601 del 28/02/2008, Niccoli, Rv.239400) nella quale, dopo aver richiamato espressamente le sentenze Giordano e Magera, si afferma testualmente che per accertare l'*abolitio criminis* "occorre verificare se la norma extrapenale incida su un elemento della fattispecie astratta, non essendo di per sé rilevante una mutata situazione di fatto che da quella norma derivi". Il principio era già stato affermato anche nella sentenza S.U. Magera, nella quale si precisava che nell'ambito della fattispecie penale, le norme extrapenali non svolgono tutte la stessa funzione e che "occorre operare una distinzione tra le norme integratrici della fattispecie penale e quelle che tali non possono essere considerate" e che "una nuova legge extrapenale può avere, di regola, un effetto retroattivo, solo se integra la fattispecie penale, venendo a partecipare della sua natura, e ciò avviene, come nel caso delle disposizioni definitorie, se la disposizione extra penale può sostituire idealmente la parte della disposizione 3 penale che la richiama", come nel caso delle norme penali in bianco che costituiscono il precetto. Ancora più chiaramente si sono espresse le successive S.U. Rizzoli (S.U. n. 24468 del 26/02/2009, Rv. 243585) che hanno affermato che in materia di successione di leggi penali, in caso di modifica della norma incriminatrice, per accertare se ricorra o meno abolitio criminis è sufficiente procedere al confronto strutturale tra le fattispecie legali astratte che si succedono nel tempo, senza la necessità di ricercare conferme della eventuale continuità tra le stesse facendo ricorso ai criteri valutativi dei beni tutelati e delle modalità di offesa, atteso che tale confronto permette in maniera autonoma di verificare se l'intervento legislativo posteriore assuma carattere demolitorio di un elemento costitutivo del fatto tipico, alterando così radicalmente la figura di reato, ovvero, non incidendo sulla struttura della stessa, consenta la sopravvivenza di un eventuale spazio comune alle suddette fattispecie. La successiva giurisprudenza di legittimità si è posta in linea di continuità con i principi espressi negli arresti sopra indicati (Sez. 3, n. 28681 del 27/01/2017, Peverelli, Rv. 270335 - 01; Sez. 5, n. 11905 del 16/11/2015, Branchi, Rv. 266474 - 01; Sez. 3, n. 32797 del 18/03/2013, P.G., R.C., Rubegni e altri, Rv. 256665 - 01; Sez. 2, n. 46669 del 23/11/2011, P.G. in proc. De Masi e altri, Rv. 252194 - 01 Fattispecie relativa alla modifica dei criteri di rilevazione del tasso di usura in cui la Corte ha escluso l'applicazione dell'art. 2 comma 4 cod.pen.). 6. Nel caso in esame, la modifica apportata sul parametro di calcolo dell'imposta evasa non è norma integratrice della fattispecie penale, dovendo essere considerata quale "fatto" in sé che lascia del tutto immutata la fattispecie

di cui all'art. 4 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che punisce (e continua a punire) la dichiarazione infedele, qualora ricorrano i doppi presupposti della somma evasa superiore ad una soglia. Si è fuori dalla norma extrapenale chiamata ad integrare una norma penale, ovvero sia una norma incriminatrice che è caratterizzata dalla previsione di un precetto destinato a completarsi attraverso il rinvio ad una norma esterna in funzione di integrazione tecnica. Né è preordinata a chiarire il significato di termini usati in una disposizione incriminatrice che sostituendo la parte della previsione sanzionatoria che la richiama, contribuisce a tracciare il perimetro di rilevanza penale dell'illecito. La fattispecie astratta è rimasta immutata nell'elemento oggettivo e soggettivo del reato, anche la soglia di punibilità è rimasta tale, essendo solo mutato il parametro di calcolo per effetto di una norma extrapenale. La soglia di punibilità non è stata modificata dall'art. 1 comma 61 della legge di stabilità che ha unicamente inciso sulla norma tributaria extrapenale quanto al parametro di calcolo dell'imposta Ires. La norma extrapenale tributaria che esplicita il parametro 4 di calcolo assurge a mero fatto che non concorre a delineare gli elementi della fattispecie penale di cui all'art. 4 cit. che è rimasta immutata. Conclusivamente, richiamando i principi espressi da S.U. Magera, la fattispecie astratta è rimasta immutata e la modifica della norma extrapenale non concorre, in via generale ed astratta, ad individuare il contenuto del precetto penale o a perimetrare la portata del comando».

3.3.4. Le regole di giudizio dell'imponibile e dell'imposta evasa rilevanti per la fattispecie e le forme di configurabilità della stessa a seguito del d.lgs. n. 158/2015: artt. 4, c.1 bis e c.1 ter d.lgs. n 74/2000

Sez. 3, Sentenza n. 32504 del 04/12/2017 Cc. (dep. 16/07/2018), est. Aceto, in motiv.: «**Il comma 1-bis dell'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000**, è stato aggiunto dall'art. 4, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 158 del 2015. Esso così recita: «Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali». L'inserimento del comma 1-bis nel corpo dell'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000, costituisce la conseguenza dell'abrogazione dell'art. 7, stesso decreto, di 9 analogo (ma non identico) contenuto, che si applicava anche al reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3. La modifica di tale ultima norma, ad opera dell'art. 3, d.lgs. n. 158 del 2015, ha reso necessario circoscrivere e adattare, aggiornandola e modificandola, la regola di giudizio di cui all'art. 7, d.lgs. n. 74 del 2000, al solo reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4, ma non vi è dubbio che anche il nuovo comma 1-bis, non diversamente dal precedente art. 7, individua in casi che, secondo la valutazione tipica del legislatore, escludono il dolo di evasione. Si tratta dei casi in cui, assodata l'oggettiva esistenza e non fittizietà degli elementi attivi e passivi indicati nella dichiarazione, viene in rilievo solo la loro non corretta classificazione, la loro valutazione (purché frutto di criteri concretamente applicati o indicati nel bilancio o altra documentazione fiscalmente rilevante), la violazione dei criteri

di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità.

Sez. 3, Sentenza n. 30686 del 22/03/2017 Cc. (dep. 20/06/2017) Rv. 270295 – 01, est. Di Nicola: «*In tema di dichiarazione infedele, le modifiche normative introdotte dall'art. 14, D.lgs. 5 agosto 2015, n. 158, nel D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 - consistite nell'abrogazione dell'art. 7 e nell'inserimento, all'**art. 4, del comma 1-bis**, ai sensi del quale non si tiene conto, per la configurabilità del reato, della non corretta classificazione di elementi attivi oggettivamente esistenti, effettuata in violazione dei criteri di competenza, inerenza e indeducibilità - hanno determinato una **parziale "abolitio criminis" della norma incriminatrice**, con gli effetti sul giudicato previsti dall'art. 2, comma secondo, cod. pen.*»;

Sez. 3, Sentenza n. 30686 del 22/03/2017 Cc. (dep. 20/06/2017) Rv. 270294 – 01 est. Di Nicola: «*Il reato di dichiarazione infedele è **integrato**, dopo le modifiche al D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, introdotte dal D.lgs. 5 agosto 2015, n. 158, dalle condotte di **annotazione di componenti positivi del reddito in misura inferiore a quella reale** (con superamento della soglia di evasione di imposta), di **indebita riduzione dell'imponibile con l'indicazione di costi inesistenti** (e non più fittizi), e di **sottofatturazione; non assume peraltro rilievo**, nella valutazione sulla divergenza dei valori indicati, **la mera violazione dei criteri di competenza e di inerenza di ricavi e di costi oggettivamente esistenti**¹⁰; in motivazione: «Cosicché la terza ed ultima questione deve essere riservata al confronto tra le fattispecie incriminatrici per verificare se la nuova incriminazione, incidendo o meno sul fatto tipico, abbia eventualmente ritagliato una porzione di fatto eliminandone la rilevanza penale, in termini di tipicità della condotta astrattamente punibile, o se abbia invece modificato aspetti accidentali dell'incriminazione, restando il fatto tipico all'interno del perimetro disegnato tanto dalla vecchia quanto dalla nuova fattispecie incriminatrice. § 4.1. **L'articolo 4 d.lgs. n. 74 del 2000, nella formulazione previgente** alla recente revisione del sistema sanzionatorio penale tributario di cui al decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23), prevedeva il reato tributario di dichiarazione infedele per la cui integrazione non era richiesta la sussistenza di una dichiarazione fraudolenta ma soltanto la presentazione di una dichiarazione infedele e, pertanto, la mera indicazione, anche senza l'uso di mezzi fraudolenti, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ed elementi passivi fittizi, il tutto nel ricorso delle altre condizioni ivi previste in relazione all'ammontare dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti alla imposizione e, quindi, quando fossero superate le relative soglie di punibilità (Sez. 5, n. 36894 del 23/05/2013, Della Gatta, Rv. 257190). In questo quadro, **l'articolo 7 d.lgs. n. 74 del 2000** disponeva, tra l'altro, come non dessero luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 dello stesso decreto le rilevazioni nelle scritture contabili e del bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base dei metodi costanti di impostazione contabile, con la conseguenza che per l'esclusione della punibilità era necessario che dette rilevazioni, pur eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, rispondessero a "metodi costanti di impostazione contabile" e sempreché tale corrispondenza emergesse con chiarezza dalla lettura dei bilanci*

¹⁰ Conf. Sez.3, 1290/2021, est. Gai.

e delle scritture nella loro interezza e non sulla base di semplici rilievi a campione (Sez. 3, n. 36910 del 27/03/2013, Giannotte, Rv. 256509). Il reato di infedele dichiarazione era stato peraltro ritenuto configurabile anche in presenza di una **condotta elusiva rientrante tra quelle previste dall'art. 37-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**, quando tale condotta, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'amministrazione finanziaria, avesse comportato una dichiarazione infedele per la mancata esposizione degli elementi attivi nel loro effettivo ammontare (Sez. 3, n. 26723 del 18/03/2011, Ledda, Rv. 250958). §. 4.2. Il precedente quadro normativo, sinteticamente delineato, è stato modificato con la **revisione del sistema sanzionatorio penale tributario**, essendo stata espressamente esclusa, in primo luogo, la rilevanza penale dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto, il quale resta sanzionato soltanto in sede amministrativa; con il **decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128** (disposizioni sulla certezza del diritto dei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23), infatti, è stato abrogato l'articolo 37-bis del d.p.r. 600 del 1973 ed è stato introdotto l'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 rubricato "disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale" il cui comma 13 dispone che "le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma la applicazione delle sanzioni amministrative tributarie". A tal proposito, questa Sezione ha già affermato che non è più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di **condotte puramente elusive ai fini fiscali**, in quanto l'art. 10-bis, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dall'art. 1 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti (Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015, Mocali, Rv. 264949). E' stato poi abrogato, dall'articolo 14 del decreto legislativo n. 158 del 2015, l'articolo 7 del decreto legislativo n. 74 del 2000 **aggiungendosi all'articolo 4** di quest'ultimo decreto **i commi 1-bis** (secondo il quale "ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi e passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante a fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali") ed **1-ter** (secondo cui "fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscano in misura inferiore al 10% da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto della verifica del superamento delle soglie di punibilità prevista dal comma 1, lettere a) e b)"). Infine, nel precetto dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000 il termine "**fittizi**" è stato sostituito con la parola "**inesistenti**" (articolo 4 d.lgs. n. 158 del 2015, anche nella parte in cui ha introdotto il predetto comma 1-bis). In dottrina è stato opportunamente osservato, in linea con quanto esposto nella Relazione illustrativa al d.lgs. n. 158 del 2015, come le significative modifiche appena citate costituiscono oggetto di una **scelta legislativa volta a ridisegnare il sistema sanzionatorio tributario in termini di minore rigore e di maggiori certezze per il contribuente**, circoscrivendo l'area di intervento penale ai soli fatti connotati da un particolare disvalore in maniera da scongiurare la creazione di "aree di rischio penale" per il contribuente correlate ad aspetti valutativi e comunque non connotati da frode anche al fine di evitare che una tale area di rischio si possa tradurre in un disincentivo ad investimenti

imprenditoriali in Italia. Ne deriva come sia stata **ridisegnata** la **fattispecie tipica** del delitto ex articolo 4 d.lgs. n. 74 del 2000, giacché la condotta punibile, risolvendosi in falsità ideologiche prive di qualsiasi connotato fraudolento, si **materializza**: (1) nell'annotazione di componenti positivi del reddito per ammontare inferiore a quello reale (in sostanza, l'**omessa annotazione di ricavi**), (2) nell'**indebita riduzione dell'imponibile tramite l'indicazione nella dichiarazione di costi inesistenti** (e non più fittizi), ossia di componenti negativi del reddito mai venuti ad esistenza in rerum natura e (3) nelle **sottofatturazioni**, ovvero all'indicazione in fattura di un importo inferiore a quello reale, in maniera da consentire all'emittente il conseguimento di ricavi non dichiarati, atteso che il delitto di infedele dichiarazione aveva ed ha natura residuale rispetto ai delitti di cui agli articoli 2 e 3 d.lgs. n. 74 del 2000 (Sez. 3, n. 28226 del 09/02/2016, Disparra, Rv. 267409) ed ora il comma 3 dell'articolo 3 (reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) chiarisce che "ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono 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". In tal modo, il legislatore ha **escluso la natura fraudolenta delle sottofatturazioni**, ricomprese nel raggio della condotta punibile di cui al delitto ex articolo 4. Di particolare rilievo, per quanto qui interessa, è il testuale **riconoscimento dell'estraneità dal fatto tipico** ("... non si tiene conto ...") delle **violazioni dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza**, ora non più subordinate, come invece disponeva l'abrogato articolo 7 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, alla loro derivazione da metodi costanti di impostazione contabile, con un intervento novellistico che ha inciso direttamente sulla struttura del reato polverizzando la precedente causa di non punibilità tipizzata nell'articolo 7 d.lgs. n. 74 del 2000, ora abrogato, e non riproducendone, come invece ha ritenuto il giudice dell'esecuzione, un'altra sia pure diversamente modellata. Invero, dalla tipicità del fatto di reato, è eccettuata ("... non si tiene conto"), essendone stata ritagliata una porzione, la divergenza tra gli importi indicati in dichiarazione e quelli effettivamente percepiti (elementi attivi per un importo inferiore a quello effettivo), quando la discrasia sia frutto della violazione della regola cronologica relativa all'esercizio di competenza o della non inerenza ma l'elemento attivo, seppur impropriamente collocato nel tempo, sia reale e ontologicamente esistente, ossia riconoscibile in rerum natura, il che vale, come anticipato, per gli **elementi attivi** perché, quanto a quelli passivi, è sufficiente la loro esistenza per escludere la tipicità. Il **fatto tipico**, precisato nel modello legale del reato di infedele dichiarazione dei redditi (articolo 4 d.lgs. n. 74 del 2000), deve perciò ritenersi integrato dalla presenza di **elementi positivi della condotta punibile**, ossia dalla indicazione nella dichiarazione di ricavi per un ammontare inferiore a quello effettivo, anche con il ricorso alla tecnica della sottofatturazione, o dalla indicazione di costi inesistenti (non più fittizi), con conseguente superamento della soglia di punibilità, e (in aggiunta) dalla **contemporanea mancanza di elementi negativi della condotta delittuosa**, in quanto rientranti anche essi (sia pure in negativo) nella dimensione della tipicità (nel senso cioè che i ricavi omessi non devono essere stati anticipati o posticipati rispetto all'esercizio di competenza, risolvendosi in ciò, anche alla stregua di elementi negativi del fatto di reato, l'intera condotta punibile). Va, a questo proposito, ricordato che il reato di dichiarazione infedele è punito meno gravemente dei reati ex articoli 2 e 3 d.lgs. n. 74 del 2000 per la mancanza di mezzi fraudolenti di supporto alla condotta, che è pertanto stimata

come meno insidiosa, per l'assenza di azioni fraudolente idonee a mettere in pericolo l'accertamento. Si tratta perciò di una **condotta di tipo commissivo** che, come detto, si risolve in un falso ideologico consumato nella sola dichiarazione, priva di quei connotati di particolari insidiosità che caratterizzano la fattispecie di reato della dichiarazione fraudolenta. La conseguenza di tutto ciò è che, abrogato l'articolo 7 d.lgs. n. 74 del 2000 ed introdotto il comma 1-bis nell'articolo 4 dello stesso decreto, il fatto tipico non è integrato se, al cospetto di tutti gli altri elementi (dolo specifico di evasione e superamento delle soglie di punibilità), la condotta sia stata realizzata in violazione dei criteri di competenza, inerenza ed indeducibilità, tali da escludere, ormai per presunzione legislativa, ogni capacità decettiva della condotta dell'agente, ritenendosi l'erario in grado, nelle ipotesi indicate nel comma 1-bis dell'articolo 4, di recuperare l'imposta, applicando le sole sanzioni amministrative, cosicché la *immutatio veri* perde di significato ai fini del disvalore penale del fatto e, quindi, ai fini della lesività della condotta. La precedente considerazione supera, ad avviso del Collegio, il pertinente rilievo pure espresso dal Procuratore generale, secondo il quale vi sarebbe continuità di tipo di illecito rispetto a condotte non riconducibili a "difficoltà" nella comprensione o nell'applicazione della normativa tributaria ed invece connotate da "comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori". L'osservazione è senza dubbio condivisibile ma non si atteggia a regolare il caso in esame, tanto che neppure il giudice dell'esecuzione, pur affermando che il giudicato di condanna avrebbe riguardato una condotta prossima ad una vera e propria dichiarazione fraudolenta, si è spinto a ritenere la continuità del tipo di illecito con la nuova fattispecie incriminatrice tipizzata nell'articolo 3 d.lgs. n. 74 del 2000, avendo invece optato per la continuità normativa, del tutto invece insussistente limitatamente alle ipotesi considerate dal richiamato comma 1-bis, tra la previgente formulazione dell'articolo 4 stesso decreto e quella attuale. Né il comma 1-bis del predetto articolo 4 può, ad avviso del Collegio, essere esposto ad interpretazioni in malam partem, ovviamente vietate in ambito penale, essendo chiara la volontà del legislatore di decriminalizzare le condotte che, risolvendosi in infedeltà dichiarative, siano state realizzate in violazione dei criteri di competenza, non inerenza e non deducibilità, secondo i casi, di elementi attivi (esistenti in rerum natura) o passivi. Per il resto, occorre precisare che le modifiche normative in precedenza indicate si prestano ad essere considerate neutre ossia prive di incidenza sulla continuità normativa, che senz'altro perdura, tra la vecchia e la nuova disposizione, essendosi determinata una **successione di leggi con effetto parzialmente abrogativo** e, a quest'ultimo riguardo, **limitatamente**, come si è detto, **ai fatti, commessi prima dell'entrata in vigore della legge 24 settembre 2015, n. 158, che non rientrano nel modello legale di reato tipizzato dalla nuova fattispecie criminosa**. Con questa precisazione, resta pertanto valido l'indirizzo già espresso dalla Corte secondo il quale, in materia di reati tributari, il reato di dichiarazione infedele, di cui all'articolo 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, come delineato a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 4, comma primo, lettera a), d.lgs. n. 158 del 2015, si pone in **continuità normativa con la fattispecie previgente ed è più favorevole all'imputato quando vengano in considerazione le soglie di punibilità**, avendone la nuova disciplina innalzato l'ammontare (**Sez. 3, n. 40317 del 26/04/2016, Merlo, Rv. 267789**)».

Sez. 3, Sentenza n. 43817 del 01/12/2016 Cc. (dep. 22/09/2017) Rv. 271255 – 01 est. Socci: «*In tema di dichiarazione fiscale infedele, la **contabilizzazione***».

delle giacenze di magazzino non è priva di una connotazione valutativa, cosicché, ai fini dell'accertamento della sussistenza del reato, trova applicazione il margine di tolleranza del 10% di cui all'art. 4, comma 1-ter, d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, introdotto dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158. (Fattispecie in tema di sequestro preventivo, in cui la S.C. ha ritenuto immune da censure il provvedimento del tribunale del riesame che, sulla base del suddetto principio, aveva revocato la misura).

3.3.5. Irrilevanza penale dell'abuso del diritto e residualità dell'istituto a seguito del d.lgs. n. 128/2015 e del nuovo art. 10 bis, c.13, l. n. 212/2000

Sez. 3, sentenza, n. 24152/2019, est Scarcella, in motivazione: «Quanto, poi, al secondo profilo, afferente alla individuazione della c.d. **linea di confine tra l'abuso/elusione non penalmente rilevanti e l'evasione fiscale**, deve essere ricordato che l'introduzione dell'art. 10-bis nella L. n. 212/2000, mediante il D.lgs. n. 128/2015, ha rappresentato un intervento del legislatore sulla vexata quaestio della rilevanza penale dell'abuso del diritto in materia fiscale, attuando una radicale ristrutturazione della normativa previgente. Il tredicesimo comma dell'articolo prefato, infatti, dispone espressamente la non sanzionabilità in sede penale delle operazioni abusive, fornendone anche una definizione. Tale novità si impone, delegittimandolo, su quell'orientamento giurisprudenziale perorante la riconducibilità dei comportamenti elusivi nel raggio di azione delle fattispecie incriminatrici tributarie in materia di dichiarazione. Tuttavia, non poche sono le **questioni** venute alla luce **nella individuazione in concreto dei comportamenti definibili abusivi/elusivi**, soprattutto nella fissazione del confine di separazione tra questi e le figure riconducibili all'evasione fiscale, manifestandosi l'imprescindibilità di un coordinamento con i reati tributari. Il **primo comma dell'art. 10-bis** dispone che "**configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti**", chiarendosi nei commi successivi cosa debba intendersi per "**operazioni prive di sostanza economica**" e "**vantaggi fiscali indebiti**": le prime consistono in "fatti, atti, contratti, anche tra loro collegati che potrebbero produrre effetti diversi dai soli vantaggi fiscali", e i secondi nei "benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario". **Il terzo ed il quarto comma precisano ulteriormente il perimetro applicativo, non qualificando come abusive quelle operazioni che risultino giustificate da valide ragioni extra-fiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, dirette al miglioramento dell'impresa sul piano strutturale o funzionale.** Al contribuente è sostanzialmente riconosciuto il c.d. lecito risparmio di imposta, restando ferma la libertà dello stesso di scegliere tra i diversi regimi opzionali offerti dalla legge nonché le operazioni comportanti un carico fiscale inferiore. La norma sottolinea, quindi, che **l'unico limite alla suddetta libertà è costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito mediante l'impiego di mezzi leciti ed in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi del diritto tributario.** La lettura combinata delle nuove fattispecie penali tributarie e dell'art. 10-bis, comma tredicesimo, St. contr., consente di avere una prospettiva più chiara circa il vero significato di quest'ultima norma, soprattutto alla luce del quadro giurisprudenziale che l'ha

preceduta: **non si è tanto voluto negare che una condotta abusiva possa avere di per sé un rilievo penale, quanto piuttosto, sulla base di una scelta di politica criminale, sottrarre in modo inequivocabile tali fattispecie dall'area di rilevanza penale, nella quale erano state attratte in precedenza.** Non preteribile sarebbe anche considerare le **nuove definizioni di "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente"**, consistenti in operazioni apparenti diverse da quelle disciplinate dall'art. 10-bis e poste in essere con la volontà di non realizzarle, in tutto o in parte, ovvero quelle riferite a soggetti fittiziamente interposti, nonché la definizione di "mezzi fraudolenti" da intendersi come condotte artificiose, attive o omissive, realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico e determinanti una falsa rappresentazione della realtà. Indispensabile diviene quindi **l'esatta determinazione del contenuto e dei limiti della fattispecie di abuso/elusione**, cosicché essa possa distinguersi dall'ipotesi di condotta totalmente lecita del legittimo risparmio d'imposta e, nondimeno, da quella del risparmio "illecito" dell'evasione fiscale. Questa Corte non ha tardato ad esprimersi sul punto, chiarendo come i rapporti fra il campo di applicazione dell'abuso del diritto e quello coperto dal presidio penalistico debbano essere improntati alla mutua esclusione, di talché **la fattispecie abusiva non può essere contestata qualora l'operazione perseguita dall'agente sia suscettibile di essere fonte di responsabilità penale** (in quanto violazione di una disposizione fiscale e integrante gli estremi un illecito tributario) e, a sua volta, quest'ultima non può poggiare su una contestazione di abuso/elusione (Cass., Sez. III, 1 ottobre 2015, n. 40272). Chiarisce espressamente questa Corte come **l'abuso sia una categoria diversa dalla simulazione, dalla falsità, dalla fraudolenza, recte da quelle condotte punite penalmente sulla base del D.lgs. n. 74/2000, con carattere residuale rispetto alle stesse.** La **residualità dell'art. 10-bis** è stata riaffermata recentemente da questa Corte (sentenza 21 aprile 2017, n. 38016) proprio in riferimento all'ipotesi criminosa di cui all'art. 4 D.lgs. n. 74/2000 (dichiarazione infedele) la quale è integrata ogni qual volta siano stati posti in essere comportamenti simulatori preordinati alla immutatio veri del contenuto della dichiarazione ed integranti una falsità ideologica caratterizzante il fatto evasivo. Questi incidono sulla veridicità della stessa dichiarazione per occultare, in tutto o in parte, la base imponibile, non trovando applicazione la disciplina dell'abuso avente portata solo residuale. Per la S.C., quindi, in un quadro caratterizzato dalla presenza di elementi tipici del falso, non è possibile contestare l'abuso/elusione in quanto rappresentante una fattispecie sussidiaria che dovrà cedere innanzi ad una contestazione ex art. 4 D.lgs. n. 74/2000, avente origine non in un uso distorto della normativa di settore (determinante un vantaggio fiscale "indebito"), bensì dall'intrinseca illiceità dell'operazione la quale, mediante il mendacio, è tesa all'occultamento, totale o parziale, della base imponibile. Il legislatore oltre ad indicare in positivo le condotte costituenti abuso del diritto ed in negativo quelle che fuoriescono da tale perimetro, opera un'importante precisazione prima di sancirne l'irrilevanza penale: il **comma dodicesimo dell'art. 10-bis** dispone infatti che, in sede di accertamento, l'abuso può configurarsi solo se i vantaggi di cui si discute non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche norme tributarie. Su tale puntualizzazione normativa la giurisprudenza fonda la sussidiarietà delle ipotesi abusive/elusive rispetto ai fatti connotati da fraudolenza, simulazione o, comunque, teleologicamente diretti alla creazione e utilizzo di documentazione falsa».

Sez. 3, Sentenza n. 13107 del 30/10/2017 Ud. (dep. 21/03/2018). Est Andreazza in motiv.: «già questa Corte ha affermato che **l'istituto dell'abuso del diritto** di cui all'art. 10-bis I. 27 luglio 2000, n. 212, che, per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude ormai la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili, **ha applicazione solo residuale** rispetto alle disposizioni concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa di cui al D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cosicché esso non viene mai in rilievo quando i fatti in contestazione integrino le fattispecie penali connotate da tali elementi costitutivi (Sez.3, n. 38016 del 21/04/2017, dep. 31/07/2017, Ferrari, Rv. 270550; Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015, dep. 07/10/2015, Mocali, Rv. 264950).

Sez. 3, Sentenza n. 38016 del 21/04/2017 Ud. (dep. 31/07/2017) Rv. 270551 - 01, est. Di Nicola, P.M. Cuomo (Diff.): «*In tema di violazioni finanziarie, ricorre il reato di dichiarazione infedele in presenza di **comportamenti simulatori** - nella specie negozi collegati tra loro apparentemente finalizzati a cessione di partecipazione societaria - **preordinati alla "immutatio veri" del contenuto della dichiarazione ex art. 4 del D.lgs. n. 74 del 2000 ed integranti una falsità ideologica che connota il fatto evasivo incidendo sulla veridicità della dichiarazione per occultare in tutto o in parte la base imponibile**, sicché non si applica la disciplina dell'abuso del diritto ex art. 10 bis della l. n. 212 del 2000 che ha portata solo residuale*»; in motiv.: «Va precisato al riguardo come questa Sezione (Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015, Mocali, in motiv.) abbia affermato, a proposito dell'entrata in vigore della nuova disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, come non esistesse, nel sistema previgente, una **nozione** legislativa di "**abuso del diritto**", essendo questo un istituto di derivazione giurisprudenziale. Era presente, però, una specifica norma che, per le imposte sui redditi, consentiva di disconoscere i vantaggi fiscali di determinate operazioni (ad esempio, fusioni societarie, classificazioni di bilancio) qualora ne fosse dimostrato il loro utilizzo indebito, strumentale all'ottenimento di vantaggi tributari altrimenti non spettanti. Si tratta(va) dell'**articolo 37-bis del DPR n. 600 del 1973**, più volte evocato dal ricorrente, ove era pure contenuta una procedura da osservare, consistente, tra l'altro, nella previa richiesta di chiarimenti al contribuente. Detta disposizione è stata infatti espressamente abrogata dall'art. 1, comma secondo, del d.lgs. n. 128 del 2015 che così prevede: «L'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, è abrogato. Le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo **10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212**, in quanto compatibili». Il nuovo testo legislativo (d.lgs. n. 128 del 2015), dunque, si prefigge lo scopo, da un lato, di delineare quali condotte possono integrare il c.d. "abuso del diritto", dall'altro, di abrogare l'art. 37-bis del DPR 600/73 e di disciplinare l'intero tema in una norma nuova, l'art. 10-bis della L. 212/2000. Così facendo, il **divieto di "abuso del diritto" è pacificamente operante per tutti i tipi di imposte, fatta eccezione, per espressa disposizione legislativa, per i diritti doganali di cui all'art. 34 del DPR n. 43/73, che restano disciplinati dai comparti normativi di riferimento**. Cosicché, secondo le nuove disposizioni, "configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi indebiti". Queste operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne può disconoscere i vantaggi tributari determinando le

imposte secondo le regole ordinarie, fermo restando il riconoscimento di quanto già versato dal contribuente. Nel testo viene precisato che: a) "per **operazioni prive di sostanza economica**" si intendono i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi da quelli fiscali (ad esempio, indici di mancanza di sostanza economica possono essere "la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato"); b) per "**vantaggi fiscali indebiti**", si intendono i benefici, anche non immediati, contrastanti con le finalità delle norme tributarie o con i principi dell'ordinamento tributario. In ogni caso, il legislatore sancisce che non si considerano abusive le operazioni giustificate da valide ragioni economiche, non marginali, anche di ragione organizzativo o gestionale, "che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente". È comunque ferma la facoltà di scelta tra regimi opzionali diversi e tra operazioni comportanti un differente carico fiscale. Sulla base di questi principi, è stato affermato, da un lato, che **non è più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali**, in quanto l'art. 10-bis, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dall'art. 1 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti (Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015 Mocali, Rv. 264949) e, dall'altro, che, in tema di violazioni finanziarie, l'istituto dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis I. 27 luglio 2000, n. 212, che, per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude ormai la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili, ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa di cui al D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cosicché esso non viene mai in rilievo quando i fatti in contestazione integrino le fattispecie penali connotate da tali elementi costitutivi (Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015, cit., Rv. 264950). §.3. Con specifico riferimento al caso in esame, la Corte territoriale ha ritenuto la sussistenza degli elementi costitutivi del reato di dichiarazione infedele, sul rilievo che la L.G. S.r.l., in sede di dichiarazione dei redditi concernenti l'anno di imposta 2008, avesse indicato tra le "variazioni in diminuzione" del risultato economico, in corrispondenza del Rigo RF 46 Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87), l'importo di Euro 2.219.485,00: tale ammontare costituiva il 95% della plusvalenza patrimoniale (Euro 2.336.272,00) conseguita dalla L.F. S.r.l. nell'annualità impositiva in trattazione, con l'alienazione dell'intera partecipazione societaria detenuta nella A.F. S.r.l. Invece tale partecipazione non era meritevole della esenzione prevista dall'**art. 87 TUIR** in quanto non sussisteva il necessario **requisito previsto dalla lett. d)** del citato articolo. Ciò posto, la Corte di appello ha osservato che la cessione della partecipazione che la "L.F. S.r.l." deteneva nella scissa "A.F. S.r.l." costituiva la conclusione di una complessa operazione societaria che le parti avevano dettagliatamente previsto già nel preliminare di compravendita dalle stesse stipulato in data 21.12.2007. Da tale contratto si evinceva chiaramente che le parti promittenti acquirenti (fratelli A.) erano, nel concreto, interessate ad acquistare dalla L.F. S.r.l. solo parte dei fabbricati e terreni agricoli all'epoca posseduti dalla A.F. S.r.l. con i relativi diritti dell'aiuto PAC (Politica Agricola Comune, ossia erogazioni di contributi comunitari). Gli A., di fatti, in tale preliminare si erano accordati con il F. (quale legale rappresentante della

capogruppo L.F.S.r.l.) per l'acquisto di un ramo aziendale della A.F. S.r.l. costituito (nell'attivo), come già detto, nel 99,9% dei beni patrimoniali dai fabbricati e terreni agricoli situati in S. (PC), località Scottine. Il prezzo della cessione corrispondeva quasi perfettamente al valore bilancistico dei predetti fabbricati e terreni alla data del 31.12.2007, al netto degli ammortamenti contabilizzati nei vari esercizi. Al preliminare era poi seguito il rogito, una volta realizzata la scissione societaria. Da ciò la Corte del merito ha tratto argomento per ritenere provato che le **effettive intenzioni degli acquirenti, in sede di preliminare, erano unicamente quelle di acquistare gli immobili del complesso aziendale agricolo "S." di proprietà della L.F. S.r.l. e non quelle di acquistare quote di una società di capitali del gruppo facente capo alla famiglia di F.F.** Proprio per evitare l'ordinaria e corretta tassazione della plusvalenza de qua, F.F. poneva in essere l'operazione di scissione parziale della A.F. S.r.l. **Tale operazione di scissione è risultata, secondo i giudici d'appello, artatamente studiata in maniera tale da evitare il carico fiscale connesso al conseguimento della plusvalenza patrimoniale a fronte della cessione del complesso immobiliare "S."** così come definito nel preliminare con gli A.: utilizzando la società scissa A.F. S.r.l. come mero "contenitore" destinato a far circolare i beni oggetto della trattativa conclusa con i predetti promittenti acquirenti attraverso la successiva cessione delle quote societarie, facendo rientrare la plusvalenza realizzata a seguito della cessione di suddette quote societarie nella **disciplina della esenzione parziale (95%) ai fini Ires ex art. 87 TUIR.** La Corte del merito ha, quindi, escluso potersi ravvisare unicamente una generica volontà consapevole di avvalersi degli strumenti negoziali previsti dagli artt. 37 e 37-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per ottenere vantaggi fiscali non dovuti ("dolo di elusione"), pervenendo alla conclusione che fosse integrato il **dolo specifico di evasione, ovvero la deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo, essendo stata l'esenzione fiscale ottenuta mediante negozi collegati tra loro niente affatto finalizzati ad una effettiva cessione di partecipazione societaria in un'azienda agricola attiva e che avrebbe dovuto continuare ad operare.** Ai fini della sussistenza del reato, alcun rilievo è stato poi attribuito al fatto che la plusvalenza fosse stata indicata nel rigo della dichiarazione dei redditi dedicato alle voci di tassazione agevolata, con conseguente richiamo dell'attenzione degli organi di controllo. A questo proposito, osserva la Corte di appello che, per ottenere l'esenzione, la plusvalenza non poteva che essere indicata tra le tassazioni agevolate; **ciò che invece si voleva tacere al fisco era la reale natura della cessione** (non relativa ad effettiva partecipazione societaria bensì sostanzialmente a beni immobili appartenenti alla società originaria ed appositamente scissa). [...]. In altri termini, avuto riguardo al contenuto della decisione impugnata, è infondata la doglianza secondo la quale la fattispecie de qua sarebbe penalmente irrilevante, se rivalutata alla luce della nuova disciplina del c.d. abuso del diritto, che al comma 13 dell'articolo 10-bis chiarisce che "le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie", sul presupposto che, in siffatti casi, non sarebbe più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali, in quanto l'articolo 10-bis, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dall'articolo 1 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare

condotte penalmente rilevanti. Il rilievo è infondato perché - pur esatto il principio in precedenza affermato, nel caso in esame, come ha ritenuto, con logica ed adeguata motivazione, la Corte di appello (v. sub 3 del considerato in diritto) - si è **in presenza di comportamenti simulatori preordinati alla immutatio veri del contenuto della dichiarazione reddituale di cui all'articolo 4 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cosicché l'istituto dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis I. 27 luglio 2000, n. 212**, che, per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili, avendo applicazione **solo residuale**, non può venire in considerazione quando i fatti integrino gli elementi costitutivi del delitto di dichiarazione infedele per la comprovata esistenza di una falsità ideologica che interessa, nella parte che connota il fatto evasivo, il contenuto della dichiarazione, inficiandone la veridicità per avere come obiettivo principale l'occultamento totale o parziale della base imponibile».

3.3.6. Irrilevanza penale della dichiarazione integrativa e della proroga ex art. 2, c.2 l. n. 44/1999 successiva alla presentazione della dichiarazione infedele

Sez. 3, Sentenza n. 23810 del 08/04/2019 Ud. (dep. 29/05/2019), est Scarcella, in motiv.: «Sul punto, quanto alla **irrilevanza penale della presentazione della dichiarazione integrativa**, il tema è stato già oggetto di esame da parte di questa Corte con due decisioni (Sez. 3, n. 27967 del 19/04/2017 - dep. 06/06/2017, Pnnt in proc. Trapani, non massimata; Sez. 3, n. 40618 del 03/07/2013 - dep. 01/10/2013, Ferrarin, non massimata), i cui principi questo Collegio condivide e che meritano pertanto di essere riaffermati. Limitando, in questa sede, l'attenzione, tra gli elementi costitutivi del reato, alla condotta che riveste la rilevanza penale, **il legislatore del 2015 non ha inteso modificare** (come invece avvenuto, ad esempio, con riferimento ad altre fattispecie penali tributarie, come quelle dell'art. 2 e dell'art. 3, d.lgs. n. 74 del 2000, in cui il legislatore ha esteso l'ambito applicativo delle predette fattispecie sopprimendo l'aggettivo "annuali" riferito sia alla dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia alla dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) **il riferimento alla indicazione in una delle dichiarazioni "annuali"**. Nel nuovo art. 4, la struttura della condotta - consistente nella indicazione, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi - è rimasta infatti inalterata, fatta eccezione per la sostituzione del termine "fittizi" con "inesistenti". §. 10. Ciò comporta, quindi, che, a differenza di quanto stabilito per le predette fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 del D. Lgs. n. 74 del 2000, per il delitto di dichiarazione infedele, il legislatore ha inteso **circoscrivere la rilevanza penale alla sola presentazione della dichiarazione "annuale"**. Le dichiarazioni prese in considerazione dalla norma sono, dunque, solo la dichiarazione annuale in tema di imposta sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche che i soggetti sono obbligati a presentare ai sensi degli artt. 1-6 del 7 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e la dichiarazione annuale relativa all'imposta sul valore aggiunto disciplinata dall'art. 8 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322. Sono escluse invece tutte le altre tutte le altre dichiarazioni fiscali presenti nel nostro

ordinamento. §.11. Il riferimento alla "annualità" della dichiarazione ha, peraltro, inevitabili effetti non solo sul piano della delimitazione dell'ambito applicativo della fattispecie penale (che, come correttamente sostenuto dalla Corte d'appello nell'impugnata sentenza, è limitato alla presentazione della sola dichiarazione annuale e non anche della eventuale dichiarazione integrativa), ma anche del **momento consumativo del reato**. Quanto al momento consumativo, infatti, non v'è dubbio che il delitto in esame integri un **reato istantaneo**, poiché si intende perfezionato con la presentazione della dichiarazione annuale infedele, **non rilevando ai fini della consumazione la circostanza dell'eventuale presentazione integrativa**, poiché il dies a quo ai fini del calcolo del termine di prescrizione del reato dovrà intendersi decorrente dalla data della presentazione della prima dichiarazione. Trattasi di principio, come detto, già affermato da questa Corte (con le già citate Sez. 3, n. 40618 del 3 luglio - 1° ottobre 2013, non massimata; Sez. 3, n. 27967 del 19/04/2017 - dep. 06/06/2017, Pmt in proc. Trapani, non massimata) - cui questo Collegio intendere dare continuità, anche in considerazione della mancata modifica ad opera della "novella" del 2015 della fattispecie penale in esame sul punto della natura "annuale" della dichiarazione - che, in una fattispecie analoga alla presente in cui una dichiarazione del 2004 (infedele) era stata "corretta" con una dichiarazione integrativa nel 2007, nel ribadire che il reato di cui all'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000 è di natura istantanea e si consuma con la presentazione della dichiarazione annuale relativa ad una delle imposte indicate nell'art. 4 del D.lgs. n. 74 del 2000, ha ulteriormente precisato che "alcuna rilevanza assume, ai fini della integrazione del reato, la successiva dichiarazione integrativa effettuata anni dopo" (nella specie, in data 15 giugno 2007). Alla luce dei predetti rilievi, infondato si appalesa quanto sostenuto dalla difesa dell'imputata circa la rilevanza della dichiarazione integrativa in senso escludente la responsabilità della stessa».

Sez. 3, Sentenza n. 13107 del 30/10/2017 Ud. (dep. 21/03/2018) Rv. 273071 - 01, est. Andreatta, P.M. Cuomo (*Diff.*): «**In tema di violazioni finanziarie, la proroga dei termini di scadenza per la presentazione della dichiarazione dei redditi, in favore delle vittime di eventi estorsivi, per la durata di tre anni, di cui all'art. 20, comma 2, legge 23 febbraio 1999, n. 44, non si applica alle dichiarazioni presentate nei termini ordinari, per le quali il reato derivante dalla dichiarazione si è già perfezionato. (Fattispecie relativa alla fraudolenta indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione annuale a fini IRES, di cui all'art. 4 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)**»; in motiv.: «L'art.20, comma 2, della L. n. 44 del 1999, intitolato come "sospensione dei termini", prevede che a favore dei soggetti che abbiano richiesto o nel cui interesse sia stata richiesta l'elargizione prevista dagli articoli 3,5,6 e 8 (ovvero, in sostanza, agli esercenti un'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o comunque economica ovvero una libera arte o professione che abbiano subito un evento lesivo in conseguenza di delitti commessi allo scopo di costringerli ad aderire a richieste estorsive), i termini di scadenza, ricadenti entro un anno dalla data dell'evento lesivo, degli adempimenti fiscali sono prorogati dalle rispettive scadenze per la durata di tre anni. Ciò posto, il ricorrente, al fine di invocare a proprio favore la valorizzabilità, anche sul piano penale, della dichiarazione sostanzialmente integrativa presentata; sempre per il periodo d'imposta 2007, in data 03/03/2011, e, dunque, entro il termine di proroga dei tre anni suddetta, con cui si è preso parzialmente atto dei rilievi mossi a suo tempo, ha

censurato la lettura della norma in oggetto data dai giudici di merito secondo cui, una volta presentata una prima dichiarazione, la proroga non potrebbe più operare. Al contrario, tale lettura si pone, a ben vedere, in sintonia con la formulazione della disposizione : è la stessa connotazione in termini espressi di "proroga" dei termini per la dichiarazione, infatti, che osta a che, una volta presentata, nei termini di legge "ordinari", una prima dichiarazione, ne possano seguire poi altra od altre con valenza integratrice od addirittura obliteratrice di quella originaria; non può porsi in dubbio, quindi, che la presentazione nei termini della dichiarazione (con ciò implicitamente esternandosi la volontà di non fruire del periodo di proroga cui si avrebbe diritto), con conseguente perfezionamento, già a tale data, del reato addebitato derivante dal contenuto della stessa, sia tale da "consumare" la possibilità di avvalersi dello slittamento dei termini altrimenti consentito. Una lettura in senso contrario, del resto, non potrebbe impedire che, successivamente alla originaria dichiarazione, ne potessero essere presentate ulteriori, anche plurime; e tuttavia, una tale conclusione finirebbe irrazionalmente per concedere al contribuente, sia pure in un particolare contesto quale quello disegnato dalla legge, una discrezionale volontà di correggere ed integrare più volte quella originaria in modo del tutto extravagante rispetto al sistema ordinario. Sicché, in definitiva, la lettura della normativa in questione operata dalla sentenza impugnata, che ha equiparato la presentazione della dichiarazione nel 2008 ad una rinuncia ad avvalersi della proroga, appare del tutto corretta».

3.4. Elemento soggettivo

Sez. 3 , Sentenza n. 23810 del 08/04/2019 Ud. (dep. 29/05/2019)
Rv. 275993 – 02, est Scarcella: «*Ai fini dell'integrazione del reato di dichiarazione infedele, previsto dall'art. 4 del d.lgs. 74 del 2000, la **mancata conoscenza, da parte dell'operatore professionale, della norma tributaria posta alla base della violazione penale contestata, costituisce errore sul precetto** che non esclude il dolo ai sensi dell'art. 5 cod. pen., salvo che sussista una obiettiva situazione di incertezza sulla portata applicativa o sul contenuto della norma fiscale extrapenale, tale da far ritenere l'ignoranza inevitabile. (In applicazione del principio, la Corte ha considerato inapplicabile anche l'art. 47 cod. pen. nel caso di errore sulla efficacia sanante della dichiarazione integrativa rispetto a quanto riportato falsamente nella dichiarazione originaria annuale)*»; in motiv.: «Come è noto, infatti, il delitto di dichiarazione infedele è certamente un reato a **dolo specifico** consistente nel "fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto". In altri termini, è necessaria una coscienza e volontà con riferimento alla indicazione di costi fittizi o alla omessa indicazione di ricavi (come nel caso di specie, essendo palese che la indicazione, si noti, per due anni consecutivi di imposta, di un reddito imponibile di una S.p.A. pari a 100,00€ per anno, rendeva evidente senza particolari accertamenti la consapevolezza dell'imputata di indicare elementi falsi), accompagnati dall'intento di evadere le imposte. Intento che, come chiaramente desumibile da quanto supra esposto, deve essere valutato al momento della consumazione del reato, ossia al **momento della presentazione della dichiarazione originaria** essendo irrilevante quella integrativa per le ragioni specificate, essendo quindi evidente il fine di evasione delle imposte a fronte della dichiarazione di un reddito imponibile di fantasia e prima facie incredibile nel suo ammontare, posto che detta dichiarazione

sottraeva al Fisco il reale imponibile, poi indicato nella dichiarazione integrativa, senza che peraltro la contribuente abbia mai provveduto successivamente a pagare le imposte, essendo comunque irrilevanti le vicende societarie che avrebbero inciso sulla presentazione della prima dichiarazione infedele. Tale consapevolezza, si noti, non è necessaria con riferimento al superamento delle soglie di punibilità essendo tale dato automaticamente (e matematicamente) ricavabile dalla stessa condotta precedente, di cui costituisce una conseguenza inevitabile. §. 13. Quanto, poi, all'**applicabilità dell'art. 47, cod. pen.**, si tratta di doglianza del tutto priva di pregio, essendosi infatti recentemente ribadito che ai fini dell'integrazione del reato di dichiarazione infedele, previsto dall'art. 4 d.lgs. 74 del 2000, la mancata conoscenza, da parte dell'operatore professionale, della norma tributaria posta alla base della violazione penale contestata, costituisce errore sul precetto che non esclude il dolo ai sensi dell'art. 5 cod. pen., salvo che sussista una obiettiva situazione di incertezza sulla portata applicativa o sul contenuto della norma fiscale extra-penale, tale da far ritenere l'ignoranza inevitabile (Sez. 7, n. 44293 del 13/07/2017 - dep. 26/09/2017, Hu, Rv. 271487). Del resto, questa stessa Corte ha avuto modo di precisare, proprio in materia tributaria, che il principio secondo il quale l'ignoranza, della legge penale scusa quando si versi in caso di ignoranza inevitabile, affermato dalla Corte costituzionale con sentenza 24 marzo 1988, n. 364, non può non valere - ed a maggior ragione - per ogni difficoltà interpretativa che si presenti per il "comune cittadino" come "inevitabile" (Sez. 3, n. 14657 del 24/09/1990 - dep. 08/11/1990, Monti, Rv. 185695). Il che comporta, quindi, per l'**operatore professionale**, l'inoperatività dell'errore scusabile, tanto di diritto quanto di fatto, quando lo stesso cada non solo sulla norma extra-penale integratrice del precetto penale, ma anche sulla norma tributaria (nella specie, l'art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322 del 1998 posta in 9 relazione agli artt. 43, d.P.R. n. 43 del 1973 e all'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 471 del 1997), non certo predisposta ai fini della definizione dei reati e quindi non integrante la norma penale di cui all'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000. §.14. Ne discende, pertanto, l'inapplicabilità dell'art. 47, cod. pen., attesa la pacifica irrilevanza della dichiarazione integrativa ai fini della "sanatoria" di quanto falsamente dichiarato con la dichiarazione originaria, come del resto consegue dalla lettura del disposto dell'**art. 15, d.lgs. n. 74 del 2000**. Detta disposizione, sotto la rubrica «Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie», recita "1. Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione". L'interpretazione più corretta della predetta disposizione è nel senso che solo "**l'obiettiva incertezza**" della norma tributaria integrativa del precetto penale rileva, in quanto la ratio di quanto affermato nella iniziale clausola di riserva ("Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale") è frutto di una precisa scelta del legislatore, che ha inteso **ampliare lo spettro dell'ignoranza inevitabile ex art. 5 c.p.**, sganciandola dall'elemento soggettivo sottesa all'errata cognizione del precetto stesso. Quanto sopra, del resto, è confermato dall'esistenza dello specifico precedente normativo dell'**art. 6, co. 2, d.lgs. n. 472 del 1997**, individuato nell'art. 8, d.lgs. n. 546 del 1992 (che, in tema di "Errore sulla norma tributaria", prevede la non applicabilità delle sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie da parte della commissione tributaria "quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali

si riferisce"), disposizione che è stata interpretata dall'Erario (cfr. Circolare Min. Econ. e Finanze, n. 98/E del 23.04.1996) nel senso che per incertezza oggettiva deve ritenersi quella "non derivante dalle condizioni soggettive del ricorrente".

Massime precedenti conformi: n. 44293 del 2017 rv. 271487 - 01

Sez. 7, Ordinanza n. 44293 del 13/07/2017 Cc. (dep. 26/09/2017)
Rv. 271487 - 01, est. Scarcella: *«Ai fini dell'integrazione del reato di dichiarazione infedele, previsto dall'art. 4 d.lgs. 74 del 2000, la mancata conoscenza, da parte dell'operatore professionale, della norma tributaria posta alla base della violazione penale contestata, costituisce errore sul precetto che non esclude il dolo ai sensi dell'art. 5 cod. pen., salvo che sussista una obiettiva situazione di incertezza sulla portata applicativa o sul contenuto della norma fiscale extrapenale, tale da far ritenere l'ignoranza inevitabile. (In applicazione del principio, la S.C. ha dichiarato inammissibile il ricorso proposto avverso la condanna dall'imputato imprenditore, ritenendo non scusabile l'invocata mancata conoscenza delle prescrizioni contenute nell'art. 8 d.P.R. n. 633 del 1972 riguardanti le cessioni all'esportazione non imponibili)»*. In motiv.: «La questione giuridica controversa che il ricorso pone (ossia se la mancata conoscenza della norma tributaria, che è posta alla base della violazione penale contestata di dichiarazione infedele, configuri un errore sul fatto ex art. 47, co. 3, c.p. o un'ignoranza della legge penale rilevante ex art. 5 c.p., alla luce della celeberrima sentenza n. 364 del 1998 della Corte costituzionale) deve essere risolta attraverso una lettura della norma alla luce del disposto dell'**art. 15, d.lgs. n. 74 del 2000**. Detta disposizione, sotto la rubrica «Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie», recita "1. Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione". L'interpretazione più corretta della predetta disposizione è nel senso che solo "l'obiettiva incertezza" della norma tributaria integrativa del precetto penale rileva, in quanto la ratio di quanto affermato nella iniziale clausola di riserva ("Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale") è frutto di una precisa scelta del legislatore, che ha inteso ampliare lo spettro dell'ignoranza inevitabile ex art. 5 c.p., sganciandola dall'elemento soggettivo sottesa all'errata cognizione del precetto stesso. Quanto sopra, del resto, è confermato dall'esistenza dello specifico precedente normativo dell'art. 6, co. 2, d.lgs. n. 472 del 1997, individuato nell'art. 8, d.lgs. n. 546 del 1992 (che, in tema di "Errore sulla norma tributaria", prevede la non applicabilità delle sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie da parte della commissione tributaria "quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce"), disposizione che è stata interpretata dall'Erario (cfr. Circolare Min. Econ. e Finanze, n. 98/E del 23.04.1996) nel senso che per incertezza oggettiva deve ritenersi quella "non derivante dalle condizioni soggettive del ricorrente". Così delimitato il campo applicativo della disposizione di cui all'art. 15 citato, non può non richiamarsi a questo punto il principio affermato dalle Sezioni Unite penali di questa Corte per il quale, a seguito della sentenza 23 marzo 1988 n. 364 della Corte Costituzionale (secondo la quale l'ignoranza della legge penale, se incolpevole a cagione della sua inevitabilità, scusa l'autore dell'illecito), vanno stabiliti i limiti di tale inevitabilità. Per il comune cittadino

tale condizione è sussistente, ogni qualvolta egli abbia assolto, con il criterio dell'ordinaria diligenza, al cosiddetto "dovere di informazione", attraverso l'espletamento di qualsiasi utile accertamento, per conseguire la conoscenza della legislazione vigente in materia. Tale obbligo è particolarmente rigoroso per tutti coloro che svolgono professionalmente una determinata attività, i quali rispondono dell'illecito anche in virtù di una "culpa levis" nello svolgimento dell'indagine giuridica. Per l'affermazione della scusabilità dell'ignoranza, occorre, cioè, che da un comportamento positivo degli organi amministrativi o da un complessivo pacifico orientamento giurisprudenziale, l'agente abbia tratto il convincimento della correttezza dell'interpretazione normativa e, conseguentemente, della liceità del comportamento tenuto (Sez. U, n. 8154 del 10/06/1994 - dep. 18/07/1994, RG. in proc. Calzetta, Rv. 197885). Del resto, questa stessa Corte ha avuto modo di precisare, proprio in materia tributaria, che il principio secondo il quale l'ignoranza, della legge penale scusa quando si versi in caso di ignoranza inevitabile, affermato dalla Corte costituzionale con sentenza 24 marzo 1988, n. 364, non può non valere - ed a maggior ragione - per ogni difficoltà interpretativa che si presenti per il "comune cittadino" come "inevitabile" (Sez. 3, n. 14657 del 24/09/1990 - dep. 08/11/1990, MONTI, Rv. 185695). Il che comporta, quindi, **per l'operatore professionale, l'inoperatività dell'errore scusabile, tanto di diritto quanto di fatto, quando lo stesso cada non solo sulla norma extrapenale integratrice del precetto penale, ma anche sulla norma tributaria** (nella specie quella di cui all'art. 8, d.p.r. n. 633 del 1972, riguardante le operazioni di cessione all'esportazione non imponibili), non certo predisposta ai fini della definizione dei reati e quindi non integrante la norma penale di cui all'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000. 8. Alla luce di quanto sopra, deve, pertanto, essere affermato il seguente principio: «L'errore sulla norma fiscale - anche alla luce di quanto affermato dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 37424/2013 - non integra un errore di fatto ai sensi dell'art. 47, co. 3, c.p., ma costituisce un errore sul precetto penale che deve essere valutato in base al principio fissato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 364 del 1988; ne consegue che, in assenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, la relativa violazione da parte dell'agente professionale dovuta alla mancata conoscenza della norma fiscale non determina una "ignoranza inevitabile"».

Massime precedenti conformi: n. 14657 del 1990 rv. 185695 - 01, n. 6776 del 2000 rv. 216319 - 01, n. 32069 del 2010 rv. 248339 - 01, n. 35694 del 2011 rv. 251225 - 01, n. 33039 del 2016 rv. 268120 - 01; Massime precedenti vedi sezioni unite: n. 8154 del 1994 rv. 197885 - 01.

3.5. Rapporti con altri reati

Sez. 3, Sentenza n. 41260 del 17/01/2018 Cc. (dep. 25/09/2018) Rv. 274068 - 01, est. Socci: «*In materia di reati tributari, il carattere residuale del reato di dichiarazione infedele, di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, **esclude il concorso con il delitto di frode fiscale, previsto dall'art.2 d.lgs. n. 74 del 2000, quando la condotta materiale abbia ad oggetto la medesima dichiarazione, mentre non opera nel caso in cui siano contestate condotte diversa, una per le omissioni di elementi attivi del reddito e l'altra per elementi passivi inesistenti***; in motivazione: «Sul principio di sussidiarietà il ricorso

richiama la decisione di questa Corte, condivisibile: « In materia di reati tributari, il carattere residuale del reato di dichiarazione infedele, di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, ne esclude il concorso con il delitto di frode fiscale, previsto dall'art. 2 del citato D.lgs., quando la condotta materiale abbia ad oggetto la medesima dichiarazione» (Sez. 3, n. 28226 del 09/02/2016 - dep. 07/07/2016, Disparra, Rv. 26740901). Tuttavia, come esattamente rilevato nell'ordinanza impugnata «Nel caso di specie, in cui, in un procedimento penale nel quale lo S. era andato assolto era stata contestata la indicazione di elementi attivi e nell'odierno procedimento penale in cui è stata contestata l'indicazione di costi fittizi avvalendosi di mezzi fraudolenti, i **due reati ben possono concorrere trattandosi di condotte materiali diverse**». Infatti la clausola di sussidiarietà riguarda espressamente le condotte rientranti nell'art. 4, "fuori dai casi previsti dagli articoli 2 e 3", d.lgs. 74/2000. Invero solo se l'accusa avesse contestato all'interno della prima imputazione (con l'assoluzione dell'imputato con sentenza, come sopra visto) anche l'indicazione di elementi passivi inesistenti (a prescindere dal comportamento fraudolento) sarebbe valida la preclusione dell'art. 4, d.lgs. 74/2000. Il presupposto della sussidiarietà infatti è proprio quello di evitare una doppia imputazione per la stessa condotta, e non già quello di divieto di incriminazione di condotte strutturalmente diverse (costi fittizi da fatture inesistenti verso omessa indicazione di elementi attivi di reddito, entrate). In pratica la norma mira ad evitare una doppia responsabilità per lo stesso fatto reato, inteso quale coincidenza di condotta, nesso di causalità ed evento, con condotta di frode che qualifica le ipotesi di cui agli art. 2 e 3, d. lgs. 74/2000, mentre per l'ipotesi dell'art. 4, si prescinde dalla condotta di frode. In sostanza l'art. 4, d.lgs. 74/2000 prevede una norma specifica di ne bis in idem, per evitare la doppia incriminazione per condotte (sostanzialmente) identiche. Può quindi esprimersi il seguente principio di diritto: «In materia di reati tributari, il carattere residuale del reato di dichiarazione infedele, di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, ne esclude il concorso con il delitto di frode fiscale, previsto dall'art. 2 del citato d.lgs., quando la condotta materiale abbia ad oggetto la medesima dichiarazione, esclusa l'ipotesi di una iniziale contestazione dell'art. 4, d.lgs. 74/2000, relativamente alla sola condotta di omissione di elementi attivi, e, successivamente, con una incriminazione relativa all'art. 2, d.lgs. 74/2000 per l'indicazione di elementi passivi per operazioni relative a fatture oggettivamente inesistenti; in quanto l'art. 4, d.lgs. 74/2000 mira ad evitare la doppia incriminazione per la stessa condotta (anche se diversamente strutturata, una con frode e l'altra senza frode) ma non può essere invocato per l'incriminazione di condotte diverse, una per le omissioni di elementi attivi del reddito e l'altra per elementi passivi inesistenti (da fatture per operazioni inesistenti)».

4. Omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs. n. 74/2000

4.1. Soggetti attivi

4.1.1. Prestanome

Sez. 3, Sentenza n. 33820/2020, est. Corbo, in motiv.: «Il reato di omessa presentazione della dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore

aggiunto è un **reato proprio**, che si ricollega alla violazione di un preciso obbligo gravante su chi riveste la carica di **rappresentante legale** di una società, indipendentemente dal ruolo di effettivo gestore dell'impresa o di mero prestanome. Di conseguenza, il legale rappresentante "**prestanome**", se omette di presentare la dichiarazione fiscale, in caso di superamento della soglia di punibilità realizza, in ogni caso, sotto il profilo oggettivo, la condotta delittuosa di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000».

Sez. 3, 5593/2021, est. Andronio, in motiv.: «Venendo alla fattispecie in esame, deve ricordarsi che questa Corte ha affermato, nella materia civile, in quella penale e in quella tributaria, l'assoluta equiparazione dell'amministratore di fatto a quello formalmente investito della carica, sicché il primo risponde, quale autore principale, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta, mentre l'amministratore di diritto è responsabile del medesimo reato a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento, ai sensi degli artt. 40, comma secondo, cod. pen. a condizione che ricorra l'elemento soggettivo di volta in volta richiesto dalla norma incriminatrice. Per la desumibilità di quest'ultimo elemento, assume una rilevanza preponderante il manifestarsi di segnali d'allarme: indici rivelatori, individuati in base a massime di esperienza o a criteri di valutazione professionale, che si traducono in indizi caratterizzati, a seconda delle circostanze, da minore o maggiore gravità, precisione e concordanza circa la conoscenza, da parte dell'amministratore di diritto, della probabilità che si venga 5 Corte di Cassazione - copia non ufficiale a verificare un preciso atto pregiudizievole o l'incombente realizzazione di determinate fattispecie criminose (ex multis, Sez. 3, n. 1722 del 25/09/2019, Rv. 277507; Sez. 3, n. 38780 del 14/05/2015 R.v. 264971)».

4.1.2. Indelegabilità dell'adempimento del dovere dichiarativo

Sez. 3, Sentenza n. 9417 del 14/01/2020 Cc. (dep. 10/03/2020) Rv. 278421 - 01, est. Gai: «*In tema di reati tributari, l'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione in quanto la norma tributaria considera come personale ed indelegabile il relativo dovere, essendo unicamente delegabile la predisposizione e l'inoltro telematico dell'atto*»; in motivazione: «in primo luogo, rammentato che il d.lgs. n. 74/2000, art. 5 punisce, com'è noto, la mancata presentazione della dichiarazione da parte dei soggetti a questa tenuti. Trattasi di reato omissivo proprio, essendo soggetti attivi del reato coloro che sono obbligati alla presentazione di taluna delle dichiarazioni annuali previste dalla disposizione (Sez. 3, n. 9163 del 29/10/2009, Lombardi, Rv. 246208 - 01; Sez. 3, n. 37856 del 18/06/2015, Porzio, Rv. 265087 - 01). In tale ambito, si è chiarito che trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale e non delegabile il relativo dovere e si è escluso che l'eventuale delega possa modificare il destinatario dell'obbligo, titolare della posizione di garanzia, il quale, in ossequio ai criteri di tassatività e di legalità, continua a coincidere con il soggetto individuato dalla legge (Sez. 3, n. 9163 del 29/10/2009, Lombardi, Rv. 246208 - 01). Da cui la conseguente affermazione di principio secondo cui l'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e

presentare la dichiarazione annuale dei redditi non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione. Colui che abbia affidato al commercialista ovvero ad un consulente fiscale l'incarico di compilare la dichiarazione, non può dirsi, per ciò stesso, esonerato da responsabilità, sia perché la legge tributaria considera come personale il relativo dovere, sia perché una diversa interpretazione, che trasferisca il contenuto dell'obbligo in capo al delegato, finirebbe per modificare l'obbligo originariamente previsto per il delegante in mera attività di controllo sull'adempimento da parte del soggetto delegato. Il che è contrario al dato normativo, legge tributaria, che individua nel legale rappresentante il soggetto tenuto alla presentazione delle dichiarazioni. Ancora in tempi più recenti si è ribadito che, trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale ed indelegabile il relativo dovere; ed ha chiarito che la prova del dolo specifico di evasione non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo né da una "culpa in vigilando" sull'operato del professionista, che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo, ma dalla ricorrenza di elementi fattuali dimostrativi che il soggetto obbligato ha consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale (Sez. 3, n. 37856 del 18/06/2015, Porzio, Rv. 265087 - 01) [...] l'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi incombe direttamente sul contribuente e, in caso di persone giuridiche, su chi ne abbia la legale rappresentanza, tenuto a sottoscrivere la dichiarazione a pena di nullità (art. 1, comma 4, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). Il fatto che il contribuente (la persona giuridica nel caso di specie) possa avvalersi di persone incaricate della materiale predisposizione e trasmissione della dichiarazione (art. 3, commi 3 e 3-bis, d.P.R. n. 322 del 1998, cit.) non vale a trasferire su queste ultime l'obbligo dichiarativo che fa carico direttamente al contribuente il quale, in caso di trasmissione telematica della dichiarazione, è comunque obbligato alla conservazione della copia sottoscritta della dichiarazione (art. 1, comma 6, d.P.R. n. 322 del 1998). La legge tributaria considera come personale il relativo dovere e il fatto di aver affidato al commercialista ovvero ad un consulente fiscale l'incarico di compilare la dichiarazione, non può esonerare la responsabilità di colui in capo al quale, la legge, impone un obbligo non delegabile di presentazione della dichiarazione previamente sottoscritta dal soggetto indicato dalla legge come quello obbligato. 5 In tale ambito, non può, come correttamente evidenziato dal tribunale, invocarsi la previsione normativa per cui la dichiarazione nulla, presentata da soggetto non legittimato, è sanabile ai sensi dell'art. 1 comma 4 del d.P.R. n. 322/1998, trattandosi di norma valevole nei rapporti tributari che esula dalla fattispecie penale, sanatoria, non dimostrata nel caso concreto, che presuppone comunque l'adesione del soggetto realmente obbligato, situazione neppure verificatasi nel caso in esame. La dichiarazione sottoscritta da soggetto non legittimato e non sanata dalla persona obbligata alla presentazione si considera omessa».

4.1.3. Stabile organizzazione e residenti in Italia

Sez. 3, Sentenza n. 50151 del 13/07/2018 Cc. (dep. 07/11/2018) Rv. 274090 - 01, est. Di Nicola: «*In tema di reato di omessa presentazione della dichiarazione annuale dei redditi di cui all'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, si configura la*

*"stabile organizzazione", da cui deriva l'obbligo fiscale di un soggetto non formalmente residente, nel caso in cui una società estera, con una sede fissa di affari nel territorio italiano, effettua in Italia la sua attività mediante un'organizzazione di persone e di mezzi (cd. estero-vestizione della residenza fiscale); si ha, invece, una "società-schermo", nell'ipotesi in cui l'ente, anche se allocato formalmente all'estero, è privo di concreta autonomia e costituisce solo una copertura attraverso la quale agisce la persona fisica, che è la titolare effettiva dell'attività economica e che, di conseguenza, è tenuta agli adempimenti fiscali»; in motiv. «invero, le **società estero vestite non sono**, per ciò soltanto, **prive della loro autonomia giuridico patrimoniale** e, quindi, automaticamente qualificabili come schermi, ossia come assetti creati esclusivamente per farvi confluire i profitti degli illeciti fiscali e per impedire l'individuazione della reale consistenza del patrimonio della persona fisica. Da ciò consegue che la prima e più importante verifica che il giudice cautelare deve compiere, verifica che deve poi trovare riscontro nella motivazione del provvedimento cautelare, è quella che attiene alla possibilità che la persona giuridica sia in concreto priva di autonomia e rappresenti solo uno "schermo" attraverso il quale l'amministratore agisca come effettivo titolare (Sez. 3, n. 18311 del 06/03/2014, Cialini, in motiv.). Eseguita positivamente detta verifica, accertato cioè che l'ente costituisce lo **schermo fittizio** delle attività e delle disponibilità dell'amministratore resosi autore del reato tributario, il **sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto può essere disposto, anche nel caso di estero-vestizione**, tanto sui beni intestati alla persona giuridica quanto anche direttamente su quelli della persona fisica, non venendo in considerazione, in tale specifico caso, la circostanza che il reato sia stato commesso nell'interesse ed a vantaggio della persona giuridica per la fondamentale ragione che la trasmigrazione del profitto del reato in capo all'ente non si atteggia alla stregua di trasferimento effettivo dei valori, ma quale espediente fraudolento non dissimile della figura della **interposizione fittizia**; con la conseguenza che il denaro o il valore trasferito devono ritenersi ancora pertinenti, sul piano sostanziale, alla disponibilità del soggetto che ha commesso il reato, in "apparente" vantaggio dall'ente ma, nella sostanza a favore proprio (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, in motiv.), cosicché non si applica la *regula iuris* che governa l'articolo 12-bis del decreto legislativo n. 74 del 2000 nella parte in cui richiede l'apprensione del profitto in forma specifica del reato, se esistente, nei confronti della società e, nel caso di impossibilità di reperire presso l'ente il profitto diretto, il sequestro per equivalente nei confronti della persona fisica. **Qualora invece la società abbia una sua precisa e riscontrata autonomia giuridica e sia perciò concretamente operativa**, ma ricorra, come nella specie, l'ipotesi della **estero-vestizione, la persona giuridica sarà pienamente assoggettata al regime fiscale italiano** ma, quanto alla reperibilità ed alla quantificazione del profitto confiscabile del reato tributario, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente dei beni dell'imputato, persona-fisica, è governato interamente dai principi fissati nell'articolo 12-bis del decreto legislativo n. 74 del 2000, con la conseguenza che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto può essere disposto sui beni della persona fisica, cui è attribuito il reato tributario, sempre che sia stato impossibile reperire il profitto del reato nei confronti dell'ente, persona-giuridica, laddove, come i ricorrenti fondatamente lamentano e come risulta dal testo dell'ordinanza impugnata, la società era titolare di conti correnti esteri, fermo restando che l'impossibilità del reperimento dei beni, costituenti il profitto del reato, può essere anche*

transitoria e reversibile, purché sussistente al momento della richiesta e dell'adozione della misura, non essendo necessaria la loro preventiva ricerca generalizzata (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258648). In altri termini, quando l'attività economica svolta da una impresa non residente è nascosta al fisco italiano perché la sede fissa degli affari, per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività, si trova allocata nel territorio dello Stato (secondo la definizione normativa data dall'articolo 162, comma 1, del Tuir), non si è al cospetto, per ciò solo, di una "società schermo" bensì di una "stabile organizzazione occulta" che si configura quando un'impresa estera, avendo una sede fissa di affari nel territorio italiano, effettua la sua attività mediante una organizzazione di persone e di mezzi, ma senza dichiarare i relativi proventi dalla stessa generati e ad essa direttamente imputabili».

Sez. 3, Sentenza n. 10098 del 27/11/2019 Cc. (dep. 16/03/2020) Rv. 278536 – 01, est. Noviello: *«L'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di società avente residenza fiscale all'estero, la cui omissione integra il reato previsto dall'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sussiste se l'impresa abbia **stabile organizzazione in Italia**, il che si verifica quando si svolgano nel territorio nazionale la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi. (Fattispecie in cui la Corte ha precisato che le **società "estero-vestite" non sono, per ciò solo, necessariamente** prive della loro autonomia giuridico-patrimoniale e, quindi, autonomamente qualificabili come "**schermi**", ovvero enti fittizi artificialmente costruiti, rientrando in tale fenomeno anche strutture societarie dotate di una propria autonomia giuridica ed operativa, la cui attività economica è nascosta al fisco italiano)».*

Sez. 3, Sentenza n. 37849 del 29/03/2017 Ud. (dep. 28/07/2017) Rv. 270739 – 01, est. Aceto: *«In tema di reati tributari, ai sensi del combinato disposto dell'art. 2 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e dell'art. 43 cod. civ., è obbligato a presentare una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto colui che ha la **residenza fiscale in Italia**, per tale dovendosi intendere anche chi, pur risiedendo all'estero, **stabilisca in Italia, per la maggior parte del periodo d'imposta, il suo domicilio**, inteso come la sede principale degli affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali. (In motivazione la Corte ha ritenuto inescusabile l'errore sulla sussistenza dell'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi, compiuto dall'imputato, il quale, residente in Belgio, svolgeva l'attività di chiropratico in Italia)».*In motiv.: *«L'imputato risponde del reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000 perché, quale soggetto residente in Italia ai sensi dell'art. 2, d.P.R. n. 917 del 1986, al fine di evadere le imposte sui redditi delle persone fisiche, non presentava, essendovi obbligato, le dichiarazioni annuali relative a dette imposte dovute per gli anni 2005 - 2009, limitandosi ad applicare sui compensi percepiti la ritenuta a titolo di imposta del 30% ex art. 24, comma 1-ter, d.P.R. n. 600 del 1973. 3.1. Sostengono i Giudici di merito che l'imputato, residente in Belgio, svolgeva la propria attività di chiropratico in Italia disimpegnando le sue prestazioni principalmente presso la società di Milano presso le quali si divideva a giorni alterni; era inoltre contrattualmente legato, senza vincoli di orari e presenze, alla società sportiva «A.C. M. S.p.a.», con compiti di realizzatore e coordinatore*

della struttura di avanguardia denominata "M.L" presso la quale era meno impegnato. L'imputato traeva i redditi solo dall'esercizio di tali attività, non svolgendone alcuna all'estero. Lui stesso aveva affermato di trascorrere quattro settimane all'estero nel periodo delle vacanze natalizie e nei mesi da maggio a novembre, rimanendo assente sei mesi all'anno, ogni anno. In Italia vive a C.I. (CO) nell'abitazione coniugale. La scelta di variare il precedente regime fiscale gli fu suggerita dal proprio commercialista quando, in conseguenza del contratto con la società «AC M.», la sua attività professionale si svolgeva in gran parte fuori dall'Italia. La Corte di appello dà atto che l'addetta alla amministrazione della J. (C.) aveva riferito che nelle fatture rilasciate dal Centro al paziente veniva sempre riportato il nome del medico che aveva personalmente eseguito la prestazione e che solo occasionalmente, soprattutto per le visite di controllo, nelle fatture rilasciate al paziente poteva essere indicato il nome dell'imputato, ma per le prime visite tale sostituzione era impossibile. La C., che curava anche la tenuta dell'agenda dell'imputato, aveva aggiunto che questi lavorava con frequenza giornaliera presso i centri sopra indicati nel periodo gennaio/aprile, mentre da maggio sino a metà settembre lavorava pochissimo perché era sempre fuori per seminari o per trovare i genitori in Belgio o i figli. Da metà dicembre a gennaio non era quasi mai presente in studio. Di non diverso tenore erano state le dichiarazioni relativamente al centro UMA, sicché, sulla base dei dati documentali, la GdF aveva accertato che la presenza dell'imputato in Italia era stata di 201 giorni nell'anno 2007, di 223 giorni nell'anno 2008, di 193 nell'anno 2009, cui se ne devono aggiungere 41 desumibili dall'utilizzo della carta di credito.

3.2. Sulla base di questi dati la Corte di appello ha ritenuto che l'imputato rimanesse in Italia per la maggior parte del periodo di imposta, che qui avesse il centro dei propri interessi economici e familiari, che le attività svolte in questo paese costituissero l'unica fonte di reddito, che all'estero si recasse solo per far visita ai figli e ai genitori (oltre che per lo svolgimento di seminari). Il suggerimento fornito dal commercialista - chiosa la Corte - era un espediente finalizzato al risparmio fiscale.

3.3.1 dati fattuali utilizzati dai giudici di merito per affermare la responsabilità penale dell'imputato forniscono informazioni più che sufficienti, non sono oggetto di contestazione (e di certo il ricorrente non eccepisce il travisamento delle relative prove) né possono essere rimessi in discussione in questa sede con inammissibili deduzioni fattuali.

3.4. Ne consegue, fermo il dato accertato, che non è manifestamente illogico dedurre dal comportamento dell'imputato la volontà di evadere le imposte sul reddito, attribuendola alla consapevole scelta di optare per un regime semplificato in chiara assenza dei relativi presupposti.

3.5.11 tipo di errore che egli invoca non è sul fatto (art. 47, cod. pen.), bensì sul precetto ed in particolare sull'obbligo di presentazione in Italia della dichiarazione dei redditi che costituendo elemento normativo della fattispecie (che punisce appunto chi, «essendovi obbligato», non presenta la dichiarazione dei redditi) è inescusabile nei limiti stabiliti dall'art. 5, cod. pen., e dunque in alcun modo giustificabile, nel caso di specie, da inesistenti incertezze interpretative giurisprudenziali e che si fonda esclusivamente sul personale convincimento dell'imputato (non rileva alimentato da chi) di poter optare per un regime fiscale più conveniente a sostanziale invarianza del presupposto di fatto in base al quale in precedenza dichiarava i propri redditi in Italia ed in totale assenza di redditi prodotti all'estero.

3.6. La residenza fiscale italiana, inoltre, non è stata desunta dai Giudici di merito in base ad indizi o a elementi presuntivi ma in base a dati di fatto certi che corrispondono pienamente, nella loro convergenza, ai requisiti previsti dagli artt. 2, d.P.R. n. 917 del 1986 e 43, cod. civ. Secondo la costante

giurisprudenza delle sezioni civili di questa Corte, infatti, ai sensi del combinato disposto dell'art. 2 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e dell'art. 43 cod. civ., deve considerarsi **soggetto passivo il cittadino italiano che, pur risiedendo all'estero, stabilisca in Italia, per la maggior parte del periodo d'imposta, il suo domicilio, inteso come la sede principale degli affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali** (Sez. 5, n. 678 del 16/01/2015, Rv. 634019 - 01; Sez. 5, n. 29576 del 29/12/2011, Rv. 620991 - 01; Sez. 5, n. 12259 del 19/05/2010, Rv. 613394 - 01)».

Sez. 3, 9090/2020, est. Semeraro, in motiv.: «In punto di diritto, va ribadito (cfr. in tal senso Sez. 3, n. 32091 del 21/02/2013, Mazzeschi, Rv. 257043 - 01) che l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di società avente residenza fiscale all'estero, la cui omissione integra il reato previsto dall'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sussiste se l'impresa abbia stabile organizzazione in Italia, il che si verifica quando si svolgano nel territorio nazionale la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi. Cfr. anche Sez. 3, n. 50151 del 13/07/2018, M., Rv. 274090 - 01, che ha affermato, in tema di reato di omessa presentazione della dichiarazione annuale dei redditi di cui all'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che si configura la «stabile organizzazione», da cui deriva l'obbligo fiscale di un soggetto non formalmente residente, nel caso in cui una società estera, con una sede fissa di affari nel territorio italiano, effettui in Italia la sua attività mediante un'organizzazione di persone e di mezzi (cd. estero-vestizione della residenza fiscale); si ha, invece, una «società-schermo», nell'ipotesi in cui l'ente, anche se allocato formalmente all'estero, è privo di concreta autonomia e costituisce solo una copertura attraverso la quale agisce la persona fisica, che è la titolare effettiva dell'attività economica e che, di conseguenza, è tenuta agli adempimenti fiscali. Si è altresì affermato, cfr. Sez. 3, n. 26728 del 04/03/2015, Garrisi, Rv. 264060 - 01, che ai fini della integrazione del reato di cui all'art. 5 D.lgs. 74 del 2000, l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di una società commerciale avente sede legale all'estero ma operante in Italia non sussiste quando la sede della direzione effettiva della società non è situata nel territorio italiano, atteso anche quanto previsto dalle norme internazionali contro le doppie imposizioni fiscali. (In applicazione del principio, la S.C. ha rigettato il ricorso del pubblico ministero avverso l'annullamento di un sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, di beni appartenenti all'amministratore di società avente sede legale ed operativa in Malta da dove, mediante piattaforma informatica, svolgeva in Italia l'attività di concessionario per l'esercizio dei giochi "on line")».

4.2. Elemento oggettivo

4.2.1. Base imponibile e proventi illeciti

Sez. 3, Sentenza n. 53656 del 03/10/2018 Cc. (dep. 29/11/2018) Rv. 275452 - 01, est. Scarcella: «*E' manifestamente infondata, in relazione agli artt. 24 Cost. e 6 CEDU, la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli*

artt. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537 e 36, comma 34-bis, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, nella parte in cui queste disposizioni prevedono, al fine di non commettere il reato di omessa presentazione della dichiarazione di redditi, l'obbligo di presentare la dichiarazione all'Agenzia delle Entrate, ancorché riguardi redditi provenienti da attività illecita, in quanto il principio del "nemo tenetur se detegere" opera esclusivamente nell'ambito di un procedimento penale già avviato e deve ritenersi recessivo rispetto all'obbligo di concorrere alle spese pubbliche previsto dall'art. 53 Cost.»; in motiv.: «§7. La questione come prospettata, inoltre, non supera positivamente il giudizio di non manifesta infondatezza. Ed invero, deve essere esclusa la sussistenza della violazione degli artt. 24, Cost. e 6, Convenzione EDU in quanto la presentazione della dichiarazione dei redditi (quand'anche di natura illecita) non costituisce, per sé sola, una denuncia a proprio carico, ma unicamente una comunicazione inviata a fini fiscali, sicché solo in via eventuale a questa possono seguire accertamenti in ordine all'origine delle somme ivi esposte; del resto, la questione è già stata affrontata da questa Corte (Sez. 3, sentenza 7.03.2017 - dep. 26.07.2017, n. 37107, ric. Griotti, non massimata; v. anche, Sez. 3, n. 53137 del 22/09/2017 - dep. 22/11/2017, Cecchini, Rv. 271827), richiamandosi il principio di diritto secondo il quale, la circostanza che il possesso di redditi possa costituire reato e che l'autodenuncia possa violare il principio nemo tenetur se detegere è sicuramente recessiva rispetto all'obbligo di concorrere alle spese pubbliche ex art. 53 della Costituzione, dichiarando tutti i redditi prodotti (effettivi), espressione di capacità contributiva (cfr in termini Cass. civ., Sez.5, n.3580 del 2016). È stato, sul punto, precisato che "la ormai incontestata e riconosciuta normativamente tassabilità dei proventi illeciti, anche delittuosi, comporta il necessario superamento di ogni remora anche in ordine alla dichiarazione, essendo connaturale al possesso di un reddito tassabile il relativo obbligo di dichiarazione" (Cass. civ., Sez.5, n.20032 del 30/09/2011, Rv.619268 - 01). Né sussiste la violazione dell'art. 6 CEDU, il quale nel riconoscere al soggetto il diritto a tacere e a non contribuire alla propria incriminazione a conferma e garanzia irrinunciabile dell'equo processo, opera esclusivamente nell'ambito di un procedimento penale già attivato, stante la sua "ratio" consistente nella protezione dell'imputato da coercizioni abusive da parte dell'autorità (Sez.5, n.12697 del 20/11/2014, dep.25/03/2015, Rv.263034). La questione di costituzionalità è pertanto inammissibile».

Massime precedenti Conformi: n. 53137 del 2017 Rv. 271827 - 01, N. 12697 del 2015 Rv. 263034 - 01;

Pronunce successive conf: n. 25374/2020, est. Di Stasi: «Questa Corte, infatti, ha reiteratamente affermato che il principio del "nemo tenetur se detegere" opera esclusivamente nell'ambito di un procedimento penale già avviato e deve ritenersi recessivo rispetto all'obbligo di concorrere alle spese pubbliche previsto dall'art. 53 Cost. (Sez.3, n.53656 del 03/10/2018, Rv.275452 - 01; Sez.3, n.53137 del 22/09/2017, Rv.271827 - 01; Sez. 3, sentenza 7.03.2017, dep. 26.07.2017, n. 37107, ric. Griotti, non massimata; v. anche, Sez. 3, n. 53137 del 22/09/2017 - dep. 22/11/2017, Cecchini, Rv. 271827).

Sez. 3, Sentenza n. 53137 del 22/09/2017 Ud. (dep. 22/11/2017) Rv. 271827 - 01, est. Mengoni, P.M. Mazzotta G. (Diff.): «Integra il delitto previsto dall'art. 5 del d.lgs. 3 ottobre 2000, n. 74, l'omessa presentazione della dichiarazione di **redditi provenienti da attività illecita** da parte del titolare di una ditta individuale determinata dall'esigenza di non fornire all'amministrazione prove a

sé sfavorevoli, giacché, salvo specifiche previsioni di legge di segno contrario, il principio processuale del "nemo tenetur se detegere" non può dispiegare efficacia al di fuori del processo penale e pertanto non giustifica la violazione di regole di comportamento poste a tutela di interessi non legati alla pretesa punitiva». In motiv.: «Con riguardo alla prima doglianza, rileva il Collegio che questa è stata già affrontata dalla Corte di appello, e risolta con motivazione congrua e non manifestamente illogica; come tale, quindi, non censurabile. In particolare, la sentenza - richiamata la lettera dell'**art. 14, comma 4, I. 24 dicembre 1993, n. 537**, che denomina redditi "i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo" - ha precisato che l'art. 5 in contestazione non comporta alcuna violazione del principio *nemo tenetur se detegere*, in quanto la presentazione della dichiarazione dei redditi (quand'anche di natura illecita) non costituisce ex se una denuncia a proprio carico, ma soltanto una comunicazione inviata a fini fiscali, ed alla quale solo in via eventuale seguiranno accertamenti in ordine all'origine delle somme medesime. Con la conseguenza - indicata dalla Corte di merito e più volte ribadita anche in questa sede - per cui l'omessa presentazione della dichiarazione stessa costituisce violazione dell'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, anche quando abbia ad oggetto redditi di provenienza illecita (tra le altre, Sez. 3, n. 42160 del 7/10/2010, Violi, Rv. 248729, a mente della quale integra il delitto in esame l'omessa dichiarazione dei redditi derivanti dall'attività di sfruttamento dell'altrui prostituzione, in quanto ogni provento, anche illecito, rappresenta reddito tassabile, la cui mancata indicazione nella dichiarazione annuale costituisce reato. In termini, anche Sez. 5, n. 7411 del 19/11/2009, Di Lorenzo, Rv. 246095, con riguardo a redditi provenienti da attività distrattiva compiuta su disponibilità finanziarie di società fallita). §.5. La materia, peraltro, è stata ancora trattata da una recentissima sentenza di questa Sezione (Sez. 3, n. 37107 del 7/3/2017, Griotti, non massimata), con argomenti - condivisi dal Collegio - che meritano di esser qui richiamati. In particolare, ed esaminando la stessa questione qui riproposta, si è affermato che in generale, al di fuori di espresse previsioni normative operanti nel campo sostanziale e nel caso di specie non ricorrenti, il **principio del nemo tenetur se detegere si qualifica come diritto di ordine processuale e non può dispiegare efficacia al di fuori del processo penale** (Sez. 5, n. 9746 del 12/12/2014, Fedrizzi, Rv. 262941; Sez. 5, n. 8252 del 15/01/2010, Bassi, Rv. 246157 e, di recente, Sez. 5, n. 38085 del 05/07/2012, Luperi, Rv. 253545), con la conseguenza che esso giustifica la non assoggettabilità ad atti di costrizione tendenti a provocare un'autoincrimazione, ma non anche la possibilità di violare regole di comportamento poste a tutela di interessi non legati alla pretesa punitiva; infatti, il diritto di difesa non comporta anche quello di arrecare offese ulteriori. «Va, quindi, richiamato il principio di diritto secondo il quale la circostanza che il possesso di redditi possa costituire reato e che l'autodenuncia possa violare il **principio nemo tenetur se detegere è sicuramente recessiva rispetto all'obbligo di concorrere alle spese pubbliche ex art. 53 della Costituzione**, dichiarando tutti i redditi prodotti (effettivi), espressione di capacità contributiva (cfr in termini Cass. civ. Sez. 5, n. 3580 del 2016) È stato, sul punto, precisato che "la ormai incontestata e riconosciuta normativamente tassabilità dei proventi illeciti, anche delittuosi, comporta il necessario superamento di ogni remora anche in ordine alla dichiarazione, essendo connaturale al possesso di un reddito tassabile il relativo obbligo di dichiarazione" (Cass. civ. Sez.5, n. 20032 del 30/09/2011, Rv. 619268 - 01). Né sussiste la violazione dell'art. 6 CEDU, il quale - nel riconoscere al soggetto il diritto a tacere e a non contribuire

alla propria incriminazione, a conferma e garanzia irrinunciabile dell'equo processo - opera esclusivamente nell'ambito di un procedimento penale già attivato, stante la sua "ratio" consistente nella protezione dell'imputato da coercizioni abusive da parte dell'autorità (Sez.5, n.12697 del 20/11/2014, Rv.263034)». 6. Quanto precede, infine, non sembra superato neppure dall'arresto della Corte EDU 5 aprile 2012, Chambaz c. Svizzera, citato nel presente ricorso; questa decisione, infatti, sia pur significativa, ha ad oggetto un caso diverso da quello qui in esame, nel quale un contribuente - nell'ambito di un accertamento fiscale a suo carico - si era rifiutato di fornire all'autorità amministrativa documenti che potevano costituire prova dell'evasione fiscale, ed era stato perciò sanzionato».

Massime precedenti conformi: n. 18962 del 2012 rv. 252524 - 01, n. 9746 del 2014 rv. 262941 - 01.

4.2.2. Operazioni non esenti IVA in quanto non accessorie a quella di trasporto urbano di persone.

Sez. 3, Sentenza n. 46715 del 28/03/2018 Cc. (dep. 15/10/2018) Rv. 274338 - 01, est. Di Nicola, P.M. Perelli (*Parz. Diff.*): «In tema di reato di omessa dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto, costituisce operazione esente ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 14, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e come tale non soggetta ad IVA, anche la **prestazione accessoria** a quella di trasporto urbano di persone, legata a quest'ultima da un nesso di funzionalità necessaria, nel senso che presenta una posizione subordinata rispetto a quella principale, da cui non può prescindere. (Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto corretta la decisione di merito che aveva **escluso la natura accessoria delle prestazioni consistenti nell'erogazione ai passeggeri di un articolato pacchetto turistico comprendente servizi di accompagnamento, ristorazione, biglietto di ingresso ai musei e animazione**); in motiv.: «fondata l'interpretazione che la ricorrente fornisce della normativa fiscale che consente di beneficiare dell'esenzione Iva ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 14) del d.p.r. n. 633 del 1972. Secondo tale disposizione sono esenti da Iva "le prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza o altri mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare. Si considerano urbani i trasporti effettuati nel territorio di un comune o tra comuni non distanti tra loro oltre cinquanta chilometri". Ciò posto, secondo l'accertamento compiuto dai Giudici cautelari, l'attività di trasporto non rappresentava l'unica attività (e neppure la più importante) svolta dalla società, la quale offriva ai passeggeri un articolato pacchetto turistico (accompagnatrice turistica, ristorazione, biglietto di ingresso a musei, animazione di bordo ed altro) sicché tali prestazioni, anziché costituire il mezzo per fruire delle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (ossia del mero trasporto da un luogo ad un altro), rappresentavano invece prestazioni niente affatto accessorie e da considerare a se stanti per il fine profondamente lucrativo per il quale, anche attraverso pubblicità digitale, venivano offerte, con la conseguenza che costituisce operazione esente, ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 14, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 esclusivamente una prestazione accessoria ad una prestazione principale di trasporto, se ed in quanto quest'ultima benefici dell'esenzione, in maniera che soltanto una operazione accessoria, ad operazioni non imponibili, può

considerarsi anch'essa non imponibile mentre, al contrario, laddove la prestazione offerta non sia accessoria, rispetto a quella collaterale esente, ma costituisce un'operazione economica a se stante ed irrilevante, nel caso di specie, per le prestazioni di trasporto urbano delle persone, l'attività economica esercitata, debordando dall'interesse pubblico, non può fruire del regime di esenzione stabilito per la prestazione di mero trasporto delle persone da un luogo ad un altro, dovendo essere assoggettata all'imposizione fiscale (v. Cass. civ., Sez. 5, n. 12772 del 29/05/2006, Dkv Euro Service Italia Srl, Rv. 590434). In altri termini, avuto riguardo anche agli arresti della giurisprudenza europea sul punto, una prestazione può essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando non ha per colui che la riceve, un'autonoma utilità a sé stante, ma costituisce il mezzo per fruire nelle migliori condizioni, del servizio principale offerto dal prestatore. Ne consegue che, per valutare l'accessorietà di una operazione, occorre che intercorra, tra gli altri requisiti, un nesso di funzionalità necessaria, nel senso che la prestazione che si ritiene accessoria deve assumere una posizione subordinata rispetto a quella principale e non può prescindere dall'esistenza di quest'ultima ed inoltre la prima deve integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale. Questi concetti sono stati già espressi, a proposito di una vicenda del tutto analoga, con una Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 117 /E del 28 maggio 2003, che il Collegio condivide. Infatti, quando un'impresa di trasporto urbano offre alla clientela trasportata una serie di servizi (accesso alla motonave per il trasferimento in luoghi stabiliti; animazione a bordo; somministrazione di bevande; biglietto d'ingresso nelle strutture da visitare), la prestazione non costituisce più un mero servizio di trasporto, atteso che soltanto in tale ambito si risolve la ratio dell'esenzione, ma dà luogo ad una fattispecie complessa nella quale il trasferimento del cliente nei luoghi previsti nel programma è solo strumentale all'offerta di servizi con finalità turistico-ricreativa. Invero, la società non si obbliga semplicemente a trasferire, verso corrispettivo, i propri clienti da un luogo a un altro, come previsto nella nozione civilistica di contratto di trasporto, ma a fornire un diverso e più articolato servizio per il conseguimento di una finalità decisamente lucrativa e profondamente distorsiva della concorrenza delle imprese che svolgono analoga funzione assoggettandosi alla tassazione. A questo proposito, deve essere chiaro che le operazioni esenti sono individuate tassativamente dall'articolo 10 d.P.R. n. 633 del 1972, con la conseguenza che l'elenco ivi previsto non può essere dilatato) ricorrendo ad interpretazioni di tipo analogico».

4.2.3. Non necessità del danno economico

Sez. 3, Sentenza n. 20856 del 07/11/2017 Ud. (dep. 11/05/2018) Rv. 273044 – 01, est. Andronio: «*In tema di reati tributari, il reato di cui all'art. 5 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come modificato dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, è configurabile con la sola omissione della presentazione della dichiarazione, non essendo necessaria la dimostrazione della produzione di un effettivo danno economico per l'amministrazione finanziaria*»; in relazione alla fattispecie dell'art. 5 d.lgs. n. 74/2000, in motivazione: «Quest'ultima disposizione, nella formulazione vigente all'epoca dei fatti - più favorevole, quanto alla soglia di rilevanza penale, ma sostanzialmente coincidente, quanto alle 3 connotazioni della condotta, sia rispetto a quella

introdotta dall'art. 2, comma 36-vicies semel, lettera f) del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 148 del 2011, sia rispetto a quella attualmente vigente, introdotta dall'art. 5, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 158 del 2015 - prevede che: «È punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a lire centocinquanta milioni». Da tale formulazione emerge che **oggetto del precetto penale è la semplice omissione della presentazione della dichiarazione da parte del soggetto che vi è tenuto, al fine di evadere l'imposta, senza che assuma alcuna rilevanza la dimostrazione della produzione di un effettivo danno economico per l'amministrazione finanziaria**. Ed è pacifico che la società A.V., pur avendo sede legale in I a Repubblica di San Marino, fosse effettivamente tenuta alla presentazione della dichiarazione Iva in Italia. Quanto, poi, al dolo specifico di evasione, lo stesso risulta pienamente configurato dall'esterovestizione, meccanismo utilizzato proprio allo scopo di sottrarre la società all'obbligo di presentazione della dichiarazione e corresponsione dell'imposta. E non assume alcuna rilevanza la circostanza che l'Iva sia un'imposta a carattere sostanzialmente neutro, perché, ai fini del dolo specifico del reato per cui si procede, è sufficiente verificare la finalità di evasione dell'imposta da parte del soggetto formalmente obbligato alla presentazione della dichiarazione, senza che assuma alcuna rilevanza la circostanza che detta imposta sia in concreto dichiarata e corrisposta ad altri soggetti. Nel caso di specie, peraltro, neanche la difesa assume che l'imposta evasa dalla società dell'imputato sia stata in concreto dichiarata e corrisposta dalle At altre società coinvolte nel meccanismo fraudolento».

4.2.4. Regole per la determinazione della base imponibile: costi e fatture passive non contabilizzate

Sez. 3, Sentenza n. 21639 del 18/12/2017 Cc. (dep. 16/05/2018) Rv. 273042 – 01 Est: Gentili: *«In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del delitto di omessa presentazione di dichiarazione Iva (art. 5 d.lgs.30 ottobre 2000 n. 74 del 2000), qualora vengano accertati ulteriori ricavi rispetto a quelli dichiarati dal contribuente, nelle determinazione del debito imponibile il giudice penale deve accertare l'ammontare della imposta evasa **tenendo conto di tutti gli elementi - costi, ricavi, proventi e oneri** - che concorrono alla sua formazione»; in motivazione: «come infatti è stato rilevato da questa Corte in sede civile, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria, ove sia omessa la dichiarazione da parte del contribuente, può anche ricorrere a presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, ma deve comunque tenere conto **anche delle componenti negative di reddito emerse dagli accertamenti**, sicché qualora non sia possibile accertare i **costi**, questi possono essere anche determinati **induttivamente** (Corte di cassazione, Sezione V civile, 10 febbraio 2017, n. 3567), posto che, diversamente, cioè laddove non si tenesse assolutamente conto dei costi di produzione del reddito, si considererebbe reddito d'impresa, costituente la base imponibile per il calcolo dell'imposta, il profitto lordo anziché quello netto (Corte di cassazione, Sezione V civile, 19 febbraio 2009, n. 3995). Ciò posto, seppure va ricordato che in tema di reati tributari, per accertare l'ammontare dell'imposta evasa ai fini della*

verifica del superamento delle soglie di punibilità, le regole stabilite dalla legislazione fiscale per quantificare l'imponibile subiscono limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento tributario, con la conseguenza che i **costi non contabilizzati debbono essere considerati solo in presenza di allegazioni fattuali da cui si desuma la certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza** (Corte di cassazione, Sezione III penale, 20 dicembre 2016, n. 53907; idem Sezione III penale, 15 settembre 2015, n. 37094), deve tuttavia anche considerarsi che, come questa Corte ha rilevato, **qualora vengano accertati ulteriori ricavi rispetto a quelli dichiarati dal contribuente, nella determinazione del reddito imponibile non può non tenersi conto di tutti gli elementi - ricavi, proventi, costi ed oneri - che concorrono a formarlo (Corte di cassazione, Sezione III penale, 14 dicembre 1998, n. 13068), dovendosi ritenere in contrasto coi criteri applicabili ai fini della determinazione del reddito imponibile, e di conseguenza anche dell'imposta, escludere in linea di principio la esistenza dei costi necessari per la sua produzione.** Nel caso in questione il Tribunale di Benevento, che pure dà atto della natura induttiva dell'accertamento tributario operato nel caso in esame, ha programmaticamente ed immotivatamente negato la esistenza dei costi inerenti alla produzione del reddito, escludendo la pur astratta rilevanza probatoria delle stesse fonti conoscitive da cui erano stati attinti gli elementi presuntivi in base ai quali operare l'accertamento degli elementi attivi di reddito».

Sez. 3, n. 10382/2021, est. Gentili, in motiv.: «questa Corte ha, ancora di recente ribadito, è inaccettabile la tesi interpretativa articolata dalla difesa della parte ricorrente per ciò che attiene alla **deducibilità dei costi sostenuti in regime IVA sebbene non riportati in contabilità**. Correttamente, infatti, i giudici del merito hanno concluso che nel caso in esame, a differenza di quanto avvenuto pei costi sostenuti e per la determinazione delle soglie di punibilità ai fini delle imposte dirette, **il relativo calcolo ai fini IVA non può tener conto delle fatture passive non contabilizzate**. Come già rilevato da questa Sezione in altra, analoga, occasione, la decisione della Corte di appello fa buon uso dei principi fissati dalla sentenza emessa dalla Corte di Giustizia EU nella causa C-322/15, depositata il 28 luglio 2016, e dalla relativa interpretazione della Direttiva n.2006/112/CE. In particolare, la Corte di Giustizia ha posto in relazione la mancata dichiarazione IVA e la "omessa registrazione delle fatture emesse e pagate" alla "esatta riscossione delle imposte" e ricordato che tali condotte sono "atte a compromettere il buon funzionamento del sistema comune dell'IVA", con la conseguenza che gli Stati membri ben possono equiparare tali condotte alla evasione fiscale e "negare ... il beneficio del diritto a detrazione". Lo stretto collegamento fra le violazioni in materia di IVA relative alla tenuta delle scritture e alle dichiarazioni obbligatorie e gli obblighi connessi al bilancio dell'Unione è stato di recente riconosciuto dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 95 del 2019, che ha dichiarato non fondata la questione di costituzionalità dell'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, sotto il profilo della mancata previsione di soglie di punibilità in ragione dell'importo delle imposte fraudolentemente non dichiarate; pur nel contesto di diversa e più grave ipotesi di reato, la Consulta ha ribadito il principio generale secondo cui le norme fissate dal d.lgs. n.74 del 2000 dimostrano un particolare rigore del legislatore nella tutela penale del sistema tributario, dato il ruolo che la fattura riveste nel sistema dell'IVA (tributo armonizzato di diritto europeo in base alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune

d'imposta Sul valore aggiunto), sistema che garantisce l'attuazione del principio della neutralità dell'imposta rispetto ai soggetti passivi, mediante il meccanismo della rivalsa e della detrazione. Una corretta applicazione dei principi fissati dalla Corte di Giustizia e dalla Consulta porta a concludere che gli importi derivanti da fatture ricevute, pertinenti e pagate ma non contabilizzate possono essere calcolati ai fini della soglia di punibilità solo nei casi in cui il mancato rispetto degli obblighi tributari non comporti un complessivo quadro di illegalità incompatibile con le finalità che la Corte di Giustizia e la Consulta hanno evidenziato. Questa Corte ritiene che anche nel caso esame la Corte territoriale abbia fatto buon uso dei principi ricordati e che la condotta del ricorrente, che ha del tutto pretermesso l'esigenza di tenere una corretta contabilità per la verifica dei flussi reddituali e di presentare le periodiche dichiarazioni, rientri tra quelle che escludono la deducibilità delle fatture in contestazione (per considerazioni di analogo tenore e di esaustiva conclusione: Corte di cassazione, Sezione III penale, 7 agosto 2020, n. 23621, non massimata sul punto)».

4.2.5. Soglia di punibilità

Sez. 3, Sentenza n. 7000 del 23/11/2017 Ud. (dep. 14/02/2018) Rv. 272578 – 01, est. Di Stasi: «*Nel delitto di omessa dichiarazione, previsto dall'art. 5 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il **superamento della soglia** rappresentata dall'ammontare dell'imposta evasa ha natura di **elemento costitutivo del reato** e, come tale, deve formare **oggetto di rappresentazione e volizione, anche a titolo di dolo eventuale, da parte dell'agente***»; in motiv.: «Secondo il testo dell'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000 vigente all'epoca dei fatti, «È punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro 77.468,53 ». Il testo attualmente vigente prevede, invece, che «È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila». Ai fini della sussistenza dell'**elemento soggettivo** del reato in esame, la cui struttura materiale è rimasta immutata a seguito del d.lgs. n. 158/2015, è necessaria, dunque, la **rappresentazione e volizione della omessa dichiarazione e del superamento della soglia di punibilità e il dolo specifico di evasione** in quanto il contribuente deve perseguire il "fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto". Contrariamente alla deduzione difensiva, il **fine di evasione**, richiesto dalla fattispecie incriminatrice, **non ricomprende anche la consapevolezza del superamento della soglia di punibilità**; tale ultimo elemento, infatti, al pari degli altri elementi costitutivi del reato, deve essere **oggetto di semplice previsione e volizione da parte dell'agente** e, quindi, rientra nel **dolo generico** che deve sorreggere la condotta tipica, sia nella forma del dolo diretto che in quella del **dolo eventuale**. Giova ricordare che il dolo è specifico quando (come nella fattispecie in esame) la norma incriminatrice richiede, oltre alla coscienza e volontà del fatto materiale, che il soggetto agisca prendendo di mira un fine particolare ed ulteriore, che è previsto come elemento

soggettivo costitutivo della fattispecie legale, ma che si pone oltre il fatto materiale tipico, onde il conseguimento di tale fine non è necessario per la consumazione del reato. Orbene, secondo il condivisibile orientamento di questa Corte, la soglia di punibilità ha natura di **elemento costitutivo del fatto di reato**, contribuendo la stessa a definirne il disvalore (in tal senso, Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013, Romano, non mass. sul punto; Sez.3, n.3098 del 05/11/2015, dep.25/01/2016, Rv.265938; Sez.3, n.35611 del 16/06/2016, Rv.268007;Sez.3, n.42868 del 2013, non mass.) e, come tale, deve essere oggetto di **rappresentazione e volizione, anche eventuale**, del fatto materiale da parte del soggetto agente, il quale deve avere la **consapevolezza che le somme evase superino la soglia di punibilità** (cfr Sez.3, n.12248 del 22/01/2014, Rv.259806; Sez.3, n.6105 del 18/11/2015, dep.15/02/2016, Rv.266273, in motivazione; Sez. 3, n.37856 del 18/06/2015, Rv.265087, in motivazione)».

Massime precedenti difformi: n. 25213 del 2011 rv. 250656 - 01.

Successive conf. Sez. 3, n. 9959/2020, est. Cerroni; Sez. 3, 39960/2019, Raynaud;

Sez. 7, Ordinanza n. 40577 del 15/07/2016 Cc. (dep. 29/09/2016) Rv. 268478 – 01, est. Di Nicola: «*In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del reato di omessa dichiarazione, ex art. 5 D.lgs. n. 74 del 2000, come modificato dal D.lgs. n. 158 del 2015, è necessario e sufficiente che l'imposta evasa, con riferimento a ciascuna delle distinte imposte considerate, sia superiore a 50.000 euro, **non potendosi sommare, ai fini della determinazione dell'imposta evasa, le imposte sui redditi e quelle sull'Iva.***».

4.3. Dolo

Sez. 3 , Sentenza n. 16469 del 28/02/2020 Ud. (dep. 29/05/2020) Rv. 278966 – 01, est. Scarcella, P.M. Spinaci (*Parz. Diff.*): «*In tema di omessa presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte del professionista a ciò incaricato, la prova del **dolo specifico** in capo al contribuente può desumersi **anche dal comportamento successivo del mancato pagamento delle imposte dovute e non dichiarate, dimostrativo della volontà preordinata di non presentare la dichiarazione**»; in motivazione: «la prova del **dolo specifico di evasione**, nel delitto di omessa dichiarazione di cui all'art. 5, D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, può essere desunta dall'**entità del superamento della soglia di punibilità vigente**, unitamente alla **piena consapevolezza, da parte del soggetto obbligato, dell'esatto ammontare dell'imposta dovuta** (Sez. 3, n. 18936 del 19/01/2016 - dep. 06/05/2016, Rv. 267022). In altre parole, l'elemento soggettivo è integrato dalla **deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo**. Pertanto, il soggetto deve non soltanto aver lasciato inadempito l'obbligo di dichiarazione coscientemente e volontariamente, ma deve essere stato consapevole che a tale inadempienza è corrisposta a un'evasione d'imposta superiore alla soglia di punibilità stabilita, in ossequio alla volontà politica criminale di selezionare le condotte punibili. Secondo la costante giurisprudenza, **neppure l'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi esonera** il soggetto obbligato dalla responsabilità penale*

per il delitto di omessa dichiarazione. Infatti, trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come **personale ed indelegabile il relativo dovere**. Tuttavia, la prova del dolo specifico di evasione non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo né da una "culpa in vigilando" sull'operato del professionista che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo, ma dalla ricorrenza di **elementi fattuali dimostrativi che il soggetto obbligato ha consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale** (Sez. 3, n. 37856 del 18/06/2015 - dep. 18/09/2015, Rv. 265087) [...]. Né rileva, si noti, la circostanza che il commercialista non abbia correttamente assolto l'incarico affidatogli, secondo la prospettazione difensiva. Ed invero, la **prova dell'assenza di colpa grava sul contribuente**, il quale risponde per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del professionista incaricato della relativa trasmissione telematica, ove non dimostri di aver vigilato sull'incaricato. Infatti, in tema di dichiarazioni fiscali, il contribuente non assolve agli obblighi tributari con il mero affidamento ad un commercialista a cui dà mandato a trasmettere in via telematica le dichiarazioni medesime alla competente Agenzia delle Entrate, essendo **tenuto a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto, sicché la sua responsabilità è suscettibile d'esclusione solo in caso di comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento** (Cass., Sez. 4, 13 aprile 2016, dep. 5 maggio 2016, n. 18845, Baldo, non massimata). Nel caso di specie, è argomento suggestivo quello secondo cui questi avesse assolto puntualmente agli obblighi dichiarativi per l'anno precedente e quello successivo all'anno di imposta di cui si discute, atteso che, come argomentato dai giudici territoriali, un **elemento decisivo a sostegno del dolo di evasione è desumibile dalla circostanza che il ricorrente non abbia poi provveduto** (anche ammettendosi per provata la successiva scoperta da parte del contribuente-imputato del mancato assolvimento dell'incarico da parte del commercialista), **al versamento delle imposte**».

Conf. Sez. 3, 31735/2020 est. Cerroni

Sez. 3, 31343/2019, est. Di Stasi: in motivazione: «la **prova** del dolo specifico di evasione, nel delitto di omessa dichiarazione (art. 5, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74), non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo né da una "culpa in vigilando" sull'operato del professionista che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo, ma dalla ricorrenza di elementi fattuali dimostrativi che il soggetto obbligato ha **consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale** (Sez.3,n.37856 del 18/06/2015, Rv.265087 - 01, Sez.3 n.18936 del 19/01/2016, Rv.267022 - 01)»

Sez. 3 , Sentenza n. 18936 del 19/01/2016 Ud. (dep. 06/05/2016) Rv. 267022 – 01, est. Andronio: «*In tema di reati tributari, la prova del dolo specifico di evasione, nel delitto di omessa dichiarazione (art. 5, D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74), può essere desunta dall'**entità del superamento della soglia di punibilità vigente**, unitamente alla piena consapevolezza, da parte del soggetto obbligato, dell'esatto ammontare dell'imposta dovuta*».

Massime precedenti conformi: n. 43809 del 2015 Rv. 265120 - 01, n. 37856 del 2015 Rv. 265087 - 01; Succ. conf. Sez. 3, n. 15314/2021, est. Liberati

Sez. 3, 36474/2019, est. Scarcella: in relazione al **dolo del prestanome** rispetto alla fattispecie penale in esame: «Quanto al reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, la Corte d'appello dato per certo il ruolo del G. quale amministratore di fatto della società, formalmente amministrata dall'imputato C, individua la responsabilità del medesimo per aver consapevolmente assunto la qualifica di amministratore di diritto, come risultante dall'atto di costituzione della società e dalle sue stesse dichiarazioni. Aggiunge, poi, quanto al contenuto degli obblighi e doveri incombenti sull'amministratore di SRL, che è ben possibile che l'imputato non ne avesse adeguata conoscenza, tuttavia l'ignoranza di tali doveri ed obblighi, per la Corte d'appello, tra cui quello di presentare la dichiarazione IVA annuale, si risolverebbe nell'ignoranza del precetto, di cui alla fattispecie incriminatrice sub a), con la conseguenza, per la Corte territoriale, che anche a voler affermare che l'imputato non fosse pienamente consapevole degli obblighi connessi alla qualifica di amministratore, purtuttavia si tratterebbe di colpevole ignoranza sulla legge penale, dunque irrilevante, tanto più, si aggiunge, che egli avrebbe potuto prendere informazioni e controllare che almeno i principali obblighi tributari fossero stati adempiuti, evidenziandosi quindi come la sua ignoranza fosse in realtà una volontaria estraneità rispetto ai doveri connessi alla carica assunta. Con specifico riferimento alla sussistenza dell'elemento soggettivo del reato sub art. 5, la Corte d'appello sostiene come non vi sia dubbio che l'omessa presentazione delle dichiarazioni IVA fosse finalizzata al mancato versamento della relativa imposta. Giunge a tale conclusione, in particolare, asserendo che l'imputato era pienamente consapevole di essere il legale rappresentante di una società commerciale che operava nel settore del commercio auto, attività soggetta ad IVA e con funzione di sostituto di imposta, essendo del tutto chiaro che l'omessa presentazione della dichiarazione IVA avrebbe comportato l'omesso versamento dell'IVA incassata dall'acquirente finale. §. Si tratta di argomentazioni rispetto alle quali le doglianze difensive colgono indubbiamente nel segno. Ed invero, non può anzitutto condividersi in diritto l'affermazione secondo cui la responsabilità dell'amministratore di diritto discenda dall'aver egli consapevolmente assunto la qualifica di legale rappresentante, come risultante dall'atto di costituzione della società e dalle sue stesse dichiarazioni. Limitando l'indagine alla responsabilità dell'amministratore di fatto nei reati omissivi propri formalmente imputabili al prestanome, come nel caso di specie, deve rilevarsi che il **vero soggetto qualificato** non è il prestanome, ma **colui il quale effettivamente gestisce la società perché solo lui è in condizione di compiere l'azione dovuta**, mentre l'estraneo è il prestanome, **a quest'ultimo una corresponsabilità può essere imputata solo in base alla posizione di garanzia di cui all'art. 2392 cod. civ.**, in forza della quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verificino danni per la società e per i terzi. Nelle occasioni in cui questa Corte si è occupata di reati, anche omissivi, commessi in nome e per conto della società, ha individuato nell'amministratore di fatto il soggetto attivo del reato e nel **prestanome il concorrente per non avere impedito** l'evento che in base alla norma citata aveva il dovere di impedire. Proprio perché il più delle volte il prestanome non ha alcun potere d'ingerenza nella gestione della società per addebitargli il concorso, questa Corte ha fatto ricorso alla figura del **dolo eventuale**. Si è sostenuto cioè che il prestanome accettando la carica ha anche accettato i rischi connessi a tale carica (cfr. Cass. 26 gennaio 2006,

n. 7208; Cass. 6 aprile 2006, n. 22919, Cass. 26 novembre 1999, Dragomir, Rv 215199). Deve tuttavia **discutersi se ed entro quali limiti la mera assunzione della carica può giustificare l'affermazione di responsabilità anche del prestanome, nel senso che al prestanome/amministratore di diritto, il fatto può essere addebitato, a titolo di concorso con l'amministratore di fatto, a norma dell'art. 2392 c.c. e art. 40 cpv. c.p., a condizione che ricorra l'elemento soggettivo proprio del singolo reato** (v., per tutte: Sez. 3, n. 38780 del 14/05/2015 - dep. 24/09/2015, Biffi, Rv. 264971). Occorre, dunque, che il giudice di merito individui, al di là della mera assunzione della carica di amministratore di diritto, ulteriori elementi che corroborino, sotto il profilo soggettivo, la sussistenza del dolo specifico normativamente richiesto ai fini della perseguibilità penale della sua condotta. § 6. Né, si osserva, a superare l'impasse, è sufficiente il mero richiamo che l'ignoranza dei doveri ed obblighi incombenti sull'amministratore di diritto, tra cui quello di presentare la dichiarazione IVA annuale, si risolverebbe nell'ignoranza del precetto, di cui alla fattispecie incriminatrice sub a), divenendo irrilevante ai fini dell'affermazione di responsabilità. Se è ben vero, infatti, che la coscienza dell'antigiuridicità o dell'antisocialità della condotta non è una componente del dolo, per la cui sussistenza è necessario soltanto che l'agente abbia la coscienza e volontà di commettere una determinata azione, è altrettanto vero, tuttavia, che, in materia di reati tributari - e, segnatamente, con riferimento al reato di omessa dichiarazione fiscale - per quanto concerne l'elemento soggettivo del reato, valgono i **principi generali posti dagli artt. 42 e 43 cod. pen., per cui** - attesa la natura di reato a dolo specifico (Sez. 3, n. 18936 del 19/01/2016 - dep. 06/05/2016, Vece, Rv. 267022) - **ai fini della punibilità dell'autore del reato, nella specie l'amministratore di diritto/prestanome, non è sufficiente il dolo generico**, e cioè la coscienza e la volontà del comportamento e la previsione dell'evento da parte dell'agente quale conseguenza della sua azione od omissione, ma si **richiede invece il dolo specifico di evasione** che, in quanto integrato dalla deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo, esprime un disvalore ulteriore che, proprio perché tale, necessità di rigorosa prova, che non può essere affidata alla semplice, quanto irrilevante, affermazione fondata sul precetto della inescusabilità dell'ignoranza della legge penale contenuto nel citato art. 5 cod. pen. § 7. Sotto tale profilo, pertanto, appare frutto di errore di diritto e, nel contempo, di approssimativa argomentazione logica, l'affermazione secondo cui non vi è dubbio che l'omessa presentazione delle dichiarazioni IVA fosse finalizzata al mancato versamento della relativa imposta, affermazione basata sulla considerazione per la quale, essendo l'imputato pienamente consapevole di essere il legale rappresentante di una società commerciale che operava nel settore del commercio auto, attività soggetta ad IVA e con funzione di sostituto di imposta, sarebbe stato del tutto chiaro che l'omessa presentazione della dichiarazione IVA avrebbe comportato l'omesso versamento dell'IVA incassata dall'acquirente finale. Trattasi, infatti, di affermazione che dà per provato un elemento che invece risulta non adeguatamente riscontrato in atti, atteso che, come già anticipato, la circostanza di essere il legale rappresentante della società, se di regola normalmente esclude che l'imprenditore possa difendersi evocando il disposto dell'art. 5, c.p. (Sez. 3, n. 35694 del 05/04/2011 - dep. 03/10/2011, Pavanati, Rv. 251225), è tuttavia altrettanto indubbio che tale circostanza è ex se insufficiente, in mancanza di ulteriori elementi, a ritenere provato il dolo specifico normativamente richiesto ai fini della perseguibilità penale del fatto di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000».

Sez. 3 , Sentenza n. 2570 del 28/09/2018 Ud. (dep. 21/01/2019) Rv. 275830 - 01: «La prova del **dolo specifico dei reati tributari** di cui agli **artt. 5, 8 e 10 del d.lgs. n. 74 del 2000 in capo all'amministratore di diritto di una società, che funge da mero prestanome**, può essere desunta dal complesso dei rapporti tra questi e l'amministratore di fatto, nell'ambito dei quali assumono **decisiva valenza la macroscopica illegalità dell'attività svolta e la consapevolezza di tale illegalità**. (Nella fattispecie, la Corte ha ritenuto indici del dolo specifico dell'amministratore di diritto la consapevolezza che l'amministratore di fatto fosse indagato e imputato per reati fiscali e la circostanza di aver rilasciato deleghe allo stesso per la movimentazione di conti la cui illiceità era evidente, ricevendone una retribuzione aggiuntiva in ragione dei rischi assunti); in motiv.: «Si è affermato, sul punto, che l'amministratore di diritto, anche se mero prestanome, è comunque investito degli obblighi inerenti all'amministrazione della società (Sez. 5, n. 43977 del 14/07/2017, Rv. 271754 - 01) e si è precisato che l'amministratore di fatto risponde quale autore principale, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta, mentre l'amministratore di diritto, quale mero prestanome, è responsabile a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento, a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice (Sez. 3, n. 38780 del 14/05/2015, Rv. 264971 - 01; Sez. 5, n. 7332 del 07/01/2015, Rv. 262767 - 01). Sussiste, in altri termini, la responsabilità dell'amministratore di diritto, a titolo di concorso nel reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale, con l'amministratore di fatto, non già ed esclusivamente in virtù della posizione formale rivestita all'interno della società, ma in ragione della condotta omissiva dallo stesso posta in essere, consistente nel non avere impedito, ex art. 40, comma secondo, cod. pen., l'evento che aveva l'obbligo giuridico di impedire e cioè nel mancato esercizio dei poteri di gestione della società e di controllo sull'operato dell'amministratore di fatto, connaturati alla carica rivestita (Sez. 5, n. 44826 del 28/05/2014, Rv. 261814 - 01). Quanto, più in particolare, ai reati tributari per i quali il legislatore prevede il requisito soggettivo del dolo specifico, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che la prova del dolo specifico di evasione può essere desunta da una molteplicità di elementi fattuali, come l'entità del superamento della soglia di punibilità vigente o il complessivo comportamento del soggetto obbligato (Sez. 3, n. 18936 del 19/01/2016, Rv. 267022 - 01), che siano dimostrativi della dolosa preordinazione (Sez. 3, n. 37856 del 18/06/2015, Rv. 265087 - 01); né gli obblighi dell'amministratore possono essere delegati a terzi con efficacia liberatoria, siano essi professionisti (Sez. 3, n. 9163 del 29/10/2009, Rv. 246208 - 01) o responsabili di fatto. Infatti, una diversa interpretazione di tali disposizioni sanzionatorie, che trasferisca il contenuto dell'obbligo in capo al delegato, finirebbe per modificare l'obbligo originariamente previsto per il delegante in mera attività di controllo sull'adempimento da parte del soggetto delegato».

Succ. conf. Sez. 3, n. 200/2021, est. Macrì; Sez. 3, n. 32151/2020, est. Cerroni.

4.4. Consumazione

Sez. 3, Sentenza n. 36387 del 12/06/2019 Cc. (dep. 23/08/2019) Rv. 276884 - 01, est. Corbetta, P.M. Cuomo (*Diff.*): «*In materia di reati tributari, il momento*

consumativo del delitto di omessa dichiarazione da parte del sostituto d'imposta cui all'art. 5, comma 1-bis, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, va fissato alla **scadenza del termine dilatorio di novanta giorni concesso al contribuente, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del medesimo decreto**, per presentare la dichiarazione dei redditi successivamente alla scadenza del termine ordinario». In motivazione: «Tale conclusione trova supporto nella giurisprudenza di questa Corte, secondo cui il termine dilatorio di novanta giorni, concesso al contribuente - ai sensi dell'art. 5, comma 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 - per presentare la dichiarazione dei redditi successivamente alla scadenza del termine ordinario, non si configura quale elemento di una causa di non punibilità, ma costituisce un termine ulteriore per adempiere all'obbligo dichiarativo, e per individuare il momento consumativo del reato di omessa dichiarazione previsto al comma primo del citato art. 5 (**Sez. 3, n. 19196 del 24/02/2017 - dep. 21/04/2017, Pollastrelli, Rv. 269635**¹¹). Coerentemente con questa interpretazione, si è affermato che il **termine di prescrizione** del reato di omessa dichiarazione, di cui all'art. 5, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, **decorre dal novantunesimo giorno successivo alla scadenza del termine ultimo stabilito dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale (Sez. 3, n. 48578 del 19/07/2016 - dep. 17/11/2016, Pasquali, Rv. 268189**¹²; Sez. 4, n. 24691 del 03/03/2016 - dep. 14/06/2016, Villabuona, Rv. 267229)».

Massime precedenti Conformi: n. 24691 del 2016 rv. 267229 - 01, n. 48578 del 2016 rv. 268189 - 01, n. 19196 del 2017 rv. 269635 - 01.

Sez. 3, Sentenza n. 19647 del 20/02/2019 Ud. (dep. 08/05/2019) Rv. 275747 - 01, est. Andreazza, Fimiani (Diff.): «*In materia di reati tributari, ai fini dell'individuazione della soglia di punibilità del delitto di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 vigente "ratione temporis", deve farsi riferimento al momento della consumazione del reato, che va fissato nel termine di novanta giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'imposta sui redditi o all'I.v.a.*». In motivazione, la Corte ha precisato che la soglia di punibilità era originariamente fissata in una evasione di euro 77.000 con riferimento a taluna delle singole imposte; poi, è stata rideterminata in euro 30.000 dall'art. 2, comma vices semel, lett. f), del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, conv. in legge 14 settembre 2011 e, da ultimo, è stata stabilita in euro 50.000 dall'art. 5, comma 1, lett. a) del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158). In particolare: «In definitiva, dunque, il momento consumativo del reato di cui all'art.5 cit. (tale essendo, infatti, l'elemento discriminante ai fini dell'individuazione della normativa da applicare) non può non essere quello, già ripetutamente ricordato nelle pronunce di questa Corte, e tratto dalla previsione dell'art. 5, comma 2, cit., della scadenza del termine di novanta giorni a decorrere dal termine finale previsto per legge per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'imposta sui redditi od I.V.A. (da ultimo in tal senso, Sez. 3, n. 48304 del 20/09/2016, Gioia, Rv. 268576). Una conferma indiretta della bontà di tale

¹¹ Detto termine è quindi privo di valenza scriminante nei confronti di chi, alla scadenza del termine ordinario, era tenuto a presentare la dichiarazione, eventualmente anche in concorso con il nuovo obbligato nei novanta giorni di proroga. (Fattispecie nella quale la S.C. ha ritenuto corretta la condanna del rappresentante di una società, dimessosi appena dopo la scadenza del termine ordinario).

¹² Est. Mengoni

conclusione appare, del resto, provenire dal fatto che lo stesso d.l. di conversione, all'art. 2 comma 36 quater, ha invece disposto che le disposizioni di cui ai commi 36 bis e 36 ter (di modifica di ulteriori disposizioni di carattere tributario) si dovessero applicare "a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto", in tal modo emergendo la chiara consapevolezza del legislatore di volere distinguere tra "periodi di imposta" da un lato e fatti di reato dall'altro. Né potrebbe dedursi la mancanza dell'elemento psicologico del reato in relazione al fatto che l'abbassamento della soglia coinvolgerebbe anche le dichiarazioni relative al periodo di imposta 2010 (quello in contestazione) ormai concluso e per le quali, quindi, secondo il ricorrente, "non si potrebbe più operare su costi e ricavi...onde potere avere la concreta possibilità di versare le somme conseguenti alla dichiarazione", posto che, nel caso di specie, a tutto concedere, non di reati di omesso versamento si tratta, ma di reati di omessa dichiarazione».

Sez. 3, Sentenza n. 48304 del 20/09/2016 Ud. (dep. 16/11/2016) Rv. 268576 - 01, est. Scarcella: *«Il termine di novanta giorni dalla scadenza per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'imposta sui redditi od I.V.A., individuato "ex lege" quale momento consumativo del delitto di cui all'art. 5 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, decorre, ove le scadenze siano diverse a seconda della modalità prescelta dal contribuente per la presentazione della dichiarazione, dall'ultima scadenza prevista dalle leggi tributarie».*

Massime precedenti Conformi: n. 22045 del 2010 Rv. 247636 - 01

4.5. Rapporti con altri reati

Sez. 3, Sentenza n. 32500 del 06/06/2018 Ud. (dep. 16/07/2018) Rv. 273697 - 01, est. Mengoni: *«In tema di reati finanziari e tributari, il delitto di omessa dichiarazione a fini I.V.A. è configurabile **anche nel caso in cui siano state emesse fatture per operazioni inesistenti**, in quanto, secondo la normativa tributaria, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta anche per tali fatture, indipendentemente dal loro effettivo incasso, con conseguente obbligo di presentare la relativa dichiarazione».*

Massime precedenti Conformi: N. 39177 del 2008 Rv. 241267 - 01;

Massime successive conf.: Sez. 5, 15666/2020, est. Brancaccio; Sez. 3, n. 13337/2020 est. Reynaud; Sez. 3, n. 10387/2020, est. Zunica;

Sez. 3, n. 25061/2019, est, Semeraro: in motivazione: *«Va ribadito il costante orientamento della giurisprudenza (cfr. Cass. Sez. 3, n. 39177 del 24/09/2008, Bartolini, Rv. 241267 - 01, nella cui motivazione si rinviengono anche i richiami alla normativa europea; Cass. Sez. 3, n. 32500 del 06/06/2018, Brancaleon, Rv. 273697 - 01) secondo il quale, in tema di reati finanziari e tributari, il delitto di omessa dichiarazione a fini I.V.A. è configurabile anche nel caso in cui siano state emesse fatture per operazioni inesistenti, in quanto, secondo la normativa tributaria, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta anche per tali fatture, indipendentemente dal loro effettivo incasso, con conseguente obbligo di presentare la relativa dichiarazione. Secondo il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633,*

art. 21, comma 7, «se viene emessa fattura per operazioni inesistenti ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura». Ne consegue che la società emittente delle fatture per operazioni inesistenti è tenuta al versamento dell'I.V.A. in esse indicata, indipendentemente dal fatto che l'avesse effettivamente incassata dalle società acquirenti; così come era obbligata, a norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 28, e dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 8 che l'ha sostituito, a presentare la relativa dichiarazione annuale»

5. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ex art. 8 d.lgs. n. 74/2000

5.1. Soggetto attivo

Sez. F, Sentenza n. 42897 del 09/08/2018 Ud. (dep. 28/09/2018) Rv. 273939 - 02, est. Scarcella, P.M. Tampieri (Parz. Diff.): «*In tema di reati tributari, l'amministratore di una società risponde del reato omissivo contestatogli (nella specie emissione di fatture per operazioni inesistenti) quale diretto destinatario degli obblighi di legge, anche se questi sia **mero prestanome** di altri soggetti che abbiano agito quali amministratori di fatto, atteso che la semplice accettazione della carica attribuisce allo stesso doveri di vigilanza e controllo, il cui mancato rispetto comporta responsabilità penale o a titolo di dolo generico, per la consapevolezza che dalla condotta omissiva possano scaturire gli eventi tipici del reato, o a titolo di dolo eventuale per la semplice accettazione del rischio che questi si verifichino*». In motiv.: «Deve, infatti, ricordarsi come il prestanome che, accettando la carica ha anche accettato i rischi ad essa connessi, risponde comunque a titolo di dolo eventuale esponendosi alle conseguenze dell'operato dei gestori reali e dunque alla possibilità che questi pongano in essere, attraverso il paravento loro prestato con la carica ricoperta, attività non legali, in base alla posizione di garanzia di cui all'art. 2392 cod. civ., in forza della quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi (cfr. Cass. 26 gennaio 2006, n. 7208; Cass. 26 novembre 1999, Dragomir, Rv 215199; Sez. 3, n. 22919 del 06/04/2006 - dep. 04/07/2006, Furini, Rv. 234474)».

Precedenti Conformi: N. 22919 del 2006 Rv. 234474 - 01, N. 7770 del 2014 Rv. 258850 - 01;

Conf. Sez. 3, 19213/2019, est. Corbo, ha confermato il principio richiamando Sez. F, n. 42897 del 09/08/2018, C., Rv. 273939-02, proprio con riferimento al delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, e con richiami all'identico principio affermato in relazione ai reati di omesso versamento delle ritenute previdenziali, tra le altre, da Sez. 3, n. 7770 del 05/12/2013, dep. 2014, Todesco, Rv. 7 i 258850-01; in motivazione ha osservato: «[...] § 3.1. Ai fini della decisione, occorre preliminarmente chiarire quale deve essere il contributo rilevante in caso di concorso di persone nel reato, e quale deve essere il contenuto dell'elemento psicologico necessario ai fini della responsabilità del singolo concorrente quando la fattispecie monosoggettiva richiede il dolo

specifico. §. 3.1.1. Per quanto concerne il primo profilo, è sufficiente rilevare come la giurisprudenza abbia puntualizzato, pure di recente, con affermazione condivisa dal Collegio, che il contributo causale del concorrente può manifestarsi attraverso forme differenziate e atipiche della condotta criminosa non solo in caso di concorso morale ma anche in caso di concorso materiale, fermo restando l'obbligo del giudice di merito di motivare sulla prova dell'esistenza di una reale partecipazione e di precisare sotto quale forma essa si sia manifestata, in rapporto di causalità efficiente con le attività poste in essere dagli altri concorrenti (cfr. Sez. 4, n. 1236 del 16/11/2017, dep. 2018, Raduano, Rv. 271755-01). Questa affermazione, che si pone in linea con i rilievi della dottrina circa la «mancanza di una tipizzazione legale delle varie forme di concorso», si collega, del resto, all'ormai consolidatissimo principio, enunciato anche dalle Sezioni Unite, in forza del quale il contributo causale del concorrente morale può manifestarsi attraverso forme differenziate e atipiche della condotta criminosa (istigazione o determinazione all'esecuzione del delitto, agevolazione alla sua preparazione o consumazione, rafforzamento del proposito criminoso di altro concorrente, mera adesione o autorizzazione o approvazione per rimuovere ogni ostacolo alla realizzazione di esso), fermo restando che il giudice di merito deve fornire compiuta motivazione sulla prova dell'esistenza di una reale partecipazione nella fase ideativa o preparatoria del reato e precisare sotto quale forma essa si sia manifestata, in rapporto di causalità efficiente con le attività poste in essere dagli altri concorrenti (cfr., per tutte, Sez. U, n. 45276 del 30/10/2003, Andreotti, Rv. 226101-01, nonché Sez. 1, n. 7643 del 28/11/2014, dep. 2015, Villacaro, Rv. 262310-01).

§. 3.1.2. Per quanto concerne, poi, l'altro profilo, va osservato che, secondo quanto osservato dalla giurisprudenza in relazione a diverse figure di illecito penale, il dolo del concorrente esterno in una fattispecie a dolo specifico può essere generico, purché connotato dalla consapevolezza dell'altrui fine conforme a quello tipizzato dalla disposizione incriminatrice. Questo principio, in particolare, è stato chiaramente affermato con riferimento al concorrente esterno nel reato di partecipazione ad associazione mafiosa anche dalle Sezioni Unite (cfr. Sez. U, n. 30 del 27/09/1995, Mannino, Rvv. 202904-01, ma anche Sez. 5, n. 6929 del 22/12/2000, dep. 2001, Cangialosi, Rv. 219244-01). Non mancano, inoltre, indicazioni in questo senso anche con riferimento al reato di deviazione di acque e modificazione dello stato dei luoghi di cui all'art. 632 cod. pen. (v. Sez. 2, n. 53623 del 17/11/2016, Valenza, Rv. 268641-01), ovvero in relazione al reato di bancarotta preferenziale (così Sez. 5, n. 27141 del 27/03/2018, Del Rosso, Rv. 273481-01). In dottrina, poi, è ampiamente diffusa, in termini teorici generali, la tesi secondo cui può essere generico il dolo del concorrente in una fattispecie monosoggettiva a dolo specifico. In particolare, una autorevolissima opinione, esposta anche nella manualistica, osserva testualmente: «Nei casi in cui la fattispecie incriminatrice monosoggettiva richiede la presenza di un dolo specifico, è sufficiente ai fini della configurabilità di un concorso punibile che la particolare finalità presa in considerazione dalla legge penale sia perseguita almeno da uno dei soggetti che concorrono alla realizzazione del fatto.». Sembra ragionevole, pertanto, ritenere che il principio indicato sia applicabile **anche in materia di delitti tributari**, quando vi è un soggetto che agisce con dolo specifico, nei confronti di chi concorre nella condotta illecita con la consapevolezza della finalità perseguita dal correo: anche in tali casi, infatti, il concorrente con dolo generico risponde del reato - il quale, anche per la condotta di altri è perfettamente integrato in tutti i suoi elementi, oggettivi e soggettivi -

a norma dell'art. 110 cod. pen., ossia in forza di una disposizione la quale non richiede il dolo specifico in capo a tutti i concorrenti».

Sez. 3, Sentenza n. 5434 del 25/10/2016 Ud. (dep. 06/02/2017) Rv. 269279 – 01, est. Riccardi: «*In tema di reati tributari, la disciplina in **deroga al concorso di persone nel reato prevista dall'art. 9 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 non si applica laddove il soggetto emittente le fatture per operazioni inesistenti coincida con l'utilizzatore delle stesse.** (Il principio è stato affermato, nella specie, in relazione a persona fisica amministratore delle società, rispettivamente, emittente ed utilizzatrice delle medesime fatture per operazioni inesistenti)*»; in motiv.: «l'ambito di operatività dell'art. 9 d.lgs. 74/2000 è stato delineato dalla giurisprudenza di questa Corte nel senso che l'art. 9 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, contenente una deroga alla regola generale fissata dall'art. 110 cod. pen. in tema di concorso di persone nel reato, esclude la rilevanza penale del concorso dell'utilizzatore nelle condotte del diverso soggetto emittente, ma non trova applicazione quando la medesima persona proceda in proprio sia all'emissione delle fatture per operazioni inesistenti, sia alla loro successiva utilizzazione (Sez. 3, n. 19247 del 08/03/2012, Desiati, Rv. 252545); il regime derogatorio previsto dall'art. 9 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 non trova applicazione quando l'amministratore della società che ha emesso le fatture per operazioni inesistenti coincida con il legale rappresentante della diversa società che le abbia successivamente utilizzate (Sez. 3, n. 19025 del 20/12/2012, dep. 2013, Cetti Serbelloni, Rv. 255396; Sez. 3, n. 47862 del 06/10/2011, Ercolini, Rv. 251963: "In tema di reati tributari, la disciplina in deroga al concorso di persone nel reato prevista dall'art. 9 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 non si applica laddove amministratore delle società, rispettivamente emittente ed utilizzatrice delle stesse fatture per operazioni inesistenti, sia la medesima persona fisica"».

Massime precedenti Conformi: N. 47862 del 2011 Rv. 251963 - 01, N. 19247 del 2012 Rv. 252545 - 01, N. 19025 del 2013 Rv. 255396 - 01. Succ Conf. Sez. 3, n. 34021/2020.

5.2. Elemento oggettivo

5.2.1. Il documento di trasporto internazionale o CMR

Sez. 3, Sentenza n. 9453 del 11/10/2017 Ud. (dep. 02/03/2018) Rv. 272296 – 01, est. Di Stasi: «*In tema di reati fiscali, la nozione di "**altri documenti**" contenuta nell' art. 8 d.lgs. 10 marzo 2000, n.74 va intesa come riferita a tutti i documenti a cui le norme tributarie attribuiscono valore probatorio di fatture destinati ad attestare fatti aventi rilevanza fiscale. (Nella specie la S.C. ha attribuito rilevanza fiscale al **documento di trasporto internazionale, CMR** o lettera di vettura internazionale, previsto dalla "Convention de Merchandise par route" - firmata a Ginevra il 19.5.1956, resa esecutiva in Italia con legge 6 dicembre 1960 n.1621, perché assolve ad una funzione integrativa della fattura ed è documento idoneo a comprovare il trasferimento intracomunitario di merci a fini IVA)*»; in motiv.: «Va ricordato che la **condotta** integrante il reato di cui all'art. 8 d.lgs. 74/2000 consiste nell'emissione e rilascio delle fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Per quanto attiene alla **nozione di "fatture o altri documenti"** occorre far riferimento alla disposizione di cui

all'**art. 1 lett. a) del d.lgs. 74/2000** che fornisce la definizione di tali elementi: "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 e 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". Nella specie, risulta accertato che i documenti di trasporto internazionale di cui all'imputazione erano relativi a fatture emesse per operazioni oggettivamente inesistenti (cfr pag. 2 della sentenza impugnata). Occorre, quindi, stabilire se i documenti in questione rientrano o meno nella nozione di "**altri documenti**" richiamata dalla disposizione dell'art. 8 d.lgs. 74/2000, al fine di ritenere integrata la fattispecie delittuosa contestata al ricorrente. Orbene, il legislatore, come visto, ha circoscritto tale nozione a quelli a cui le norme tributarie assegnino una funzione probatoria pari a quella delle fatture, e cioè, a quei documenti che, in base a norme tributarie ne stabiliscono un regime probatorio privilegiato, analogo a quello della fattura, tanto da essere destinati ad attestare fatti aventi rilevanza fiscale. Gli "altri documenti" che vengono in rilievo sono, dunque, quelli aventi, ai fini fiscali, valore probatorio analogo alle fatture, documenti tipici fiscali previsti espressamente dall'art 21 del dpr n. 633/1972. Com'è noto, la fattura può definirsi come documento fiscale in cui si ravvisa una "dichiarazione di scienza intesa ad attestare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi", di regola soggette all'imposta; le fatture devono essere emesse per ciascuna operazione "imponibile" posta in essere, nonché in presenza di operazioni "non imponibili" o "esenti", ai sensi del citato art. 21 del D.P.R.633 del 72 e, relativamente alle operazioni comunitarie, dell'art. 46 del D.L. n. 331 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 427 del 1993. Il criterio di equiparazione degli "altri documenti alla fattura è stato individuato nella natura "funzionale" di tali documenti, che, in base a disposizioni tributarie, consente di equipararli alla fattura laddove possano sostituirla, integrarla, o ampliarne la funzione. Questa Corte ha, infatti, chiarito che rientrano nel novero di tali documenti le **ricevute fiscali** (art 8 I 10.5.1976 n. 249), gli **scontrini fiscali** (art 1 I 26.1.1983 n.18)- documenti che sostituiscono per talune categorie di contribuenti le fatture nonché i documenti da cui risultino spese deducibili dall'imposta, come le **ricevute per spese mediche o per interessi su mutui**, ed anche le schede carburanti, previste dal D.M. 7 giugno 1977, in quanto le annotazioni che devono essere effettuate sulle schede carburante sono espressamente considerate sostitutive della fattura (Sez.3,n.2156 del 18/10/2011, dep.19/01/2012, Rv.251877 Sez.3, n.5642 del 2012, non mass.; Sez.3, n.12284 del 07/02/2007, Rv.236812) Risulta evidente anche la rilevanza fiscale dei documenti di trasporto, in quanto l'art. 21 comma 4 d.pr n. 633/1972 menziona specificamente il documento di trasporto nel novero dei documenti aventi, ai fini fiscali, valore probatorio analogo alle fatture: "la fattura deve essere emessa in duplice esemplare, dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione, al momento di effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'art.6 ed uno degli esemplari deve essere consegnato o spedito all'altra parte. Per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Ministro delle finanze, la fattura può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione e deve contenere anche l'indicazione della data e del numero dei documenti stessi. In tale caso può essere emessa una sola fattura per le cessioni effettuate nel corso di un

mese solare fra le stesse parti. Con lo stesso decreto sono determinate le modalità per la tenuta e la conservazione dei predetti documenti. In deroga a quanto disposto nel secondo periodo, in relazione a motivate esigenze e previa autorizzazione del Ministro, la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni limitatamente alle cessioni effettuate a terzi dal cessionario per il tramite del proprio cedente". Trattasi, infatti, di documenti che potenziano la funzione della fattura, attraverso un riscontro dell'operazione in essa attestata. Il documento di trasporto internazionale, denominato CMR o lettera di vettura internazionale, previsto dalla Convention de Merchandise par Route ratificata in Italia con legge ordinaria (la Convenzione relativa al contratto di trasporto internazionale di merci su strada"-C.M.R.- firmata a Ginevra il 19/5/1956 è stata resa esecutiva in Italia con legge del 6/12/1960 n. 1621 ed è stata modificata da un protocollo approvato a Ginevra il 5/7/1976 reso esecutivo in Italia con legge 27/4/1982 n. 242), ha anch'esso rilevanza fiscale perché assolve ad una funzione integrativa della fattura ed è documento idoneo a comprovare il trasferimento delle merci intracomunitarie ai fini del loro trattamento IVA; ai sensi dell'art. 41, comma 1 lett. a) DL n. 331/93, infatti, le cessioni di beni effettuate da operatori italiani nei confronti di operatori UE sono considerate operazioni non imponibili IVA in quanto alle stesse è applicabile il regime di tassazione nello Stato UE di destinazione dei beni. Deve, dunque, affermarsi il seguente principio di diritto: Il documento di trasporto internazionale, denominato CMR o lettera di vettura internazionale, rientra nel novero degli "altre documenti" di cui all'art. 1 lett. a) del d.lgs. 74/2000, in quanto assolve ad una funzione integrativa della fattura ed è documento idoneo a comprovare il trasferimento delle merci intracomunitarie ai fini del loro trattamento IVA; ai sensi dell'art. 41, comma 1 lett. a) DL n. 331/93; l'emissione di un siffatto documento per operazioni inesistenti, pertanto, integra la condotta del reato di cui all'art. 8 d.lgs. 74/2000».

5.2.2. Fatture emesse a favore di ditte "cartiere" sul presupposto della falsa "dichiarazione di intento" per l'esportazione

Sez. 3, Sentenza n. 42147 del 15/07/2019 Cc. (dep. 15/10/2019) Rv. 277984 – 04, est. Corbo: *«Il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, si configura anche nell'ipotesi di **fatture emesse a favore di ditte "cartiere"**, sul presupposto della **falsa "dichiarazione di intento" per l'esportazione** e con la consapevole finalità di consentire a terzi di evadere le imposte ovvero di conseguire un indebito rimborso o un inesistente credito di imposta»*; in motiv.: «Né tale conclusione si pone in contrasto con il precedente Sez. 3, n. 28710 del 19/04/2017, Mantellini, Rv. 270477-01. Invero, se la massima ufficiale di questa decisione sembrerebbe escludere in linea di principio la configurabilità del reato di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000 nei confronti del cedente il quale riceve una dichiarazione di intento non veritiera, ma conforme alle disposizioni di legge, la motivazione della decisione è attenta a sottolineare l'importanza del profilo della prova della consapevolezza del mendacio da parte dell'emittente la fattura; precisamente, la sentenza afferma testualmente che «quando la dichiarazione stessa esista e non sia ideologicamente falsa o, comunque, il cedente non sia consapevole di tale falsità (cioè non abbia la consapevolezza che l'operazione non è destinata

all'esportazione, ma ha una destinazione nazionale), per quest'ultimo l'operazione deve ritenersi non imponibile, a prescindere dalla prova dell'effettiva avvenuta esportazione della merce» (cfr. § 11. del "Considerato in diritto")».

5.2.3. Fatture relative a cessioni all'esportazione

Sez. 3, Sentenza n. 28710 del 19/04/2017 Ud. (dep. 09/06/2017) Rv. 270477 – 01, est. Scarcella: «*In tema di frode fiscale, **non integra** il reato di cui all'art. 8, D.lgs. n. 74 del 2000 **l'emissione di fatture relative a cessioni all'esportazione**, non imponibili ai sensi dell'art. 8, comma primo, lett. c), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, emesse a seguito della presentazione da parte del cessionario di una dichiarazione di intento non veritiera, atteso che il soggetto cedente, una volta verificata la conformità alle disposizioni di legge di tale dichiarazione, è tenuto esclusivamente all'adempimento degli obblighi comunicativi nei confronti dell'Agenzia dell'Entrate, rimanendo a carico di chi emette la dichiarazione ogni responsabilità derivante dalla sua falsità. (In applicazione di tale principio, la Corte ha annullato senza rinvio la sentenza della Corte di appello che, in riforma della sentenza assolutoria di primo grado, aveva ritenuto la responsabilità degli addetti all'ufficio commerciale di una società per l'emissione di fatture relative alla vendita di veicoli che, secondo la ricostruzione dei giudici di secondo grado, non erano stati ritirati dalla società cessionaria che aveva presentato la dichiarazione di intenti, bensì da soggetti terzi); in motiv: «Infine, non può trascurarsi quanto emerso in dibattimento con riferimento alle operazioni di vendita effettuate a fronte della presentazione da parte dei cessionari di dichiarazione di intento (...). Si conviene con le argomentazioni difensive per le quali si tratta di elementi di assoluto rilievo perché dalle risultanze processuali emerge come tre testi qualificati, in maniera del tutto convergente, hanno riferito che il cedente, ossia la V.G., a fronte della presentazione della dichiarazione di intenti da parte del cessionario, era tenuto esclusivamente all'adempimento degli obblighi comunicativi nei confronti dell'Agenzia delle entrate, nella specie tutti regolarmente effettuati, come confermato e non contestato. Si tratta, dunque, di elementi che si pongono in netto contrasto con il contributo doloso richiesto dalle operazioni in esame, non essendo possibile neanche postulare astrattamente un contegno illecito nella condotta di chi rispetta quelle che sono le prescrizioni di legge in materia, come del resto affermato anche alcune decisioni di questa Corte (Sezione tributaria civile), richiamate in ricorso, oltre che da una decisione di questa stessa Sezione, relativa alla formazione di una **bolletta doganale**. Ed infatti, si è affermato, da un lato, che in tema di cessioni di beni in sospensione di imposta, ai sensi dell'art. 8 d.P.R. n. 633 del 1972, il soggetto cedente, una volta riscontrata la conformità alle disposizioni di legge delle **dichiarazioni di intenti presentate dagli acquirenti**, non è tenuto ad eseguire alcun altro controllo, rimanendo la responsabilità, anche penale, derivante da un'eventuale falsità di tali attestazioni totalmente a carico di chi emette detta dichiarazione (In applicazione di tale principio, questa S.C. ha confermato la sentenza impugnata, la quale, in tema di IVA, aveva ritenuto illegittimo l'operato dell'Amministrazione finanziaria, che, pur in presenza di una contabilità formalmente regolare, aveva proceduto ad accertamento induttivo nei confronti del cedente, sulla base delle irregolarità riscontrate nella contabilità dei cessionari: Sez. 5, Sentenza n.*

28948 del 10/12/2008, Rv. 606015 - 01). Nello stesso senso si è poi ribadito che in tema di IVA, la non imponibilità delle **cessioni all'esportazione effettuate nei confronti degli esportatori abituali** (c.d. esportazioni indirette), prevista dall'art. 8, comma 1, lett. c) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è subordinata, nella disciplina del d.l. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito in legge 27 febbraio 1984, n. 17, all'emissione di apposita "dichiarazione d'intento" da parte dell'esportatore (art. 1, comma 1, lett. c) ed il soggetto cedente, una volta riscontrata la conformità alle disposizioni di legge, non è tenuto ad eseguire alcun altro controllo, rimanendo totalmente a carico di chi emette tale dichiarazione la responsabilità, anche penale, derivante da un'eventuale falsità. Ne consegue che, **quando la dichiarazione stessa esista e non sia ideologicamente falsa o, comunque, il cedente non sia consapevole di tale falsità** (cioè non abbia la consapevolezza che l'operazione non è destinata all'esportazione, ma ha una destinazione nazionale), **per quest'ultimo l'operazione deve ritenersi non imponibile, a prescindere dalla prova dell'effettiva avvenuta esportazione della merce** (Sez. 5, Sentenza n. 21956 del 27/10/2010, Rv. 615449 - 01). Sotto il profilo penale, come correttamente evidenziato dalle difese dei ricorrenti, invece, questa stessa Sezione aveva già affermato, sotto la previgente disciplina, come integrasse il reato di **falso per induzione**, anche a seguito dell'abrogazione del reato previsto dall'art. 2, comma quarto, D.L. 29 dicembre 1983, n. 746 (recante "Disposizioni urgenti in materia di imposta sul valore aggiunto", conv. con modd. in L. 27 febbraio 1984, n. 17), **l'esibizione ad un funzionario doganale di una dichiarazione d'intento non veritiera, si da indurlo a formare una bolletta doganale ideologicamente falsa** (Sez. 3, n. 8096 del 09/02/2011 - dep. 02/03/2011, Piermartiri, Rv. 249579), ciò che, dunque, conferma come il **soggetto ricevente una dichiarazione di intenti non veritiera non possa essere soggetto a sanzione penale**».

5.2.4. Fatture soggettivamente false quanto all'identità del prestatore

Sez. 3, Sentenza n. 24307 del 19/01/2017 Ud. (dep. 17/05/2017) Rv. 269986 - 01, est. Renoldi: «*In tema di reati finanziari e tributari, il delitto di emissione di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti è configurabile **anche in caso di fatturazione solo soggettivamente falsa**, quando cioè l'operazione oggetto di imposizione fiscale sia stata effettivamente eseguita e tuttavia non vi sia corrispondenza soggettiva tra il **prestatore** indicato nella fattura od altro documento fiscalmente rilevante e il soggetto giuridico che abbia erogato la prestazione, in quanto anche in tal caso è possibile conseguire il fine illecito indicato dalla norma in esame, ovvero consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto*». In motiv.: «Ritiene, infatti, il Collegio che il reato di emissione di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 8 del D.lgs. n. 74 del 2000, pacificamente configurabile anche in caso di fatturazione solo soggettivamente falsa, ricorra, da un lato, ove i beni o i servizi siano effettivamente entrati nella sfera giuridico-patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture (in questo caso la E.) e, dall'altro lato, ove sussista l'elemento della simulazione soggettiva, ossia la rappresentazione documentale della provenienza della prestazione oggetto dell'imposizione, da un soggetto giuridico differente da quello indicato in fattura, il quale, dunque, l'abbia effettivamente erogata. Tale interpretazione, infatti, è consentita,

innanzitutto, sia dall'argomento testuale, fondato sull'ampiezza della previsione normativa, la quale si riferisce genericamente ad "operazioni inesistenti"; sia dall'argomento teleologico, fondato sulla considerazione per cui, anche in tali casi, è possibile conseguire il fine illecito indicato dalla norma in esame, ovvero consentire ai terzi l'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto (cfr. Sez. 3, n. 20353 del 17/03/2010, dep. 28/05/2010, Bizzozzero e altro, Rv. 247110; Sez. 3, n. 14707 del 14/11/2007, dep. 09/04/2008, Rossi e altri, Rv. 239658). Inoltre, lo stesso art. 1, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 74 del 2000 stabilisce che "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". Ne consegue che le operazioni soggettivamente inesistenti devono ritenersi configurabili anche quando, come nel caso di specie, la fattura rechi l'indicazione di un soggetto erogatore della prestazione imponibile (nel caso di specie la F.) diverso da quello effettivo (individuato nello stesso Cortella:). Anche in una siffatta ipotesi, del resto, il documento esprime una chiara capacità decettiva, idonea a impedire la identificazione degli attori effettivi delle operazioni commerciali, precludendo o comunque ostacolando la possibilità dell'accertamento tributario e palesando, in questo modo, un nucleo di disvalore che ne giustifica pienamente la riconducibilità all'area del penalmente rilevante».

Massime precedenti Conformi: N. 14707 del 2008 Rv. 239658 - 01, N. 20353 del 2010 Rv. 247110 - 01; Succ. Conf. Sez. 3, n. 51663/2019.

5.2.5. Fatture per servizi di consulenza dirette a "coprire" l'erogazione di somme di denaro in esecuzione di un accordo corruttivo

Sez. 6, Sentenza n. 52321 del 13/10/2016 Ud. (dep. 09/12/2016) Rv. 268521 – 01, Corbo, P.M. Loy (Parz. Diff.): «*Integra il reato di emissione di fatture inesistenti al fine di eludere le imposte dirette e l'IVA, previsto dall'art. 8, D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'emissione di fatture aventi ad oggetto la prestazione di servizi di consulenza, al fine di "coprire" l'erogazione di somme di denaro in esecuzione di un accordo corruttivo, essendo tali operazioni riconducibili alla categoria delle "operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte" prevista dall'art. 1, comma primo, lett. a), D.lgs. n. 74 del 2000*»; in motiv.: «Infondato, ancora, è il terzo motivo del ricorso, nel quale si contesta la configurabilità del concorso di A.B.M. nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, con riferimento ai documenti rilasciati dalla società "2 G C s.r.l.", facente capo ad A. G. e ricevuti dalla società "I.C.I." del gruppo P.. § 6.1. La sentenza impugnata ha ritenuto il ricorrente responsabile del delitto in questione in quanto: l'imputato era nella piena consapevolezza della falsa rappresentazione contenuta nelle fatture in questione, essendo anzi l'ideatore del meccanismo finanziario e contabile elaborato per «coprire» la tangente; le operazioni documentate erano inesistenti, perché l'inesistenza deve riferirsi «a quella operazione, siccome indicata»; sussisteva il fine di evadere le imposte, sia pur concorrente con quello di occultare il pagamento della "tangente", perché i documenti emessi erano tali da rappresentare un costo deducibile, e quindi concretamente utili a far evadere il

fisco da parte della società "I.C.I.". La difesa ha contestato la conclusione della Corte d'appello evidenziando che la società "2GC s.r.l.", attraverso A.G., aveva realmente effettuato prestazioni di consulenza per iniziative immobiliari del gruppo P. così come indicato nelle fatture, e che il reato fiscale non può derivare da una non corretta qualificazione del costo, del resto effettivamente sopportato dalla società "I.C.I.". § 6.2. Nella giurisprudenza di legittimità, è stato espressamente affermato il principio secondo cui, tra le «operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte» di cui all'art. 1, comma primo, lett. a), d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, **qualificate come «inesistenti» ai fini della configurabilità dei reati di cui agli artt. 2 ed 8 del citato decreto, devono intendersi anche quelle "giuridicamente" inesistenti, ovvero quelle aventi una qualificazione giuridica diversa** (così Sez. 3, n. 13975 del 06/03/2008, Carcano, Rv. 239910, che ha annullato una sentenza di merito la quale aveva escluso la natura di operazioni inesistenti in relazione ad alcune operazioni di finanziamento dissimulato mediante l'emissione di fatture recanti come oggetto quello concernente acconti su forniture). **Il principio indicato deve essere condiviso, almeno quando l'operazione dissimulata è sottoposta ad un trattamento fiscale diverso da quello riservato all'operazione formalmente documentata.** Invero, l'art. 1, comma 1, lett. a), d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, prevede che «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 17 superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi". Può innanzitutto rilevarsi che la disposizione citata qualifica "fatture [...] per operazioni inesistenti" anche quelle concernenti «operazioni [...] che indicano [...] l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale». Ora, quando si fatturano come prestazioni di servizi per consulenze quelle che sono, invece, ricezioni di somme illecitamente corrisposte nell'adempimento di un accordo corruttivo si indica un imposta sul valore aggiunto superiore a quella reale: quest'ultima, se è dovuta per le attività di consulenza, non è certamente prevista per le dazioni corruttive, e, in ogni caso, se pagata, non può essere certamente computata in compensazione ("scaricata") dal soggetto ricevente la fattura nei suoi rapporti con il Fisco. Inoltre, l'art. 1, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 74 del 2000 prende in considerazione le fatture per il loro «rilievo probatorio». A tal proposito, assume significato decisivo l'art. 21 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, rubricato «fatturazione delle operazioni»: lo stesso, in particolare, prevede, al comma 2, che le fatture debbano specificamente indicare: «[...] g) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione; h) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'articolo 15, primo comma, n. 2; i) [...]; l) aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro; [...]»; stabilisce, poi, al comma 3, che «Se l'operazione o le operazioni cui si riferisce la fattura comprendono beni o servizi soggetti all'imposta con aliquote diverse, gli elementi e i dati di cui al comma 2, lettere g), h) ed l), sono indicati distintamente secondo l'aliquota applicabile. [...]» (si è riportato il testo dell'art. 21 vigente dalla data dell'1 gennaio 2013 al 31 dicembre 2016, per effetto dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228, ma non risulta sostanzialmente diverso il contenuto della disposizione vigente nel corso del 2012, in forza di quanto stabilito dall'art. 1 del d.lgs. 11 febbraio 2010). È allora evidente che una fattura emessa al fine di "coprire" l'erogazione di un importo effettuato per una causale completamente diversa da quella indicata, è

mendace, e quindi tradisce la sua funzione probatoria, con riferimento a plurimi elementi che, per legge, debbono essere oggetto di specifica attestazione. Il mendacio appena indicato, poi, è rilevante anche ai fini delle imposte dirette quando i costi coperti dal documento fittizio non sono riconosciuti dall'ordinamento, con riferimento alla causale effettiva, ai fini della determinazione dell'imponibile: l'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000 sanziona penalmente l'emissione di fatture per operazioni inesistenti non solo se questa attività sia commessa al fine di consentire l'evasione delle imposte sul valore aggiunto, ma pure se la stessa sia indirizzata a determinare l'evasione delle imposte sui redditi. La non riconoscibilità dei costi connessi a delitti dolosi in tema di imposte dirette, poi, discende dal comma 4-bis dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, il quale - per effetto dell'art. 8 del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 - prevedeva, al tempo delle condotte in contestazione, che: «Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale. [...]». Né può dubitarsi circa la classificazione delle erogazioni di denaro a titolo di dazioni corruttive come costi o spese direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo. Qualora poi sia accertata l'emissione di fatture aventi ad oggetto costi in realtà non deducibili, ovvero recanti una imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, e risulti inoltre la piena consapevolezza dell'indebito vantaggio fiscale derivante dall'utilizzo di tali fatture, deve ritenersi integrato anche l'elemento psicologico. Invero, **la disposizione incriminatrice di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000 non richiede che il fine di evasione delle imposte costituisca un fine esclusivo**; di conseguenza, lo stesso può essere benissimo concorrente con altre finalità».

5.2.6. Regole probatorie

Sez. 3, Sentenza n. 34534 del 21/04/2017 Ud. (dep. 14/07/2017) Rv. 270962 - 01, est. Di Nicola, P.M. Cuomo (Diff.): «*Ai fini della configurabilità del delitto di emissione di fatture od altri documenti per operazioni soggettivamente inesistenti, quando risulti provata dalla pubblica accusa la fittizietà dell'intestazione delle fatture, è **onere del soggetto emittente** dimostrare la corrispondenza fra il dato fattuale, relativo ai rapporti giuridici che si affermano essere effettivamente intercorsi, e quello documentale, attraverso il quale tali rapporti sono attestati. (Nella specie, la Corte ha confermato la decisione di merito che aveva ritenuto sprovvista di prova la mera allegazione difensiva circa l'esistenza di una delegazione di pagamento intercorsa fra l'intestatario delle fatture di vendita di alcune autovetture ed i diversi soggetti che avevano versato il relativo prezzo)*»: in motiv.: «§. 3.1. Il tribunale, nel motivare la decisione sul punto, aveva osservato

che - dall'esame testimoniale dell'ufficiale di polizia giudiziaria che aveva svolto le indagini e dalla documentazione acquisita (copia delle fatture emesse dalle due ditte dell'imputato a carico della ditta "A" di M.) - risultava che il ricorrente aveva venduto le autovetture di cui alle predette fatture a clienti residenti in Spagna, i quali lo avevano regolarmente pagato con bonifici bancari a favore delle sue ditte. Tuttavia il ricorrente, invece che fatturare agli acquirenti spagnoli, fatturava le vendite delle auto alla ditta del M., che aveva solo fatto da intermediario, consentendo così a quest'ultimo, mediante tale interposizione soggettiva, di ridurre i ricavi mediante l'indicazione di costi conseguenti a tali (false) fatture. Sulla base di ciò il tribunale respingeva la versione difensiva con la quale si sosteneva che si fosse in presenza di una delegazione di pagamento, sul rilievo che le auto vendute agli spagnoli erano state precedentemente intestate alla ditta del M., per cui quest'ultimo era stato l'effettivo acquirente delle stesse e il pagamento delle auto alla ditta del M. era avvenuta in base all'istituto della delegazione con causa lecita. §. 3.2. La Corte territoriale ha poi ribadito, in conformità alla ratio decidendi che aveva informato la decisione del tribunale, come la prospettazione del ricorrente fosse del tutto sformata di prova, (prova che andava posta a suo carico, una volta dimostrata dall'accusa la fittizietà della intestazione delle fatture al M., nella misura in cui tali fatture risultavano pagate dagli acquirenti spagnoli). Da nessun atto di causa, infatti, risultava che le auto fossero state precedentemente volturate e intestate alla ditta del M.; né che alcun pagamento delle fatture da parte di quest'ultimo fosse avvenuto, posto che invece le auto, di cui alle fatture in questione, erano state vendute direttamente dal ricorrente ai clienti spagnoli, i quali, a loro volta, le avevano pagate con bonifici a favore di quest'ultimo. In altre parole, i dati acquisiti dalla Guardia di Finanza, contrariamente a quanto apoditticamente sostenuto dal ricorrente, provavano, con la dovuta certezza, che il rapporto di compravendita delle auto fatturate si svolse esclusivamente fra il venditore M. e gli acquirenti spagnoli, onde le fatture di vendita andavano intestate a costoro e non al M, del tutto estraneo al rapporto di compravendita rispetto al quale aveva fatto solo da intermediario. La giurisprudenza di legittimità, da tempo e senza oscillazioni, ha chiarito come il negozio giuridico di delegazione abbia una struttura unitaria, essendo composto di un rapporto unico con tre soggetti e due rapporti sottostanti, con la conseguenza che debbono sussistere, per l'integrazione degli effetti delegatori, due condizioni, e cioè che il delegante sia creditore del delegato e debitore del delegatario, e che il delegato abbia assunto l'obbligo di pagare a quest'ultimo il debito del delegante. E' pacifico, infatti, che la delegazione passiva può avere ad oggetto sia una promessa di futuro pagamento (*delegatio promittendi*, con funzione creditoria), sia un pagamento immediato (*delegatio solvendi o dandi*, con funzione solutoria); e può assolvere, quindi, sia alla finalità di predisporre un futuro adempimento e di rafforzare il rapporto obbligatorio, aggiungendovi un nuovo debitore (delegato) con posizione di obbligato principale accanto al debitore originario (delegante), la cui obbligazione diventa, peraltro, sussidiaria (delegazione cosiddetta cumulativa), sia alla finalità di rendere possibile l'adempimento, in atto, di un'obbligazione già scaduta, ad opera di un terzo (delegato) anziché ad opera del debitore (delegante), con funzione immediatamente solutoria (Cass. Civ., Sez. 1, n. 676 del 12/03/1973, Rv. 362822 - 01). E' vero che la formazione del negozio giuridico di delegazione può essere anche progressiva e non contestuale, senza che ciò faccia venir meno la unicità del rapporto ma gli elementi costitutivi della fattispecie delegatoria, allorché siano tali da escludere il fine di evasione delle imposte, vanno rigorosamente provati, non solo assertivamente allegati, da colui

che ne invoca la sussistenza, perché, in tema di delitto di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, quando risulti provata dall'accusa la fittizietà della intestazione delle fatture in relazione ai soggetti tra i quali il rapporto contrattuale è intercorso, spetta all'emittente della fattura fittizia provare la corrispondenza tra il dato fattuale, inerente ai rapporti giuridici che si ipotizzano effettivamente intercorsi, e quello documentale, attraverso il quale detti rapporti siano stati attestati. Nel caso di specie, i giudici del merito, in presenza di un comprovato rapporto contrattuale tra il ricorrente e terzi, hanno ritenuto totalmente assente la prova della vendita delle autovetture da parte del M.i nei confronti del M., che si è procurato, in tal modo, costi non realmente sostenuti, in forza di una consapevole condotta dell'emittente finalizzata a consentirgli l'evasione delle imposte, conseguendo da ciò anche l'integrazione dell'elemento soggettivo del reato contestato».

5.3. Elemento soggettivo

Sez. 3, Sentenza n. 39316 del 24/05/2019 Ud. (dep. 25/09/2019) Rv. 277162 - 01, est. Cerroni: *«In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, **non** è necessario, sotto il profilo soggettivo, che il fine di favorire l'evasione fiscale di terzi attraverso l'utilizzo delle fatture emesse sia **esclusivo**, essendo integrato anche quando la condotta sia commessa per conseguire anche un concorrente profitto personale»*; in motiv.: «il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti è integrato anche quando la condotta è commessa non soltanto al fine esclusivo di favorire l'evasione fiscale di terzi attraverso l'utilizzo delle stesse, ma anche per trarne un profitto personale (Sez. 3, n. 44449 del 17/09/2015, Colloca, Rv. 265442), dovendosi anzi affermare il principio per il quale il dolo del reato di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000 deve essere ritenuto sussistente, in mancanza di elementi in contrario specificamente dedotti dalla difesa o desumibili dagli atti, ogniqualevolta l'emittente sia un soggetto Iva che emetta una fattura per operazioni inesistenti (così, in motivazione, Sez. 3, n. 44449 cit.), attesa la natura di reato di pericolo astratto, per la cui configurabilità è sufficiente il mero compimento dell'atto tipico (Sez. 3, n. 12719 del 14/11/2007, dep. 2008, Iannazzo, Rv. 239339)».

Massime precedenti Conf: N. 12719 del 2008 Rv. 239339 - 01, N. 44449 del 2015 Rv. 265442 - 01

Sez. 3, Sentenza n. 2570 del 28/09/2018 Ud. (dep. 21/01/2019) Rv. 275830 - 01, est. Andronio: *«La prova del **dolo specifico dei reati tributari** di cui agli **artt. 5, 8 e 10 del d.lgs. n. 74 del 2000 in capo all'amministratore di diritto di una società, che funge da **mero prestanome**, può essere desunta dal complesso dei rapporti tra questi e l'amministratore di fatto, nell'ambito dei quali assumono decisiva valenza la macroscopica illegalità dell'attività svolta e la consapevolezza di tale illegalità. (Nella fattispecie, la Corte ha ritenuto indici del dolo specifico dell'amministratore di diritto la consapevolezza che l'amministratore di fatto fosse indagato e imputato per reati fiscali e la circostanza di aver rilasciato deleghe allo stesso per la movimentazione di conti la cui illiceità era evidente, ricevendone una retribuzione aggiuntiva in ragione dei rischi assunti)***; in motiv.: «Si è affermato, sul punto, che l'amministratore di diritto, anche se mero prestanome, è comunque investito degli obblighi inerenti all'amministrazione della società

(Sez. 5, n. 43977 del 14/07/2017, Rv. 271754 - 01) e si è precisato che l'amministratore di fatto risponde quale autore principale, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta, mentre l'amministratore di diritto, quale mero prestanome, è responsabile a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento, a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice (Sez. 3, n. 38780 del 14/05/2015, Rv. 264971 - 01; Sez. 5, n. 7332 del 07/01/2015, Rv. 262767 - 01). Sussiste, in altri termini, la responsabilità dell'amministratore di diritto, a titolo di concorso nel reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale, con l'amministratore di fatto, non già ed esclusivamente in virtù della posizione formale rivestita all'interno della società, ma in ragione della condotta omissiva dallo stesso posta in essere, consistente nel non avere impedito, ex art. 40, comma secondo, cod. pen., l'evento che aveva l'obbligo giuridico di impedire e cioè nel mancato esercizio dei poteri di gestione della società e di controllo sull'operato dell'amministratore di fatto, connaturati alla carica rivestita (Sez. 5, n. 44826 del 28/05/2014, Rv. 261814 - 01). Quanto, più in particolare, ai reati tributari per i quali il legislatore prevede il requisito soggettivo del dolo specifico, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che la prova del dolo specifico di evasione può essere desunta da una molteplicità di elementi fattuali, come l'entità del superamento della soglia di punibilità vigente o il complessivo comportamento del soggetto obbligato (Sez. 3, n. 18936 del 19/01/2016, Rv. 267022 - 01), che siano dimostrativi della dolosa preordinazione (Sez. 3, n. 37856 del 18/06/2015, Rv. 265087 - 01); né gli obblighi dell'amministratore possono essere delegati a terzi con efficacia liberatoria, siano essi professionisti (Sez. 3, n. 9163 del 29/10/2009, Rv. 246208 - 01) o responsabili di fatto. Infatti, una diversa interpretazione di tali disposizioni sanzionatorie, che trasferisca il contenuto dell'obbligo in capo al delegato, finirebbe per modificare l'obbligo originariamente previsto per il delegante in mera attività di controllo sull'adempimento da parte del soggetto delegato».

5.4. Circostanze e consumazione

Sez. 3, Sentenza n. 3163 del 22/11/2019 Ud. (dep. 27/01/2020) Rv. 278251 - 01, est. Gentili, P.M. Spinaci (Diff): «*in tema di reati tributari, la **fattispecie di cui all'art. 8, comma 3, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, abrogata dal d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, ha natura di reato autonomo e non di circostanza attenuante ad effetto speciale***»: in motiv.: «non ignora al proposito questo Collegio - pur consapevole nella natura meramente storica del dibattito, la cui attualità e rilevanza è, quanto alla fattispecie ora in esame, fornita sola dal fatto che la ipotesi di reato contestata al B. sub a) sarebbe intervenuta in epoca anteriore alla modificazione dell'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000, il cui comma 3, costituente legge più favorevole e pertanto applicabile al caso in esame, è stato abrogato a decorrere dalla entrata in vigore del d.l. n. 138 del 2011, convertito con modificazioni con legge n. 148 del 2011 - la esistenza di un orientamento, non occasionalmente espresso in seno a questa stessa Sezione in fattispecie per molti versi analoghe alla presente, in base al quale la fattispecie penaltributaria caratterizzata da una soglia di minorata gravità rispetto a quella ordinaria e, pertanto, fonte di una sanzione penale più mite rispetto a quella prevista per la ipotesi base,

integri una fattispecie non di reato autonomo ma di reato circostanziato costituendo la citata soglia un'ipotesi di circostanza attenuante (in tale senso infatti si è espressa questa Corte, in particolare con la decisioni di Corte di cassazione, Sezione III penale, 11 febbraio 2016, n. 5720, che si segnala per la dovizia di argomentazioni; nel medesimo senso anche: Corte di cassazione, Sezione III penale, 24 maggio 2015, n. 20529; idem Sezione III penale, 20 giugno 2008, n. 25204). Ritiene, tuttavia, il Collegio di dovere dissentire da detto orientamento, richiamando, invece, altra indicazione giurisprudenziale in base alla quale era stato ritenuto che le fattispecie in questione si presentasse sotto due diversi aspetti; essendo la stessa in un caso caratterizzata da una soglia di punibilità il cui scopo non era quello, più frequentemente praticato nella tecnica legislativa, di attribuire o escludere la rilevanza penale del fatto commesso, ma era quello di distinguere, sotto il profilo della loro gravità, due diverse fattispecie penali, l'una caratterizzata da un danno per il soggetto offeso dal reato, contenuto entro una determinata limite (al quale corrispondeva, coerentemente, una determinata risposta punitiva da parte dell'ordinamento), l'altra, invece, caratterizzata da un danno superiore a siffatta soglia (cui corrispondeva una risposta punitiva più aspra). Osserva, sul punto, il Collegio, conformemente al precedente giurisprudenziale al quale ci si intende richiamare (si tratta di Corte di cassazione, Sezione III penale, 10 giugno 2008, n. 23064), che, laddove si ritenesse che la due fattispecie penali abbiano costituito due forme di manifestazione del medesimo illecito, una delle quali segnata dalla previsione di una circostanza attenuante ad effetto speciale, si sarebbe corso (e si correrebbe tuttora in caso di ultrattività della norma) il rischio sia di obliterare completamente il rilevante dato della esistenza di una specifica correlazione fra l'ammontare della imposta evasa e l'entità della sanzione irroganda, potendo tale correlazione essere travolta per effetto del giudizio di comparazione fra le eventualmente concorrenti aggravanti e la entità della somma evasa, ove essa fosse considerata tale da integrare una mera circostanza attenuante del reato e non tale da costituire un elemento distintivo di una, diversa e meno grave, ipotesi delittuosa di emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti, sia, in caso opposto, di annacquare, ove fosse considerata prevalente nella comparazione la "pretesa" attenuante, la forza deterrente di eventuali circostanze aggravanti il cui effetto sarebbe risultato eliso dalla prevalenza della attenuante dettata dalla entità della imposta evasa (cfr. in questo stesso senso anche; Corte di cassazione, Sezione III penale 11 giugno 2004, n. 26396)».

Massime precedenti Conformi: n. 23064 del 2008 Rv. 239919 - 01

Sez. 3, Sentenza n. 47459 del 05/07/2018 Ud. (dep. 18/10/2018) Rv. 274865 - 01, est. Semeraro, P.M. Molino (Parz.Diff.): «*Il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 8 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è reato istantaneo che si consuma nel momento di emissione della fattura ovvero, ove si abbiano plurimi episodi nel medesimo periodo di imposta, nel momento di emissione dell'ultima di esse, non essendo richiesto che il documento pervenga al destinatario, né che quest'ultimo lo utilizzi. (Fattispecie in cui la Suprema Corte, ai fini della decorrenza del termine di prescrizione del reato, ha tenuto conto della data riportata sulla fattura, in assenza di altri elementi da cui desumere la data reale di emissione del documento)*».

Massime precedenti Conformi: N. 20787 del 2002 Rv. 221978 - 01, N. 6264 del 2010 Rv. 246193 - 01, N. 25816 del 2016 Rv. 267664 - 01; successive conformi: Sez.

3, 33044/2020; Sez. 5, n. 3772/2021; Sez. 3; 3237/2021; 1143/2021 per la quale «ai **fini del locus commissi delicti**, rileva, appunto, il luogo di **emissione**. Qualora, poi, le fatture rilasciate nel medesimo anno siano state emesse in luoghi diversi, soccorre il già richiamato criterio speciale di cui all'**art. 18, comma 3**, d.lgs. n. 74 del 2000 e competente il giudice di uno di tali luoghi in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato» (cfr. Sez. 3, n. 20505 del 19/02/2014, Maccarrone, Rv. 259680)».

5.5. Rapporti con altri reati

Sez. 2 , Sentenza n. 9755 del 03/12/2019 Cc. (dep. 11/03/2020) Rv. 278513 – 01, Est. Filippini, P.M. Pedicini (Diff): «Il **pagamento di fatture emesse per operazioni inesistenti**, con successiva retrocessione dei relativi importi in contanti, integra il **reato di autoriciclaggio**, configurandosi un impiego in attività economiche e finanziarie dell'utilità di provenienza illecita. (In motivazione la Corte ha sottolineato la rilevanza economica e finanziaria, oltre che fiscale, di tali documenti contabili a seguito della loro annotazione nei prescritti registri, nonché dei relativi pagamenti, in quanto determinano la contabilizzazione di costi comportanti un abbattimento dei ricavi dell'imprenditore); in motiv: «Fatto: secondo la prospettazione accusatoria condivisa dalla pubblica accusa e dal gip, poi avallata dal tribunale del riesame, l'indagato è accusato di aver posto in essere, in concorso con G.D. e M.E, **un'associazione per delinquere finalizzata all'evasione dell'imposta sul valore aggiunto e all'autoriciclaggio dei relativi proventi**; il meccanismo illecito consisteva nell'utilizzare società di comodo gestite di fatto dal gruppo dei predetti, le quali si procuravano la disponibilità di beni (auto e generi alimentari) con il sistema della lettera di intenti (il quale consente a particolari categorie di soggetti di acquistare e importare beni e servizi evitando l'assoggettamento a imposta, in regime, così detto, di sospensione d'imposta) e provvedevano poi ad operare ripetute cessioni tra le società medesime dei beni stessi, nelle cui fatture veniva esposta cartolarmente l'IVA, che però di fatto non veniva mai pagata da alcuno anche se veniva portata in detrazione nelle dichiarazioni fiscali. Ogni società tratteneva poi una piccola percentuale dal ricavato delle vendite e tale profitto finiva a favore degli associati. L'autoriciclaggio infine veniva attuato tramite una società olandese (la HVB [..]) che fatturava a carico di una società italiana gestita dagli indagati (la D.) operazioni inesistenti, le quali tuttavia venivano realmente pagate tramite bonifici esteri con denaro che, successivamente, rientrava fisicamente in Italia in forma di contanti consegnati direttamente da un corriere nelle mani degli indagati; in particolare, la provvisoria imputazione di cui al capo J è relativa alla effettuazione, nel periodo 1.2.2018 - 9.5.2018, di 4 bonifici da parte della D. (società che si occupa di commercio di prodotti alimentari) in favore della H. (società che opera il commercio all'ingrosso di fiori e piante), tutti aventi come causale la compravendita di veicoli inesistenti, per l'importo totale di euro 86.800. § 2.1. Su tale sostrato fattuale si incentra il primo motivo di ricorso che, richiamando la tassativa formulazione contenuta nell'art. 648ter1 cod.pen., lamenta in primo luogo la carenza, nella fattispecie, dell'elemento costitutivo rappresentato dall'impiego, sostituzione o trasferimento, "in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative" del denaro proveniente dai delitti presupposti ; e, secondariamente, deduce che il denaro contante spartito tra gli indagati era "all'evidenza" destinato al consumo personale . §.

2.2. Nessuno dei citati argomenti può essere condiviso. Giova al proposito ricordare che, secondo le previsioni del primo comma della norma in questione (art. 648 ter1 -autoriciclaggio-), risponde del reato in parola chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa. Il quarto comma dell'art. 648 ter1 cod.pen. dispone poi che, "Fuori dei casi predetti, non sono punibili le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale". §. 2.3. Come accennato, secondo la prospettazione accusatoria condensata nel capo J della provvisoria rubrica, l'indagato, tramite la concordata emissione di fatture per operazioni inesistenti da parte della società olandese, ha concorso nell'effettuazione del pagamento tramite bonifico degli importi fatturati, ottenendo poi la restituzione in contanti delle somme stesse. §. 2.4. Evidente dunque, nella prospettazione logicamente ritenuta condivisibile anche dal TDL, è la **configurazione di un'attività di impiego\trasferimento, in attività economica/finanziaria/imprenditoriale, degli importi trasferiti, mediante bonifici all'estero, in pagamento di determinate fatture appositamente emesse dalla ditta straniera; evidente altresì appare che il successivo rientro degli importi in contanti, lungi dal comportare la perdita di idoneità della condotta, costituisce la parte conclusiva dell'iter criminis ed è indicativa del dolo di autoriciclaggio.** 2.5. Né può ritenersi che la descritta condotta concreta esuli dall'ambito della fattispecie normativa astratta per il solo fatto che le operazioni economiche (compravendite) rappresentate nelle fatture olandesi siano solo apparenti, dal momento che, ad avviso del Collegio, **ben può rientrare nei concetti di attività economica/finanziaria/imprenditoriale anche il solo impiego di fatture per operazioni inesistenti, come pure l'effettuazione di operazioni finanziarie (quale l'emissione di un bonifico) aventi come causale il pagamento di una fattura contabilmente rilevante:** invero, indubitabile appare che l'emissione, da parte di una impresa commerciale, di documenti contabili di sicura valenza economica (dovendo essere annotati nei prescritti registri) e fiscale (concorrendo alla formazione dei bilanci), come pure il pagamento di tali documenti, integrino **forme di attività economica o finanziaria** (basti solo pensare alla possibilità di utilizzare le fatture rappresentative di crediti commerciali per ottenere aperture di credito dal sistema creditizio e, dall'altro lato, alla annotazione dei bonifici rappresentativi di costi comportanti abbattimento del ricavo dell'imprenditore). 2.6. Né dubbi possono ricorrere, considerando la modalità del rientro in Italia dei soldi (sotto forma di denaro contante) sulla ricorrenza dell'ulteriore requisito previsto dall'art. 648-ter.1 cod. pen., _cioè sulla concreta idoneità dell'attività rispetto all'occultamento della provenienza delittuosa del denaro oggetto di reato. 2.7. Neppure sostenibile appare la ricorrenza di ipotesi di destinazione del denaro rientrato dall'Olanda "alla mera utilizzazione o al godimento personale", così da far scattare la clausola di esonero da responsabilità di cui al comma 4 dell'art. 648 ter1 cod.pen. A quest'ultimo riguardo, deve effettivamente considerarsi che tale previsione, nella sua formulazione letterale, non risulta di agevole interpretazione, come del resto emerge chiaramente dall'ampio dibattito dottrinale registratosi sul punto. Tuttavia il Collegio, senza ripercorrere le tesi interpretative che da più parti sono state proposte, ritiene di condividere e richiamare l'accurata ricostruzione ermeneutica già operata da questa Corte nella sentenza n. 30399 del 2018,

secondo la quale la norma va interpretata in base al significato proprio delle locuzioni utilizzate, e cioè nel senso che la suddetta clausola non si applica a tutte le condotte descritte nei commi precedenti del medesimo articolo (e quindi, per quanto di interesse in questa sede, a quelle previste dal comma 1). Dunque, l'espressione "fuori dei casi [...]", a livello semantico, null'altro significa che la fattispecie in essa considerata è diversa ed autonoma rispetto a quelle previste nei "commi precedenti". Con la conseguenza che, una volta che la fattispecie criminosa di cui al comma 1 dell'art. 648 terl cod.pen. sia integrata in tutti i suoi requisiti, l'agente è sanzionabile penalmente, restando del tutto indifferente che, alla fine delle operazioni di autoriciclaggio, egli abbia "meramente" utilizzato o goduto personalmente dei suddetti beni a titolo personale. In definitiva, richiamando per il resto la citata sentenza (Sez. 2, n. 30399 del 2018), in questa sede è sufficiente ribadire il principio di diritto, secondo il quale «la clausola di non punibilità prevista nel comma quarto dell'art. 648 terl cod. pen. a norma della quale "Fuori dei casi di cui ai commi precedenti [...]" va intesa ed interpretata nel senso fatto palese dal significato proprio delle suddette parole, e cioè che la fattispecie ivi prevista non si applica alle condotte descritte nei commi precedenti. Di conseguenza, l'agente può andare esente da responsabilità penale solo e soltanto se utilizzi o goda dei beni provento del delitto presupposto in modo diretto e senza che compia su di essi alcuna operazione atta ad ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa». Infatti il comma quarto in esame dispone la non punibilità delle sole condotte "per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale". In modo immediato si coglie la differenza rispetto alla condotta del primo comma, che sanziona, invece, l'impiego, la sostituzione o il trasferimento dei proventi illeciti nelle quattro ampie categorie di attività di cui si è detto, laddove connotati da concreta idoneità di camuffamento; forme di reimmisione della provvista nel circuito economico legale che, ovviamente, debbono anche essere necessariamente corredate dal corrispondente elemento psicologico. Invece, il comma quarto, a differenza del primo comma, prevede la "destinazione" alla "mera utilizzazione o al godimento personale", situazione differente, anche sotto il profilo del corrispondente elemento soggettivo. 2.7.1. E comunque, con stretto riferimento alla vicenda di causa, nessun elemento concreto consente di affermare fondatamente la presenza di un impiego esclusivamente personale degli importi rientrati dall'Olanda».

6. L'occultamento o distruzione di documenti contabili ex art. 10 d.lgs. n. 74/2000

6.1. Nozioni generali: reato di pericolo concreto, bene giuridico, assenza di soglie minime di evasione

Sez. 3, Sentenza n. 41683 del 2018, est- Aceto, in motiv.: «Il reato di cui all'art. 10, d.lgs. n. 74 del 2000, è punito **a prescindere dall'entità dell'imposta evasa**, e non potrebbe essere altrimenti visto che **elemento costitutivo** della fattispecie è proprio **l'impossibilità di ricostruire il reddito od il volume d'affari** derivante dalla distruzione o dall'occultamento di documenti contabili. Il fatto che tale impossibilità **non debba essere intesa in senso assoluto**, sicché essa sussiste anche quando è necessario procedere all'acquisizione presso terzi

della documentazione mancante o quando a tale ricostruzione si possa pervenire "aliunde" (Sez. 3, n. 36624 del 18/07/2012, Pratesi, Rv. 253365, cit.; Sez. 3, n. 39711 del 04/06/2009, Acerbis, Rv. 244619)¹³, non muta i termini del problema perché è ovvio che giammai la condotta incriminata può premiare l'intenzione evasiva del suo autore. Di qui la mancanza di previsione di soglie di punibilità e la compatibilità logica tra la contemporanea insussistenza del reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, e la sussistenza di quello di cui all'art. **10, stesso decreto il quale è escluso solo quando il risultato economico delle operazioni prive della documentazione obbligatoria può essere ugualmente accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore interessato**; solo in questo caso manca la necessaria offensività della condotta (così, in motivazione, Sez. 3, n. 3057 del 14/11/2007 - dep. 2008, Lanteri, Rv. 238614; cfr. altresì Sez. 3, n. 20748 del 16/03/2016, Capobianco, Rv. 267028, secondo cui il delitto di cui all'art. 10 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, tutelando **il bene giuridico della trasparenza fiscale**, è integrato in tutti i **casi in cui la distruzione o l'occultamento della documentazione contabile dell'impresa non consenta o renda difficoltosa la ricostruzione delle operazioni**, rimanendo escluso solo quando il risultato economico delle stesse possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore e senza necessità di reperire "aliunde" elementi di prova»).

Sez. 3, Sentenza n. 46049 del 28/03/2018 Ud. (dep. 11/10/2018), est. Zunica, in motiv.: «l'ambito della contestazione e la conseguente configurabilità del delitto di occultamento deve essere parametrata anche ai fatti per i quali è stata dichiarata la prescrizione del reato, perché l'ipotesi delittuosa di cui all'articolo 10 del d.lgs. n. 74 del 2000 costituisce un **reato di pericolo concreto** (Sez. 3, n. 20786 del 18/04/2002, Russo, Rv. 221615), con la conseguenza che occorre avere riguardo **anche a tutte le annualità per le quali, ai fini penali, è stata dichiarata la prescrizione del reato**, in quanto anche in relazione a tali fatti si è concretizzata la messa in pericolo dell'interesse penalmente tutelato».

6.2. Soggetto attivo

Sez. 3, Sentenza n. 33820 del 13/11/2020 Ud. (dep. 30/11/2020) Rv. 280366 – 01, est. Corbo, P.M. Angelillisi (Diff.): «In tema di reati tributari, la fattispecie di occultamento o distruzione di documenti *contabili prevista dall'art. 10 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 non integra un reato proprio*, in quanto può essere commesso da «chiunque», sicché è irrilevante, ai fini della sua configurabilità, che l'imputato sia o meno amministratore dell'ente cui si riferiscono i documenti contabili occultati o distrutti».

Sez. 3, 9390/2021, est. Noviello, in motiv.: «del delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 74 del 2000, risponde anche il **mero amministratore di diritto** - id est nel caso di specie il liquidatore -, a titolo di concorso con l'amministratore di fatto per omesso

¹³ Conf. Sez. 3, Sentenza n. 7051 del 15/01/2019 Ud. (dep. 14/02/2019) Rv. 275005 – 01.

impedimento dell'evento **ex art. 40, cpv., cod. pen., e art. 2932 cod. civ.**, a condizione, tuttavia, che il prestanome abbia agito col fine specifico di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione fiscale di terzi (Sez. F, n. 42897 del 09/08/2018 Rv. 273939 - 01)».

6.3. Elemento oggettivo

6.3.1. Presupposti della condotta: l'istituzione della documentazione contabile e la produzione di un reddito

Sez. 3, Sentenza n. 1441 del 12/07/2017 Ud. (dep. 15/01/2018) Rv. 272034 – 01 est. Andreazza, P.M. Corasaniti (Diff.): «*Il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) presuppone l'istituzione della documentazione contabile e la produzione di un reddito e pertanto non contempla anche la condotta di omessa tenuta delle scritture contabili, sanzionata amministrativamente dall'art. 9, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471*»; in motiv: «Va anzitutto ribadito, in adesione al più recente e prevalente orientamento di questa Corte, la cui forza cogente deriva dalla necessaria conformazione della interpretazione del dettato dell'art. 10 del d.lgs. n. 74 del 2000 al principio di tassatività della legge penale, che la condotta sanzionata dall'art. 10 del d.lgs. n. 74 del 2000 è solo quella, espressamente contemplata appunto dalla norma, di occultamento o distruzione delle scritture contabili obbligatorie e non anche quella della loro mancata tenuta, espressamente sanzionata in via meramente amministrativa dall'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 (vedi, in conformità a Sez. 3, n. 38224 del 07/10/2010, dep. 28/10/2010, P.M. in proc. Di Venti, Rv. 248571 nonché a Sez. 3, n. 28581 del 03/06/2015, dep. 06/07/2015, Ranedda, non massimata, le successive Sez. 3, n. 19106 del 02/03/2016, dep. 09/05/2016, Chianese e altro, Rv. 267102 e Sez. 3, n. 28048 del 17/02/2017, dep. 07/06/2017, Maniaci, non massimata; contra, isolatamente, Sez. 3, n. 28656 del 04/06/2009, dep. 14/07/2009, Pacifico, Rv. 244583). Consegua a quanto appena detto che in tanto può essere configurata la fattispecie delittuosa di cui all'art. 10 cit. in quanto la documentazione contabile, di cui si assume l'occultamento o la distruzione, sia stata previamente istituita (non potendo occultarsi o distruggersi ciò che evidentemente neppure esiste). Ciò posto, nella specie, al fine di ritenere sussistente tale necessario presupposto la sentenza, che peraltro, menzionando espressamente l'isolato precedente di questa Corte appena sopra ricordato, parrebbe propendere per la lettura "estensiva" della norma, tuttavia da ripudiarsi per le ragioni sopra rammentate, ha fornito, da un lato, una spiegazione manifestamente illogica e, dall'altro, ha utilizzato elementi che, formati nelle indagini preliminari, non potevano, in mancanza di spiegazioni ulteriori, essere poste alla base dell'affermazione di responsabilità, come correttamente denunciato in ricorso. Infatti, mentre la puntualizzazione effettuata dalla sentenza in ordine al fatto che la società avesse "un volume d'affari" nulla può evidentemente dire sulla avvenuta istituzione della contabilità (a tacere della sua desumibilità da lettere d'intenti che la stessa sentenza pare qualificare, a pag. 7, come ideologicamente false), non si comprende in che modo le dichiarazioni rese all'Agenzia delle entrate dall'indagato, che, peraltro, dapprima affermò avere istituito regolarmente la contabilità e successivamente, ritrattando, ebbe a dichiarare il contrario,

potessero, in mancanza del "transito" delle stesse, anche per il tramite di dichiarazioni testimoniali sul punto, di cui nulla viene detto in sentenza, al fascicolo del dibattimento, essere legittimamente utilizzate. Né, evidentemente, il fatto che tali dichiarazioni siano state a suo tempo poste in rilievo da questa Corte nell'ambito della trattazione di ricorso cautelare personale dell'odierno ricorrente (nel quale nessuna questione poteva porsi circa la legittima utilizzazione in giudizio delle stesse) poteva esimere la Corte territoriale (che non ha neppure spiegato perché, a fronte della divergenza interna, dovesse privilegiarsi la ritrattazione delle prime dichiarazioni) dalla necessità di verificare il corretto iter di formazione della prova nel dibattimento».

*Massime precedenti Conformi: n. 38224 del 2010 rv. 248571 - 01, n. 19106 del 2016 rv. 267102 - 01; Successive conf. Sez. 3, 11123/2021, est. Cerroni Diff.. Sez. 3, Sentenza n. 28656 del 04/06/2009 Ud. (dep. 14/07/2009) Rv. 244583 – 01 est. Gazzara P.M. Fraticelli M. (Parz. Diff.): «Integra il delitto di distruzione od occultamento di documenti contabili (art. 10, D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) **anche l'omessa tenuta della documentazione contabile**, essendo sufficiente un'impossibilità relativa ovvero una semplice difficoltà di ricostruzione del volume degli affari e dei redditi».*

6.3.2. Condotta

Sez. 3, Sentenza n. 41683 del 2018, est. Aceto, in motiv.: «Non v'è alcun dubbio che ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 10, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non è sufficiente un mero comportamento omissivo, ossia la omessa tenuta delle scritture contabili, ma è necessario un "quid pluris" a contenuto commissivo consistente nell'occultamento o nella distruzione dei documenti contabili la cui istituzione e tenuta è obbligatoria per legge (Sez. 5, n. 35591 del 20/06/2017, Fagioli, Rv. 270809; Sez. 3, n. 19106 del 02/03/2016, Chianese, Rv. 267102)».

Sez. 3, Sentenza n. 46049 del 28/03/2018 Ud. (dep. 11/10/2018) Rv. 274697 – 02 est. Zunica: «*In tema di reati tributari, il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 74 del 2000 costituisce un **reato di pericolo concreto**, che è integrato, nel caso della **distruzione**, dall'eliminazione della documentazione o dalla sua alterazione con cancellature o abrasioni, e, nel caso dell'**occultamento**, dalla temporanea o definitiva indisponibilità dei documenti, realizzata mediante il loro materiale nascondimento, configurandosi, in tale ultima ipotesi, un reato permanente*»; in motiv.:« La **condotta punibile** consiste quindi nella distruzione o nell'occultamento totale o parziale delle scritture: la **distruzione** configura un **reato istantaneo** che si realizza al momento dell'eliminazione della documentazione, la quale può consistere o nella stessa eliminazione del supporto cartaceo o mediante cancellature o abrasioni. L'**occultamento** consiste nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori e si realizza mediante il nascondimento materiale del documento. La condotta di occultamento, tipizzata nell'articolo 10 d.lgs. n. 74 del 2000, definisce, secondo il suo preciso significato filologico, il comportamento di colui che nasconde materialmente, in tutto o in parte, le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione,

mantenendo celate le predette cose in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume degli affari. Questa Sezione (Sez. 3, n. 13716 del 07/03/2006, Cesarini, in motiv.) ha affermato che l'occultamento, a differenza della distruzione, dà luogo ad un reato permanente perché l'obbligo di esibizione perdura finché è consentito il controllo fiscale, con la conseguenza che la condotta anti giuridica si protrae nel tempo a discrezione del reo, il quale, a differenza della distruzione, ha il potere di fare cessare l'occultamento esibendo i documenti. Il reato permanente, infatti, si distingue da quello istantaneo proprio perché, perdurando la fase di consumazione del reato, il soggetto attivo ha la possibilità di fare cessare in qualsiasi momento la perdurante condotta anti giuridica. La **permanenza** cessa allorché scade l'obbligo della conservazione o per altre cause (sequestro *aliunde* della documentazione, chiusura dell'accertamento fiscale). D'altra parte, occultare un documento non significa solo nascondere ma anche mantenerlo nascosto e siccome l'occultamento, per essere punito, deve avere avuto incidenza, sia pure relativa, sulla ricostruzione dei redditi o del volume di affari, la condotta anti giuridica perdura finché esiste in favore dell'amministrazione il potere di controllare l'ammontare dei redditi o del volume degli affari. Per la natura permanente del reato di occultamento ex articolo 10 d.lgs. n. 74 del 2000 si è schierata in maniera compatta questa Sezione (Sez. 3, n. 14461 del 25/05/2016, dep. 24/03/2017, Quaglia, Rv. 269898); Sez. 3, n. 38376 del 09/07/2015, Palermo, Rv. 264676; Sez. 3, n. 5974 del 05/12/2012, dep. 2013, Buonocore, Rv. 254425; Sez. 3, n. 3055 del 14/11/2007, dep. 2008, Allocca, Rv. 238612; Sez. 3, n. 13716 del 07/03/2006 Cesarini, Rv. 234239)».

Massime precedenti conformi: n. 20786 del 2002 rv. 221615 - 01; Succ. Conf. 30934/2020

Sez. 3, Sentenza n. 13212 del 06/12/2016 Ud. (dep. 20/03/2017) Rv. 269258 - 01, est. Aceto: «L'occultamento di un **contratto di cessione di azienda** integra il reato previsto dall'art. 10 del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in quanto detto contratto, documentando una componente positiva di reddito, rientra tra le scritture la cui conservazione è richiesta, a fini fiscali, dalla natura dell'impresa ex art. 22 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a nulla rilevando, in senso contrario, che si tratti di atto notarile, giacché l'impossibilità di ricostruire il reddito o il volume d'affari non è esclusa per il sol fatto dell'acquisibilità presso terzi della documentazione mancante»; in motiv.« §. 3.1. Secondo l'insegnamento di questa Corte, che fa leva sul dato normativo offerto dall'art. 22, d.P.R. n. 600 del 1973, tra i "documenti contabili" di cui è obbligatoria la conservazione, il cui occultamento o distruzione, totale o parziale, a fini di evasione delle imposte, integra il reato di cui all'art. 10, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, rientrano anche le scritture, aventi rilievo fiscale, richieste dalla natura dell'impresa, e tra queste - senza alcun dubbio - il contratto di cessione di ramo d'azienda che documenta una componente positiva di reddito (cfr., sul punto, Sez. 3, n. 1377 del 01/12/2011, Ginanni, Rv. 251642; Sez. 3, n. 36624 del 18/07/2012, Pratesi, Rv. 253364, entrambe in materia di occultamento di contratti preliminari di vendita da parte di società di costruzioni). §. 3.2. Del resto, sarebbe paradossale pretendere la conservazione, "per ciascun affare", degli originali e delle copie delle lettere, telegrammi e fatture ricevute (art. 22, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973) e non del contratto che quell'affare conclude e della relativa copia. §. 3.3. Nel caso di specie, l'argomento che si tratti di atto notarile non rileva perché,

tutelando la norma l'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente, l'impossibilità di ricostruire il reddito od il volume d'affari derivante dalla distruzione o dall'occultamento di documenti contabili non deve essere intesa in senso assoluto e sussiste anche quando è necessario procedere all'acquisizione presso terzi della documentazione mancante o quando a tale ricostruzione si possa pervenire "aliunde" (Sez. 3, n. 36624 del 18/07/2012, Pratesi, Rv. 253365, cit.; Sez. 3, n. 39711 del 04/06/2009, Acerbis, Rv. 244619), come per esempio mediante richiesta di copie o estratti degli atti depositati presso i notai (artt. 32, comma 1, n. 6, d.P.R. n. 600 del 1973 e 51, comma 2, n. 6, d.P.R. n. 633 del 1972). In altri termini, il reato è escluso solo quando il risultato economico delle operazioni prive della documentazione obbligatoria può essere ugualmente accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore interessato; solo in questo caso manca la necessaria offensività della condotta (così, in motivazione, Sez. 3, n. 3057 del 14/11/2007 - dep. 2008, Lanteri, Rv. 238614)».

Massime precedenti Conformi: N. 5791 del 2007 Rv. 238989 - 01, N. 39711 del 2009 Rv. 244619 - 01, N. 1377 del 2012 Rv. 251642 - 01, N. 36624 del 2012 Rv. 253364 - 01, N. 36624 del 2012 Rv. 253365 - 01, N. 19106 del 2016 Rv. 267102 - 01.

Successive Conf. Sez. 3, n. 9061/2020, est. Semeraro, in motiv.: «vanno ribaditi i principi espressi da Sez. 3, n. 13212 del 06/12/2016, Giovinazzo, Rv. 269258, per cui **l'impossibilità di ricostruire** il reddito od il volume d'affari derivante dalla distruzione o dall'occultamento di documenti contabili non deve essere intesa in senso assoluto; va intesa come **impossibilità di accertare il risultato economico di quelle sole operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta**. Deve sussistere un elevato grado di **difficoltà** di ricostruire il reale volume degli affari o dei redditi, avuto riguardo esclusivamente alla situazione interna dell'azienda; sussiste anche quando è necessario procedere all'acquisizione presso terzi della documentazione mancante (cfr. Sez. 3, n. 36624 del 18/07/2012, Rv. 253365, Pratesi); né il reato è escluso dalla circostanza che alla determinazione dei redditi si sia potuti addivenire **aliunde**. Il reato non è configurabile solo quando il risultato economico delle operazioni prive della documentazione obbligatoria può essere ugualmente accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore interessato, perché in tal caso manca la necessaria offensività della condotta. Cfr. anche Sez. 3, n. 41683 del 02/03/2018, Vitali, Rv. 274862 - 02 per cui, in tema di reati tributari, l'impossibilità di ricostruire il reddito od il volume d'affari derivante dalla distruzione o dall'occultamento di documenti contabili, elemento costitutivo del reato di cui all'art. 10 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 non deve essere intesa in senso assoluto, sussistendo anche quando è necessario procedere all'acquisizione della documentazione mancante presso terzi o aliunde. In motivazione la Corte ha precisato che il reato deve essere escluso, per mancanza di offensività, solo nel caso in cui il risultato economico delle operazioni possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dallo stesso imprenditore. Il bene giuridico oggetto della tutela penale del reato ex art. 10 d.lgs. 74/2000 è l'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente, in quanto la norma penale incriminatrice sanziona l'obbligo di non sottrarre all'accertamento le scritture ed i documenti obbligatori».

6.3.3. Regole probatorie

Sez. 3, Sentenza n. 41683 del 02/03/2018 Ud. (dep. 26/09/2018) Rv. 274862 - 01, est. Aceto: «*In tema di reati tributari, poiché la fattura deve essere emessa in duplice esemplare, **il rinvenimento di uno di essi presso il terzo destinatario dell'atto** può far desumere che il mancato rinvenimento dell'altra copia presso l'emittente sia conseguenza della sua distruzione o del suo occultamento*»; in motiv.: « Non v'è alcun dubbio che ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 10, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non è sufficiente un mero comportamento omissivo, ossia la omessa tenuta delle scritture contabili, ma è necessario un "quid pluris" a contenuto commissivo consistente nell'occultamento o nella distruzione dei documenti contabili la cui istituzione e tenuta è obbligatoria per legge (Sez. 5, n. 35591 del 20/06/2017, Fagioli, Rv. 270809; Sez. 3, n. 19106 del 02/03/2016, Chianese, Rv. 267102). §. 4.1. Nel caso di specie, la prova del reato è stata desunta dal rinvenimento di fatture presso le banche. Si tratta, afferma la Corte di appello, degli unici documenti contabili a disposizione, sicché, prosegue, se si può anche ipotizzare l'omessa istituzione dei registri, non altrettanto può dirsi per le fatture. §. 4.2. La conservazione delle fatture, come noto, è imposta, ai fini fiscali, dagli artt. 39, comma terzo, d.P.R. n. 633 del 1972, e 22, d.P.R., n. 600 del 1973, oltre che, a fini civilistici, dall'art. 2214, comma secondo, cod. civ. È altrettanto noto che la fattura deve essere emessa in duplice esemplare di cui uno è consegnato alla parte (art. 21, comma quarto, d.P.R. n. 633 del 1972). Risponde, dunque, a canoni di logica desumere dal rinvenimento di una fattura presso un terzo il fatto che di quel documento esista fisicamente una copia presso chi l'ha emessa. Ne consegue che non è manifestamente illogico desumere dal mancato rinvenimento di detta copia la conseguenza della sua distruzione ovvero del suo occultamento, a maggior ragione se la condotta è stata tenuta in un contesto di esterovestizione societaria come quello ricostruito dai giudici di merito ed alcune fatture sono state effettivamente rinvenute presso lo studio del commercialista».

Conf. Sez. 3, n. 11123/2021

Sez. 3, 27904/2019, Noviello, in motiv.: « Il reato contestato al ricorrente, di cui all'art. 10 del D.lgs. n. 74 del 2000, presuppone alternativamente due condotte: quella di chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero per consentire a terzi una siffatta evasione tributaria, occulta in tutto od in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, oppure quella realizzata da chi, ai medesimi fini, distrugge la stessa tipologia di documenti. In caso di **distruzione della documentazione contabile il reato è istantaneo**, perfezionandosi al momento della distruzione della documentazione in questione e decorrendo da quel momento il termine di prescrizione; è invece permanente nel caso di intervenuto occultamento della documentazione, perfezionandosi al momento in cui la stessa è sottratta alla possibile attività ispettiva degli organi incaricati di eseguire a fini fiscali le verifiche contabili ma permanendo per tutto il periodo in cui l'assenza della predetta documentazione contabile abbia impedito o reso più difficoltosa l'attività di controllo fiscale; consegue che la permanenza dura sino al compimento dell'accertamento tributario ed in particolare fino al momento in cui la documentazione viene richiesta al contribuente dagli organi accertatori (cfr. Sez. 3, n. 14461 del 25/05/2016 (dep. 24/03/2017) Rv. 269898 - 01 Quaglia; Sez. 3, n. 38376 del 09/07/2015 Rv. 264676 - 01 Palermo). Il primo

motivo di impugnazione è manifestamente infondato laddove censura l'individuazione, quale condotta integrante il reato di cui al capo a), dell'occultamento delle scritture contabili piuttosto che della distruzione delle stesse. Facendosi quindi discendere, alla luce della diversa natura del reato in rapporto alle due distinte condotte, la ritenuta estinzione del delitto per prescrizione. In realtà la Corte di Appello, **a fronte della comprovata tenuta di scritture contabili in contestazione**, ha **correttamente e logicamente riportato il loro mancato rinvenimento ad una condotta di occultamento**, atteso che tale comportamento costituisce la causa immediata e logica di tale circostanza. In ragione del mancato reperimento di documentazione effettivamente adottata, non può che contestarsi **in prima istanza l'occultamento**, dovendo **la distruzione richiedere un *quid pluris* probatorio**. Cosicché **sarebbe stato compito del ricorrente, nella fase di merito, laddove avesse voluto giovare dell'ulteriore contestazione riportata nel capo di imputazione con riferimento alla condotta alternativa di «distruzione», dimostrare sia la circostanza che la documentazione contabile in questione era stata non semplicemente occultata ma, addirittura, distrutta, sia la collocazione temporale di tale distruzione** (cfr. in tal senso Sez. 3, n. 14461 del 25/05/2016 (dep. 24/03/2017) Rv. 269898 - 01 Quaglia).

6.4. Elemento soggettivo

Sez. 7, Ordinanza n. 9439 del 06/12/2019 Cc. (dep. 10/03/2020) Rv. 278872 - 01, est. Scarcella: *«In tema di reati tributari, l'elemento soggettivo del delitto di occultamento e distruzione di documenti contabili è integrato dal **dolo specifico** di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto o di consentire l'evasione fiscale di terzi, essendo **irrilevanti, per contro, l'interesse o il movente che abbiano eventualmente spinto l'agente a commettere il reato.**(Fattispecie di condotta dedotta come finalizzata a commettere reati di truffa)»; in motiv.: «Nella specie, trattandosi di reato a dolo specifico è irrilevante il movente che può aver spinto l'imputato alla condotta di occultamento e distruzione della contabilità (nella specie, come riconosciuto dallo stesso imputato, quello di truffare i clienti), mentre rileva esclusivamente il fine dell'azione, ossia, come più volte affermato da questa Corte, il fine specifico di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione fiscale di terzi (tra le tante: Sez. 3, n. 15900 del 02/03/2016 - dep. 18/04/2016, Gagliotta, Rv. 6 266757), come emerso nel corso dell'istruttoria svolta e di cui danno ampiamente conto le sentenze di primo e secondo grado. Deve pertanto affermarsi il seguente principio di diritto: «Il dolo, nel reato di occultamento e distruzione di documenti contabili, pur dovendosi qualificare come **dolo specifico** in relazione al fine perseguito dall'agente, che è quello di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione fiscale di terzi, si concreta e si esaurisce nella **coscienza e volontà di porre in essere una attività rivolta al fine anzidetto**, mentre **l'interesse o il movente che abbiano eventualmente spinto l'agente a commettere il reato** e alla cui realizzazione egli abbia predisposto l'attività criminosa della distruzione od occultamento della contabilità (interesse o movente che operano, volta a volta e diversamente nei singoli casi concreti, come eventuale ed ulteriore fine subspecifico) sono **estranei ai requisiti integrativi del dolo** del reato in parola».*

Sez. 3, Sentenza n. 51836 del 03/10/2018 Ud. (dep. 16/11/2018) Rv. 274110 - 01, est. Scarcella: «*In tema di reati tributari, **l'accertamento del dolo specifico** richiesto per la sussistenza del delitto di cui all'art. 10 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (occultamento o distruzione di documenti contabili al fine di evasione) presuppone la **prova della produzione di reddito e del volume di affari**, che può desumersi, in base a norme di comune esperienza, dal fatto che l'agente sia titolare di un'attività commerciale».*

Massime precedenti conformi: n. 20786 del 2002, n. 20786 del 2002;

*succ. conf. n. 36474/2019; n. 36410/2020, in motiv.: «Quanto all'elemento soggettivo, le censure di natura meramente contestativa articolate dalla difesa non risultano idonee a superare il dirimente rilievo ad opera dei giudici distrettuali secondo il quale la prova della produzione di reddito e del volume di affari è stata fornita proprio dall'attività di indagine compiuta da parte degli agenti incaricati, che hanno rinvenuto le corrispondenti fatture presso i clienti ed i fornitori dell'imputato, senza che questi abbia fornito alcuna giustificazione della mancanza presso di sé delle relative copie. Muovendo dal rilievo secondo cui l'occultamento o la distruzione della documentazione giustificatrice delle operazioni commerciali poste in essere dal contribuente non possa che essere finalizzata, impedendo la ricostruzione e comunque la verifica, dei redditi prodotti e del volume di affari, ad intenti elusivi nei confronti del Fisco, ne deriva che **l'elemento soggettivo** del delitto può desumersi secondo quanto già reiteratamente affermato da questa Corte, in base a norme di comune esperienza, anche **dal fatto che l'agente sia titolare di un'attività commerciale** (Sez. 3, n. 51836 del 03/10/2018 - dep. 16/11/2018, M, Rv. 274110; (Sez. 3, n. 20786 del 18/04/2002 - dep. 28/05/2002, Russo, Rv. 221616)».*

Sez. 3, Sentenza n. 2570 del 28/09/2018 Ud. (dep. 21/01/2019) Rv. 275830 - 01:«*La prova del **dolo specifico dei reati tributari** di cui agli artt. 5, 8 e 10 del d.lgs. n. 74 del 2000 in capo all'amministratore di diritto di una società, che funge da **mero prestanome**, può essere desunta dal complesso dei rapporti tra questi e l'amministratore di fatto, nell'ambito dei quali assumono decisiva valenza la macroscopica illegalità dell'attività svolta e la consapevolezza di tale illegalità. (Nella fattispecie, la Corte ha ritenuto indici del dolo specifico dell'amministratore di diritto la consapevolezza che l'amministratore di fatto fosse indagato e imputato per reati fiscali e la circostanza di aver rilasciato deleghe allo stesso per la movimentazione di conti la cui illiceità era evidente, ricevendone una retribuzione aggiuntiva in ragione dei rischi assunti)»; in motiv.: «Si è affermato, sul punto, che l'amministratore di diritto, anche se mero prestanome, è comunque investito degli obblighi inerenti all'amministrazione della società (Sez. 5, n. 43977 del 14/07/2017, Rv. 271754 - 01) e si è precisato che l'amministratore di fatto risponde quale autore principale, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta, mentre l'amministratore di diritto, quale mero prestanome, è responsabile a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento, a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice (Sez. 3, n. 38780 del 14/05/2015, Rv. 264971 - 01; Sez. 5, n. 7332 del 07/01/2015, Rv. 262767 - 01). Sussiste, in altri termini, la responsabilità dell'amministratore di diritto, a titolo di concorso nel reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale, con*

l'amministratore di fatto, non già ed esclusivamente in virtù della posizione formale rivestita all'interno della società, ma in ragione della condotta omissiva dallo stesso posta in essere, consistente nel non avere impedito, ex art. 40, comma secondo, cod. pen., l'evento che aveva l'obbligo giuridico di impedire e cioè nel mancato esercizio dei poteri di gestione della società e di controllo sull'operato dell'amministratore di fatto, connaturati alla carica rivestita (Sez. 5, n. 44826 del 28/05/2014, Rv. 261814 - 01). Quanto, più in particolare, ai reati tributari per i quali il legislatore prevede il requisito soggettivo del dolo specifico, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che la prova del dolo specifico di evasione può essere desunta da una molteplicità di elementi fattuali, come l'entità del superamento della soglia di punibilità vigente o il complessivo comportamento del soggetto obbligato (Sez. 3, n. 18936 del 19/01/2016, Rv. 267022 - 01), che siano dimostrativi della dolosa preordinazione (Sez. 3, n. 37856 del 18/06/2015, Rv. 265087 - 01); né gli obblighi dell'amministratore possono essere delegati a terzi con efficacia liberatoria, siano essi professionisti (Sez. 3, n. 9163 del 29/10/2009, Rv. 246208 - 01) o responsabili di fatto. Infatti, una diversa interpretazione di tali disposizioni sanzionatorie, che trasferisca il contenuto dell'obbligo in capo al delegato, finirebbe per modificare l'obbligo originariamente previsto per il delegante in mera attività di controllo sull'adempimento da parte del soggetto delegato».

6.5. Consumazione

Sez. 3, Sentenza n. 33820 del 13/11/2020 Ud. (dep. 30/11/2020), est. Corbo: in motiv: «il reato di **occultamento** di documenti contabili di cui all'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000 costituisce un reato **permanente**, che si protrae sino al momento dell'accertamento fiscale, dal quale soltanto inizia a decorre il termine di prescrizione (così, per tutte, Sez. 3, n. 14461 del 25/05/2016, dep. 2017, Quaglia, Rv. 269898-01, e Sez. 3, n. 38376 del 09/07/2015, Palermo, Rv. 264676-01). Inoltre, si è anche precisato che, quando si contesta l'occultamento o, in alternativa, la distruzione delle scritture contabili, l'imputato, per avvalersi della maturazione della prescrizione in conseguenza della qualificazione della condotta come distruttiva, deve dimostrare sia la circostanza che la documentazione contabile è stata distrutta, e non semplicemente occultata, sia l'epoca di tale distruzione (così, ancora, Sez. 3, n. 14461 del 2017, cit.). Conf. Sez. 3, n. 13214/2021.

Sez. 3, 27904/2019, Noviello, in motiv.:« Il reato contestato al ricorrente, di cui all'art. 10 del D.lgs. n. 74 del 2000, presuppone alternativamente due condotte: quella di chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero per consentire a terzi una siffatta evasione tributaria, occulta in tutto od in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, oppure quella realizzata da chi, ai medesimi fini, distrugge la stessa tipologia di documenti. In caso di **distruzione della documentazione contabile il reato è istantaneo**, perfezionandosi al momento della distruzione della documentazione in questione e decorrendo da quel momento il termine di prescrizione; è invece permanente nel caso di intervenuto occultamento della documentazione, perfezionandosi al momento in cui la stessa è sottratta alla possibile attività ispettiva degli organi incaricati di eseguire a fini fiscali le verifiche contabili ma permanendo per tutto il periodo in cui l'assenza della

predetta documentazione contabile abbia impedito o reso più difficoltosa l'attività di controllo fiscale; consegue che la permanenza dura sino al compimento dell'accertamento tributario ed in particolare fino al momento in cui la documentazione viene richiesta al contribuente dagli organi accertatori (cfr. Sez. 3, n. 14461 del 25/05/2016 (dep. 24/03/2017) Rv. 269898 - 01 Quaglia; Sez. 3, n. 38376 del 09/07/2015 Rv. 264676 - 01 Palermo).

6.6. Profitto

Sez. 3, Sentenza n. 166 del 09/10/2019 Cc. (dep. 07/01/2020) Rv. 278576 – 01, est. Reynaud, P.M. Fimiani (Diff.): *«In tema di reati tributari, è confiscabile, in via diretta o per equivalente, a condizione che sia possibile determinare l'importo dell'evasione, il profitto del reato di occultamento o distruzione di documenti contabili previsto dall'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000, che consiste nell'indebito vantaggio economico commisurato al debito di imposta, maggiorato delle eventuali sanzioni e degli interessi maturati sino al momento della commissione del fatto, e di cui la condotta delittuosa ha ostacolato la scoperta»*: in motiv: «L'orientamento interpretativo da tempo consolidato in tema di profitto del reato (v., ad es., già Sez. U., n. 1811 del 15/12/1992, dep. 1993, Bissoli) lo reputa identificabile con il vantaggio economico derivante in via diretta ed immediata dalla commissione dell'illecito (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264436; Sez. U, n. 26654 del 27/03/2008, Fisia Italimpianti Spa e 2 aa., Rv. 239924; Sez. 2, n. 53650 del 05/10/2016, Maiorano, Rv. 268854). Nel caso in cui il profitto consista in una somma di denaro, se ne è esteso l'ambito sino a ricomprendere i beni acquistati con tale somma, quando l'impiego del denaro sia soggettivamente attribuibile all'autore del reato, trattandosi in tal caso di una mera trasformazione del profitto che non impedisce di riconoscere la sua diretta derivazione dal fatto di reato (Sez. U, n. 10280 del 25/10/2007, dep. 2008, Miragliotta, Rv. 238700, confermata da S.U. Gubert 10561/2014 e da S.U. Lucci 31617/2015 e ripresa, tra le altre, da Sez. 6, n. 11918 del 14/11/2013, dep. 2014, Rossi, Rv. 262613 e Sez. 6, n. 7896 del 15/12/2017, dep. 2018, Zullo, Rv. 272482). Essendo il profitto costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato, esso può consistere anche in un risparmio di spesa (Sez. 6, n. 3635 del 20/12/2013, dep. 2014, Riva Fi.re Spa e a., Rv. 257788), ciò che, nei reati tributari, coincide col mancato pagamento del tributo ed è di regola costituito, nei reati dichiarativi e di omesso pagamento, dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, non comprendendo anche le sanzioni dovute a seguito dell'accertamento del debito, che rappresentano, invece, il costo del reato stesso, derivante dalla sua commissione (Sez. 3, n. 17535 de I 06/02/2019, Antonelli, Rv. 275445; Sez. 3, n. 28047 del 20/01/2017, Giani e a., Rv. 270429). Laddove, per contro, la condotta consista nel sottrarsi al pagamento di un debito tributario già accertato, come nel caso dell'art. 11 d.lgs. 74/2000, il profitto si estende anche al mancato pagamento degli interessi e sanzioni dovute (Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, Adami e a., Rv. 255036; Sez. 5, n. 1843 del 10/11/2011, dep. 2012, Mazzieri, Rv. 253480). §. 2. Applicando i suddetti principi generali alla fattispecie di reato di cui all'art. 10 d.lgs. 74/2000, occorre muovere dalla considerazione che la stessa punisce chi, al fine di evadere le imposte, «oculta 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 di affari». Trattasi, dunque, di **reato di pericolo concreto** (Sez. 3, n. 46049 del 28/03/2018, Carestia, Rv. 274697; Sez. 3, n. 20786 del 18/04/2002, Russo, Rv. 221615) a dolo specifico (Sez. 3, n. 51836 del 03/10/2018, M., Rv. 274110), la cui ratio risiede nel tutelare l'attività di verifica fiscale che gli organi accertatori effettuano ai fini del controllo sull'osservanza degli obblighi dichiarativi e di pagamento delle imposte dovute al Fisco, sanzionandosi quelle condotte, finalizzate all'evasione, che impediscano od ostacolino l'accertamento di un'obbligazione tributaria ed il conseguente avvio della procedura di esazione del debito erariale e dei relativi accessori per interessi e sanzioni. Trattandosi di delitto a consumazione anticipata, non è necessario che la finalità di evasione che sorregge la condotta sia in concreto conseguita, potendo gli organi accertatori riuscire a **ricostruire aliunde**, anche con documentazione acquisita presso terzi, il volume di affari ed il reddito e così quantificare l'imposta dovuta (Sez. 3, n. 41683 del 02/03/2018, Vitali, Rv. 274862 - 02, ove si precisa che il reato deve essere escluso, per mancanza di offensività, solo nel caso in cui il risultato economico delle operazioni possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dallo stesso imprenditore; Sez. 3, n. 39711 del 04/06/2009, Acerbis, Rv. 244619). §. 3. Quando non si riesca a ricostruire, neppure in parte, il reddito ed il volume degli affari, non è possibile individuare, nell'an e, comunque, nel quantum, un'eventuale imposta dovuta, sicché non potrà in tal caso essere determinato un illecito profitto suscettibile di confisca - diretta o per equivalente - conseguente alla condotta criminosa. Quando, invece, ciò si verifichi - come nel caso di specie il pubblico ministero ricorrente attesta essere avvenuto, risultando dalla provvisoria imputazione l'imponibile ai fini dell'imposta sui redditi e l'importo dell'IVA risultante dalle fatture emesse dal contribuente negli anni 2014-2017, da lui non consegnate agli accertatori e reperite presso terzi - non v'è ragione di non applicare la regola generale che prevede la confisca del profitto del reato, anche nella forma per equivalente. Detto profitto, invero, consiste nell'**indebito vantaggio economico commisurato al debito d'imposta - eventualmente maggiorato di interessi e sanzioni dovuti sino al momento della commissione del fatto criminoso - altrimenti ignoto e di cui la condotta di occultamento o distruzione dei documenti contabili ha ostacolato la scoperta così consentendo al contribuente di evitarne l'accertamento e l'esazione**. In generale, del resto, la natura di reato di pericolo e di mera condotta non è di ostacolo alla individuazione di un profitto confiscabile (Sez. 5, n. 25450 del 03/04/2014, Ligresti e aa., Rv. 260751), ciò che, con particolare riguardo ai reati tributari, è sempre stato ritenuto in relazione al delitto di cui all'art. 11 d.lgs. 74 del 2000, pure questa fattispecie a consumazione anticipata (cfr., ex multis, Sez. 3, n. 46975 del 24/05/2018, F., Rv. 274066; Sez. 3, n. 15133 del 17/11/2017, dep. 2018, Stassi, Rv. 272505; Sez. 3, n. 35853 del 11/05/2016, Calvi, Rv. 267648). Rispetto a tale reato si è sempre affermato che il profitto, confiscabile anche nelle forme per equivalente, va individuato nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio su cui il Fisco ha diritto di soddisfarsi e, quindi, nella somma di denaro la cui sottrazione all'Erario viene perseguita, non importa se con esito favorevole o meno, attesa la struttura di pericolo del reato (Sez. 3, n. 33184 del 12/06/2013, Abrusci, Rv. 256850; Sez. 3, n. 10214 del 22/01/2015, Chiarolanza e aa., Rv. 262754; Sez. 3, n. 40534 del 06/05/2015, Trust e a., Rv. 265036). Né può ritenersi che il profitto non sia configurabile perché, nonostante la condotta illecita tenuta, gli agenti verificatori sono comunque riusciti a determinare il quantum

dell'imposta evasa. Ed invero, la sussistenza di un profitto va valutata al momento dell'integrazione del reato, e non in un momento successivo. Ciò che ex post rileva, nei reati tributari, per ritenere che il profitto (anche precariamente) conseguito con la condotta illecita sia venuto meno e non sia quindi più suscettibile di confisca è soltanto il pagamento dell'imposta dovuta, come oggi si ricava dall'art. 12 bis, comma 2, d.lgs. 74/2000, che, sulla scia di una soluzione interpretativa già elaborata dalla giurisprudenza (cfr. Sez. 3, n. 20887 del 15/04/2015, Aumenta, Rv. 263409; Sez. 3, n. 4097 del 19/01/2016, Tomasi Canovo, Rv. 265843), afferma il principio secondo cui la confisca disciplinata dalla disposizione, nelle sue due, alternative, forme «non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro» (sul significato da attribuirsi a tale disposizione v. **Sez. 3, n. 18034 del 05/02/2019, Castiglioni, Rv. 275951**; **Sez. 3, n. 6246 del 11/10/2018, dep. 2019, Budino, Rv. 274856**; **Sez. 3, n. 42470 del 13/07/2016, Orsi, Rv. 268384**). §. 4. Sotto altro profilo, la conclusione qui raggiunta non è inficiata dalla considerazione che l'illecito profitto conseguente alla condotta di cui all'art. 10 d.lgs. 74 del 2000 è in realtà già stato conseguito dal disonesto contribuente a seguito della commissione di un reato dichiarativo in precedenza commesso, ovvero - laddove non siano superate le soglie di punibilità previste dalle fattispecie dichiarative - di un mero illecito amministrativo penalmente irrilevante. Si tratta, invero, di condotte illecite (penali e/o amministrative) distinte, che ben possono concorrere ed in relazione a ciascuna delle quali è astrattamente configurabile un illecito profitto nel senso più sopra delineato, profitto che in taluni casi potrebbe essere (in parte) coincidente ma che, fermo il divieto di duplicazione della confisca, non ne esclude la configurabilità in relazione a ciascun illecito. §. 4.1. Con riguardo al primo dei menzionati casi, va ricordato come si ammetta pacificamente che i **delitti in materia di dichiarazione previsti nel capo primo del titolo secondo del d.lgs. 74 del 2000 possano concorrere con il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili**, non essendo configurabile alcuna relazione di genere a specie in grado di legittimare l'applicazione dell'art. 15 cod. pen. (così, con riguardo al delitto di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del decreto, Sez. 3, n. 32054 del 06/02/2013, Mutari, Rv. 256895; con riguardo al delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3 d.lgs. 74 del 2000, Sez. 3, n. 12455 del 01/12/2011, dep. 2012, Sirani, Rv. 252245). Laddove si proceda per simili fattispecie di reato in concorso ed il profitto di entrambi i reati coincida con l'illecito vantaggio economico commisurato al medesimo debito tributario, in prima battuta 'illecitamente celato con la commissione del delitto in materia di dichiarazione e successivamente con la distruzione o l'occultamento di documenti contabili che, in sede di verifica, ne avrebbero consentito l'accertamento, ci si troverà di fronte vantaggi illecitamente conseguiti in momenti distinti e con due autonome condotte penalmente rilevanti, accomunati dal fatto di aver riguardo al medesimo debito tributario. L'applicazione del **principio del ne bis in idem sostanziale**, che opera anche in materia di confisca - quantomeno in sede di esecuzione (cfr. Sez. 3, n. 27072 del 12/05/2015, Bertelli e a., Rv. 264343), non potendo la stessa eccedere, nei reati tributari, l'importo esigibile dal Fisco, come si ricava dalla previsione di cui all'art. 12 bis d.lgs. 74/2000 sopra richiamata e dalla giurisprudenza che ne aveva percorso la strada (v. *supra*, §. 3, in fine) - comporterà soltanto che, laddove si proceda unitariamente per i due reati, il profitto confiscabile (o sequestrabile in via cautelare) sarà determinato una sola volta per l'importo corrispondente al medesimo debito d'imposta. Peraltro, posto che, a differenza

del caso dei reati in materia di dichiarazione, la condotta illecita di distruzione od occultamento può far conseguire l'ulteriore vantaggio di non far scoprire anche le somme medio tempore già maturate a titolo di interessi o sanzioni, con riguardo a tale ulteriore profitto illecito non si porrà invece alcun problema di duplicazione, essendo lo stesso conseguibile soltanto con riguardo alle condotte successive (v. i riferimenti giurisprudenziali richiamati sub §. 1). §. 4.2. Se la condotta delittuosa di cui all'art. 10 d.lgs. 74 del 2000 sia invece commessa in relazione all'accertamento di un illecito fiscale non costituente reato ma mero illecito amministrativo, non si porranno ovviamente profili di duplicazione del profitto confiscabile (e, in via cautelare, sequestrabile). La situazione - che probabilmente ricorre nel caso di specie, non essendovi altra contestazione di reato e valutando gli importi accertati quali base imponibile e IVA dovuta - è ben possibile, trattandosi di delitto il cui dolo specifico non necessariamente postula profili di rilevanza penale della evasione, sì che la condotta di distruzione od occultamento di scritture o documenti contabili di cui è obbligatoria la conservazione può essere commessa nell'ambito di una verifica fiscale effettuata a fronte di omesse dichiarazioni dei redditi che non comportino il superamento delle soglie previste dall'art. 5 d.lgs. 74 del 2000. Questa ipotesi, peraltro, consente di ulteriormente apprezzare la bontà della conclusione interpretativa qui affermata: il debito tributario semplicemente non dichiarato dal contribuente, che non costituisce profitto di reato confiscabile quando la fattispecie dichiarativa penale non sia ravvisabile per mancato superamento della soglia, diviene invece **vantaggio illecito direttamente conseguente al delitto di cui all'art. 10 d.lgs. 74 del 2000 allorquando il debitore tenga la fraudolenta condotta di distruzione od occultamento idonea ad ostacolare l'attività degli organi accertatori**. La "novella" (d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158) che ha introdotto l'art. 12 bis nel corpo del d.lgs. 74/2000 conferma la conclusione qui raggiunta. Diversamente da quanto prevedeva l'art. 1, comma 143, I. 24 dicembre 2007 n. 244, la citata disposizione ha infatti esteso la confisca del profitto per equivalente anche al reato di cui al precedente art. 10 e, ferma restando la sua inapplicabilità ai fatti commessi fino al 20 ottobre 2015, data di entrata in vigore dell'art. 12 bis d.lgs. n. 74 del 2000, stante la natura eminentemente sanzionatoria di detta confisca (Sez. 3, n. 15745 del 14/12/2018, dep. 2019, Lai Saifang, Rv. 275957), la modifica legislativa ne dà per scontata l'applicabilità anche alle condotte di occultamento o distruzione di documenti contabili. L'ordinanza impugnata dev'essere pertanto annullata con rinvio per nuovo esame al Tribunale di Vicenza, che si atterrà al seguente principio di diritto: nel delitto previsto dall'art. 10 d.lgs. 74/2000, allorquando l'importo dell'evasione sia stato aliunde determinato, è configurabile il profitto del reato, suscettibile di confisca, anche per equivalente, e di sequestro preventivo ai sensi dell'art. 321, comma 2 bis, cod. proc. pen., con riguardo al tributo evaso e ad eventuali sanzioni ed interessi maturati sino al momento dell'occultamento o distruzione delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, trattandosi di risparmio di spesa che costituisce vantaggio economico immediato e diretto della condotta illecita tenuta».

Sez. 3 30934/2020, Noviello, in motiv.: «rileva con riguardo al caso di specie la notazione per cui quando non si riesca a ricostruire, neppure in parte, il reddito ed il volume degli affari, non è possibile individuare, nell'an e, comunque, nel quantum, un'eventuale imposta dovuta, sicché non potrà in tal caso essere determinato un illecito profitto suscettibile di confisca - diretta o per equivalente - conseguente alla condotta criminosa. Quando, invece, ciò si verifichi - come

nel caso di specie - non v'è ragione di non applicare la regola generale che prevede la confisca del profitto del reato, anche nella forma per equivalente. Come è stato già rilevato con decisione di altro collegio di questa sezione, che si condivide (cfr. più ampiamente Sez. 3, n. 166 del 09/10/2019 (dep. 07/01/2020) Rv. 278576 - 01 CALDERATO), si tratta in tal caso di un profitto corrispondente all' all'indebito vantaggio economico commisurato al debito d'imposta altrimenti ignoto, di cui la condotta di occultamento o distruzione dei documenti contabili ha ostacolato la scoperta così consentendo al contribuente di evitarne l'accertamento e l'esazione. A tale conclusione, non osta la rilevazione per cui l'illecito profitto conseguente alla condotta di cui all'art. 10 d.lgs. 74 del 2000 in realtà sarebbe già stato conseguito dal disonesto contribuente a seguito della commissione di un reato dichiarativo in precedenza commesso, ovvero - laddove non siano superate le soglie di punibilità previste dalle fattispecie dichiarative - di un mero illecito amministrativo penalmente irrilevante. Ciò perché si tratta di condotte illecite (penali e/o amministrative) distinte, che possono concorrere ed in relazione a ciascuna delle quali è astrattamente configurabile un illecito profitto nel senso più sopra delineato, il quale in taluni casi potrebbe essere (in parte) coincidente ma che, fermo il divieto di duplicazione della confisca, non ne esclude la configurabilità in relazione a ciascun illecito (cfr. amplius Sez. 3 n. 166 del 09/10/2019 (dep. 07/01/2020) Rv. 278576 - 01 cit.). Invero si ammette pacificamente che i delitti in materia di dichiarazione previsti nel capo primo del titolo secondo del d.lgs. 74 del 2000 possano concorrere con il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, non essendo configurabile alcuna relazione di genere a specie in grado di legittimare l'applicazione dell'art. 15 cod. pen. (così, con riguardo al delitto di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del decreto, Sez. 3, n. 32054 del 06/02/2013, Mutari, Rv. 256895; con riguardo al delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3 d.lgs. 74 del 2000, Sez. 3, n. 12455 del 01/12/2011, dep. 2012, Sirani, Rv. 252245). Anche del resto la "novella" (d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158) che ha introdotto l'art. 12 bis nel corpo del d.lgs. 74/2000 conferma la conclusione qui raggiunta, avendo la predetta disposizione esteso la confisca del profitto per equivalente anche al reato di cui al precedente art. 10 e, ferma restando la sua inapplicabilità ai fatti commessi fino al 20 ottobre 2015, data di entrata in vigore dell'art. 12 bis d.lgs. n. 74 del 2000, la modifica legislativa ne dà per scontata l'applicabilità anche alle condotte di occultamento o distruzione di documenti contabili».

6.7. Rapporti con altri reati

Sez. 5, Sentenza n. 11049 del 13/11/2017 Ud. (dep. 13/03/2018) Rv. 272839 - 01, est. Riccardi: «È configurabile il concorso tra il delitto di **bancarotta fraudolenta documentale**, di cui all'art. 216, comma 1, n. 2, e quello di occultamento e distruzione di documenti contabili, previsto dall'art. 10 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che sono tra loro in rapporto di specialità reciproca, in ragione: a) del differente oggetto materiale dell'illecito; b) dei diversi destinatari del precetto penale; c) del differente oggetto del dolo specifico; d) del divergente effetto lesivo delle condotte di reato». In motiv.: «Il ricorrente sostiene che dalla clausola di riserva "salvo che il fatto costituisca più grave reato" prevista dall'art. 10 d.lgs. 74/2000 discenda l'assorbimento del reato tributario di occultamento o distruzione di documenti contabili nel più grave reato di bancarotta

fraudolenta documentale, anche in considerazione dell'identità del fatto storico.

§. 4.1. Giova, al riguardo, premettere che il discrimen tra concorso apparente di norme o concorso formale (o materiale) di reati non può essere tracciato sulla base di criteri regolativi diversi da quello di specialità previsto dall'art. 15 cod. pen., che è unicamente incentrato sulla **comparazione della struttura astratta delle fattispecie** al fine di apprezzare l'implicita valutazione di correlazione tra norme effettuata dal legislatore (*ex multis*, di recente, Sez. U, n. 20664 del 23 febbraio 2017, Stalla, Rv. 269668). Ne discende non solo l'estromissione dei criteri di natura valutativo-sostanziali della sussidiarietà e della consunzione da quelli legittimamente impiegabili nella valutazione che ci occupa, in quanto intrinsecamente ambigui e fondati su considerazioni arbitrarie che finirebbero per assegnare al giudice una discrezionalità esorbitante e contraria al principio di legalità (*ex multis*, Sez. U, n. 47164 del 20 dicembre 2005, Marino, Rv. 232302, § 2.1.), ma anche del criterio della c.d. specialità in concreto, che ammette il concorso apparente di norme laddove queste concorrano a sanzionare il medesimo fatto o gruppo di fatti storici, per l'assorbente considerazione che non ha senso far dipendere da un fatto concreto l'instaurarsi di un rapporto di genere a specie tra due norme; la specialità, infatti, è una relazione tra norme astratte, non già tra fatti concreti e norme, e, dunque, o esiste già in astratto o non esiste neppure in concreto (cfr., in motivazione, Sez. U, n. 1963 del 28/10/2010, dep. 2011, Di Lorenzo, Rv. 248722). Non rileva quindi né la omogeneità dei beni giuridici tutelati dalle diverse fattispecie incriminatrici (salvo quanto si dirà a proposito della clausola di riserva prevista dall'art. 10 del d.lgs. 74/2000), né il loro contingente convergere sul medesimo avvenimento concreto. È invece decisivo che sussista tra di esse un rapporto di specialità in astratto, tale per cui, dal loro confronto strutturale, emerga che l'una contiene gli stessi elementi dell'altra ad eccezione di alcuni, presenti in una soltanto e perciò detti "specializzanti".

4.2. Tanto premesso, va escluso l'assorbimento invocato nel ricorso tra il delitto di bancarotta fraudolenta documentale e quello di cui all'art. 10 d.lgs. 74/2000. Al riguardo, non appare irrilevante la valutazione dei rispettivi **interessi** tutelati, atteso che il disposto della norma tributaria ha mantenuto la clausola di 8 riserva, a differenza del successivo art. 11 d.lgs. 74/2000, laddove è stata soppressa dalla I. n. 122/2010. È stato, infatti, costantemente ribadito da questa Corte il principio secondo cui, in presenza della clausola di riserva "salvo che il fatto costituisca più grave reato", la maggiore o minore gravità dei reati concorrenti presuppone che entrambi siano posti a tutela dello stesso **bene giuridico** (*ex multis* Sez. 2, n. 25363 del 15 maggio 2015, Belleri, Rv. 265045). In tal senso non è in dubbio che le due norme tutelino beni giuridici differenti: quella penai-tributaria è posta a presidio dell'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente in funzione del corretto e completo adempimento dell'obbligo tributario (Sez. 3, n. 3057 del 14 novembre 2007, Lanteri, Rv. 238613), mentre quella penai-fallimentare protegge l'interesse dei creditori del fallito alla conoscenza documentata e giuridicamente utile delle vicende dell'impresa in funzione della concreta realizzazione degli obiettivi della liquidazione concorsuale. E dunque evidente come la prima norma incriminatrice sia posta a presidio di interessi di carattere pubblico strettamente connessi ai valori costituzionali che informano il sistema fiscale, laddove la seconda tutela interessi eminentemente privati. Né in senso contrario potrebbe obiettarsi che in definitiva anche l'Erario è un creditore del fallito, giacché la tutela rafforzata di cui gode il suo credito è conseguenza proprio della peculiarità dell'interesse collettivo che viene garantito attraverso la sua realizzazione, e comunque le ragioni creditizie dell'erario nei

confronti del fallito possono essere meramente eventuali (benché, nella prassi, ricorrenti). Tale conclusione - seppure a volte impropriamente raggiunta nella contigua, ma diversa, materia del ne bis in idem processuale, che ha un ambito di applicabilità differente e comunque più ampio rispetto al principio del ne bis in idem sostanziale - risulta pacifica in giurisprudenza (Sez. 3, n. 18927 del 24/02/2017, Signo', Rv. 269910¹⁴); Sez. 5, n. 32367 del 29/11/2016, dep. 2017, Mannai; Sez. 3, n. 3539 del 20/11/2015 Rv. 266133; Sez. 3, n. 38725 del 26/09/2012, Meli) e giustifica da sola, a prescindere dunque dalle molteplici divergenze strutturali che pur esistono tra le due fattispecie, l'inoperatività della clausola e l'impossibilità di ricorrere al criterio di sussidiarietà. §. 4.2.1. Appare comunque opportuno evidenziare le **differenze strutturali** tra le due fattispecie incriminatrici, per affermare in positivo il concorso di reati. 9 Intanto un problema di eventuale sovrapposizione si pone unicamente in relazione alle condotte di sottrazione o distruzione previste dall'art. 216, comma 1, n. 2, L.f., in quanto le condotte di falsificazione e di tenuta in guisa tale da non consentire la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari non trovano corrispondenti nell'art. 10 d.lgs. 74/2000. Ma anche a voler limitare il confronto a tali ipotesi specifiche, emerge che: 1) diverge l'**oggetto materiale degli illeciti**, nell'uno limitato alle scritture contabili o documenti di cui è obbligatoria la conservazione a fini fiscali, nell'altro invece comprensivo di tutte scritture contabili richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa indipendentemente dall'obbligo di conservazione fiscale; 2) divergono i **destinatari del precetto penale**, posto che l'uno è indirizzato a chiunque, o meglio al "contribuente", mentre l'altro unicamente all'imprenditore dichiarato fallito; 3) diverge l'**oggetto del dolo specifico** (il "fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di consentire l'evasione a terzi", da un lato, il "procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizio ai creditori", dall'altro); 4) diverge la **dimensione dell'offesa delle condotte** poste in essere: nel caso della norma fallimentare, sono dirette a non consentire la ricostruzione del patrimonio e del "movimento" degli affari, nel caso della norma tributaria, sono dirette a precludere la ricostruzione dei redditi e del "volume" d'affari. §. 4.2.2. Dalle argomentazioni che precedono, dunque, ne deriva che la norma fiscale è speciale rispetto a quella fallimentare in relazione all'oggetto materiale delle condotte ed alla offesa arrecata, nonché in relazione all'oggetto del dolo specifico. Mentre è generale con riguardo ai soggetti destinatari dell'incriminazione, potendosi la stessa applicare anche all'imprenditore non fallito e, persino, al contribuente non imprenditore. Ad ogni modo, quel che è chiaro è che le due norme possono concorrere, trovandosi in rapporto di specialità reciproca. Tale conclusione, del resto, risulta ormai consolidata nella giurisprudenza di questa Corte, essendosi in tal senso espresse: Sez. 5, n.

¹⁴ Non è configurabile un rapporto di specialità tra il delitto di occultamento e distruzione di documenti contabili, previsto dall'art. 10 del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e quello di bancarotta fraudolenta documentale, previsto dall'art. 216, comma primo, n. 2), l. fall., atteso che le corrispondenti norme incriminatrici non regolano la "stessa materia" ex art. 15 cod. pen., richiedendo quella penal-tributaria l'impossibilità di accertare il risultato economico delle sole operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta, ed invece quella fallimentare - oltretutto caratterizzata dalla specifica volontà dell'agente di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recar pregiudizio ai creditori - la determinazione di un evento da cui discende la lesione degli interessi di questi ultimi, da valutarsi in rapporto all'intero corredo documentale, indipendentemente dall'obbligo normativo della relativa tenuta, di guisa che acquisisce rilievo anche la sottrazione di scritture meramente facoltative.

35591 del 20/06/2017, Fagioli, Rv. 270811; Sez. 3, n. 18927 del 24/02/2017, Signo', Rv. 269910: "Non è configurabile un rapporto di specialità tra il delitto di occultamento e distruzione di documenti contabili, previsto dall'art. 10 del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e quello di bancarotta fraudolenta documentale, previsto dall'art. 216, comma primo, n. 2), I. fall., atteso che le corrispondenti norme incriminatrici non regolano la "stessa materia" ex art. 15 cod. pen., richiedendo quella penai-tributaria l'impossibilità di accertare il risultato economico delle sole operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta, ed invece quella fallimentare - oltretutto caratterizzata dalla specifica volontà dell'agente di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recar pregiudizio ai creditori - la determinazione di un evento da cui discende la lesione degli interessi di questi ultimi, da valutarsi in rapporto all'intero corredo documentale, indipendentemente dall'obbligo normativo della relativa tenuta, di guisa che acquisisce rilievo anche la sottrazione di scritture meramente facoltative". §. 4.2.3. Analogamente si sono pronunciate, in tal senso, seppur sotto il diverso profilo della valutazione della violazione del ne bis in idem processuale, anche Sez. 5, n. 32367 del 29/11/2016, dep. 2017, Mannai, e Sez. 5, n. 16360 del 01/03/2011, Romele, Rv. 250175 ("Non sussiste la violazione del principio del "ne bis in idem" (art. 649 cod. proc. pen.), qualora alla condanna per illecito tributario (nella specie per occultamento e distruzione di documenti contabili, previsto dall'art. 10 del D.lgs. n. 74 del 2000) faccia seguito la condanna per bancarotta fraudolenta documentale, stante la diversità delle suddette fattispecie incriminatrici, richiedendo quella penai-tributaria la impossibilità di ricostruire l'ammontare dei redditi o il volume degli affari, intesa come impossibilità di accertare il risultato economico di quelle sole operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta; diversamente, l'azione fraudolenta sottesa dall'art. 216, n. 2 I. fall. si concreta in un evento da cui discende la lesione degli interessi creditori, rapportato all'intero corredo documentale, risultando irrilevante l'obbligo normativo della relativa tenuta, ben potendosi apprezzare la lesione anche dalla sottrazione di scritture meramente facoltative. Inoltre, nell'ipotesi fallimentare la volontà del soggetto agente si concreta nella specifica volontà di procurare a sé o ad altro ingiusto profitto o, alternativamente di recare pregiudizio ai creditori, finalità non presente nella fattispecie fiscale"). I principi di diritto appena richiamati, tuttavia, meritano una precisazione. Il principio del ne bis in idem sostanziale ed il principio del ne bis in idem processuale hanno confini ed ambiti applicativi (almeno parzialmente) diversi: il bis in idem sostanziale, infatti, concerne le ipotesi di qualificazione normativa multipla di un medesimo fatto, e, mediante il criterio regolativo della specialità (artt. 15 e 84 cod. pen.), fonda la disciplina del concorso apparente di norme, vietando che uno stesso fatto sia accollato giuridicamente due volte alla stessa persona; il bis in idem processuale, invece, concerne non già il rapporto astratto tra norme penali, bensì il rapporto tra il fatto ed il giudizio, vietando l'esercizio di una nuova azione penale dopo la formazione del giudicato. Al riguardo, va premesso che, con la sentenza n. 200 del 21/07/2016, la Corte costituzionale - che ha dichiarato illegittimo l'art. 649 cod. proc. pen. nella parte in cui esclude che il fatto sia il medesimo per la sola circostanza che sussiste un concorso formale tra il reato già giudicato con sentenza divenuta irrevocabile e il reato per cui è iniziato il nuovo procedimento penale - ha ridefinito il principio del ne bis in idem processuale, recependo, sul piano ermeneutico, l'opzione della Corte EDU, in ciò affermando il criterio dell'idem factum, e non dell'idem legale, ai fini della valutazione della medesimezza del fatto storico oggetto di nuovo giudizio. L'affrancamento

dall'inquadramento giuridico (non, però, dai criteri normativi di individuazione) del fatto (Corte Cost., n. 200 del 2016, § 4), cioè dall'idem legale, ha comportato la riaffermazione della "dimensione esclusivamente processuale" del divieto di bis in idem, che "preclude non il simultaneus processus per distinti reati commessi con il medesimo fatto, ma una seconda iniziativa penale, laddove tale fatto sia già stato oggetto di una pronuncia di carattere definitivo" (Corte Cost., n. 200 del 2016, § 10). La conseguenza della svolta interpretativa si è, dunque, registrata proprio nel punto di convergenza tra il bis in idem sostanziale e processuale (impropriamente) enucleato dal diritto vivente, che riteneva non applicabile l'art. 649 cod. proc. pen., nonostante la medesimezza del fatto, ove il reato già giudicato fosse stato commesso in concorso formale con il reato oggetto della nuova iniziativa penale; secondo la Corte costituzionale, infatti, il diritto vivente, pur in presenza di un identico fatto storico oggetto di precedente giudizio, aveva "saldato il profilo sostanziale implicato dal concorso formale dei reati con quello processuale recato dal divieto di bis in idem" (Corte Cost., n. 200 del 2016, § 10), sterilizzando la garanzia processuale in ragione della qualificazione normativa multipla consentita dal(l'inoperatività del) principio del bis in idem sostanziale. Al contrario, proprio l'adesione ad una concezione storico-naturalistica del fatto (l'idem factum), ai fini della perimetrazione del divieto di bis in idem di cui all'art. 649 cod. proc. pen., implica l'ininfluenza del concorso formale tra i reati 12 oggetto della res iudicata e della res iudicanda (Corte Cost., n. 200 del 2016, § 12). Tanto premesso, ne consegue che **l'estensione del bis in idem processuale è diversa, e più ampia, rispetto al bis in idem sostanziale**, e, soprattutto, come pure affermato dalla più consapevole dottrina (secondo cui, efficacemente, il divieto di un secondo giudizio "è puro fenomeno giudiziario"), concerne rapporti diversi: l'art. 649 cod. proc. pen., infatti, riguarda il rapporto tra il fatto storico oggetto di giudicato ed il nuovo giudizio, e, nella sua dimensione storico-naturalistica, prescinde dalle eventualmente diverse qualificazioni giuridiche; il bis in idem sostanziale, invece, concerne il rapporto tra norme incriminatrici astratte, e prescinde dal raffronto con il fatto storico. Se, dunque, ai fini della sussistenza del concorso formale tra il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili ed il reato di bancarotta fraudolenta documentale, la verifica ermeneutica va condotta sulla base delle norme incriminatrici astratte, mediante applicazione del criterio di specialità (art. 15 cod. pen.), viceversa, ai fini del divieto di un secondo giudizio (art. 649 cod. proc. pen.), la verifica deve prescindere da tali criteri strutturali, e dalla configurabilità di un astratto concorso formale di reati (contra, Sez. 5, n. 32367 del 29/11/2016, dep. 2017, Mannai, non massimata, e Sez. 5, n. 16360 del 01/03/2011, Romele, Rv. 250175), dovendo, al contrario, concentrarsi sul fatto storico concretamente oggetto della res iudicata e quello oggetto della res iudicanda. In tal caso si apprezza plasticamente la diversa estensione del bis in idem sostanziale e processuale: pur in caso di concorso formale di reati - e dunque di non operatività del bis in idem sostanziale -, potrà venire in rilievo il divieto di un secondo giudizio - il bis in idem processuale ove il fatto storico oggetto di giudicato sia il medesimo di quello oggetto della nuova iniziativa penale».

Massime precedenti conformi: n. 35591 del 2017 Rv. 270811 - 0115, rel. Pistorelli, P.M. Fimiani (parz. diff)

15 È configurabile il concorso tra il delitto di bancarotta fraudolenta documentale, di cui all'art. 216, comma 1, n. 2, e quello di occultamento e distruzione di documenti

Sez. 5, 22489/2020, est. Settembre, in motiv.: «§.1.5. Discorso diverso è da fare per la bancarotta fraudolenta documentale, che può effettivamente entrare il conflitto, sotto il profilo che qui interessa, con "l'occultamento o la distruzione di documenti contabili", di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 74/2000 (fermo restando che nessuna interferenza sussiste, né è stata segnalata, tra la bancarotta documentale e i reati previsti dagli artt. 2, 5 e 8 del d.lgs. 74/2000). In tal caso, infatti, la condotta materiale potrebbe coincidere con quella sanzionata dall'art. 216 I. fall., che prevede anch'essa l'occultamento o la distruzione delle scritture contabili. §. 1.6. Va allora preliminarmente ribadito, per chiarezza, che - anche laddove l'occultamento o la distruzione riguardino le medesime scritture contabili o i medesimi documenti - nulla osta alla contestazione, nel *simultaneus processus*, di entrambi i reati, che offendono beni giuridici diversi e sono animati da un diverso fine, trattandosi di reati che, esaminati sotto il profilo della fattispecie astratta (come sempre va fatto, allorché si tratti di risolvere il dilemma: concorso apparente di norme o concorso formale di reati?), non sono in rapporto di semplice specialità, ma di specialità reciproca, in ragione: a) del differente oggetto materiale dell'illecito; b) dei diversi destinatari del precetto penale; c) del differente oggetto del dolo specifico; d) del divergente effetto lesivo delle condotte di reato (Cass., n. 11049 del 13/11/2017, rv 272839-01; sez. 5, n. 35591 del 20/6/2017, rv 270811-01; sez. 3, n. 18927 del 24/2/2017, rv 269910-01). La bancarotta documentale e il reato di cui all'art. 10 cit. concretano una ipotesi di concorso formale di reati e non pongono - allorché siano trattati congiuntamente - problemi di precedente giudicato, né di preclusione processuale. §. 1.7. La configurazione data - sotto il profilo sostanziale - dalla giurisprudenza costituzionale e sovranazionale al principio del *ne bis idem* porta a ritenere, invece, che - allorché un soggetto sia già stato giudicato, con sentenza passata in giudicato, in qualsiasi Tribunale della Repubblica, per uno dei due reati suddetti, concernenti la medesima documentazione - l'azione penale non possa essere esercitata per l'altro reato e che, allorché ciò avvenga, l'azione deve essere dichiarata improcedibile, ovvero, se vi è stata condanna, la seconda pronuncia deve essere annullata in sede esecutiva. §. 1.8. L'estensione data - sotto il profilo processuale - dalla giurisprudenza sopra richiamata, al principio del *ne bis in idem* porta a ritenere, poi, che nella stessa sede giudiziaria e ad iniziativa dello stesso ufficio del Pubblico Ministero una nuova azione penale non possa essere promossa per uno dei due reati in questione, allorché sia già pendente processo per lo "stesso fatto", diversamente qualificato (per esempio, rimanendo vicini alle problematiche di questo processo, non può essere promossa l'azione penale per il reato di cui bancarotta documentale allorché sia pendente, nella stessa sede giudiziaria, processo per il reato di cui all'art. 10 digl. 74/2000, quando abbiano ad oggetto la medesima documentazione). Tanto perché l'ufficio del Pubblico Ministero ha già esaurito il potere a lui conferito, sul fatto, dall'ordinamento».

contabili, previsto dall'art. 10 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che sono tra loro in rapporto di specialità reciproca, in ragione: a) del differente **oggetto materiale** dell'illecito; b) dei diversi **destinatari** del precetto penale; c) del differente **oggetto del dolo specifico**; d) del divergente **effetto lesivo** delle condotte di reato.

7. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate ex art. 10 bis d.lgs. n. 74/2000

7.1. Evoluzione storica degli elementi costitutivi e dell'oggetto probatorio

Sez. 3, Sentenza n. 30139 del 12/04/2017 Ud. (dep. 15/06/2017), est. Gai, in motiv.: «la violazione di cui all'art. 10-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, introdotta a seguito della entrata in vigore della **legge n. 311 del 2004, art. 1, comma 441**, che prevedeva che costituisce illecito penale la condotta di "chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore, a € 150.000,00 per ciascun anno di imposta". Tale norma è stata modificata ad opera dell'**art. 7, comma 1, lett. b) del d.lgs. n. 158 del 2015**, che, ora, punisce l'omesso versamento "entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti". Nella vigenza del testo dell'art. 10 bis cit., anteriore alle modifiche attuate per effetto del d. lgs. n. 158 del 2015, si erano formati, nella giurisprudenza di legittimità **due orientamenti** in relazione alla **prova dell'elemento costitutivo del reato di cui all'art. 10-bis cit.** rappresentato dall'avvenuto **rilascio della certificazione delle ritenute operate**. Secondo un primo orientamento, si era ritenuto che la prova del rilascio delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro, quale sostituto d'imposta, sulle retribuzioni effettivamente corrisposte ai sostituiti, potesse essere fornita dal pubblico ministero anche soltanto mediante prove documentali, testimoniali o indiziarie e, in particolare, mediante la dichiarazione fiscale acquisita agli atti ovvero il mod. 770, la testimonianza del funzionario erariale sul contenuto della dichiarazione stessa (Sez. 3, n. 20778 del 06/03/2014, Leucci, Rv. 259182; Sez. 3, n. 33187 del 12/06/2013, Buzi, Rv. 256429; Sez. 3, n. 1443 del 15/11/2012, Salmistrano, Rv. 254152). Secondo un altro indirizzo, poiché la condotta punita non è quella dell'omesso versamento ma il mancato versamento delle ritenute certificate nel maggiore termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta dell'anno precedente, si è affermato essere necessaria la prova che il sostituto abbia rilasciato ai sostituiti la certificazione (o le certificazioni) da cui risultino le ritenute il cui versamento è stato poi omesso. Dunque, secondo questo secondo orientamento, il reato è ravvisabile solo in seguito al materiale rilascio della certificazione di cui deve essere data prova, non sussistendo alcun illecito penale nel caso in cui il soggetto che ha effettuato le ritenute non le abbia poi versate al fisco e non abbia rilasciato ai sostituiti la relativa certificazione, ovvero l'abbia rilasciata in ritardo. Secondo questo indirizzo, la **presentazione del mod. 770** può assumere la valenza di un mero indizio dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e dell'effettuazione delle ritenute, in quanto con tale modello il datore di lavoro dichiara di averle appunto effettuate, ma non può costituire elemento di prova dell'avvenuto **rilascio delle certificazioni ai sostituiti prima del termine previsto per presentare la dichiarazione**, "dal momento che tale modello non contiene anche la dichiarazione di avere tempestivamente emesso le certificazioni" (Sez. 3, n. 11335 del 15/10/2014, Pareto, Rv. 262855). Di qui, l'affermazione del principio, affermato nella vigenza della norma anteriormente alla modifica ad opera del d.lgs. n. 158 del 2015, secondo cui la prova dell'elemento costitutivo

rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate, il cui onere incombe all'accusa, non può appunto essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro o dalle dichiarazioni testimoniali aventi ad oggetto tale circostanza (tra le altre, Sez. 3, n. 6203 del 29/10/2014, Rispoli, Rv. 262365; Sez. 3, n. 11335 del 15/10/2014, Pareto, Rv. 262855; Sez. 3, n. 40526 del 08/04/2014, Gagliardi, Rv. 260090). Tale indirizzo ermeneutico è stato ribadito, dalla giurisprudenza di questa Corte, **all'indomani della modifica normativa del 2015** secondo cui si configura il reato di cui all'art. 10 - bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, laddove non si versino "entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti". Ha evidenziato, questa Corte, che se il legislatore ha inserito la dichiarazione annuale di sostituto accanto alla certificazione rilasciata ai sostituiti, ed ha inteso estendere la tipicità del reato anche alle ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della dichiarazione mod. 770 (per i fatti successivi alla sua entrata in vigore), ciò comporta che la precedente formulazione racchiudesse nel proprio perimetro di tipicità soltanto l'omesso versamento di ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, e che richiedesse anche, sotto il profilo probatorio, la necessità di una prova del rilascio della certificazione ai sostituiti. Il criterio logico dell'*argumentum a contrario*, desunto dalla novella che ha esteso la rilevanza normativa all'omesso versamento di ritenute dovute sulla base anche della dichiarazione, infatti, impone di escludere dalla portata applicativa della norma quanto non vi era espressamente compreso in precedenza (tra le altre, sulla scia di Sez. 3, n. 10104 del 07/01/2016, Grazzini, Rv. 266301, Sez. 3, n. 41468 del 30/03/2016, Pappalardo, non massimata; Sez. 3, n. 48302 del 20/09/2016, Donetti, non massimata; Sez. 7, n. 53249 del 23/09/2016, 5 D'Ambrosi, non massimata; Sez. 3, n. 51417 del 29/11/2016, Fontanella, non massimata)».

7.2. Soggetto attivo

7.2.1. I componenti del c.d.A. delle s.r.l.

Sez. 3, Sentenza n. 2741 del 10/10/2017 Cc. (dep. 23/01/2018) Rv. 272028 – 01, est. Aceto: «**I componenti del consiglio di amministrazione di una società a responsabilità limitata rispondono del reato di omesso versamento delle ritenute certificate e/o dichiarate quali destinatari diretti dell'obbligo di versamento e non ai sensi dell'art. 40, comma secondo, cod. pen. quali garanti dell'adempimento altrui**»; in motiv., sul tema della responsabilità del componente del consiglio di amministrazione della società (nel caso di specie) di capitali per l'omesso versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti, certificate e dichiarate dal presidente del consiglio: «§3.1. Innanzitutto deve essere esclusa la fondatezza della tesi difensiva secondo la quale obbligato al versamento delle ritenute è solo colui che le ha certificate e/o dichiarate. Il tenore letterale della fattispecie incriminatrice non legittima tale conclusione posto che la certificazione delle ritenute (ovvero la loro dichiarazione) rileva solo quale fatto che qualifica l'oggetto materiale della condotta omissiva (le ritenute, appunto), non essendo richiesta l'identità

soggettiva tra il sottoscrittore della certificazione/dichiarazione e l'autore dell'omissione. Ciò costituisce, del resto, la inevitabile conseguenza dello scollamento tra il "termine lungo", penalmente rilevante ai sensi dell'art. 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, e quello "ordinario/periodico" (il giorno 16 del mese successivo alla corresponsione della retribuzione) previsto dall'art. 18, d.lgs. n. 241 del 1997. Ne consegue che penalmente responsabile dell'omesso versamento è **il legale rappresentante in carica al momento della scadenza del termine "lungo" previsto dall'art. 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, a prescindere dal fatto che ricoprisse o meno tale carica al momento della presentazione della dichiarazione di sostituto di imposta ovvero della sottoscrizione e del rilascio delle certificazioni ai sostituiti**. Ciò deriva, come esattamente osservato nell'ordinanza impugnata, dalla natura istantanea ed unisussistente del reato di cui all'art. 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, che si consuma alla data di scadenza del cd. "termine lungo" previsto dalla norma, non un momento prima. Come già autorevolmente insegnato da questa Corte, infatti, «fino alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno precedente, il comportamento omissivo del contribuente non è penalmente rilevante, e la condotta criminosa si realizza e consuma solo nell'istante in cui, alla detta scadenza, si registri un'omissione del versamento che (indipendentemente dalle modalità del suo formarsi) superi la soglia minima prevista», ciò perché «la condotta penalmente rilevante non è l'omesso versamento delle ritenute nel termine previsto dalla normativa tributaria, ma il mancato versamento delle ritenute certificate nel maggiore termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta dell'anno precedente» (Sez. U. n. 37425 del 28/03/2013, Favellato). §. 3.2. Deve altresì essere esclusa la fondatezza dell'impostazione difensiva che fa leva sulla inesistenza, a carico dell'amministratore, dell'obbligo indiscriminato di impedire la consumazione del reato da parte dell'altro amministratore che agisca nell'ambito del settore di specifica competenza. Nel caso in esame, infatti, i singoli componenti del consiglio di amministrazione non sono chiamati a rispondere del reato omissivo in conseguenza dell'applicazione dell'art. 40, cpv., cod. pen., e dunque quali garanti dell'adempimento altrui, bensì quali destinatari diretti dell'obbligo di versamento. Trattandosi di società a responsabilità limitata, se, come nel caso di specie, l'ordinaria amministrazione è affidata a più persone disgiuntamente, ciascun amministratore è autonomamente e singolarmente in grado di porre in essere gli atti estintivi delle obbligazioni che impegnano la società (*arg. ex artt. 2475, comma 3, e 2257, cod. civ.*). Il pagamento dell'obbligazione tributaria, peraltro, costituisce atto giuridico che qualunque amministratore può validamente compiere, non trattandosi di atto di gestione in senso stretto. La suddivisione interna di competenze, dunque, oltre a non essere opponibile ai terzi, non limita la capacità del singolo amministratore di compiere atti giuridici estintivi delle obbligazioni, a maggior ragione se - come deducono gli stessi ricorrenti - al presidente del consiglio di amministrazione non era stata conferita alcuna specifica delega tributaria. Il riparto interno di competenze, effettuato nel caso di specie con delibera assembleare, non limita, né esclude il potere di ciascun amministratore, titolare, come già detto, del «potere di firma libera e disgiunta» (così il ricorso), di compiere atti di ordinaria amministrazione di qualsiasi genere, anche, in ipotesi, estranei allo specifico settore tecnico di competenza. La divisione di compiti ha natura esclusivamente organizzativa e interna ma non si traduce in un limite al potere di rappresentanza generale della società (art. 2475-bis, cod. civ.) che spetta a ciascun amministratore in quanto tale. Né

può avere alcuna rilevanza, ai fini della pretesa limitazione della responsabilità omissiva, il fatto che i singoli amministratori/ricorrenti non abbiano mai amministrato la società in modo paritetico e congiunto. Non si tratta di responsabilità oggettiva, come lamentano i ricorrenti, né fondata su un rapporto di causalità omissivo presunto poiché ai fini della integrazione del reato è pur sempre necessario il dolo la cui insussistenza, in questa fase cautelare, oltre a poter esser affermata quando appaia evidente (il che non è), non è comunque motivo di ricorso».

7.2.2. Gli amministratori “subentrati”

Sez. 3, Sentenza n. 46459 del 29/03/2017 Ud. (dep. 10/10/2017) Rv. 271311 – 01, est. Aceto, P.M. Fimiani (Diff.): «*Risponde del reato di omesso versamento delle ritenute certificate, previsto dall'articolo 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, anche l'amministratore subentrato nella legale rappresentanza dell'impresa, che versi in situazione di difficoltà finanziaria, salvo che dimostri di essere incorso, al momento della consumazione del reato, in errore sul fatto (art.47) ovvero che la sua omissione è dovuta a caso fortuito o forza maggiore. (In applicazione del principio la S.C. ha ritenuto che la consapevolezza dell'amministratore "pro tempore" dell'avvenuta distrazione, da parte del suo predecessore, della liquidità necessaria al pagamento del debito tributario, non fosse elemento idoneo ad escludere il dolo della condotta omissiva ma, anzi, rendesse la sua condotta omissiva ancor più consapevole)*»; in motiv.: «Il reato di cui all'art. 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000 è unisussistente e si consuma alla data di scadenza del cd. "termine lungo" previsto dalla norma. Ne consegue che anche l'elemento soggettivo (dolo generico, costituito dalla consapevolezza delle somme da versare e dall'inadempimento volontario) deve sussistere al momento della consumazione del reato. § 3.1. Come autorevolmente insegnato da questa Corte, «fino alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno precedente, il comportamento omissivo del contribuente non è penalmente rilevante, e la condotta criminosa si realizza e consuma solo nell'istante in cui, alla detta scadenza, si registri un'omissione del versamento che (indipendentemente dalle modalità del suo formarsi) superi la soglia minima prevista», ciò perché «la condotta penalmente rilevante non è l'omesso versamento delle ritenute nel termine previsto dalla normativa tributaria, ma il mancato versamento delle ritenute certificate nel maggiore termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta dell'anno precedente (...) La prova del dolo è insita in genere nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituto e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare, nonché i versamenti relativi» (Sez. U. n. 37425 del 28/03/2013, Favellato). § 3.2. La stessa sentenza, nel giustificare il principio che il reato di cui all'art. 10-bis D.lgs. n. 74 del 2000, entrato in vigore il 10 gennaio 2005, è applicabile anche alle omissioni dei versamenti relativi all'anno 2004, ha spiegato che la **regola della cd. ignoranza inevitabile** «può applicarsi al cittadino comune, sfornito di specifiche competenze, allorché egli abbia assolto il dovere di conoscenza con l'ordinaria diligenza attraverso la corretta utilizzazione dei mezzi di informazione, di indagine e di ricerca dei quali disponga (Sez. 1, n. 25912 del 18/12/2003, dep. 2004, Garzanti, Rv. 228235), mentre **non può validamente essere invocata da chi svolge una attività**

rispetto alla quale ha il dovere di informarsi con diligenza sulla normativa esistente (Sez. 5, n. 22205 del 26/02/2008, Ciccone, Rv. 240440) — ed è certamente questo il caso, ricorrente nella specie, del **legale rappresentante di una società di capitali, tenuto alla puntuale conoscenza e osservanza** (anche attraverso la scelta e l'ausilio di collaboratori competenti) **delle normative correlate allo svolgimento dell'attività imprenditoriale** —, né in caso di mero dubbio interpretativo, che comporta comunque l'obbligo di evitare la condotta a rischio di sanzione (Sez. 6, n. 6991 del 25/01/2011, Sirignano, Rv. 249451; Sez. 3, n. 28397 del 16/04/2004, Giordano, Rv. 229060)». §. 3.3. Ne consegue che l'amministratore che subentri nella legale rappresentanza dell'impresa, della quale assume il pieno e consapevole dominio, non può addurre, a giustificazione della materiale insussistenza del reato e/o della sua colpevolezza, la pregressa distrazione, da parte del precedente amministratore, della liquidità necessaria al pagamento del debito tributario, a maggior ragione se (ed anzi proprio perché) la circostanza è a lui già nota. La condotta omissiva oggettivamente sussiste in ogni caso; il dolo può essere escluso solo se il nuovo amministratore dimostri di versare, al momento della consumazione del reato, in errore sul fatto (art. 47), sulla sussistenza cioè degli elementi costitutivi del reato (il pagamento effettivo delle retribuzioni, le ritenute effettuate, il rilascio delle certificazioni) ovvero che l'omissione è dovuta a caso fortuito o a forza maggiore. Tutte circostanze - queste ultime - mai dedotte».

Sez. 3, 34475/2020, est. Reynaud, in motiv.: «§. 1.1. In diritto va precisato che del reato di omesso versamento dell'IVA previsto dall'art. 10-ter d.lgs. 74 del 2000 - così come di quello di **omesso versamento delle ritenute certificate previsto dal precedente art. 10-bis** - commesso in favore di una società risponde, sussistendo il dolo generico richiesto dalla fattispecie incriminatrice e salvo che sia configurabile una causa di non punibilità, **l'amministratore in carica al momento della scadenza del termine previsto per l'adempimento** (cfr., ex multis, Sez. 3, n. 46459 del 29/03/2017, Olivetto, Rv. 271311; Sez. 3, n. 14432 del 19/09/2013, dep. 2014, Carminati, Rv. 258689), anche se persona diversa da chi ebbe a presentare la relativa dichiarazione (cfr. Sez. 3, n. 34927 del 24/06/2015, Alfieri, Rv. 264882; Sez. 3, n. 38687 del 04/06/2014, Decataldo, Rv. 260390; Sez. 3, n. 3636 del 09/10/2013, dep. 2014, Stocco, Rv. 259092). Il precetto penale, infatti, è diretto a chi ha il potere-dovere di adempiere l'obbligo fiscale penalmente sanzionato e, nelle società - salvo che sia diversamente disposto dallo statuto - tale incombenza spetta a chi ricopre la carica di amministratore. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, peraltro, di consimili reati omissivi l'amministratore di una società risponde **anche se si tratti di mero prestanome** di altri soggetti che abbiano agito quali amministratori di fatto, in quanto l'accettazione della carica attribuisce allo stesso doveri di vigilanza e controllo sulla corretta gestione degli affari sociali, il cui mancato rispetto comporta responsabilità a titolo di dolo generico, nell'ipotesi di accertata consapevolezza che dalla condotta omissiva possano scaturire gli eventi tipici del reato, ovvero a titolo di dolo eventuale in caso di semplice accettazione del rischio che questi si verificano (cfr., con riguardo all'analogo reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali: Sez. 3, n. 7770 del 05/12/2013, dep. 2014, Todesco, Rv. 258850; Sez. 3, n. 14432 del 19/09/2013, dep. 2014, Carminati, Rv. 258689; Sez. 3, n. 22919 del 06/04/2006, Furini, Rv. 234474). Analogo - e, anzi, ancor più stringente - principio va affermato nel caso in cui gli amministratori di diritto siano più d'uno, essendo in tal caso tutti egualmente destinatari del precetto

penale e non essendovi quindi dubbio che trattisi sempre e comunque di responsabilità per reato omissivo proprio, e non già di responsabilità per fatto altrui ex art. 40 cpv. cod. pen., ovvero di responsabilità ex art. 110 cod. pen. per concorso nell'altrui reato proprio».

7.3. Elemento oggettivo

7.3.1. Gli elementi costitutivi nella formulazione anteriore al d.lgs. n. 158/2015

Sez. 3, Sentenza n. 25987 del 13/07/2020 Ud. (dep. 15/09/2020) Rv. 279743 – 01, est. Gentili, P.M. Filippi (Diff): «*In tema di omesso versamento di ritenute certificate, di cui all'art. 10-bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per integrare il "rilascio" ai sostituiti delle **certificazioni** attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro quale sostituto di imposta non si richiede soltanto la formazione, ancorché perfezionata attraverso la loro **sottoscrizione**, delle certificazioni in esame, ma è necessaria l'avvenuta **esternazione** di queste ultime rispetto alla sfera del loro redattore e la loro materiale **consegna** ai rispettivi destinatari o, quanto meno, a taluno di essi. (Fattispecie alla quale la Corte ha ritenuto applicabile, "ratione temporis", la disciplina dettata dall'art. 10-bis cit. nel testo anteriore alla modifica apportata dall'art. 7, comma 1, lett. b), d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158)*»; in motiv.: «nel senso della **irrelevanza penale**, sino alla citata modificazione della disposizione precettiva, **della semplice attività di omissione del versamento delle imposte dovute sulla base della dichiarazione presentata dal sostituto di imposta**, si veda, infatti, la prevalente giurisprudenza di questa Corte (che ha, appunto, determinato il legislatore a dare corso alla novella introdotta con il d.lgs. n. 158 del 2015), in base alla quale il delitto di omesso versamento di ritenute certificate presenta(va) una **componente omissiva**, rappresentata dal **mancato versamento nel termine delle ritenute effettuate**, ed una **precedente componente commissiva**, consistente, a sua volta, in **due distinte condotte, costituite dal versamento della retribuzione con l'effettuazione delle ritenute e dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni prima dello spirare del termine previsto per la presentazione della dichiarazione quale sostituto d'imposta** (cfr.: Corte di cassazione, Sezione III penale, 1 ottobre 2014, n. 40526), con la significativa precisazione che, essendo il rilascio delle certificazioni ai sostituiti di imposta un elemento costitutivo del reato, esso non poteva essere surrogato sotto il profilo probatorio o comunque dimostrato in sede giudiziale dall'avvenuta presentazione da parte del sostituto del modello 770 (Corte di cassazione, Sezione III penale, 13 marzo 2015, n. 10475). Sul punto, a chiarire ogni possibile ulteriore perplessità in ordine alla struttura del reato, con riferimento alla sua formulazione anteriore alla novella di cui al d.lgs. n. 158 del 2015, sono, poi, intervenute le **Sezioni unite di questa Corte**, precisando che in tema di omesso versamento di ritenute certificate, alla luce della modifica apportata dall'art. 7 del d.lgs. n. 158 del 2015, all'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, che ha esteso l'ambito di operatività della norma alle ipotesi di omesso versamento di ritenute semplicemente dovute sulla base della dichiarazione proveniente dal datore di lavoro (si tratta del modello 770), deve ritenersi che **per i fatti pregressi la prova dell'elemento costitutivo del reato**, consistente per quanto ora interessa nell'avvenuto rilascio ai sostituiti di

imposta della relativa certificazione emessa dal sostituto, **non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione di cui al modello 770, essendo necessario dimostrare l'avvenuto rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro quale sostituto di imposta** (Corte di cassazione, Sezioni unite penali, 3 marzo 2017, n. 10509). Nella motivazione della sentenza è stato, in particolare osservato che l'estensione del reato, operata dalla novella, anche alle ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della sola dichiarazione di cui al modello 770 va interpretata, a contrario, come dimostrazione che la precedente formulazione del citato art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000 non soltanto racchiudesse nel proprio parametro di tipicità solo l'omesso versamento di ritenute risultanti dalla predetta certificazione, ma richiedesse anche, sotto il profilo probatorio, la necessità di una prova del suo rilascio ai sostituiti».

7.3.2. Regole probatorie relative alla soglia quale elemento costitutivo del reato

Sez. 3, Sentenza n. 13610 del 14/02/2019 Ud. (dep. 28/03/2019) Rv. 275901 – 02, est. Scarcella: *«in tema di delitto di omesso versamento di ritenute certificate, al fine di verificare se il reato è configurabile, **non è sufficiente la sola verifica "a campione" delle certificazioni rilasciate ai sostituiti, in modo da pervenire ad una valutazione presuntiva dell'entità dell'inadempimento, ma è necessario che la verifica investa complessivamente tutte le certificazioni onde accertare se l'omesso versamento superi la soglia di punibilità prevista dalla norma incriminatrice**»; in motiv.*« come è noto, a seguito delle modifiche legislative introdotte dal D. Lgs. n. 158 del 2015, volte a perseguire penalmente solamente i fatti economicamente rilevanti, il reato è punibile solamente se l'ammontare delle ritenute non versate supera i 150.000€ per periodo d'imposta. Tale **soglia, in particolare, contribuendo a definire il disvalore del fatto e a operare una funzione selettiva dei comportamenti penalmente rilevanti, deve essere considerata un elemento costitutivo del reato.** [...]. Ad integrare il delitto — *ratione temporis* vigente - di omesso versamento di ritenute certificate, dunque, non è sufficiente la sola verifica "a campione" delle certificazioni rilasciate ai sostituiti, ma è necessario, proprio per la presenza di una soglia di punibilità, che la **verifica investa complessivamente tutte le certificazioni**, al fine di verificare se l'ammontare complessivo delle ritenute il cui versamento è stato omesso superi, nell'annualità di imposta di riferimento, il limite legale determinato dal legislatore con funzione selettiva dei comportamenti penalmente rilevanti, in difetto conseguendone la insussistenza del fatto, che non è nemmeno punibile a titolo di tentativo, poiché, avuto riguardo alla condotta omissiva penalmente rilevante o è scaduto il termine stabilito dalla legge, di modo che il reato è già consumato, oppure il predetto termine non è ancora decorso, ed allora il soggetto obbligato può ancora adempiere».

Sez. U, Sentenza n. 24782 del 22/03/2018 Ud. (dep. 01/06/2018) Rv. 272801 – 01, est. Andreatta : *«In tema di omesso versamento di ritenute certificate, alla luce della modifica apportata dall'art. 7, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, all'art. 10-bis, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che ha esteso l'ambito di operatività della norma alle ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della dichiarazione proveniente dal datore di lavoro (c.d. mod. 770), deve ritenersi che,*

per i **fatti pregressi**, ai fini della **prova del rilascio** al sostituto delle certificazioni attestanti le ritenute operate, **non è sufficiente la sola acquisizione della dichiarazione mod. 770**»; in motiv.: «Tanto premesso, la questione portata al vaglio delle Sezioni Unite - per vero la stessa questione era stata rimessa nel 2015, ma, in ragione della sopravvenuta estinzione del reato, la Corte, con la sentenza n. 19755 del 24/09/2015 (dep. 2016), Mondello, non è potuta entrare nel merito - affonda le sue radici nel **contrasto** (che, come si dirà in seguito, è in realtà contrasto non già in ordine all'esegesi della norma bensì, piuttosto, sulle conseguenze, sotto il profilo probatorio, della caratterizzazione normativa delle ritenute, il cui versamento venga omesso, come necessariamente risultanti dalla certificazione rilasciata) che si è formato in seno alla Terza Sezione penale, nella vigenza della formulazione dell'art. 10-bis cit. anteriore alla modifica del 2015, **quanto in particolare alla sufficienza della dichiarazione mod. 770 del sostituto a dimostrare l'avvenuto rilascio ai sostituiti delle certificazioni**; e ciò a fronte della necessità di considerare tale rilascio, sulla base della formulazione della norma, se non quale elemento costitutivo del reato, quanto meno di suo presupposto. § 3.1. Un **primo orientamento** è stato originato dalla pronuncia di Sez. 3, n.1443 del 15/11/2012 (dep.2013), Salmistrano, Rv. 254152: nell'affermare che nel reato di omesso versamento di ritenute certificate, la prova delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro, quale sostituto d'imposta, sulle retribuzioni effettivamente corrisposte ai sostituiti, può essere fornita dal pubblico ministero mediante documenti, testimoni o indizi, la sentenza riconosce espressamente come sufficiente a tal fine la allegazione dei mod. 770 provenienti dal datore di lavoro. Dopo avere premesso che l'art. 10-bis, pur costituendo «una nuova fattispecie criminosa introdotta o reintrodotta dalla novella citata senza alcuna continuità normativa con le disposizioni previgenti», opera sullo stesso piano della norma abrogata, seguendo una ratio consistente nell' «impedire, attraverso la sanzione penale, che il datore di lavoro ometta di versare le somme trattenute, quale sostituto di imposta, sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori», la pronuncia sottolinea come la norma, mediante il riferimento alle "certificazioni rilasciate ai sostituiti" in luogo della più generica formula che si rinveniva nell'articolo 2 del dl. 10 luglio 1982 n. 429, convertito in l. 7 agosto 1982 n. 516 ("le ritenute effettivamente operate, a titolo di acconto o di imposta, sulle somme pagate") abbia inteso esplicitare in modo assolutamente chiaro che la sanzione penale trova applicazione soltanto sulle ritenute effettivamente operate sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti; non vi sarebbe dunque ragione «per ritenere che la prova del rilascio quale elemento costitutivo del reato debba ricavarsi solo dalle "certificazioni" senza possibilità di ricorrere ad "equipollenti" potendo l'onere probatorio essere assolto dal pubblico ministero «mediante il ricorso a prove documentali o testimoniali oppure attraverso la prova indiziaria». Di qui, dunque, l'idoneità a tal fine anche del modello 770 posto che da esso emerge la prova delle ritenute operate e che tali ritenute «devono ritenersi per ciò stesso certificate, dal momento che non avrebbe senso dichiarare quello che non è stato corrisposto e, perciò stesso, certificato». Tale indirizzo risulta successivamente seguito, tra le altre, da Sez. 3, n. 33187 del 12/06/2013, Buzi, Rv. 256429; Sez. 3, n. 20778, del 06/03/2014, Leucci, Rv. 259182; Sez. 3, n. 19454 del 27/03/2014, Onofrio, Rv. 260376, ove i concetti già enucleati dalla pronuncia Salmistrano vengono ripresi e ribaditi pur nella qualificazione del rilascio delle certificazioni talora come elemento costitutivo del reato (in tal senso Sez. 3, n. 33187 del 12/06/2013, Buzi, cit., e Sez. 3, n. 19454 del 27/03/2014, Onofrio, cit.) e

talaltra quale presupposto del reato stesso (in tal senso Sez. 3, n. 20778, del 06/03/2014, Leucci, cit.). La differente valutazione giuridica dell'elemento in oggetto, affidata da tutte le pronunce richiamate ad una mera enunciazione definitoria a ben vedere non supportata dalla manifestazione delle specifiche ragioni determinanti la scelta in un senso oppure nell'altro, non appare infatti rilevare quanto all'esigenza, riconosciuta da tutte le pronunce, che dell'elemento in questione sia comunque necessaria la dimostrazione in giudizio; è la pronuncia Leucci in particolare a chiarire che, pur dovendo il rilascio delle certificazioni essere individuato quale presupposto del reato (la fattispecie penalmente rilevante sarebbe integrata dalla sola condotta omissiva che si realizza con il mancato versamento entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti), il rilascio della certificazione è comunque necessario per integrare il reato de quo. Va anzi constatato che le stesse Sezioni Unite, intervenute sul punto dell'affermata applicabilità della norma, entrata in vigore in data 1° gennaio 2005, anche alle omissioni dei versamenti relativi all'anno 2004, e richiamate dalla sentenza Leucci (S.U., n. 37425 del 28/03/2013, Favellato, Rv. 255760), pur qualificando il reato come "omissivo proprio", non appaiono sottrarsi ad una sostanziale linea di incertezza proprio con riguardo alla qualificazione dell'elemento in questione, definito, dapprima, come "presupposto" del reato (analogamente alla erogazione delle somme al sostituto) e, poco dopo, come "elemento costitutivo", significativamente richiesto per il solo illecito penale e non anche per l'illecito amministrativo e dunque idoneo a rappresentare, insieme alle diverse scadenze temporali previste per il versamento, la linea di demarcazione tra l'uno e l'altro tipo. In ogni caso, anche le sentenze appena sopra richiamate appaiono "sposare" le impostazioni adottate in via generale dalla sentenza Salmistrano, puntualizzandosi, quanto al modello 770, che nello stesso sono «comunicati in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati fiscali relativi alle ritenute operate nell'anno precedente nonché gli altri dati contributivi ed assicurativi richiesti, tra cui i dati relativi alle certificazioni rilasciate ai soggetti cui sono stati corrisposti in tale anno redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati o indennità di fine rapporto» (vedi, testualmente, sul punto, sempre la sentenza Leucci). § 3.2. Un **secondo orientamento**, che ha ben presto assunto, nella giurisprudenza della Corte, le dimensioni di indirizzo **largamente maggioritario**, è stato inaugurato da Sez. 3, n. 40256 del 08/04/2014, Gagliardi, Rv. 259198. Dopo avere premesso che anche secondo l'interpretazione fatta propria dalle Sezioni Unite e dalla prevalente dottrina l'elemento specializzante che determina il configurarsi della natura delittuosa della fattispecie è costituito dal rilascio della certificazione al sostituto e che quindi la norma penale non può trovare applicazione, non solo nei casi in cui il sostituto non abbia operato le ritenute, ma anche nei casi in cui non abbia rilasciato la certificazione o la abbia rilasciata in un momento successivo alla scadenza del termine per effettuare il versamento, si afferma che «gli elementi costitutivi della fattispecie, necessari per attribuire rilevanza penale alla fattispecie sono costituiti dalle parti di condotta attiva comprendenti sia l'effettuazione della ritenuta e sia la successiva emissione della certificazione». Si aggiunge che «trattandosi (...) di elementi costitutivi del reato (ma le conseguenze non cambierebbero anche se si volesse parlare di presupposti del reato) per ritenere sussistente il delitto è necessario che l'accusa fornisca la prova di tali elementi e, in particolare (...) che il sostituto abbia rilasciato ai sostituiti la certificazione (o le certificazioni) da cui risultino le ritenute il cui

versamento è stato poi omesso», dovendo, peraltro, detta prova non essere necessariamente data dalla produzione delle certificazioni stesse, ma potendo consistere anche in altre prove documentali ovvero anche orali. Tra di esse, tuttavia, si aggiunge, non può essere ricompresa la sola dichiarazione modello 770: da un lato perché la stessa non contiene la dichiarazione di avere tempestivamente emesso le certificazioni ma solo di avere erogato le retribuzioni ed effettuato le ritenute, e dall'altro perché, tra dichiarazione modello 770 e certificazione rilasciata ai sostituiti, disciplinati da fonti distinte, rispondenti a finalità non coincidenti e che non devono essere consegnati o presentati contestualmente, vi sono differenze sostanziali tali da non consentire di ritenere, automaticamente, che l'uno non possa risultare indipendente dall'altro. Di qui, dunque, le diverse conclusioni rispetto al primo indirizzo ricordato. Gli assunti della pronuncia Gagliardi sono stati successivamente ribaditi da numerose pronunce, tutte nel senso, per le medesime ragioni, della inidoneità della sola dichiarazione modello 770 a provare l'avvenuto rilascio delle certificazioni (Sez. 3, n. 10475/15 del 9/10/2014, Calderone, Rv. 263007; Sez. 3, n. 11335/15 del 15/10/2014, Pareto, Rv. 262855; Sez. 3, n. 6203 del 29/10/2014, Rispoli, Rv. 262365; Sez. 3, n. 37075/15 del 19/12/2014, Ravelli; Sez. 3, n. 5736 del 21/01/2015, Patti; Sez. 3, n. 10104 del 7/1/2016, Grazzini, Rv. 266301; Sez. 3, n. 7884 del 4/2/2016, Bombelli; Sez. 3, n. 41468 del 30/03/2016, Pappalardo; Sez. 3, n. 48591 del 26/4/2016, Pellicani, Rv. 268492; Sez. 3, n. 48302 del 20/09/2016, Donetti; Sez. 7, n. 53249 del 23/09/2016; D'Ambrosi; Sez. 3, n. 51417 del 29/11/2016, Fontanella; Sez. 3, n. 10509/17 del 16/12/2016, Pisu, Rv. 269141; Sez. 3, n. 57104 del 12/4/2017, Polinari; Sez. 3, n. 30139 del 15/6/2017, Fregolent, Rv. 270464; Sez. 3, n. 36057 del 11/7/2017, Cerere; Sez. 3 n. 1439/18 del 12/7/2017, Sesana; Sez. 3, n. 46390 del 9/10/2017, Gambardella; Sez. 3, n. 2393 del 22/1/2018, Vecchierelli). Va anche qui precisato che, in tale ambito, appare essersi riproposta (senza che ciò, come già detto, abbia potuto comportare una differente conclusione quanto, comunque, alla necessità di prova dell'elemento) la divergenza circa la qualificazione da dare al rilascio delle certificazioni, se cioè, di presupposto del reato (in tal senso, solo Sez.3, n. 7884 del 2016, Bombelli cit.) ovvero di elemento costitutivo dello stesso (in tal senso, Sez.3, n. 1439 del 2017, Sesana, cit.; Sez. 3, n. 10475 del 2015, Calderone, cit.; Sez. 3, n. 10509 del 2017, Pisu, cit.; Sez.3, n. 11335 del 2015, Pareto, cit.; Sez. 3, n. 30139 del 2017, Fregolent, cit. ; Sez. 3, n. 57104 del 2017, Polinari, cit.; Sez. 3, n. 36057 del 2017, Cerere, cit.). In seno a tale indirizzo, peraltro, una particolare attenzione va assegnata a quelle pronunce che, a cominciare, cronologicamente, da Sez. 3, n. 10104 del 7/1/2016, Grazzini, Rv. 266301, sono giunte a confermare gli approdi ermeneutici della sentenza Gagliardi anche tenendo conto delle modifiche operate dal d.lgs. n. 158 del 2015. Infatti, dopo avere escluso che alla novella operata, là dove la stessa ha posto, come visto in principio, accanto alle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, anche le ritenute dovute sulla base della dichiarazione di interpretazione autentica, possa assegnarsi, in ragione dell'esigenza di dipanare il contrasto creatosi, natura di norma di interpretazione autentica a fronte della problematica coesistenza di disposizioni di tal fatta con la necessità di rispettare il principio di irretroattività proprio delle norme incriminatrici, la sentenza ha colto la incidenza "interpretativa" della nuova disposizione: se il legislatore, si è affermato, ha inteso estendere la tipicità del reato anche alle ipotesi di omesso versamento delle ritenute dovute sulla base della dichiarazione modello 770, deve ritenersi che non soltanto la precedente formulazione racchiudesse nel

proprio perimetro di tipicità soltanto l'omesso versamento di ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti, ma richiedesse, sotto il profilo probatorio, la necessità di una prova del rilascio delle certificazioni ai sostituiti. Di qui, dunque, l'ulteriore conferma dell'indirizzo negativo quanto alla idoneità probatoria del solo modello 770. Tali assunti sono stati seguiti anche da Sez.3, n. 48591 del 2016, Pellicani, cit.; Sez. 3, n. 48302 del 2016, Donetti, cit.; Sez. 7, n. 53249 del 2016, D'Ambrosi, cit.; Sez. 3, n. 51417 del 2016, Fontanella, cit.; Sez. 3, n. 10509 del 2017, Pisu, cit.; Sez. 3, n. 57104 del 12/4/2017, Polinari, cit.; Sez. 3, n. 30139 del 2017, Fregolent, cit.; Sez. 3, n. 36057 del 2017, Cerere, cit.; Sez. 3 n. 1439 del 2018, Sesana, cit.; Sez. 3, n. 46390 del 2017, Gambardella, cit.; Sez. 3, n. 2393 del 2018, Vecchierelli, cit.). In particolare, Sez. 3, n. 10509 del 2017, Pisu, cit., ha specificato, quanto alla nuova norma, che la natura innovativa e non meramente interpretativa della stessa non può essere posta in discussione per il solo fatto che, nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 158 del 2015, si sia affermato che la modifica ha "chiarito" la portata del precedente modello legale della fattispecie incriminatrice a fronte comunque dell'oggettivo precipitato della norma. §. 4. Queste Sezioni Unite ritengono che, con riferimento alla normativa previgente alla modifica intervenuta nell'anno 2015 (il reato contestato all'imputato è stato commesso nell'anno 2011, sì che la nuova formulazione, di chiaro stampo innovativo per come si dirà oltre, non può in alcun modo retroagire), debba essere **condiviso l'indirizzo, maggioritario, che esclude la idoneità del solo modello 770** (di dichiarazione delle erogazioni effettuate e delle ritenute operate), a provare l'elemento, da considerare presupposto del reato, del rilascio delle certificazioni. §. 4.1. Deve anzitutto premettersi come non possa porsi in dubbio la circostanza che il legislatore del 2004, nel reintrodurre (secondo il percorso illustrato sopra) l'illecito penale di omesso versamento delle ritenute, già previsto, anteriormente, dalla I. n. 516 del 1982 e successivamente abrogato dal d.lgs. n. 74 del 2000, abbia condizionato testualmente l'illecito alle sole ritenute, il cui omesso versamento viene sanzionato, "risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti"; in altri termini, solo le ritenute che risultino, ovvero siano attestate, dalle certificazioni predette sono quelle idonee ad attingere il grado di disvalore penale considerato dal legislatore. Né un tale dato, la cui evidenza è tale che nessuna delle pronunce di questa Corte che si sono occupate del tema al vaglio di queste Sezioni Unite, sia se riconducibili al primo sia se riconducibile al secondo degli indirizzi illustrati, ha mai potuto affermare il contrario, appare revocabile in dubbio sulla base di pur plausibili considerazioni di carattere sistematico: la eventuale irrazionalità della scelta di assoggettare a sanzione penale, diversamente dalla originaria impostazione della I. n. 516 del 1982, il mancato versamento delle ritenute solo se accompagnato dal rilascio delle relative certificazioni (sì che una condotta altrimenti penalmente irrilevante verrebbe ad assumere significato penalistico solo là dove ad essa si accosti un comportamento costituente adempimento di un dovere, finalizzato a garantire al sostituito il diritto a detrarre la ritenuta subita, evitando così il prodursi di una doppia imposizione) non potrebbe certo offuscare il chiaro significato della norma, insuscettibile, per il rispetto dovuto al principio di legalità, di interpretazioni in definitiva abrogatrici della locuzione qui in esame. Ed anche restando sul piano di una interpretazione di ordine logico-critico, non potrebbe sottacersi il significato di un elemento (quello, appunto, del rilascio delle certificazioni) che, come a suo tempo già evidenziato da Sez. Un. Favellato, appare svolgere in realtà la funzione di differenziare l'illecito penale dal mero illecito amministrativo : una funzione, dunque, di carattere selettivo, che, sia

pure comportando il sacrificio della realtà materiale al fine di privilegiare solo quella "contabilizzata" o "certificata", appare, tutt'altro che incomprensibile, ove si rifletta sulla necessità, alla luce del principio del *ne bis in idem* e della sua portata sempre più cogente, di una precisa demarcazione, a partire soprattutto dal momento della legiferazione, tra il "fatto" intrinsecamente penale (a prescindere dalle denominazioni coniate dal legislatore) e quello solo amministrativo. Del resto, non è secondario considerare, sempre nell'ambito di una razionale differenziazione dei due campi, la maggiore gravità di una condotta destinata ad incidere, proprio perché accompagnata dal rilascio delle certificazioni, sullo stesso rapporto fiduciario con il sostituito. §. 4.2. Ne deriva dunque che, ai fini della consumazione del reato in oggetto, occorre il rilascio delle certificazioni, sia che lo stesso venga configurato come elemento costitutivo del reato (come è dato rinvenire nella gran parte delle decisioni sopra segnalate), sia invece che lo stesso venga configurato quale presupposto di esso (come una parte minoritaria della giurisprudenza mostra di ritenere). Entrambi gli indirizzi segnalati, come già visto, significativamente non uniformi al loro interno proprio su questo punto, convergono su tale postulato, in definitiva implicitamente fatto proprio anche dalle già rammentate Sezioni Unite Favellato che, sia pure restando, come visto, ondivaghe sulla esatta qualificazione di tale elemento, hanno però implicitamente considerato necessario, ai fini della consumazione del reato, il rilascio delle certificazioni. Così come entrambi gli indirizzi appaiono convenire sul fatto (o comunque appaiono implicitamente muovere dallo stesso, non essendovi affermazioni di segno contrario) che, ai fini di provare il rilascio delle certificazioni, non è necessaria l'acquisizione materiale delle certificazioni stesse, perché ben possono supplire prove documentali anche di altro genere o prove orali (tra cui in primis le dichiarazioni rese dal sostituito), conclusione, questa, del tutto corretta e logicamente discendente, evidentemente, dal principio di atipicità delle prove penali insito nel disposto di cui all'art. 189 cod. proc. pen., dovendo, dunque, anche qui ribadirsi l'incompatibilità, con l'assetto processuale penale, di un sistema di prove tipiche o legali. Né appare infine in discussione il fatto che l'onere di tale prova incomba, ancora una volta non essendo determinante sul punto la classificazione formale dell'elemento in oggetto quale elemento costitutivo o, piuttosto, quale presupposto del reato, sul pubblico ministero giacché, riprendendo le parole della già citata sentenza Leucci, «incombe appunto al pubblico ministero di provare i fatti costitutivi dell'addebito contestato, tra cui, per quanto qui interessa, il rilascio delle certificazioni» e incombendo invece all'imputato «provare i fatti (estintivi o modificativi) che paralizzino la "pretesa punitiva"». § 4.3. In definitiva, dunque, **il contrasto verte, in realtà, su null'altro che su una valutazione di carattere probatorio**. Semplificando, si potrebbe affermare che **l'unico vero sostanziale effetto differentemente conseguente ai due orientamenti sarebbe quello di esonerare o meno il pubblico ministero dall'onere di ricercare, al fine del raggiungimento della prova richiesta sul punto già sottolineato, elementi ulteriori e diversi** (orali, come ad esempio le dichiarazioni dei sostituiti, o documentali) **rispetto alla sola dichiarazione modello 770** (nel panorama giurisprudenziale già complessivamente richiamato solo Sez. 3, n. 37075 del 2015, Ravelli, cit., sostiene, con affermazione che parrebbe presentare margini di equivocità rispetto al principio di atipicità delle prove penali, che il giudice deve fornire anche «risposte precise e concrete sulle ragioni per le quali non ha percorso la strada diretta dell'acquisizione dei certificati stessi privilegiando una prova pur sempre indiretta del reato ma a rischio di derive analogico sostanzialistiche»). **Ed il**

pubblico ministero, vale ribadire, non è comunque esonerato da tale prova per il fatto che l'imputato non abbia allegato circostanze ed elementi in senso contrario, non essendo, nell'ordinamento processuale penale, previsto un onere probatorio a carico dell'imputato modellato sui principi propri del processo civile (Sez. 5, n. 32937 del 19/05/2014, Stanciu, Rv. 261657). Infatti, sia norme sovraordinate di carattere generale internazionali (specificamente l'art. 6.2. della Convenzione Edu e l'art. 14 n.2 del Patto internazionale sui diritti civili e politici, entrambe espressamente indicanti la necessità che la colpevolezza dell'accusato sia provata secondo legge) e interne (art. 25 Cost. in ordine alla presunzione di non colpevolezza sino alla condanna definitiva), sia norme processuali (specificamente l'art. 533 cod. proc. pen. ove si stabilisce che il giudice pronuncia sentenza di condanna solo là dove l'imputato risulta colpevole del reato contestatogli al di là di ogni ragionevole dubbio) appaiono indicative della fissazione in senso "sostanziale", a carico di chi sostenga la tesi di accusa nel processo penale, di un preciso onere di prova (in tale ultimo senso, Sez. 3, n. 2393 del 2018, Vecchierelli, cit.). §. 5. Escluso, dunque, che il contrasto segnalato riguardi l'esegesi della norma, in particolare con riguardo all'elemento oggettivo del reato contemplato, ciò su cui gli indirizzi già illustrati divergono viene, in definitiva, ad essere rappresentato dalla possibilità o meno di includere di per sé solo, tra gli elementi indicativi dell'avvenuto rilascio della certificazione unica attestante le ritenute effettuate, il "documento" rappresentato dal mod. 770 (dichiarazione del sostituto d'imposta). Appare allora significativo un primo dato oggettivo: il quadro ST del modello 770 non appare, come ben posto in risalto dall'indirizzo maggioritario, recare alcuna specifica 13 indicazione in ordine al rilascio delle certificazioni avendo invece ad oggetto, per quanto qui interessa, unicamente i dati dell'"importo versato" e delle "ritenute operate". Né alcun valore probatorio potrebbe evidentemente connettersi alle istruzioni per la compilazione del modello 770 semplificato là dove si prescrive che «detto modello contiene i dati relativi alle certificazioni rilasciate ai soggetti cui sono stati corrisposti (...) i redditi di lavoro dipendente» (dizione questa, testualmente ripresa da Sez. 3, n. 20778 del 2014, Leucci, cit. al fine di giungere alla soluzione già vista sopra), essendo chiara in tale dizione la volontà di riferirsi non già al fatto del rilascio, ma a quello della necessità di indicazione, in dichiarazione, delle medesime ritenute di cui alla certificazione unica, ove rilasciata. Ed infatti, proprio per superare un tale impasse, l'indirizzo più risalente è ricorso sostanzialmente ad un ragionamento di carattere presuntivo, essendosi affermato che «non avrebbe senso dichiarare quello che non è stato corrisposto e perciò stesso certificato» (testualmente, Sez. 3, n. 20778 del 2014, Leucci, cit.). Sennonché, intesa tale affermazione come volta ad affermare che, secondo l'*id quod plerumque accidit*, ciò che si dichiarerebbe nel mod. 770 sarebbe allo stesso tempo anche ciò che si certifica (il riferimento alla "corresponsione" deve ritenersi improprio perché ciò di cui si tratta non sono gli emolumenti ma le ritenute, che non si corrispondono ma si effettuano), ed equiparati dunque l'indicazione nel modello 770 alla attestazione nelle certificazioni, resta tuttavia, anche in tale assioma, ancora una volta "scoperto", e non colmabile dal punto di vista logico, il dato del rilascio. Correttamente, pertanto, la sentenza Sez. 3, n. 40256 del 2014, Gagliardi, cit. ha potuto affermare che «se davvero la presentazione della dichiarazione di sostituto presupponesse, secondo il criterio dell' *id quod plerumque accidit*, sempre e comunque la formazione e consegna dei certificati ai sostituiti, il legislatore ne avrebbe certamente tenuto conto ed avrebbe, con notevole semplificazione probatoria, punito unicamente il mancato versamento

delle ritenute riportate nella dichiarazione modello 770. Se ciò non ha fatto, ed ha anzi modificato la precedente normativa (che richiedeva soltanto l'omesso versamento delle ritenute), è proprio perché il legislatore era ben consapevole delle differenze strutturali e della radicale autonomia dei due distinti documenti, sicché non era possibile desumere automaticamente dall'esistenza dell'uno la sussistenza dell'altro». Anche la questione della natura da attribuire al modello 770, se cioè avente valore di confessione stragiudiziale, come parrebbe adombrato da Sez. 3, n. 10104 del 2016, Grazzini, cit., ma escluso da Sez. 3, n. 11335 del 2015, Pareto, cit., e da Sez. 3, n. 2393 del 2018, Vecchierelli, cit. (nel senso della dichiarazione fiscale quale «mera esternazione di scienza», Sez. U. Civ. n. 13378 del 07/06/2016, Vetro Associati S.r.l. contro Ministero delle Finanze, Rv. 640206) appare fundamentalmente irrilevante proprio perché il modello non contiene alcun riferimento al rilascio delle certificazioni sì che da esso potrebbe dunque eventualmente dedursi la "confessione" di avere operato le ritenute ma non certo quella di avere rilasciato le relative certificazioni. Infine, anche il riferimento al modello DM 10 di versamento dei contributi previdenziali attestante le retribuzioni corrisposte ai dipendenti e l'ammontare degli obblighi contributivi (la cui accertata presentazione da parte del datore di lavoro è valutabile, in assenza di elementi di segno contrario, secondo questa Corte, come prova della effettiva corresponsione degli emolumenti ai lavoratori: tra le altre, Sez. 3, n. 21619 del 14/04/2015, Moro, Rv. 263665) appare impropriamente evocato ove si tenga conto della diversità di contenuto della prova necessaria (corresponsione degli emolumenti da un lato, appunto, e rilascio delle certificazioni dall'altro). Di qui, dunque, la condivisibilità della conclusione secondo cui le indicazioni contenute nel modello 770 non sono da sole idonee a provare il fatto del rilascio delle certificazioni, essendo indizio che, se può essere sufficiente in sede cautelare reale a fronte del differente standard dimostrativo richiesto (Sez. 3, n. 46390 del 2017, Gambardella, cit., e Sez. 3, n. 48591 del 2016, Pellicani, cit.), non lo è però in giudizio a fronte del canone, ad esso riferito, dell'accertamento al di là di ogni ragionevole dubbio cristallizzato dall'art. 533 cod. proc. pen.; e ciò, va sottolineato, a prescindere, come già affermato in talune delle pronunce sopra richiamate, dalla attribuibilità, alla circostanza del rilascio delle certificazioni, della veste di presupposto del reato ovvero di elemento costitutivo dello stesso. Sul punto deve essere anzitutto chiarito, sul piano generale, come una formale distinzione tra "presupposti del reato" ed "elementi costitutivi" dello stesso sia impropriamente posta: si è correttamente puntualizzato in dottrina come i presupposti del reato, tra i quali vengono annoverati, tra gli altri, il soggetto attivo e passivo, la condotta e l'oggetto materiale, altro non siano, logicamente, che quegli stessi requisiti necessari per la qualificazione del fatto come illecito penale ovvero, in altri termini, gli stessi elementi costitutivi, sì che nessuno spazio di reale differenziazione tra i due concetti potrebbe evidentemente sussistere. Dovrebbe allora più correttamente parlarsi di "presupposti della condotta", da intendersi, atteso anche il significato lessicale della locuzione ("ciò che si pone come precedente ad altro e come sua condizione"), come circostanze, di fatto o di diritto, preesistenti alla realizzazione di essa (in relazione al criterio di anteriorità cronologica necessariamente discendente dal già indicato significato letterale del sostantivo) e necessarie per attribuire un "significato criminoso" alla condotta stessa; ma anche in tal caso, va subito detto, e proprio perché anche tali circostanze sarebbero comunque necessarie ai fini dell'integrazione del reato, sarebbe assai difficile individuare una reale differenza rispetto agli elementi costitutivi del reato, se non in termini di elemento psicologico posto

che, essendosi tali circostanze già realizzate, le stesse potrebbero essere unicamente conosciute, ma non volute dal soggetto agente. Del resto, il sintomo della difficoltà di attribuire un significato autonomo alla nozione di presupposto rispetto a quella di elemento costitutivo del reato appare nella specie plasticamente dato dalla incertezza in cui, con riferimento alla questione di specie qui trattata, appaiono essere incorse le pronunce già richiamate allorché si è trattato di inquadrare il rilascio delle certificazioni nell'una o nell'altra delle due categorie. E tale incertezza appare nella specie accentuata dal fatto che il rilascio delle certificazioni è circostanza ordinariamente consistente in una condotta posta in essere dallo stesso soggetto agente che incorra nell'omissione del versamento salvo che, successivamente al rilascio e prima della scadenza del termine annuale prevista per la presentazione della dichiarazione, abbia a mutare la persona fisica del sostituto di imposta; sicché, in tal caso, anche l'eventuale margine di utile significato rinvenibile nel concetto di presupposto della condotta (conosciuto ma non voluto secondo appunto la dottrina sopra richiamata) verrebbe, nella specie, quasi sempre a dissolversi. Ed allora, ove, come pare necessario, si debba privilegiare il significato letterale del termine, chiaramente volto ad evidenziare la anteriorità cronologica del fatto, il rilascio delle certificazioni, fisiologicamente anteriore alla scadenza del termine per il versamento (anche nella struttura della norma, che significativamente appare impiegare il participio passato "rilasciate"), appare più correttamente inquadrabile nella categoria del presupposto della condotta senza che, però, ciò possa portare ad escludere la necessità (su cui, come visto, convengono, infatti, esplicitamente o implicitamente, tutte le pronunce di questa Corte) che di tale circostanza, necessaria per integrare l'illecito penale anche soprattutto per differenziare quest'ultimo, come ricordato in premessa, dall'illecito amministrativo, debba essere data prova. §. 6. La fondatezza degli approdi raggiunti dalla giurisprudenza di segno più rigoroso appare poi non contraddetta dagli sviluppi normativi già segnalati con riguardo in particolare alle modifiche operate, sul corpus dell'art. 10-bis cit., dall'art. 7 del d.lgs. n. 158 del 2015. Come già anticipato sopra, la revisione della norma è consistita nella integrazione della rubrica dell'articolo (passata da «omesso versamento di ritenute certificate» a «omesso versamento di ritenute dovute o certificate») e nella apposizione, accanto al periodo «risultanti dalla certificazione rilasciata», del periodo «dovute sulla base della stessa dichiarazione». In tal modo, anziché ricostruire la fattispecie nel senso di un 16 ritorno all'impianto come disciplinato dal d.l. n. 429 del 1982, ove l'obbligo di versamento penalmente presidiato riguardava semplicemente le ritenute «effettivamente operate», si è scelto non solo di mantenere la necessità di una "fonte" di attestazione delle stesse, ma altresì di duplicare la stessa mediante il ricorso anche al contenuto della dichiarazione. La stessa strada prescelta trova del resto come spiegazione logica quanto esternato dallo stesso legislatore nella relazione illustrativa allo schema del d.lgs. n. 158 cit. ove si è scritto essere stata «chiarita, con l'articolo 7, la portata dell'omesso versamento di ritenute dovute sulla base della dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti di cui all'articolo 10-bis (mediante l'aggiunta del riferimento alle ritenute dovute sulla base della dichiarazione)». Ora, una tale necessità di chiarimento del significato della norma non può che essere rapportata, logicamente, all'incertezza determinata dal dibattito giurisprudenziale avutosi appunto con riguardo alle modalità probatorie del fatto del rilascio della certificazione unica essendo la disposizione stata ricostruita quanto al momento "attestativo" delle ritenute, non più confinato solo a quanto risultante dalla certificazione ma esteso anche a quanto

dovuto sulla base del contenuto della dichiarazione modello 770 (che riporta l'indicazione delle ritenute operate): in tal modo si è reso dunque non più indispensabile provare il previo rilascio della certificazione unica potendo guardarsi, per l'individuazione delle ritenute il cui omesso versamento deve essere sanzionato, anche al solo modello 770. Se questo è il significato della modifica, non può allora sussistere dubbio sulla portata innovativa della norma che, prendendo atto del prevalente orientamento di questa Corte, ha obiettivamente inciso sullo stesso oggetto materiale della condotta la cui omissione è sanzionata, la cui individuazione, dapprima limitata a quelle sole ritenute che risultavano dalla certificazione, è oggi estesa alle ritenute emergenti dalla dichiarazione modello 770. Né in senso contrario, come la stessa ordinanza di rimessione a questa Corte pare invece prospettare, può valorizzarsi la volontà di mero "chiarimento" che avrebbe animato il legislatore nell'effettuare la interpolazione in oggetto: se il chiarimento si è tradotto, come pare indubitabile, nella individuazione di un oggetto dell'omesso versamento alternativo a quello in origine contenuto nella norma e in precedenza in alcun modo ricavabile dal testo (il riferimento alla dichiarazione compare solo nella nuova versione), appare non corretto discorrere di norma di interpretazione autentica; e ciò, tanto più ove si consideri quanto correttamente evidenziato in particolare dalla sentenza Gagliardi in ordine alle differenze e alle diverse finalità di certificazione unica da una parte e dichiarazione del sostituto d'imposta dall'altra; in particolare va ribadito 17 che la certificazione delle ritenute è regolata, per quanto qui interessa, dall'art. 4, comma 6 - ter, del d.P.R. n. 322 del 1998 ed ha la funzione di attestare l'importo delle somme corrisposte dal sostituto di imposta e delle ritenute da lui operate, dovendo essere consegnata entro il 31 marzo di ogni anno. La dichiarazione mod. 770 è invece disciplinata dall'art. 4, comma 1, e segg. del d.P.R. n. 322 del 1998, ed è destinata ad informare l'Agenzia delle entrate delle somme corrisposte ai sostituiti, delle ritenute operate sulle stesse e del loro versamento all'erario e deve essere inoltrata nella data fissata volta per volta dal legislatore. Infine, mentre le certificazioni devono essere emesse soltanto quando il datore ha provveduto a versare le ritenute, la dichiarazione va invece obbligatoriamente presentata entro il termine stabilito per legge (salva, in caso contrario, l'applicazione di sanzioni amministrative). Va del resto osservato come nella stessa relazione illustrativa al decreto legislativo si precisi anche, subito dopo il passaggio già ricordato, che la integrazione della rubrica del novellato art. 10-bis è stata imposta dalle «modifiche introdotte e, in particolare dell'estensione del comportamento omissivo non più alle sole ritenute "certificate" ma anche a quelle "dovute" sulla base della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta», una tale precisazione finendo quanto meno per neutralizzare la possibile portata del riferimento all'esigenza di "chiarimento" nel senso della natura mera interpretativa del nuovo testo. §. 6.1. Soccorre, del resto, sul punto, quanto affermato dalla Corte Costituzionale con riferimento al fatto che l'essenza di una norma interpretativa deve essere quella di imporre per legge una scelta nell'interpretazione di una norma che "rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, con ciò vincolando un significato ascrivibile alla norma anteriore" (Corte cost. n. 525 del 2000). Sempre il giudice delle leggi ha poi chiarito che «va riconosciuto il carattere interpretativo ad una legge, la quale, fermo restando il testo della norma interpretata, ne chiarisca il significato normativo e privilegi una delle tante interpretazioni possibili, di guisa che il contenuto precettivo sia espresso dalla coesistenza di due norme, quella precedente e quella successiva, che ne esplica il significato e che rimangono entrambe in vigore» (Corte cost. n. 455 del 1992) e, in altra

decisione, ha chiarito essere necessario che «la scelta ermeneutica imposta dalla legge interpretativa rientri fra una delle possibili varianti di senso del testo interpretato, cioè stabilisca un significato che ragionevolmente poteva essere ascritto alla legge anteriore» (Corte cost. n. 480 del 1992). Ora, come appena evidenziato sopra, la diversità strutturale e funzionale dei due documenti impedisce che, nel testo anteriore della norma, potesse rinvenirsi il significato oggetto del "chiarimento" attuato con la nuova formulazione. 18 Né può trascurarsi che uno dei limiti all'adozione di norme interpretative è da ravvisarsi proprio nella materia penale (Corte cost. n. 525 del 2000, n. 311 del 1995 e n. 397 del 1994). §. 6.2. Ne deriva il dato della portata innovativa della modifica legislativa, allo stesso tempo di indiretta "conferma" dell'indirizzo maggioritario della Corte, che esclude qualunque possibilità di sua applicazione retroattiva in ossequio agli artt. 2 cod. pen. e 25 Cost., con la conseguenza che il contrasto devoluto a queste Sezioni Unite, riguardante un'omissione realizzata nell'anno 2011, deve essere sciolto unicamente sulla base del dato previgente. Allo stesso tempo, e per le stesse ragioni, diviene irrilevante, nella specie, ogni possibile questione di legittimità costituzionale o di violazione del divieto di bis in idem, pur prospettate da attenta dottrina a seguito dell'analisi del nuovo testo. Va solo ricordato che, quanto al primo punto, si è dubitato della conformità dell'art. 7 del d.lgs. n. 158 del 2015, cit. (modificativo appunto dell'art. 10-bis cit.) ai criteri direttivi della legge delega con conseguente possibile attrito rispetto all'art. 76 Cost. posto che l'art. 8 della I. 11 marzo 2014, n.23 (di delega di riforma del sistema tributario), con riferimento alle fattispecie meno gravi (cui viene ricondotta l'omissione in questione), prevedeva solo ed esclusivamente di ridurre le sanzioni o di applicare sanzioni amministrative e non autorizzava il Governo in alcun modo ad estendere la portata dell'incriminazione attraverso la previsione di una condotta in precedenza penalmente irrilevante. Quanto poi al secondo punto, a fronte della precisazione già operata dalle Sez. U. n. 37425/2013, Favellato, cit. con riguardo all'elemento di differenziazione tra illecito amministrativo e reato tributario rappresentato dal rilascio al sostituto della certificazione delle ritenute, previsto solo in quest'ultimo, si è posto in rilievo come, venendo ora sanzionato penalmente l'omesso versamento di ritenute anche solo risultanti dalla dichiarazione, la distinzione in oggetto rischi di venire quanto meno offuscata se non vanificata con conseguente sovrapposizione tra loro delle fattispecie penale ed amministrativa. E tutto ciò a prescindere dai non trascurabili aspetti critici che la novazione legislativa appare avere comportato, primo fra tutti il fatto che le ritenute risultanti dalla certificazione potrebbero anche, nella variegata realtà dei casi, non coincidere con quelle riportate in dichiarazione (il legislatore parrebbe invece muovere dal presupposto in senso contrario), sì che l'interprete, a fronte della equipollenza, oggi posta dalla norma, dell'una e dell'altra documentazione, resterebbe libero di propendere per la prima ovvero per la seconda pur in presenza della possibile differenza di importi tanto più rilevante attesa la previsione della soglia di punibilità contemplata dalla disposizione in esame. §. 7. In definitiva, dunque, va affermato il seguente principio: «con riferimento all'art. 10-bis nella formulazione anteriore alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 158 del 2015, la dichiarazione modello 770 proveniente dal sostituto di imposta non può essere ritenuta di per sé sola sufficiente ad integrare la prova della avvenuta consegna al sostituto della certificazione fiscale».

Massime precedenti conformi: n. 10475 del 2015 rv. 263007 - 01, n. 10104 del 2016 rv. 266301 - 01, n. 48591 del 2016 rv. 268492 - 01, n. 10509 del 2017 rv.

269141 - 01, n. 55758 del 2017 rv. 272425 - 01; *Massime precedenti difformi*: n. 1443 del 2013 rv. 254152 - 01, n. 33187 del 2013 rv. 256429 - 01, n. 19454 del 2014 rv. 260376 - 01, n. 20778 del 2014 rv. 259182 - 01, n. 27479 del 2014 rv. 259198 - 01.

7.3.3. *Abolitio criminis*

Sez. 3, Sentenza n. 52155 del 27/06/2018 Cc. (dep. 20/11/2018) Rv. 275026 - 01, est. Cerroni: «*La modifica dell'art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000, intervenuta con l'art. 7, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 158 del 2015, che ha escluso la rilevanza penale dell'omesso versamento di ritenute dovute o certificate sino all'ammontare di E. 150.000,00, ha determinato una "abolitio criminis" parziale con riferimento alle condotte aventi ad oggetto somme pari o inferiori a detto importo, commesse in epoca antecedente*»; in motivazione: «quel che conta è accertare, in sede esecutiva, se, ai sensi dell'art. 673, comma primo, cod. proc. pen., la modifica di un elemento costitutivo del reato ha determinato l'abrogazione parziale dell'art. 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000 limitatamente alle condotte di omesso versamento di ritenute per importi inferiori a quello successivamente introdotto poste in essere prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 158 del 2015. § 5.4. È stato osservato che ricorre un'ipotesi di *abolitio criminis* parziale tutte le volte in cui tra due fattispecie incriminatrici vi sia un rapporto strutturale di specialità, tale per cui la norma sopravvenuta esclude la rilevanza penale delle sotto-fattispecie in essa non più ricomprese. In questo caso, per esempio, la modifica di un elemento costitutivo del reato (la c.d. soglia di punibilità) rende la nuova fattispecie speciale rispetto alla precedente poiché ne restringe l'ambito applicativo. Viene dunque esclusa la penale rilevanza di una o più sottofattispecie astratte (nel caso in esame gli omessi versamenti di importi compresi tra 50.000,00 euro e la nuova soglia di punibilità). § 5.5. In tal senso, questa Corte ha affermato che «perché non vi sia una totale abolizione del reato previsto dalla disposizione formalmente sostituita (oppure abrogata con la contestuale introduzione di una nuova disposizione collegata alla prima) occorre che la fattispecie prevista dalla legge successiva fosse punibile anche in base alla legge precedente, rientrasse cioè nell'ambito della previsione di questa, il che accade normalmente quando tra le due norme esiste un rapporto di specialità, tanto nel caso in cui sia speciale la norma successiva quanto in quello in cui speciale sia la prima. Però se è la norma successiva ad essere speciale ci si trova in presenza di un'abolizione parziale, perché l'area della punibilità riferibile alla prima viene ad essere circoscritta, rimanendone espunti tutti quei fatti che pur rientrando nella norma generale venuta meno, sono privi degli elementi specializzanti. Si tratta di fatti che per la legge posteriore non costituiscono reato e quindi restano assoggettati alla regola del secondo comma dell'art. 2 cod. pen., anche se tra la disposizione sostituita e quella sostitutiva può ravvisarsi una parziale continuità. Perciò per questi fatti non opera il limite stabilito dall'ultima parte del terzo comma dell'art. 2 cod. pen. e quando è stata pronunciata una condanna irrevocabile il giudice dell'esecuzione deve provvedere a revocarla a norma dell'art. 673 cod. proc. pen. Risponde così al senso comune, oltre che al disposto dell'art. 2 cod. pen., la regola che mantiene la punibilità di un fatto se questo, astrattamente considerato, rientra nell'ambito normativo di due disposizioni che si sono succedute nel tempo. Quando avviene ciò infatti, e nei limiti in cui avviene, di regola non opera, e non avrebbe ragione di operare, l'effetto abolitivo retroattivo della disposizione successiva. Si è obiettato che l'applicazione della legge successiva speciale a fatti

commessi prima si risolve in ogni caso in un'applicazione retroattiva di questa, in quanto dà rilevanza a elementi specializzanti che in precedenza non l'avevano, ma l'obiezione non coglie nel segno, non solo perché, come è stato rilevato, condurrebbe a conclusioni assurde e inaccettabili, ma anche e soprattutto perché in un caso del genere si è puniti per un fatto previsto come reato anche dalla legge precedente, sicché la punibilità non è determinata da un'applicazione retroattiva della legge successiva. Questa, a ben vedere, quando risulta speciale rispetto alla precedente, si limita a ritagliare una porzione della vecchia, ad individuare una sotto fattispecie, di cui conserva la punibilità impedendo che rispetto ad essa l'abrogazione abbia un effetto retroattivo abolitivo. Insomma, mantenere la punibilità di un fatto commesso nel vigore di una norma generale quando essa è stata sostituita con una norma speciale non significa fare un'applicazione retroattiva di questa, ma piuttosto escluderne l'efficacia abolitrice per la porzione della fattispecie prevista dalla norma generale che viene a coincidere con quella della norma speciale successiva» (cfr. Sez. U, n. 25887 del 26/03/2003, Giordano ed altri, Rv. 224605/8). §. 5.6. In definitiva, quindi, la regola prevista dall'art. 2, comma 2, cod. pen., costituisce la declinazione codicistica del principio di necessaria offensività del reato) di derivazione costituzionale. Il fatto che nessuno può essere punito per un fatto che secondo la legge posteriore non costituisce più reato equivale ad affermare e a riconoscere il fondamentale principio che la pena, nel nostro ordinamento, non viene inflitta per la mera disubbidienza al precetto, ma per la lesione o la messa in pericolo di un bene, di un valore, di un interesse, ritenuto meritevole di tutela mediante l'imposizione del precetto. Quando questo giudizio cambia, ne risente la disciplina penale delle condotte che di quel bene/valore/interesse erano ritenute lesive. §. 5.7. In specie, l'art. 8, comma 1, legge 11 marzo 2014, n. 23 - Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita - aveva delegato il governo a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo, per quanto qui rileva, la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità. Ciò posto, il legislatore delegato ha introdotto una nuova (e maggiore) soglia di punibilità dei fatti di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000) e di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (art. 10-ter, del decreto legislativo n. 74 del 2000), al di sotto della quale il ricorso a misure sanzionatorie di tipo amministrativo, peraltro già previste dalla legislazione vigente, è apparso proporzionato alle caratteristiche dell'illecito. § 5.8. Il mutato giudizio di offensività della condotta omissiva si è così tradotto nel restringimento dell'area della sua penale rilevanza, con assegnazione a quella amministrativa delle condotte che si collocano al di sotto della nuova soglia, ed in tal modo verificandosi un'ipotesi di abrogazione parziale del reato di cui all'art. 10-bis cit., in ordine a tutte le sotto-fattispecie relative agli omessi versamenti inferiori alla nuova soglia, per i quali il giudizio di offensività è radicalmente mutato. § 5.9. Non v'è dubbio, del resto, che alla data odierna l'omesso versamento di somme inferiori a 150.000,00 euro non è (più) previsto dalla legge come reato, sicché ove dovesse contestarsi, oggi, l'omesso versamento di somme per importi inferiori alla nuova soglia, la formula di proscioglimento sarebbe quella: «perché il fatto non è previsto dalla legge come reato», che il giudice può adottare senza nemmeno accertare la corrispondenza al vero del fatto così contestato. La modifica dell'art. 10-bis cit. ha determinato pertanto una *abolitio criminis*

parziale con riferimento alle condotte aventi ad oggetto somme pari o inferiori all'importo ex novo determinato, commesse in epoca antecedente (cfr., anche per ulteriori riferimenti, Sez. 3, n. 34362 del 11/05/2017, Sbrolla, Rv. 270961). §. 6. Alla stregua delle considerazioni che precedono, quindi, trovano così applicazione gli artt. 2, comma secondo, cod. pen., e 673, comma primo, cod. proc. pen. L'ordinanza impugnata va pertanto annullata senza rinvio, con conseguente revoca della sentenza del Tribunale di Pistoia n. 1312 del 15 dicembre 2011 perché il fatto non è previsto dalla legge come reato».

Sez. 3, Sentenza n. 34362 del 11/05/2017 Cc. (dep. 13/07/2017) Rv. 270961 – 01, est. Aceto: « *La modifica dell'art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000 ad opera dell'art. 7, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 158 del 2015, che ha escluso la rilevanza penale dell'omesso versamento di ritenute dovute o certificate sino all'ammontare di E. 150.000,00, ha determinato una "abolitio criminis" parziale con riferimento alle condotte aventi ad oggetto somme pari o inferiori a detto importo, commesse in epoca antecedente*».

7.4. Elemento soggettivo

7.4.1. Dolo generico

Sez: 3, Sentenza n. 28488 del 2020, est. Andronio, in motiv: «[.]il reato in esame è punibile a titolo di **dolo generico**, essendo sufficiente a integrarlo la coscienza e volontà di non versare all'erario il tributo nel termine (*ex plurimis*, Sez. 3, n. 15416, del 8/01/2014; Sez. Un, n. 37424 del 28/03/2013, Rv. 255758; Sez. 3, n. 19099, del 6/03/2013, Rv. 255327). E la prova del dolo è insita nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve quindi essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia di punibilità, entro il termine previsto».

Sez. 3, Sentenza n. 35786 del 15/02/2017 Cc. (dep. 20/07/2017) Rv. 270728 – 01, est. Aceto: «*Ai fini dell'integrazione dei reati di cui agli artt. 10-bis e 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, rispettivamente in tema di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e dell'IVA, è sufficiente il **consapevole inadempimento**, da parte del contribuente, **dell'obbligazione tributaria così come risultante dalle dichiarazioni annuali dal medesimo presentate**, non essendo necessario che egli sia preventivamente messo a conoscenza della pretesa avanzata dagli organi accertatori in sede amministrativa né che detta pretesa abbia un positivo riconoscimento, attesa l'autonomia del procedimento penale dal procedimento e dal processo tributario*»; in motiv.: «l'abbandono della cd. "pregiudiziale tributaria", prevista dall'art. 21, comma 3, legge n. 4 del 1929 e già ripudiata dall'art. 13, d.l. n. 429 del 1982, è stato nuovamente ribadito dall'art. 3, cod. proc. pen. e dal principio della reciproca impermeabilità del processo penale da un lato e del procedimento amministrativo e del processo tributario dall'altro, espressamente sancito dall'art. 20, d.lgs. n. 74 del 2000; si veda, al riguardo, la giurisprudenza richiamata più avanti). §. 3.2. Quel che interessa al giudice penale è che entrambi i reati sono puniti a titolo di dolo generico consistente nella coscienza e volontà di non versare, alla scadenza, le ritenute effettuate nel periodo considerato e/o l'IVA maturata nel periodo di imposta precedente; la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della

dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia, entro il termine previsto (Sez. U., n. 37425 del 28/03/2103, Favellato; Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013, Romano)».

7.4.2. Gli spazi di configurabilità della forza maggiore e dello stato di necessità da crisi di liquidità

Sez. 3, Sentenza n. 28488 del 2020, est. Andronio, in motiv.: «Quanto ai criteri per la valutazione circa la configurabilità dell'elemento soggettivo e circa l'applicabilità delle circostanze **scriminanti della forza maggiore e dello stato di necessità**, la giurisprudenza di questa Corte ha preso le mosse dalla considerazione che l'introduzione della norma penale risponde all'esigenza che **l'organizzazione economica dell'impresa, per il pagamento dei tributi, si articoli su base annuale**. Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine, **ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte all'esigenza predetta**. Né può ovviamente escludersi, in astratto, che siano possibili casi - il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito ed è, come tale, insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato - nei quali possa invocarsi l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere all'obbligazione tributaria. 'È tuttavia necessario che siano assolti gli **oneri di allegazione** che, per quanto attiene alla crisi di liquidità, dovranno riguardare non solo l'aspetto della **non imputabilità al sostituto di imposta della crisi economica** che improvvisamente avrebbe investito l'azienda, ma anche la **circostanza che detta crisi non possa essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto**. Occorre cioè la **prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili** (ex plurimis, Sez. 3, n. 3 Ak 42432 del 5/05/2015; Sez. 3, n. 8352, del 24/06/2014, dep. 2015, Rv. 263128; Sez. 3, n. 40795 del 24/06/2014; Sez. 3, n. 15416 del 8/01/2014; Sez. 3, n. 5467 del 5/12/2013, dep. 2014, Rv. 258055). **Né il fatto che le obbligazioni tributarie siano rimaste inadempite per l'esigenza di adempiere prioritariamente alle obbligazioni di pagamento delle retribuzioni dei lavoratori dipendenti** è di per sé idoneo a configurare la circostanza scriminante dello stato di necessità. E anzi, la prova inequivocabile del dolo del reato è rappresentata proprio dalla consapevole scelta di non pagare il tributo. In relazione all'eventuale configurabilità della **forza maggiore** deve premettersi che la stessa rileva solo come causa esclusiva dell'evento e mai quale causa concorrente di esso; essa sussiste, cioè, nei soli casi in cui la realizzazione dell'evento stesso o la consumazione della condotta antigiuridica sono dovute all'assoluta ed incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al comando, mai quando egli si trovi già in condizioni di illegittimità (ex plurimis, Sez. 3, n. 8352, del 24/06/2014, dep. 2015). In altri termini, nei reati omissivi,

integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso. In conclusione: a) l'esistenza di un **marginale di scelta** per l'agente esclude sempre la forza maggiore perché non esclude la suitas della condotta; b) la mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante non può pertanto essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il **frutto di una scelta imprenditoriale** volta a fronteggiare una crisi di liquidità; c) l'inadempimento tributario penalmente rilevante può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da **fatti non imputabili all'imprenditore** che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà».

Sez. 3 Sentenza n. 8784 del 29/11/2019 Ud. (dep. 04/03/2020), est. Scarcella, in motiv: «questa stessa Sezione ha affermato che, in tema di reato di omesso versamento dell'IVA, la colpevolezza del contribuente non è esclusa dalla **crisi di liquidità** del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, a meno che non venga dimostrato che siano state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo e, nel caso in cui l'omesso versamento dipenda dal mancato incasso dell'IVA per altrui inadempimento, non siano provati i motivi che hanno determinato l'emissione della fattura antecedentemente alla ricezione del corrispettivo (Sez. 3, n. 23796 del 21/03/2019 - dep. 29/05/2019, Minardi, Rv. 275967). Infine, è costante la giurisprudenza di questa Corte nell'affermare che, in materia tributaria, la colpevolezza del contribuente non è esclusa dalla crisi di liquidità intervenuta al momento della scadenza del termine per il versamento (27 dicembre del successivo periodo di imposta), a meno che l'imputato non dimostri che le difficoltà finanziarie non siano a lui imputabili e che le stesse, inoltre, non possano essere altrimenti fronteggiate con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale (v., ad esempio, in tema di violazione dell'art. 10-bis, d.lgs. n. 4 del 2000: Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013 - dep. 04/02/2014, Mercutello, Rv. 258055)».

Sez. 3, n. 13610/2019, est. Scarcella, in motiv., sulla **crisi di liquidità**: «è utile richiamare la giurisprudenza di questa Sezione secondo cui in tema di omesso versamento delle ritenute fiscali operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, la situazione di difficoltà finanziaria dell'impresa non esclude la responsabilità per il reato previsto dall'art. 10-bis del D. Lgs. n. 74 del 2000 (Sez. 3, n. 3124 del 27/11/2013 - dep. 23/01/2014, Murari, Rv. 258842). Ciò, come è noto, deriva dall'assoluta **irrilevanza del** fine concretamente perseguito dal soggetto agente: infatti se il legislatore avesse previsto come elemento soggettivo il dolo specifico avrebbe delimitato l'area dei soggetti punibili ed, in particolare, avrebbe escluso il reato in quei casi in cui il sostituto d'imposta non possa effettuare il versamento delle ritenute perché costretto a fronteggiare una crisi di liquidità. È ben nota al Collegio l'esistenza di un orientamento contrario, secondo il quale in alcuni la crisi di liquidità integrerebbe un'ipotesi di **forza maggiore**, tale da escludere il reato in esame. Tuttavia, come già chiarito nel caso in esame dai giudici di merito, è necessario che il ricorrente assolva alcuni oneri di allegazione che riguardano sia il fatto che la crisi economica non sia a lui imputabile, sia che essa non possa essere fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto. In altre parole occorre, cioè, la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale

adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili (Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013 - dep. 04/02/2014, Mercutello, Rv. 258055)».

Sez. 3, Sentenza n. 58442 del 02/10/2018 Ud. (dep. 28/12/2018), est Gentili, in motiv.: «Nei reati di omesso versamento di ritenute certificate, previsto dall'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, l'imputato può invocare la assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, **solo in quanto egli abbia provveduto ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'impresa da lui condotta** (dovendosi al riguardo confermare che l'inadempimento della obbligazione tributaria può essere attribuito a forza maggiore, e quindi tale da costituire elemento scriminante rispetto alla responsabilità del soggetto astretto dal dovere nascente dalla obbligazione in questione, solo quando esso derivi da fatti non imputabili all'imprenditore cui egli non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico: Corte di cassazione, Sezione III penale, 22 febbraio 2015, n. 8352), **sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee la cui valutazione è da operarsi in concreto secondo il singolo atteggiarsi della fattispecie** (Corte di cassazione, Sezione III penale, 15 maggio 2014, n. 20266). [...]la fattispecie contestata al prevenuto, si tratta infatti della **violazione dell'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, si caratterizza, rispetto ad altre ipotesi di omissioni tributarie, in quanto essa si realizza a causa del fatto che il sostituto di imposta sia venuto meno all'obbligo di accantonare la provvista necessaria per l'adempimento della obbligazione tributaria, formalmente gravante sul sostituto**. Osserva il Collegio sul punto che tale operazione di "**messa in riserva**", in un'ottica di doverosa **gestione prudentiale delle risorse finanziarie, sarebbe da eseguirsi da parte del sostituto ogni qual volta egli abbia effettuato le erogazioni oggetto di tassazione in favore del sostituto**; la circostanza che invece, onde fare fronte ad altri impegni, il sostituto abbia, anche solo temporaneamente, diversamente utilizzato tali risorse, nella convinzione di potere, al momento della scadenze delle obbligazioni tributarie su di lui gravanti, "ricoprire" le "scoperture" finanziarie in tal modo determinatesi, seppure possa andare ascritto ad una sua legittima opzione in relazione alla organizzazione finanziaria dell'impresa, comporta che egli debba assumersi l'onere, anche in termini di rilevanza penale delle eventuali conseguenze, degli eventuali rischi ad essa connessi».

Sez. 3, Sentenza n. 3647 del 12/07/2017 Ud. (dep. 25/01/2018) Rv. 272073 – 01, est. Aceto, P.M. Corasaniti (Diff.): «*In tema di reati tributari, il delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate di cui all'art. 10-bis del d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74 differisce da quello previsto dall'art. 10-ter del medesimo d.lgs. per l'oggetto, che solo nel primo caso è costituito da somme già nella disponibilità del debitore; ne consegue che, in caso di carenza di liquidità di impresa, se l'omesso versamento dell'iva può astrattamente derivare dall'inadempimento altrui, l'impossibilità di adempiere all'obbligazione*

di versamento delle ritenute non può essere giustificata, ai sensi dell'art. 45 cod. pen., dalla insolvenza dei debitori, essendo di pertinenza del sostituto d'imposta la decisione di distrarre a scopi diversi le somme di denaro dovute all'erario».

7.5. La portata scriminante del concordato preventivo o della transazione fiscale concordata

7.5.1. La tesi che la riserva al provvedimento del tribunale di divieto o di non autorizzazione del pagamento dei debiti pregressi all'ammissione non ancora scaduti

Sez. 3, Sentenza n. 13628 del 20/02/2020 Cc. (dep. 05/05/2020) Rv. 279421 - 01, est. Gai, P.M. Molino (Diff): «*In tema di reati tributari, la **procedura di concordato preventivo scrimina** il reato di omesso versamento di ritenute di cui all'art. 10-bis, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, riguardante gli obblighi scaduti tra la presentazione dell'istanza di ammissione al concordato, sia esso "in bianco" che con deposito del piano, e l'adozione del relativo decreto, **solo ove sia intervenuto un provvedimento del tribunale che abbia vietato, o comunque non autorizzato**, come invece richiesto dall'interessato, il pagamento dei suddetti debiti, essendo in tal caso configurabile la scriminante dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità di cui all'art. 51 cod. pen..(Fattispecie di sequestro in cui la Corte ha specificato che, in mancanza di dette condizioni, il mero decreto di ammissione al concordato non vale a scriminare "retroattivamente" gli omessi versamenti relativi a debiti scaduti anteriormente)*»; in motiv.: «la procedura di concordato è unica, ancorché introdotta con il ricorso per l'ammissione al concordato con riserva, e anche durante tale segmento, ovvero prima del deposito del piano concordatario e del decreto di ammissione di cui all'art. 163 legge fall., vige il c.d. spossessamento attenuato che non impedisce il compimento degli atti straordinari e urgenti, previa autorizzazione del tribunale che, proprio perché non esiste ancora un piano concordatario, può assumere informazione dal commissario giudiziale. È indubbio poi che tra gli atti straordinari rientri il pagamento del debito tributario, la cui omissione di versamento costituisce reato, atto da qualificarsi straordinario e urgente avuto riguardo agli effetti penali dell'omissione. § 3.3. Ne consegue che, sul piano della disciplina penalistica, devono essere confermati, con le precisazioni qui esposte, i principi già reiteratamente espressi dalla giurisprudenza di questa Corte, anche richiamati nel ricorso del Pubblico Ministero, secondo cui la mera presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo, anche con riserva, non impedisce il pagamento dei debiti tributari che vengano a scadere successivamente alla sua presentazione, e pertanto la mera presentazione della domanda non assume rilevanza, né sul piano dell'elemento soggettivo, né su quello della esigibilità della condotta, salvo che, in data antecedente alla scadenza del debito, sia intervenuto un provvedimento del tribunale che abbia vietato il pagamento di crediti anteriori, essendo configurabile la scriminante dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità di cui all'art. 51 cod. pen., derivante da norme poste a tutela di interessi aventi anche rilievo pubblicistico, equivalenti a quelli di carattere tributario (Sez. 3, n. 2860 del 30/10/2018, P.M. in proc. Maurina, Rv. 274822 - 01; Sez. 3, n. 39696 del 08/06/2018, Grifi, Rv. 273838 - 01; Sez.

4, n. 52542 del 17/10/2017, Marchionni, Rv. 271554). § 4. Non ignora il Collegio il diverso orientamento espresso dalla sentenza di questa Sezione n. 36320 del 2019 (Sez. 3, n. 36320 del 02/04/2019, Prefabbricati in Liquidazione in Concordato preventivo, Rv. 277687 - 01) richiamata nel provvedimento impugnato e, anche, dall'indagato, secondo cui **"una volta intervenuto il provvedimento di ammissione del debitore al concordato anche le pregresse condotte omissive**, consistenti in omessi pagamenti di obbligazioni giunte a maturazione nell'intervallo fra la presentazione della istanza e la sua positiva evasione da parte dell'organo giurisdizionale a ciò preposto, **cessano, laddove mai in precedenza esse la avessero avuta, di avere rilevanza penale**, atteso che tali condotte neppure possono essere considerate compiute contra ius in quanto legittimate, a tutto voler concedere a posteriori, dall'avvenuta ammissione alla procedura concorsuale". Ritiene, tuttavia, il Collegio, che esso **non si confronti compiutamente con il dato testuale e con la disciplina introdotta all'esito delle modifiche normative di cui si è già detto**, la cui interpretazione, anche da parte del giudice della legittimità in sede civile, non avalla il principio, ivi affermato, secondo cui il provvedimento di ammissione del concordato successivo, in considerazione dell'efficacia retrodatata al momento della domanda, giustificerebbe le condotte omissive di rilevanza penale perché non compiute contra ius. La sentenza impugnata non si coniuga compiutamente con **la disciplina di settore che, come si è visto, consente il pagamento del debito tributario (vedi supra), previa autorizzazione (risultando scriminata l'omissione in presenza di un diniego di pagamento)** a nulla rilevando, a tali fini, il richiamo agli effetti retroattivi della procedura laddove da questi si invocherebbe una scriminante per il mancato pagamento del debito. Ad ulteriore confutazione del ragionamento sull'effetto di retrodatazione del precedente giurisprudenziale richiamato, si deve aggiungere che il richiamo all'efficacia retroattiva dell'ammissione al concordato renderebbe sostanzialmente priva di senso la stessa disciplina della legge fallimentare che consente il compimento di atti di amministrazione straordinaria nel periodo dopo la richiesta e prima dell'ammissione. Dunque, agli effetti retroattivi del concordato conseguenti al decreto di ammissione, che può intervenire a distanza temporale anche notevole dal perfezionamento del reato, non può collegarsi l'esclusione della rilevanza penale dell'omissione costituente reato scaduta in epoca precedente. A tale riguardo deve, ancora una volta, richiamarsi la giurisprudenza civile della Corte di cassazione che ha affermato che il pagamento non autorizzato di un debito scaduto, eseguito in data successiva al deposito della domanda di concordato non comporta, in via automatica, l'inammissibilità della proposta, dovendosi pur sempre valutare se detto pagamento costituisca, o meno, atto di straordinaria amministrazione e, in ogni caso, se la violazione della regola della par condicio sia diretta a frodare le ragioni dei creditori, pregiudicando le possibilità di adempimento della proposta formulata con la domanda (Cass. sez. 1, n. 11958 del 16/05/2018 Rv. 648456 - 01, che richiama Cass. 14887/2017, n. 7066/2016, n. 3324/2016, successivamente ribadito da Cass. sez. 1, n. 16808 del 21/06/2019 Rv. 654280 - 01), confermando pienamente il principio secondo cui nella procedura di evidenza pubblica non sono tout court vietati il compimento di atti straordinari tra cui il pagamento del debito tributario anche se compiuti senza autorizzazione giudiziale. § 5. Ritiene il Collegio che, secondo questa direttrice interpretativa e con l'obiettivo di coordinamento della disciplina civilistica e quella penalistica in un'ottica di sistema e di non contraddizione dell'ordinamento, deve darsi continuità all'indirizzo interpretativo già espresso,

anche richiamato dal Pubblico Ministero ricorrente, secondo cui gli eventuali effetti inibitori della procedura di ammissione al concordato preventivo rispetto al reato di omesso versamento possono porsi unicamente con riguardo alle condotte di cui ai reati di omesso versamento la cui scadenza si ponga, dopo la domanda di concordato (sia esso in bianco che con deposito del piano). La **ammissione alla procedura** non vale tuttavia a scriminare sic e simpliciter la sua omissione alla scadenza o a escluderne successivamente gli effetti penali dell'omissione, dovendosi dare rilievo, ai fini che qui rilevano, **unicamente alle situazioni nella quale vi sia stato un provvedimento del tribunale che abbia vietato**, o comunque **non abbia autorizzato, come invece richiesto dall'interessato, il pagamento dei crediti**, essendo configurabile la scriminante dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità di cui all'art. 51 cod. pen., derivante da norme poste a tutela di interessi aventi anche rilievo pubblicistico, equivalenti a quelli di carattere tributario (Sez. 3, n. 2860 del 30/10/2018, Rv. 274822 - 01, Sez. 3, n. 49795 del 23/05/2018, Rv. 274199; Sez. 3, n. 39696 del 08/06/2018, Rv. 273838 - 01; Sez. 4, n. 52542 del 17/10/2017, Marchionni, Rv. 271554). Del resto, come chiarito da Sez. 3, n. 39310 del 17/05/2019, Lolli, Rv. 277171 - 01, la domanda di concordato preventivo è conseguenza della crisi di impresa e non può attribuirsi efficacia sostanzialmente scriminante ad una domanda presentata dallo stesso imputato che abbia provocato il dissesto. Diversamente opinando, si dovrebbe concludere che il soggetto responsabile, con la mera presentazione della domanda di concordato prima della scadenza del termine per il versamento delle imposte rilevante a fini penali, possa evitare di incorrere in responsabilità penale. Ne consegue che spetta all'imprenditore in crisi, che sa di avere un debito fiscale che verrà a scadenza certa, ponderare la miglior soluzione della crisi di impresa e valutare in tale ambito anche le conseguenze penali della eventuale omissione del pagamento del debito, non potendo opporre, per escludere la sua penale responsabilità, unicamente l'aver dato corso alla procedura negoziale di risoluzione della crisi d'impresa. Qualora percorra la via della procedura di concordato preventivo, il quadro delle disposizioni gli consente di pagare, pur con i soldi della società in capo alla quale vi è il debito tributario, non essendo la sola procedura di ostacolo al pagamento. §. 6. In conclusione, la causa di giustificazione dell'art. 51 cod.pen. può essere invocata laddove l'imputato sia destinatario o di un "ordine legittimo" del tribunale civile con cui gli si impone il divieto di pagamento dei crediti anteriori alla proposta di concordato, o di una mancata autorizzazione al pagamento degli stessi, non potendo la stessa essere individuata nel provvedimento di ammissione, ai sensi dell'art. 163 legge fall., nei confronti di debito scaduto nelle more tra la presentazione del ricorso con riserva e la sua ammissione, essendo tale situazione equiparabile, quanto alla possibilità di compimento di atti di straordinaria amministrazione, a quella del concordato con piano, e non potendo, sul versante penale, accordarsi valore di scriminante all'ammissione al concordato rispetto ad una condotta di reato già perfezionatasi. In tale ambito non rileva il richiamo alla retrodatazione degli effetti, indicata nella sentenza n. 36320/2019, che concerne il diverso profilo dell'efficacia verso i terzi e verso il debitore (168 legge fall. e 188 legge fall.) a fronte del chiaro dettato normativo di cui agli artt. 161 comma 7 e 167 legge fall. Dare rilievo alla circostanza che gli effetti del decreto di apertura sono retrodatati al momento della domanda non si coniuga con la questione, vero punto nodale, che è quella della verifica della ricorrenza della scriminante, ex art. 51 cod. pen., dell'adempimento di un ordine legittimo, rispetto a condotte di omesso versamento che costituiscono reato

tributario, al momento della scadenza del termine per il pagamento, che individua il momento consumativo del reato. In tale ambito, poiché la disciplina consente il pagamento autorizzato, è possibile riconoscere la sussistenza di una situazione scriminante solo in presenza di un atto che, come già precisato, ne inibisca appunto, nei modi già considerati, il pagamento. Non è dunque questione di retrodatazione degli effetti 10 del decreto e della moratoria per tutti i pagamenti in costanza di procedura, ma della valutazione di un effetto inibitorio, con riguardo allo specifico debito in scadenza, derivante da un provvedimento che ne vieta il pagamento. Tra questi vi è anche il decreto di ammissione ex art. 163 legge fall. che contenga il divieto di compimento di atti e pagamenti (e che, di norma, contiene l'autorizzazione per il compimento di atti fino ad una soglia indicata), la cui scadenza sia successiva ad esso, situazione in presenza della quale l'omissione penalmente rilevante è appunto scriminata. Il Collegio ritiene dunque di dare continuità all'indirizzo giurisprudenziale maggioritario, come qui enunciato e con le precisazioni derivanti dal caso in scrutinio, da cui si discosta un'unica pronuncia. Non si ravvisano i presupposti di cui all'art. 618 cod. proc. pen. per la rimessione della decisione alle Sezioni Unite di questa Corte non essendosi ancora formato un contrasto interpretativo alla luce del quadro normativo vigente».

Sez. 3, n. 2860 del 30/10/2018, Rv. 274822 – 01, est. Andreazza: «In tema di **reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui all'art. 10-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74**, è configurabile la causa di giustificazione prevista dall'art. 51 cod. pen. solo se i provvedimenti che impongono il dovere di non adempiere all'obbligo tributario, come l'ammissione al concordato preventivo ovvero, in alternativa, il provvedimento del tribunale che abbia vietato il pagamento di crediti anteriori, siano intervenuti prima della scadenza di tale obbligo e, dunque, non siano successivi alla consumazione del reato. (Fattispecie in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca)»; in motiv: «va ricordato che nelle pronunce di questa Corte adesive all'indirizzo (...) che, con riguardo alle condotte di cui ai reati di omesso versamento, attribuiscono rilievo alla procedura di ammissione al concordato preventivo del soggetto tenuto al versamento stesso, essenzialmente con riguardo agli effetti, inibitori o meno, di detto versamento discendenti dalla procedura concorsuale in oggetto (cui si connette rilievo pubblicistico), **non si prescinde**, innanzitutto, da un basilare presupposto, rappresentato **dalla anteriorità del provvedimento di ammissione al concordato rispetto alla scadenza del termine di legge che segna anche** (come riconosciuto dallo stesso provvedimento impugnato) **il momento consumativo del reato di cui all'art. 10 ter cit.**, ovvero, in alternativa, **dalla constatata adozione, da parte del Tribunale civile, di un provvedimento che, ancor prima della suddetta ammissione, e sempre in un momento anteriore alla scadenza dei termini per il versamento, abbia vietato il pagamento di crediti anteriori**. Infatti, nessun serio profilo di applicazione della causa di giustificazione dell'art. 51 cod. pen., invocata dal ricorrente, potrebbe evidentemente porsi laddove manchino le "norme giuridiche" o gli "ordini legittimi" menzionati da detta previsione codicistica che, esattamente in antitesi rispetto all'obbligo di versamento, impongano addirittura di astenersene. Tale è dunque la ragione per la quale, appunto, in plurime decisioni di questa Corte, una volta constatato il rilievo pubblicistico degli interessi presidiati dalle norme di natura concorsuale, si è rilevato come necessario il preesistente provvedimento di ammissione al **concordato (Sez. 3, n. 39696 del 08/06/2018, Grifi, Rv. 273838; Sez. 3, n. 15853 del**

12/03/2015, Fantini, Rv. 263436) ovvero, in alternativa, un preesistente provvedimento² del Tribunale di divieto di pagamento dei crediti anteriori (tra le altre, sia pure con riferimento all'omesso versamento di Iva, Sez. 4, n. 52542 del 17/10/2017, Marchionni, Rv. 271555)».

7.5.2. La tesi che la riconosce in caso di anteriorità dell'omologa della transazione concordata rispetto alla scadenza del versamento omesso

Sez. 3, n. 6591 del 26/10/2016, dep. 13/02/2017, P.M. in proc. Taccone, Rv. 269146 est. Aceto: *«In tema di reati tributari, va esclusa la configurabilità del delitto di omesso versamento delle ritenute d'imposta dovute e certificate, in presenza di una transazione fiscale concordata ai sensi dell'art. 182-ter legge fallimentare, **ove omologata prima della consumazione del reato** coincidente con la data di scadenza prevista per il versamento omesso. (In motivazione, la S.C. ha osservato che l'accordo transattivo tempestivamente omologato muta gli elementi costitutivi del reato di cui all'art. 10-bis D.lgs. n. 74 del 2000, incidendo sia sul termine di pagamento, che può essere dilazionato ovvero frazionato in più rate, sia sull'importo stesso del tributo che, nel caso di imposte diverse dall'Iva e di quelle armonizzate, può essere addirittura ridotto per effetto dell'accordo, con eventuale rimodulazione del debito al di sotto della soglia di punibilità; di modo che il titolo di pagamento non è più costituito dalla dichiarazione annuale di sostituto di imposta o dai certificati rilasciati ai sostituiti, bensì dalla transazione fiscale, il cui eventuale successivo inadempimento comporta la revoca della transazione stessa, ma non anche la reviviscenza del reato)».*

Successive Conf.: Sez. 3, n. 39696 del 08/06/2018, Grifi, Rv. 273838; Sez. 4, n. 52542 del 17/10/2017, Marchionni, Rv. 27155; Sez. 3, 29091/2019, est. Di Nicola

7.5.3. La tesi che la estende retroattivamente anche ai pregressi inadempimenti di obbligazioni tributarie scadute nell'intervallo fra la presentazione dell'istanza e l'ammissione

Sez. 3, Sentenza n. 36320 del 02/04/2019 Cc. (dep. 22/08/2019) Rv. 277687 – 01 est. Gentili, P.M. Fimiani (Diff.): *«In tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca, nel caso di ammissione al concordato preventivo, non è configurabile il "fumus" del reato di cui all'art. 10-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 per l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate in relazione agli obblighi scaduti successivamente alla presentazione dell'istanza di ammissione al concordato, in quanto gli effetti di tale ammissione decorrono dalla data della presentazione della relativa domanda»; in motiv.: «Rileva, infatti, la Corte che, sebbene anche nel recente passato, non siano mancate sul punto pronunzie, anche di questa stessa Sezione, di segno diverso (si vedano, infatti, fra le più recenti, Corte di cassazione, Sezione III penale, n. 31 marzo 2016, n. 12912; idem Sezione III penale, 31 ottobre 2013, n. 44283, nelle quali si rileva che anche l'ammissione al concordato preventivo anteriore alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta non esclude la sussistenza del reato tributario consumatosi a seguito dell'omesso versamento dell'imposta come risultante dovuta), tuttavia si è da ultimo affermato il diverso principio, che ora e qui si condivide e si ritiene,*

pertanto, di dover confermare onde dargli continuità, in base al quale questa Corte ha ritenuto che, in tema di sequestro preventivo, **non sia configurabile il fumus del reato connesso all'omesso versamento delle imposte nel caso in cui il debitore sia stato ammesso prima della scadenza al concordato preventivo con pagamento dilazionato e/o parziale della imposta** (Corte di cassazione Sezione III penale, 4 settembre 2018, n. 39696; idem Sezione IV penale, 17 novembre 2017, n. 52542); in particolare è stato, infatti, rilevato che in una tale situazione il comportamento del soggetto che sarebbe obbligato al versamento delle imposte, ed abbia omesso di ottemperare a tale obbligo, risulterebbe essere scriminato dalla previsione di cui all'art. 51 cod. pen., in quanto egli avrebbe agito, o meglio avrebbe omesso di agire, nell'adempimento di un dovere - quello di non eseguire pagamenti una volta formulata l'istanza di ammissione al concordato preventivo nei confronti di specifici creditori - sancito in forza della disposizione contenuta nell'art. 167 del r.d. n. 267 del 1942, in base alla quale i pagamenti effettuati dall'imprenditore ammesso alla procedura di concordato preventivo non si sottraggono alla regola della inefficacia, essendo, pertanto non dovuti, soprattutto se relativi a debiti sorti anteriormente al sorgere della procedura, a meno che non siano stati espressamente autorizzati dal giudice delegato (Corte di cassazione, Sezione I civile, 12 gennaio 2007, n. 578). Né ritiene il Collegio, diversamente da quanto sostenuto dal Tribunale di Teramo, che sia elemento idoneo a giustificare la qualificabilità in termini di rilevanza penale della omissione tributaria posta in essere dal legale rappresentante della P. Srl il fatto che il momento della scadenza del debito tributario per cui è processo sia maturato anteriormente al momento in cui l'ammissione di quella al concordato preventivo è stata formalmente deliberata. Infatti, sebbene il Collegio non ignori che, anche nelle immediatezze cronologiche della adozione della presente decisione questa Corte abbia ritenuto che la scriminante di cui all'art. 51 cod. pen., invocata anche nella presente fattispecie, sia ravvisabile solo se i provvedimenti che impongono il dovere di non adempiere l'obbligo tributario, come l'ammissione al concordato preventivo ovvero, in alternativa il provvedimento del Tribunale che abbia vietato il pagamento dei crediti anteriori, siano intervenuti prima della scadenza dell'obbligo tributario e dunque non siano successivi alla consumazione del reato (così: Corte di cassazione, Sezione III penale, 22 gennaio 2019, n. 2860; ed apparentemente negli stessi termini anche la già citata Corte di cassazione, Sezione III penale, 4 settembre 2018, n. 39696), ritiene il Collegio medesimo di doversi discostare da questa, pur autorevole, interpretazione, sulla base di un dato sistematico che depone in senso opposto all'orientamento ora riportato. Invero, come questa Corte, sebbene nella sua ripartizione civile, ha in diverse occasioni ritenuto, la decorrenza degli effetti della ammissione dell'imprenditore al concordato preventivo, per effetto del combinato disposto degli artt. 188, comma secondo, (allora applicabile *ratione temporis*, ma senza che la sua abrogazione abbia inciso sulla possibilità di riferire il principio esposto anche ad altre più recenti, fattispecie), 167 e 168 del r.d. n. 267 del 1942, va collocata, per effetto della sua **efficacia retroattiva, alla data, non della adozione del provvedimento di formale ammissione, ma a quella della presentazione della relativa domanda**; sicché, in applicazione della generale moratoria dei debiti di impresa per tutta la durata della procedura, anche i pagamenti eseguiti successivamente a questo adempimento, ma prima del decreto di apertura della procedura, sono inefficaci ai sensi dell'art. 167 del r.d. n. 267 del 1942 (Corte di cassazione, Sezione I civile, 13 luglio 2018, n. 18729, ord.; idem Sezione I civile, 27 settembre 2017, n. 22601). In applicazione del medesimo principio

non può non rilevarsi che, **una volta intervenuto il provvedimento di ammissione del debitore al concordato anche le pregresse condotte omissive, consistenti in omessi pagamenti di obbligazioni giunte a maturazione nell'intervallo fra la presentazione della istanza e la sua positiva evasione da parte dell'organo giurisdizionale a ciò preposto, cessano, laddove mai in precedenza esse la avessero avuta, di avere rilevanza penale**, atteso che tali condotte neppure possono essere considerate compiute contra ius in quanto legittimate, a tutto voler concedere a posteriori, dall'avvenuta ammissione alla procedura concorsuale».

7.6. Consumazione

Sez. 3, Sentenza n. 28488 del 2020, est. Andronio, in motiv: «La giurisprudenza di questa Corte ha precisato che il reato omissivo a **carattere istantaneo**, previsto dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter, consiste nel mancato versamento all'erario delle somme dovute sulla base della dichiarazione annuale che, tranne i casi di applicabilità del regime di «IVA per cassa», è ordinariamente svincolato dall'effettiva riscossione dei corrispettivi relativi alle prestazioni effettuate».

Sez. 3, Sentenza n. 22061 del 23/01/2019 Cc. (dep. 21/05/2019) Rv. 275754, est. Aceto, P.M. Fiminani (Diff.): «*Il reato di omesso versamento di ritenute certificate previsto dall'art. 10-bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, essendo integrato da una **condotta unisussistente**, si realizza e si consuma con l'omissione del versamento che supera la soglia minima prevista alla scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta dell'anno precedente*»; in motiv.: «Come autorevolmente insegnato da questa Corte, «fino alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno precedente, il comportamento omissivo del contribuente non è penalmente rilevante, e la condotta criminosa si realizza e consuma solo nell'istante in cui, alla detta scadenza, si registri un'omissione del versamento che (indipendentemente dalle modalità del suo formarsi) superi la soglia minima prevista», ciò perché «la condotta penalmente rilevante non è l'omesso versamento delle ritenute nel termine previsto dalla normativa tributaria, ma il mancato versamento delle ritenute certificate nel maggiore termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta dell'anno precedente» (Sez. U. n. 37425 del 28/03/2013, Favellato».

Massime precedenti Conformi Sezioni Unite: n. 37425 del 2013 rv. 255759 - 01

8. Omesso versamento dell'IVA ex art. 10 bis d.lgs. n. 74/2000

8.1. Inquadramento

Sez. 3, Sentenza n. 16472 del 28/02/2020 Ud. (dep. 29/05/2020), est. Scarcella, in motiv: «Il reato di cui all'art. 10-ter D.lgs. n. 74/2000 configura una particolare **fattispecie delittuosa di tipo omissivo proprio**, avente come **presupposto necessario** l'inadempimento alla condotta dovuta in forza delle

norme tributarie, ed il quale si **consuma** - in quanto **reato istantaneo** - alla scadenza del termine fissato per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo (ossia il 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento, giusta quanto disposto dall'art. 6, comma secondo, della legge 29 dicembre 1990, n. 405: v., tra le tante Sez. 3, n. 38619 del 14/10/2010 - dep. 03/11/2010, Pg in proc. Mazziari, Rv. 248626). Tale delitto, diversamente da altre fattispecie criminose previste nel medesimo decreto legislativo, è riconducibile alla tipologia di **reato a dolo generico** (Cass., S.U., 28 marzo 2013, n.37424), sicché è necessario il solo elemento soggettivo della coscienza e volontà di non versare all'erario le imposte dovute entro i termini stabiliti, non rilevando in alcun modo il fine specifico consistente nella volontaria evasione delle imposte. Ciò consente di ritenere inammissibile una difesa fondata sull'assenza del dolo di evasione in capo all'autore dell'omissione, ritenendosi altresì non accettabile il tentativo di corroborare siffatta tesi adducendo problematiche di tipo economico alla base della determinazione del soggetto obbligato al versamento a favore dell'Erario. **L'irrilevanza dello specifico fine di evasione**, con accentuazione del profilo di offensività della condotta omissiva, è d'altronde corroborata dall'**art. 13 D.lgs. n. 74/2000**, in base al quale, nella nuova formulazione in vigore dal 2015 (art. 11, co.1, D.lgs. n. 158/2015): "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 [...]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...". Il Legislatore, come risulta chiaramente dal dato testuale, ha escluso la punibilità per le ipotesi di omesso versamento di imposta laddove, entro il termine indicato (prima dell'apertura del dibattimento di primo grado) la lesione del bene giuridico leso (rectius l'interesse patrimoniale dello Stato a riscuotere ciò che allo stesso è dovuto, nell'ambito e nei limiti del diritto tributario), venga de facto ad essere eliminata, così riconoscendo rilevanza penale ad una condotta successiva alla consumazione del reato, in linea con il generale e fondamentale principio di offensività. L'esclusione della sanzione penale è disposta anche per le ipotesi in cui **l'estinzione del debito tributario da parte del contribuente non sia avvenuta in un'unica soluzione, bensì con pagamento rateizzato**, anche a seguito di procedure conciliative, tra le quali sembra pacificamente potersi ricondurre l'ipotesi regolata all'art. 3bis D.lgs. n. 462/1997. Tuttavia, in ragione dell'evidente differenza tra le due situazioni - non essendo ancora stato eliminato il pregiudizio derivante dalla precedente omissione - la legge non dispone la non punibilità tout court, ma richiede, successivamente alla concessione di un termine prorogabile una sola volta dal giudice, l'estinzione integrale del debito tributario. La ragione di tale differenziazione è palmare: la rateizzazione del pagamento presenta una aleatorietà assente nell'ipotesi di versamento unitario, in quanto l'obbligato potrebbe venire meno all'impegno assunto con l'Amministrazione finanziaria, così vanificando la ratio alla base della causa di non punibilità di cui all'art. 13 sopracitato».

Sez. 3, Sentenza n. 38594 del 23/01/2018 Ud. (dep. 13/08/2018), est. Aceto, in motiv.: «E' necessario prendere le mosse dagli approdi ermeneutici di Sez. U.,

n. 37424 del 28/03/2103, Romano, Rv. 255757 secondo cui: 3.1. il reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000), che si consuma con il mancato pagamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale entro la scadenza del termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo di imposta dell'anno successivo, non si pone in rapporto di specialità ma di **progressione illecita con l'art. 13, comma primo, D. lgs. n. 471 del 1997**, che punisce con la sanzione amministrativa l'omesso versamento periodico dell'imposta entro il mese successivo a quello di maturazione del debito mensile IVA; 3.2. **l'illecito amministrativo di cui all'art. 13, d.lgs. 471/97 è strutturalmente diverso dal reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. 74/2000** poiché gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali, rappresentate in particolare: dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA, richiesta per il solo illecito penale; dalla soglia minima dell'omissione, richiesta per il solo illecito penale; dal termine di riferimento per l'assunzione di rilevanza dell'omissione, fissato, per l'illecito amministrativo, al giorno sedici del mese successivo a quello di maturazione del debito mensile IVA, e coincidente, per l'illecito penale, con quello previsto per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo di imposta successivo; 3.2.1. la conclusione assunta in ordine al rapporto sussistente, in via generale, fra le disposizioni in discorso non si pone in contrasto con l'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU, né con l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che sanciscono il principio del ne bis in idem in materia penale. Anzitutto, nella specie, come si è visto, non si può parlare di identità del fatto; in ogni caso, poi, il principio suddetto si riferisce solo ai procedimenti penali e non può, quindi, riguardare l'ipotesi dell'applicazione congiunta di sanzione penale e sanzione amministrativa tributaria (in tal senso, espressamente, Corte di giustizia U.E., 26/02/2013, Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson) (principio ribadito da questa Corte anche successivamente alla pronuncia della Corte E.D.U. nel procedimento Grande Stevens c/Italia; cfr., sul punto, Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, Zanchi; Sez. 1, n. 19915 del 17/12/2013, Gabetti, Rv. 260686; Sez. 3, n. 25815 del 21/04/2016, Scagnetti, Rv. 267301)»;

Sez. 3, Sentenza n. 38487 del 21/04/2016 Ud. (dep. 16/09/2016) Rv. 268012 – 0, est. Soggi : «*Il reato previsto dall'art. 10-ter del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, presuppone che il **debito IVA risulti dalla dichiarazione del contribuente**, in assenza della quale il reato configurabile è quello di cui all'art. 5, D.lgs. n. 74 del 2000*»: in motiv.: «Il reato previsto dall'art. 10-ter del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, presuppone che il debito IVA risulti dalla dichiarazione del contribuente e, pertanto, la **fattispecie non è integrata qualora nella stessa dichiarazione sia esposto un credito tributario** (Sez. 3, n. 40361 del 19/09/2012 - dep. 15/10/2012, Facecchia, Rv. 253680; vedi anche Sez. 3, n. 53158 del 02/07/2014 - dep. 22/12/2014, Lombardi, Rv. 261596)».

8.2. Soggetti attivi

8.2.1. Gli amministratori della società consolidante

Sez. 3, Sentenza n. 5513 del 16/10/2019 Ud. (dep. 12/02/2020) Rv. 278254 – 01, est. Liberati: «*In tema di reati tributari, qualora un gruppo societario eserciti*

*l'opzione per il regime fiscale del **consolidato nazionale**, disciplinato dagli artt. 117 e ss. del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, testo unico delle imposte sui redditi, è configurabile la **responsabilità della società consolidante**, e per essa dei suoi **amministratori**, per il reato di omesso versamento di IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs.17 marzo 2000, n. 74, **anche nel caso della mancata corresponsione delle imposte dovute dalle società controllate**»: in motiv.:*

«il consolidato fiscale nazionale è un particolare regime di determinazione del reddito complessivo Ires per tutte le società partecipanti, rappresentato dalla somma algebrica delle singole basi imponibili che risultano dalle rispettive dichiarazioni dei redditi. Le società che intendono adottare la tassazione consolidata di gruppo (disciplinata dagli artt. 117-129 del Tuir, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) devono esercitare la specifica opzione che dura per un triennio ed è irrevocabile; per effetto di tale opzione sorge un'unica obbligazione tributaria a fronte di una moltitudine di soggetti passivi Ires legati tra di loro da un rapporto di controllo. Ai fini del consolidato fiscale il controllo è individuato come detenzione in un'altra società di capitali di azioni che permettono l'ottenimento della maggioranza dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria (art. 2359, comma 1, par. 1, cod. civ.) o la cui partecipazione agli utili è superiore al 50%. Per il calcolo di tali soglie si computa anche il controllo indiretto per la quota demoltiplicata. Con l'adesione al consolidato fiscale l'obbligazione tributaria in capo al gruppo è determinata con l'applicazione dell'aliquota di tassazione a una base imponibile data come somma algebrica del reddito netto dell'ente controllante e di quello degli enti controllati (per intero anche se la partecipazione non è totalitaria). La base imponibile consolidata si formerà considerando i trasferimenti infragruppo in regime di neutralità fiscale; i dividendi che l'ente controllante riceve dagli enti controllati sono totalmente esenti da tassazione. §. 2.3. L'ente controllante è responsabile per i maggiori debiti di imposta, e per i relativi interessi, riferiti al reddito complessivo globale; mentre l'ente controllato risponde solidalmente assieme all'ente controllante solamente per i maggiori debiti di imposta, o per interessi e sanzioni riferiti alla sua base imponibile. Ciò si desume chiaramente da quanto previsto dall'art. 127 Tuir, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo il quale la società o l'ente controllante è responsabile, tra l'altro, per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122, nonché per le somme che risultano dovute, con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dall'articolo 36 ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, riferita alle dichiarazioni dei redditi propria di ciascun soggetto che partecipa al consolidato e dell'attività di liquidazione di cui all'articolo 36 bis del medesimo decreto (oltre che per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale di cui all'articolo 122 e, solidalmente, per il pagamento di una somma pari alla sanzione di cui alla lettera b) del comma 2 irrogata al soggetto che ha commesso la violazione). Ciascuna società controllata che partecipa al consolidato è, a sua volta, responsabile, solidalmente con l'ente o società controllante, per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile, e per le somme che risultano dovute, con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dall'articolo 36 ter d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dell'attività di liquidazione di cui all'articolo 36 bis del medesimo decreto, in conseguenza della rettifica operata sulla propria dichiarazione dei redditi (oltre 4 che per le sanzioni correlate alla maggiore

imposta accertata riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile, e alle somme che risultano dovute con riferimento alla medesima dichiarazione). §. 2.4. Tale disciplina, relativa alle imposte sul reddito, è applicabile anche all'imposta sul valore aggiunto, come si desume dall'art. 73, comma 3, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nel testo vigente all'epoca di scadenza del termine per il versamento dell'imposta non versata, secondo il quale "Il Ministro delle finanze può disporre con propri decreti, stabilendo le relative modalità, che le dichiarazioni delle società controllate siano presentate dall'ente o società controllante all'ufficio del proprio domicilio fiscale e che i versamenti di cui agli articoli 27, 30 e 33 siano fatti all'ufficio stesso per l'ammontare complessivamente dovuto dall'ente o società controllante e dalle società controllate, al netto delle eccedenze detraibili". Anche per l'imposta sul valore aggiunto è, dunque, concessa una agevolazione rispetto all'esercizio degli obblighi di dichiarazione e dei diritti conseguenti delle società controllate, attraverso una procedura di liquidazione e di versamento del tributo da parte della società controllante (cfr. Cass. Civ., Sez. 5, Sentenza n. 20708 del 01/10/2014, Rv. 632898 - 01). §. 2.5. Risultano, pertanto, manifestamente infondate le doglianze formulate dal ricorrente con entrambi i motivi di ricorso, in quanto la responsabilità della società o dell'ente controllante è certamente applicabile anche all'imposta sul valore aggiunto dovuta in base all'imponibile iva di gruppo. I rilievi in ordine al mancato versamento delle somme dovute dalle controllate non consentono, poi, di escludere la responsabilità della controllante e, per essa, del ricorrente, sia in considerazione della genericità della relativa deduzione difensiva, non essendo stato specificato alcunché riguardo ai rapporti con le controllate e alle somme da ciascuna di esse dovute e alle ragioni dei mancati versamenti; sia per la mancata dimostrazione della attivazione della controllante per ottenere il versamento da parte delle controllate delle somme dalle stesse dovute a tale titolo, tenendo conto dei poteri di controllo spettanti alla società controllante, posto che, come evidenziato, ai fini del consolidato fiscale il controllo è individuato come detenzione in un'altra società di capitali di azioni che permettono l'ottenimento della maggioranza dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria, o la cui partecipazione agli utili è superiore al 50%, con la conseguenza che l'indisponibilità delle somme necessarie per provvedere al pagamento dell'imposta non è riconducibile a fattori estranei alla sfera di dominio della controllante o da questa non governabili (stante la necessaria esistenza di un potere di controllo derivante dalla partecipazione societaria), con la conseguente imputabilità alla stessa della indisponibilità delle risorse necessarie per provvedere al versamento delle somme dovute a titolo di imposta sul valore aggiunto».

8.2.2. I soci della s.n.c.

Sez. 3, Sentenza n. 2834 del 13/06/2018 Ud. (dep. 22/01/2019) Rv. 274827 – 01, est. Andronio: «*In tema di reati tributari, la possibilità che ciascuno dei **soci di una società in nome collettivo** debba rispondere del reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in base al vincolo della responsabilità solidale ed illimitata per le obbligazioni sociali di cui all'art. 2291 cod. civ., non esclude la responsabilità penale del socio al quale, avendo egli presentato la dichiarazione dei redditi, l'ente creditore abbia rivolto la richiesta di adempimento*

dell'obbligazione tributaria»; in motiv: «Infatti, proprio perché, ai sensi dell'art. 2291 cod. civ., all'interno di una società in nome collettivo tutti i soci rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali, il creditore, in base alla disciplina delle obbligazioni solidali di cui agli artt. 1292 e seguenti cod. civ., può chiedere l'adempimento per la totalità, indifferentemente, a ciascuno dei condebitori solidali, così che l'adempimento di uno libera anche gli altri. Ne deriva che del tutto ragionevole è stata la condotta dell'ente creditore che ha rivolto la richiesta di adempimento del debito tributario al socio che risultava avere presentato la dichiarazione. Né la circostanza che eventualmente anche altri soggetti avrebbero potuto essere chiamati a rispondere penalmente per lo stesso fatto fa venire meno la responsabilità penale dell'imputato».

8.2.3. Nuovi liquidatori e amministratori “subentranti” e dolo eventuale.

Sez. 3, Sentenza n. 6220 del 23/01/2018 Ud. (dep. 09/02/2018), est. Scarcella, in motiv: «Questa Corte Suprema ha peraltro costantemente affermato in materia di responsabilità dell'amministratore (cfr. in particolare le sentenze 38687/2014 e 39437/2014) secondo cui **colui che assume la carica di liquidatore al pari di chi assume quella di amministratore, si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze**. Nelle **società di capitali**, come nel caso di specie, la responsabilità per i reati previsti dal D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è attribuita all'amministratore (individuato secondo i criteri ex art. 2380 e ss., artt. 2455 e 2475 c.c.), ovvero a coloro che rappresentano e gestiscono l'ente. Costoro, in quanto tali, sono tenuti a presentare e sottoscrivere le dichiarazioni rilevanti per l'ordinamento tributario (D.lgs. n. 74 del 2000, art. 1, lett. c) ed e), adempiendo agli obblighi conseguenti. §. 7. Ebbene, come si anticipava, questa Corte di legittimità ha reiteratamente affermato la responsabilità per i reati tributari connessi alla carica sia in relazione alla figura dell'amministratore di società (sez. 3, n. 3636 del 9.10.2013 dep. il 27.1.2014, Stocco, rv. 259092) che del liquidatore che **subentri** ad altri nella carica dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento (sez. 3, n. 39687 del 4.6.2014, Decataldo, rv. 260390). In quelle pronunce si è precisato e va qui ribadito che, sotto il profilo soggettivo, versa quantomeno in una situazione di **dolo eventuale**, e non in mera colpa, il soggetto che, subentrando ad altri dopo la dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, abbia assunto la carica di liquidatore, senza aver compiuto il previo controllo, di natura puramente documentale, sugli ultimi adempimenti fiscali. Tutti i casi esaminati da questa Corte di legittimità si riferiscono proprio ad omessi versamenti a fronte di dichiarazioni operate dal precedente amministratore. In quei casi, come in questo, non si verteva, cioè, in materia di debito verso l'Erario particolarmente remoto, occulto o di difficile accertamento poiché si trattava dell'IVA dovuta sulla base dell'ultima dichiarazione e quindi era sufficiente, prima di assumere la carica di amministratore o di liquidatore, chiedere in visione la dichiarazione e l'attestato di versamento all'erario dell'IVA a debito per adempiere nel termine stabilito al pagamento dell'obbligazione tributaria. Va pertanto ribadito che l'assunzione della carica di amministratore o di liquidatore comporta, per comune esperienza, una minima verifica della contabilità, dei bilanci e delle ultime dichiarazioni dei redditi, per cui, ove ciò non avvenga, è evidente che colui che subentra nelle quote e assume la carica si espone

volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze. Il nuovo amministratore o il liquidatore, in altri termini, deve chiedere di visionare la documentazione fiscale - [...] - e ci sono verifiche assai semplici e coincidenti con i minimi riscontri d'obbligo che devono essere eseguite prima del subentro nella carica in difetto delle quali egli accetta il rischio che ci possa essere qualcosa che non va di cui è chiamato a rispondere anche penalmente (sulla configurabilità del dolo eventuale: Sez. 3, n. 34927 del 24/06/2015 - dep. 18/08/2015, Alfieri, Rv. 264882; Sez. 3, n. 38687 del 04/06/2014 - dep. 23/09/2014, Decataldo, Rv. 260390; Sez. 3, n. 3636 del 09/10/2013 - dep. 27/01/2014, Stocco, Rv. 259092). Né, peraltro, può essere seguita la tesi sostenuta dalla difesa secondo cui sarebbe al più rimproverabile un atteggiamento imprudente al nuovo amministratore, con conseguente esclusione del dolo eventuale e configurabilità di una colpa (si intende, cosciente, atteso il richiamo alle Sezioni Unite Thyssenkrupp operato dalla difesa medesima). Ed infatti, nel caso in esame (v. in termini la già citata sentenza Stocco) non può parlarsi di un addebito "colposo" poiché le verifiche in base alle quali il V. era in grado di apprendere che l'Iva emergente dalla dichiarazione non era stata versata e che conseguentemente il termine ultimo sarebbe scaduto il 27/12/2011 (ossia undici giorni dopo l'assunzione della carica di a.u.), erano invero assai semplici e coincidevano con i minimi riscontri d'obbligo che debbono essere eseguiti prima del subentro nella carica. In altre parole, si trattava di un debito (con conseguente obbligo di versamento) risultante dall'ultima dichiarazione fiscale e quindi facilmente constatabile. Ammesso che il V. non avesse eseguito neppure tale elementare riscontro, si tratta comunque di un fatto-reato addebitabile a titolo di dolo eventuale, quale sarebbe l'elemento psicologico di colui che (in ipotesi) acquista quote sociali e diviene amministratore di una s.r.l. senza alcun previo controllo di natura puramente documentale almeno sugli ultimi adempimenti fiscali. È a tale principio, pertanto, che risulta essersi conformata la Corte d'appello laddove ha escluso qualsiasi rilevanza agli argomenti dedotti dalla difesa, osservando come il nuovo amministratore ben avrebbe potuto rassegnare le dimissioni una volta svolte le verifiche del caso, salvo dimostrare - cosa che non sarebbe avvenuta nel caso in esame - l'assoluta impossibilità della verifica della contabilità societaria o la falsità dei dati contabili. A ciò, peraltro, deve essere aggiunto che la situazione concreta sottoposta all'esame di questa Corte consentiva di ritenere del tutto superflua l'esame dell'addebitabilità colposa del reato in questione, atteso che, nel caso di specie, nessuna negligenza o imprudenza risultava addebitabile al V. che, all'atto dell'assunzione dell'incarico, anzi, era: a) perfettamente consapevole dell'esatta situazione finanziaria della societaria; b) perfettamente consapevole della mancanza di liquidità necessaria all'assolvimento dell'obbligo tributario nel termine, assai prossimo, di undici giorni; c) perfettamente consapevole che alla data del 27.12.2011 sarebbe scaduto il termine di legge previsto per il versamento dell'Iva dichiarata [...]. Si osserva che questa stessa Sezione ha già affermato che in tema di omesso versamento IVA, il reato omissivo a carattere istantaneo previsto dall'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 consiste nel mancato versamento all'erario delle somme dovute sulla base della dichiarazione annuale che, tranne i casi di applicabilità del regime di "IVA per cassa", è ordinariamente svincolato dalla effettiva riscossione delle somme-corrispettivo relative alle prestazioni effettuate (Sez. 3, n. 19099 del 06/03/2013 - dep. 03/05/2013, Di Vora, Rv. 255327). L'obbligo di indicazione nella dichiarazione annuale e, conseguentemente, di versamento dell'Iva, è stato, soprattutto sino ad oggi, infatti ordinariamente

svincolato (fatti salvi i casi di applicabilità del regime di "Iva per cassa" di cui al D.L. 29 novembre 2008, n. 185, conv. in L. 28 gennaio 2009, n. 2, rimodulato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 32 bis, convertito in L. n. 134 del 2012), dall'effettiva riscossione delle somme - corrispettivo delle prestazioni effettuate. La circostanza che il regime applicabile nel periodo di imposta 2010 fosse quello "per competenza", obbligava pertanto il contribuente al versamento dell'IVA a prescindere dalla riscossione degli importi relativi alle prestazioni effettuate, rendendo dunque irrilevante la circostanza della esistenza di crediti non riscossi al 31.12.2010, pari ad una quota IVA complessivamente non riscossa di oltre 1 mln. di euro. Né può essere seguita la tesi difensiva secondo cui il nuovo amministratore, accettando la carica pur consapevole dello stato di difficoltà economica della società, confidava per colpa che i crediti da essa vantati avrebbero evitato la commissione dell'illecito. A tale argomento è agevole obiettare che tale comportamento, più che imprudente, configura una condotta connotata da dolo eventuale - nel senso chiarito da Sez. U, n. 38343 del 24/04/2014 - dep. 18/09/2014, P.G., R.C., Espenhahn e altri, Rv. 261104 - tenuto conto della circostanza, incontestabile, per cui, avendo questi assunto la carica il 16.12.2011, ossia undici giorni prima della scadenza del termine per il versamento dell'IVA, era prima ancora logicamente che giuridicamente impensabile (proprio perché irrealizzabile) confidare che i crediti vantati dalla società avrebbero evitato la commissione dell'illecito, essendo infatti illogico poter pensare di in soli undici giorni, per una società avente perdite di bilancio per l'anno 2011 pari ad oltre 3 mln. di euro (come evidenzia la Corte d'appello a pag. 4) poter reperire in così pochi giorni credito da istituto bancari al fine di assolvere al debito tributario di quasi 575.000 €. Deve, dunque, ritenersi che nel caso di specie sia ravvisabile compiutamente il dolo eventuale, essendosi il V. chiaramente rappresentato la significativa possibilità di verifica dell'evento concreto e ciò nonostante si è determinato ad agire comunque, anche a costo di causare l'evento lesivo, aderendo ad esso con la consapevole accettazione della carica e la consapevole conoscenza dell'assenza di liquidità in cassa, per il caso in cui si verificasse (come in effetti avvenuto)».

8.2.4. L'ex amministratore sostituito "all'ultimo"

Sez. 5, 45308/2018, est. Tudino: «**Non risponde** del reato di omesso versamento dell'IVA chi, pur avendo presentato la dichiarazione annuale, non è poi tenuto, anche per fatti sopravvenuti, al pagamento dell'imposta nel termine previsto dall'art. 10 - ter D.lgs. n. 74 del 2000, **salvo** che il pubblico ministero non dimostri che il soggetto abbia **inequivocabilmente preordinato la condotta rispetto all'omissione del versamento** (ad esempio, dimettendo arbitrariamente la carica di amministratore della persona giuridica soggetto IVA), ovvero abbia fornito un contributo causale, materiale o morale, da valutarsi a norma dell'art. 110 cod. pen., all'omissione della persona obbligata, al momento della scadenza, al versamento dell'imposta dichiarata (Sez. 3, Sentenza n.53158 del 02/07/2014, Lombardi, Rv. 261596, N. 38687 del 2014 Rv. 260390)».

Sez 3, n. 3228/2021., est. Noviello, in motiv.: «§.1.5. In proposito occorre anche sottolineare, in linea con la ricostruzione dei giudici di merito, che hanno rinvenuto un'ipotesi di concorso con il nuovo socio accomandatario, che è, comunque possibile, in astratto, concepire in capo ad un *extraneus* (quale era,

infatti, il C. al momento del mancato versamento siccome ormai privo della qualità di socio accomandatario) il concorso nel reato proprio di cui all'art. 10 ter d.lgs. n. 74 del 2000, che, giova sottolinearlo, presenta una struttura il cui presupposto è costituito sia dal compimento di operazioni imponibili comportanti l'obbligo di effettuare il versamento periodico dell'IVA, sia dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno precedente: che tale presentazione sia un necessario presupposto del reato è stato puntualizzato, sulla base dell'inequivoco tenore testuale della norma incriminatrice, dalla giurisprudenza (cfr. in motivazione, Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013 Rv. 255758 - 01 Romano; Sez. 3, n. 6293 del 14/01/2010, Ioele); la condotta omissiva, invece, si concretizza nel mancato versamento, per un ammontare superiore a duecentocinquantamila Euro, dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale; il termine per l'adempimento è individuato in quello previsto per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo di imposta successivo. 1.6. Tanto precisato, questo collegio ritiene al riguardo di riaffermare il principio secondo il quale risponde del reato di omesso versamento di Iva, chi, avendo presentato la dichiarazione annuale e pur non essendo poi formalmente tenuto, anche per fatti sopravvenuti, al pagamento dell'imposta nel termine previsto dall'art. 10 ter D.lgs. n. 74 del 2000, abbia inequivocabilmente preordinato la condotta rispetto all'omissione del versamento (ad esempio, dismettendo artatamente la carica di amministratore della persona giuridica soggetto IVA) ovvero abbia fornito un contributo causale, materiale o morale, da valutarsi a norma dell'art. 110 cod. pen., all'omissione operata da parte della persona obbligata, al momento della scadenza, al versamento dell'imposta dichiarata. (cfr. Sez. 3, n. 53158 del 02/07/2014 Rv. 261596 - 01 Lombardi)». *In senso conf. Sez. 3, n. 12248 del 22/01/2014, P.M. in proc. Faotto e altri, Rv. 259808; Sez. 3, 23513/2020, est. Macri*

8.2.5. Amministratore di fatto e prestanome

Sez 3, 12448/2021, est. Di Stasi, in motiv., rispetto al delitto previsto dall'art. 10 ter cit.: «Va osservato che l'equiparazione degli amministratori di fatto a quelli formalmente investiti è stata affermata da questa Corte sia nella materia civile che in quella penale e tributaria (Cfr., nella materia civile: Cass. 5 dicembre del 2008 n. 28819; 12 marzo 2008, n. 6719; Sez. un. civile 18 ottobre 2005 n. 2013; in quella penale, per tutte: Cass. 7203 del 2008, Cass. n. 9097 del 1993 e, per le 2 Corti di Cassazione - copia non ufficiale violazioni tributarie, cfr. Cass. Sez. trib., n. 21757 del 2005 nonché Cass. pen. n. 2485 del 1995). Limitando l'indagine alla responsabilità dell'amministratore di fatto nei reati omissivi propri formalmente imputabili al prestanome, in base ai principi esposti, il vero soggetto qualificato non è il prestanome ma colui il quale effettivamente gestisce la società perché unico soggetto in condizione di compiere l'azione dovuta, mentre l'estraneo è il prestanome. A quest'ultimo una corresponsabilità può essere imputata solo in base alla posizione di garanzia di cui all'art. 2392 cod. civ., in forza della quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi. Nelle occasioni in cui questa Corte si è occupata di reati, anche omissivi, commessi in nome e per conto della società, ha individuato nell'amministratore di fatto il soggetto attivo del reato e nel prestanome il concorrente per non avere impedito l'evento che in base alla norma citata aveva il dovere di impedire. Proprio perché il più delle volte il prestanome non ha alcun potere d'ingerenza nella gestione della

società per addebitargli il concorso, questa Corte ha fatto ricorso alla figura del dolo eventuale; si è sostenuto cioè che il prestanome accettando la carica ha anche accettato i rischi connessi a tale carica (cfr. Sez.3-n.1722 del 25/09/2019, dep.17/01/2020, Rv.277507 - 01; Sez.3, n.38780 del 14/05/2015, Rv.264971; Cass. 26 gennaio 2006, n. 7208; Cass. 6 aprile 2006, n. 22919, Cass. 26 novembre 1999, Dragomir, Rv 215199)».

8.3. Elemento oggettivo

8.3.1. Soglia: computo e abrogazioni parziali

Sez. 3, Sentenza n. 46953 del 28/03/2018 Ud. (dep. 16/10/2018) Rv. 274488 - 01, est. Socci, P.M. Perelli (Parz. Diff.): «*In tema di reato di omesso versamento dell'IVA previsto dall'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000, per valutare il superamento della soglia di punibilità di euro 250.000,00 si deve tener conto esclusivamente dell'imposta evasa e non anche degli interessi dovuti per il versamento trimestrale*»; in motiv.: «Infatti ai sensi dell'art. 1, comma 1, lettera F), d.lgs. 74 del 2000 per «**imposta evasa** si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili». Nel calcolo dell'imposta quindi devono certamente detrarsi gli interessi pagati per il versamento trimestrale, [...]per l'art. 10 ter, d.lgs. 74/2000, **Sez. 3, n. 10810/2018** non massimata: «La mutata soglia di punibilità dei reati di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000) e di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (art. 10-ter, del d.lgs. n. 74 del 2000), al di sotto della quale operano soltanto a misure sanzionatorie di tipo amministrativo, introdotta dal d.lgs. 158/2015 rientra pertanto nell'**abrogazione parziale** dei due reati, nei quali il mutato giudizio di offensività della condotta omissiva si è tradotto nel restringimento dell'area della loro penale rilevanza, con assegnazione a quella amministrativa delle condotte che si collocano al di sotto della nuova soglia. Configurando la soglia di punibilità un elemento costitutivo di entrambe le fattispecie legali astratte delle suddette disposizioni, è evidente che la sua modifica rende la nuova fattispecie speciale rispetto alla precedente poiché ne restringe l'ambito applicativo, rimanendo l'area della punibilità circoscritta alle sole condotte che si collocano al di sopra della nuova soglia»).

Sez. 3, Sentenza n. 14595 del 17/11/2017 Ud. (dep. 30/03/2018) Rv. 272552 - 01, est. Aceto: «*Ai fini della integrazione del reato di omesso versamento dell'IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'entità della somma da versare, costituente il debito IVA, è quella risultante dalla dichiarazione del contribuente e non quella effettiva, desumibile dalle annotazioni contabili*»; in motiv.: «Ai fini della integrazione del reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000 è necessario e sufficiente che l'imposta sul valore aggiunto non versata sia

quella «**dovuta in base alla dichiarazione annuale**». Il dato testuale è chiaro; **il debito erariale non deve risultare dai registri delle fatture emesse o dalle fatture o dalla contabilità di impresa o, ancora, dal bilancio**: il debito erariale rilevante ai fini del reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto è solo quello oggetto della dichiarazione annuale. La **presentazione della dichiarazione**, infatti, costituisce **un presupposto necessario ai fini della consumazione del reato** (in questo senso, espressamente, Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013, Romano, in motivazione; nonché Sez. 3, n. 6293 del 14/01/2010, n.m.), tant'è che **l'autore del reato deve necessariamente rappresentarsi che l'oggetto della condotta emissiva è esattamente** (ed esclusivamente) **il debito dichiarato**, non quello risultante aliunde (Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013, Romano, secondo cui la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia, entro il termine previsto). Questa Corte ne ha tratto la conseguenza che poiché il reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000 presuppone che il debito IVA risulti dalla dichiarazione del contribuente, esso non è integrato qualora nella stessa dichiarazione sia esposto un credito tributario (Sez. 3, n. 38487 del 21/04/2016, Reale, Rv. 268012; Sez. 3, n. 40361 del 19/09/2012, Facecchia, Rv. 253680). Il tema della non corrispondenza del debito dichiarato (superiore alla cd. "soglia") con quello che risulta dalla contabilità dell'impresa (in ipotesi ad essa inferiore) non ha perciò alcuna rilevanza posto che, come già detto, la fattispecie, per chiara scelta legislativa, non è strutturata intorno al debito effettivo, ma solo a quello dichiarato. Le discrasie tra il debito erariale dichiarato e quello effettivo hanno il proprio terreno elettivo nei reati in materia di dichiarazione di cui agli artt. 2, 3 e 4, d.lgs. n. 74 del 2000 i quali ben possono concorrere con quello di cui all'art. 10-ter».

Sez. 3, Sentenza n. 8521 del 21/09/2018 Ud. (dep. 27/02/2019) Rv. 275010 – 01, est. Aceto, P.M. Filippi (Diff.): «**I pagamenti successivi al perfezionamento del reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non possono essere presi in considerazione ai fini della determinazione della cd. soglia di punibilità prevista dalla fattispecie delittuosa, ma solo per l'applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 13 del medesimo d.lgs.**»; in motiv: «§ 3.1. Il reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000) si consuma con il mancato pagamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale entro la scadenza del termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo di imposta dell'anno successivo (Sez. U., n. 37424 del 28/03/2103, Romano, Rv. 255757). Si tratta di reato unisussistente, di natura omissiva e istantanea che si consuma alla inutile scadenza del tempo (lungo) dell'obbligazione tributaria, non un attimo prima, non un attimo dopo (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263126). §. 3.2. Ne consegue che le vicende successive alla perfezione del reato non incidono sulla sua sussistenza per cui, ai fini della sua integrazione, i pagamenti successivi non possono essere presi in considerazione nemmeno ai fini della determinazione della cd. soglia di punibilità, ma solo ai fini della applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 13, d.lgs. n.74 del 2000, come sostituito dall'art. 11, d.lgs. n. 158 del 2015»;

Sez. 3, n. 30626/2020, est. Liberati, in motivazione: «Tale reato si consuma nel momento in cui scade il termine previsto dalla legge per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (Sez. U., n. 37424 del

28/03/2103, Romano, Rv. 25575); ciò che rileva è, quindi, l'indicazione nella dichiarazione di un debito d'imposta e l'inadempimento alla conseguente e corrispondente obbligazione di pagamento, rimanendo prive di rilievo, ai fini della configurabilità del reato e del superamento della soglia di punibilità, sia l'effettiva riscossione delle somme-corrispettivo relative alle prestazioni effettuate (tranne che nei casi di applicabilità del regime di "Iva per cassa", cfr. Sez. 3, n. 6220 del 23/01/2018, Ventura, Rv. 272069; Sez. 3, n. 19099 del 06/03/2013, Di Vora, Rv. 255327), sia la condotta successiva dell'obbligato, stante la natura del reato, che è omissivo proprio a consumazione istantanea (v. Sez. 3, n. 8521 del 21/09/2018, dep. 27/02/2019, Pistilli, Rv. 275010; Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263126)».

8.3.2. Gli effetti della rateizzazione sulla configurabilità del reato

Sez. 3, Sentenza n. 16472 del 28/02/2020 Ud. (dep. 29/05/2020) Rv. 279012 – 02, est. Scarcella, P.M. Spinaci (parz. Diff): «*In tema di reati tributari, l'accordo tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito, quantunque comporti la rimodulazione della sua scadenza, che viene scansionata nel tempo in corrispondenza ai termini delle singole rate, non esclude che, al verificarsi di detta scadenza senza la soddisfazione totale del debito, il reato resti comunque configurabile, in quanto la previsione di una causa sopravvenuta di non punibilità del fatto lascia immutata l'illiceità della condotta, che non può ritenersi scriminata ai sensi dell'art. 51 cod. pen. Né ai sensi dell'art. 59, comma quarto, cod. pen., cadendo l'errore del contribuente su norme penali (nella specie gli artt. 10-ter e 13, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74), con conseguente applicazione dell'art. 5 cod. pen.*»; la pronuncia si confronta con l'art. 3bis D.lgs. n. 462/1997 che prevede la possibilità per il contribuente, successivamente al ricevimento della comunicazione di cui all'art. 36bis D.P.R. 600/73 e all'art. 54bis D.P.R. 633/72, di procedere al pagamento dell'imposta non precedentemente versata mediante un determinato numero massimo di rate trimestrali, a seconda dell'importo (dal 22.10.2015, 8 o 20 rate qualora la somma superi i 5.000 euro). Tale facoltà viene pertanto esercitata successivamente ai controlli operati dall'Amministrazione finanziaria e, dunque, in un momento successivo all'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto»; in motiv.: «Il ricorrente ha invocato l'art. 51 c.p., asserendo l'esistenza di una contraddizione interna all'ordinamento giuridico ove, in estrema sintesi, se da un lato concede al contribuente la possibilità di estinguere il debito tributario mediante rateizzazione successivamente all'omissione del versamento, dall'altro non esclude la rilevanza penale di tale ultima condotta nonostante l'impegno assunto. Subordinatamente, il ricorrente sostiene l'applicabilità del comma quarto dell'art. 59 c.p. in quanto la richiesta del pagamento rateale, e la sua concessione da parte dell'Amministrazione competente, sarebbe idonea ad ingenerare nel contribuente la convinzione, seppure errata, di esercitare una facoltà lecita, immune pertanto da possibili sanzioni penali. La Corte ha notato in senso contrario: in tema di omesso versamento dell'IVA, infatti, l'accordo fra il contribuente e l'amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito, anche ove precedente alla scadenza del termine entro il quale l'adempimento dovrebbe essere effettuato, quantunque comporti la rimodulazione della scadenza del debito la quale viene scansionata nel tempo in corrispondenza ai termini delle singole rate, non

esclude che, una volta verificatasi detta scadenza senza la soddisfazione totale del debito tributario, il reato resti comunque configurabile, e ciò indipendentemente dalla riconoscibilità o meno di un'efficacia novativa all'accordo medesimo. In queste ipotesi potrebbe operare soltanto la causa di non punibilità di cui all'art. 13 D.lgs. n. 74/2000, qualora il debito d'imposta venga integralmente soddisfatto nei termini ivi indicati (Cass., Sez. III, 13 luglio 2018, n. 48375)¹⁶. L'accordo di rateizzazione, dunque, produce senz'altro i suoi effetti nell'ambito tributario e, nei limiti indicati dal legislatore dall'art. 13, comma terzo, d.lgs. n. 74 del 2000, anche in quello penali-tributario. Ciò trova dimostrazione nella previsione legislativa della speciale causa di non punibilità sopra richiamata: solo per effetto della espressa previsione normativa, il pagamento integrale del debito tributario, alle condizioni previste, esclude l'applicazione della sanzione penale al reato di omesso versamento dell'imposta, consumatosi alla data di scadenza per l'adempimento. Deve evidenziarsi, infatti, che, a seguito della riforma legislativa del 2015, quanto costituiva una circostanza attenuante è stato elevato a causa di non punibilità del reato, la quale tuttavia non incide sulla struttura della fattispecie incriminatrice né sulla illiceità della condotta tipica, rappresentando piuttosto una causa sopravvenuta in ragione della quale - sulla base di valutazioni di opportunità di politica legislativa - un reato già consumato non viene punito. In altri termini, la previsione della non punibilità del fatto lascia immutata l'illiceità della condotta, di talché non può sostenersi l'assenza di una lesione del bene giuridico, né potrebbe ritenersi scriminata la condotta ai sensi dell'art. 51 c.p. §. 5.1. Altrettanto erroneo è il richiamo all'art. 59, co.4, c.p. Nel caso di specie, infatti, l'errore del ricorrente ricadrebbe sostanzialmente su una norma penale, ossia sugli artt. 10ter e 13 D.lgs. n. 74/2000 (senza considerare che quest'ultimo, all'epoca dei fatti, disponeva unicamente un'attenuazione della pena, e non la sua esclusione) con conseguente applicazione dell'art. 5 c.p. (Cass., Sez. V, 1° ottobre 2008, n. 38596; Cass., Sez. IV, 5 giugno 1991, n. 12137). Assorbente, d'altronde, deve ritenersi il fatto che, all'epoca in cui era stata accordata la rateizzazione, il pagamento integrale del debito tributario avrebbe potuto rilevare esclusivamente come circostanza attenuante della pena, non invece come causa di esclusione della stessa, sicché, in forza del primo comma dell'art. 59 c.p., essa avrebbe potuto operare a favore dell'imputato solo ove oggettivamente esistente, il che non può essere affermato nel caso de quo, essendo incontestato il pagamento di sole alcune rate da parte dell'obbligato. E, in relazione a tale ultimo profilo, va aggiunto che per le dilazioni concesse a partire dal 22 ottobre 2015, la rateazione viene meno nel caso di mancato versamento di cinque rate del piano, anche non consecutive (v. infra § 6.2). Dunque, una ragione in più per evidenziare l'infondatezza del motivo.

8.3.3. Gli effetti della procedura di concordato preventivo sulla configurabilità del reato: l'istanza, l'ammissione, il divieto di pagamento

Sez. 3, n. 49795 del 23/05/2018, Rv. 274199, est. Liberati, P.M. Corasaniti (Diff): «*In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del reato di **omesso***

¹⁶ In motivazione, la Corte ha precisato che l'effetto novativo dell'obbligazione che deriva dall'accordo tra il contribuente e l'amministrazione rimane circoscritto all'ambito tributario, non producendo conseguenze sul piano penale.

versamento di IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non assume rilevanza, né sul piano dell'elemento soggettivo, né su quello della esigibilità della condotta, la mera presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo, la quale non impedisce il pagamento dei debiti tributari che vengano a scadere successivamente alla sua presentazione, ma prima dell'adozione di provvedimenti da parte del tribunale»; Sez. 3, Sentenza n. 39310 del 17/05/2019 Ud. (dep. 25/09/2019) Rv. 277171 – 01, Est Andronio, P.M. Marinelli (Diff.): «*in tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del reato di omesso versamento di IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non assume rilevanza, né sul piano dell'elemento soggettivo, né su quello della esigibilità della condotta, la mera presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo, perché essa non impedisce il pagamento dei debiti tributari che vengano a scadere successivamente alla sua presentazione ma prima dell'adozione di provvedimenti da parte del tribunale. (In motivazione la Corte ha affermato che il principio illustrato deve essere applicato a maggior ragione nel caso in cui la richiesta di ammissione alla procedura sia stata presentata dallo stesso imputato responsabile del dissesto, in quanto, diversamente opinando, questi potrebbe evitare di incorrere in responsabilità penale con il solo deposito del ricorso)*».

Sez. 3, n. 39696 del 08/06/2018, Grifi, Rv. 273838 – 01, est. Socci, P.M. Romano (Diff.): «*In tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, non è configurabile il "fumus" del reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 per l'omesso versamento del debito IVA scaduto, nel caso in cui il debitore sia stato ammesso, prima della scadenza, al concordato preventivo con pagamento dilazionato e/o parziale dell'imposta, in quanto in forza dell'art. 182-ter r.d. 16 marzo 1942, n. 267, come modificato dall'art. 1, comma 81, legge 11 dicembre 2016, n. 232, anche per l'IVA è possibile un accordo nel concordato preventivo per un pagamento dilazionato o parziale*».

Sez. 4, n. 52542 del 17/10/2017, Marchionni, Rv. 271555, est. Ranaldi, P.M. Viola (Diff.): «*In tema di omesso versamento IVA, non è configurabile il reato di cui all'art. 10-ter D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 per il mancato versamento del debito IVA sorto prima dell'apertura della procedura di concordato preventivo, nel caso in cui, in data antecedente alla scadenza del debito, sia intervenuto un provvedimento del tribunale che abbia vietato il pagamento di crediti anteriori, essendo configurabile la scriminante dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità di cui all'art. 51 cod. pen., derivante da norme poste a tutela di interessi aventi anche rilievo pubblicistico, equivalenti a quelli di carattere tributario*»;

8.4. Elemento soggettivo

8.4.1. Dolo generico

Sez. 3, Sentenza n. 16472 del 28/02/2020 Ud. (dep. 29/05/2020), est. Scarcella, in motiv.: «§ 6. Sotto il profilo strettamente soggettivo è necessario ricordare che il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è collegato al compimento di operazioni imponibili, sicché ogni qualvolta il soggetto d'imposta

effettua tali operazioni riscuote già dall'acquirente del bene o del servizio l'imposta dovuta, con obbligo di accantonarla nell'interesse dell'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da potere, alla scadenza, adempiere all'obbligazione tributaria (Cass., S. U., 28 marzo 2013, n. 37424). Secondo l'orientamento consolidato di questa Suprema Corte - si ripete - **l'elemento soggettivo del reato de quo è costituito dal dolo generico**, inteso quale mera consapevolezza dell'illiceità della condotta omissiva finale, senza cioè essere caratterizzato da una specifica finalità di evasione, non richiedendo la norma, quale ulteriore requisito, un atteggiamento antidoveroso di volontario contrasto con il precetto violato. Elemento fattuale rilevante, piuttosto, è l'esistenza di una concreta possibilità di adempiere il pagamento, costituita dalla riscossione dell'IVA nelle modalità sopra indicate ed il connesso doveroso accantonamento in vista della scadenza del debito erariale. Ciò solo costituisce, infatti, un indefettibile presupposto della sussistenza della volontà in capo al soggetto obbligato (ex plurimis: Cass., Sez. 111,21 marzo 2019, n. 23796; **Cass., Sez. III, 23 gennaio 2018, n. 38594; Cass., Sez. III, 1° dicembre 2017, n. 29873; Cass., Sez. III, 24 giugno 2014, n. 8352**)».

sez. 3, Sentenza n. 38594 del 23/01/2018 Ud. (dep. 13/08/2018) in motivazione: «il reato in esame è punibile a titolo di **dolo generico** e consiste nella coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato, non essendo richiesto che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte; **la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale**, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia, entro il termine lungo previsto»;

Sez. 3, Sentenza n. 6220 del 23/01/2018 Ud. (dep. 09/02/2018), est. Scarcella: «La sentenza impugnata fa infatti buon governo del costante dictum di questa Corte Suprema secondo cui **ai fini della sussistenza del reato in esame non è necessario il dolo specifico**, ovvero la volontà di evasione fiscale, ma basta il solo dolo generico. Ciò che rileva è la **consapevolezza dell'imputato di non operare un versamento che sappia essere dovuto**. Le Sezioni Unite di questa Corte hanno precisato, all'esito di un'approfondita disamina della normativa tributaria in materia, proprio in tema di elemento soggettivo, che il reato in esame è punibile a titolo di dolo generico (Sez. Unite, n. 37424 del 28.3.2013, Romano, rv. 255758). Mentre, invero, molte delle condotte penalmente sanzionate dal D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, richiedono che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte, questa specifica direzione della volontà illecita non emerge in alcun modo dal testo del D.lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter. Per la commissione del reato, basta, dunque, la coscienza e volontà del mancato versamento all'Erario. Tale coscienza e volontà deve investire **anche la soglia**, che è un elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore. Le Sezioni Unite - va ricordato - scrivono, anche, nella citata sentenza 37424/13: "Non può essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta (protrattasi, in sede di prima applicazione della norma, nella seconda metà del 2006) di non far debitamente fronte alla esigenza predetta».

8.4.2. Il valore esimente della crisi di liquidità: contrasti giurisprudenziali

Sez. 3, Sentenza n. 6506 del 24/09/2019 Ud. (dep. 19/02/2020) Rv. 278909 – 01, est. Gentili: «*In tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'IVA dipeso dal **mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti** non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, atteso che l'obbligo del predetto versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all'ordinario rischio di impresa, evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi*»; in motivazione: «Come è stato, infatti, ancora di recente ricordato in sede tributaria, in tema di IVA, ai fini della variazione dell'imponibile in senso favorevole al contribuente, devono ricorrere i seguenti presupposti: a) la realizzazione di un'operazione imponibile, per la quale sia stata emessa fattura; b) il sopravvenire di una causa di scioglimento del contratto; c) la sussistenza di un titolo idoneo a realizzare gli effetti risolutivi del precedente contratto; d) l'identità delle parti dell'accordo risolutorio e del negozio oggetto di risoluzione consensuale; e) il regolare adempimento degli obblighi di registrazione previsti dal d.P.R. n. 633 del 1972; f) un lasso di tempo infrannuale, entro il quale deve verificarsi la vicenda risolutiva, qualora essa trovi titolo in un accordo di mutuo dissenso (Corte di cassazione, Sezione V civile, 18 gennaio 2019, n. 1303) [...] La giurisprudenza di questa Corte ha, ancora di recente, ribadito che il reato omissivo previsto dall'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 è integrato già dal semplice mancato versamento all'erario delle somme che risultino dovute sulla base della dichiarazione annuale che sia stata a tal fine presentata; siffatto obbligo, si è osservato, è **ordinariamente svincolato**, tranne i casi di applicabilità del regime di "Iva per cassa", **dall'effettiva riscossione delle somme di cui il contribuente è creditore in quanto rappresentano il corrispettivo delle prestazioni che costituiscono il presupposto per l'applicabilità della imposta** (Corte di cassazione, Sezione III penale, 9 febbraio, 2018, n. 6220; idem Sezione III penale, 3 maggio 2013, n. 19099). [...] ritiene questo Collegio, discostandosi da una recente pronuncia resa in materia, che l'omesso versamento dei corrispettivi dovuti dal consumatore finale del bene o del servizio la cui prestazione costituisce il presupposto della imposta, neppure vale ad escludere la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato ora contestato. Al proposito si rileva come sia stato, invece, recentemente sostenuto che ai fini dell'accertamento del dolo generico del delitto di omesso versamento di IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 occorre ravvisare la **concreta possibilità di adempiere il pagamento nei termini di legge**, che costituisce il presupposto della sussistenza della volontà del soggetto obbligato di non effettuare il versamento dovuto, con la ulteriore precisazione che **va escluso il dolo generico** nell'ipotesi in cui l'omesso versamento derivi dalla assenza della necessaria liquidità dovuta al mancato incasso delle fatture emesse con l'addebito d'imposta (**Corte di cassazione, Sezione III penale, 3 luglio 2018, n. 29873**). Siffatto **principio, appare non in linea con le dianzi riportate indicazioni**, cui invece si ritiene opportuno dare continuità, derivanti sia dalla giurisprudenza propriamente tributaria, la quale, per come dianzi osservato, non risulta affatto ancorare la sussistenza del presupposto per l'affermazione della dovutezza del pagamento dell'IVA da parte del contribuente tributariamente inciso da essa all'avvenuta rimessa della relativa provvista da parte del soggetto finanziariamente tenuto a tenere indenne il suo dante causa

dagli effetti dell'imposta, che con la ampiamente prevalente giurisprudenza di questa stessa Corte penale che, oltre a disancorare, come sopra rilevato, la struttura del reato dall'effettiva riscossione da parte del contribuente delle somme che egli sarà tenuto a versare a titolo di Iva, ha, in svariate occasioni, anche assai prossime nel tempo, ribadito che la **colpevolezza del contribuente**, in caso di omesso versamento dell'IVA risultante dalla dichiarazione presentata **non è esclusa dalla crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, anche se derivante dall'omesso versamento da parte dei fruitori dei suoi beni o servizi della necessaria provvista finanziaria, a meno che non venga dimostrato che siano state adottate da quello tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo e, nel caso in cui l'omesso versamento dipenda dal mancato incasso dell'IVA per altrui inadempimento, non siano provati i motivi che hanno determinato l'emissione della fattura antecedentemente alla ricezione del corrispettivo** (Corte di cassazione, Sezione III penale, 29 maggio 2019, n. 23796; idem Sezione III penale, 29 ottobre 2015, n. 43599)».

Massime precedenti Conformi: n. 6220 del 2018 Rv. 272069 - 01, est. Scarcella; n. 19099 del 2013 Rv. 255327 - 01.

Difformi: Sez. 3, Sentenza n. 29873 del 01/12/2017 Cc. (dep. 03/07/2018) Rv. 273690 – 01, est. Galterio: «*Ai fini dell'accertamento del dolo generico del delitto di omesso versamento di IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 occorre ravvisare la concreta possibilità di adempiere il pagamento nei termini di legge, che costituisce il presupposto della sussistenza della volontà del soggetto obbligato di non effettuare il versamento dovuto. (In motivazione la S.C. ha affermato che **va escluso il dolo generico nell'ipotesi in cui l'omesso versamento derivi dalla mancanza della necessaria liquidità dovuta al mancato incasso delle fatture emesse con l'addebito d'imposta**)*». In motiv.: «*va rilevato che il delitto di cui al D.lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter, (Omesso versamento dell'IVA), non è un reato con condotta di natura esclusivamente omissiva, presupponendo il mancato versamento dell'imposta, nel termine previsto per il pagamento dell'acconto dell'anno successivo, la presentazione della dichiarazione annuale Iva da parte di chi è obbligato a tale adempimento, da cui emerge un debito di imposta superiore alla soglia di Euro duecentocinquantamila, che consente all'obbligato comunque l'accantonamento delle somme già incamerate a titolo di IVA al fine del futuro adempimento tributario. Da ciò discende che in tanto possa profilarsi l'insussistenza del dolo, richiesto a titolo generico, quale mera consapevolezza dell'illiceità della condotta omissiva finale, senza cioè essere caratterizzato da una specifica finalità di evasione (non richiedendo la norma, quale ulteriore requisito, un atteggiamento antidoveroso di volontario contrasto con il precetto violato: Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014 - dep. 25/02/2015, Schirosi, Rv. 263127), in quanto l'obbligato si trovi nell'impossibilità di adempiere per mancanza della necessaria liquidità, e cioè per mancato incasso delle fatture emesse, con l'addebito dell'imposta. È invero **l'esistenza concreta della possibilità di adempiere il pagamento che costituisce, come già affermato da questa Corte, indefettibile presupposto della sussistenza della volontà in capo al soggetto obbligato di non effettuare nei termini il versamento dovuto** (Sez. 3, n. 40352 del 16.7.2015, Dono, non mass.; v. anche Sez. 3 n.15176 del 6.2.2014, PG c. Iaquinangelo, non mass.)*. Nulla di tutto ciò risulta

tuttavia essere stato eccepito dal ricorrente che, lungi dall'addurre il mancato incasso delle fatture relative all'anno di imposta 2013, si è limitato a censurare l'ordinanza impugnata fornendo elementi irrilevanti: la circostanza che in esercizi precedenti, l'ultimo dei quali riferito all'anno di imposta 2011 e dunque risalente a due anni addietro, gli amministratori allora in carica fossero stati prosciolti dall'analoga contestazione di omesso versamento IVA per non aver commesso il fatto, non offre alcuna specifica indicazione, come logicamente ritenuto dai giudici del riesame, sulla situazione finanziaria della società in relazione all'anno di imposta contestato. Né a diversa conclusione può portare l'assegnazione da parte del Tribunale Fallimentare di un termine alla medesima società per la presentazione di una proposta di concordato: e ciò non soltanto perché la proposta depositata il 21.2.2015 è successiva al periodo di consumazione del reato (27 dicembre 2014), ma soprattutto perché se, come già affermato da questa Corte, l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, seppure antecedente alla scadenza del termine previsto per il versamento dell'imposta, non esclude il reato previsto dall'art. 10 ter D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 in relazione al debito IVA scaduto e da versare (Sez. 3, n. 12912 del 04/02/2016 - dep. 31/03/2016, Ugolini, Rv. 266708), a fortiori deve esserne esclusa la rilevanza allorquando si verta nell'ambito di una proposta concordataria non ancora accolta. **Neppure i suddetti elementi possono ritenersi idonei a comprovare l'eccepito stato di necessità**, posto che, secondo l'univoco orientamento giurisprudenziale, è necessario che siano a tal fine assolti precisi oneri di allegazione che devono investire non solo l'aspetto della non imputabilità al contribuente della crisi economica che improvvisamente avrebbe investito l'azienda, ma anche la circostanza che detta crisi non potesse essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso ad idonee misure da valutarsi in concreto. Occorre cioè la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili (Sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 5905/2014; Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014, Tonti Sauro; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, Mercurtello, Rv. 258055). Per contro, il ricorrente non ha dedotto né di aver fatto vanamente ricorso al credito bancario, né di aver cercato altre forme di finanziamento, né di aver tentato di fronteggiare la crisi dismettendo beni personali, il che porta necessariamente ad escludere che le difficoltà economiche in cui si sia trovato possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante, concettualmente costruita come un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, indipendentemente dalla condotta da costui posta in essere (Sez. 3, n. 4529 del 04/12/2007, Cairone, Rv. 238986; Sez. 3, n. 24410 del 05/04/2011, Bolognini, Rv. 250805)».

Sez. 3, Sentenza n. 41070 del 27/06/2019 Ud. (dep. 07/10/2019) Rv. 277939 – 01, est. Di Stasi, P.M. Lignola (parz. Diff.): *«In tema di reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'art. 10-ter d.lgs. 20 marzo 2000, n. 74, l'emissione della fattura, se antecedente al pagamento del corrispettivo delle prestazioni effettuate, espone il contribuente, per sua scelta, all'obbligo di versare comunque la relativa imposta, poiché l'obbligo di indicazione*

nella dichiarazione e di versamento della relativa imposta non deriva dall'effettiva riscossione di tale corrispettivo».

Massime precedenti Conformi: n. 38594 del 2018 Rv. 273958 - 01.

Sez. 3, Sentenza n. 41061 del 2019, est. Liberati, in motivazione ha ricordato il consolidato orientamento interpretativo della S.C. "secondo cui, al fine della dimostrazione della assoluta impossibilità di provvedere ai pagamenti omessi, occorre **l'allegazione e la prova della non addebitabilità all'imputato della crisi economica** che ha investito l'impresa e **della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità che ne sia conseguita tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto** (cfr. Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, Zanchi, Rv. 259190; Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263128; Sez. 3, n. 43599 del 09/09/2015, Mondini, Rv. 265262). Per escludere la volontarietà della condotta è, dunque, necessaria la dimostrazione della riconducibilità dell'inadempimento alla obbligazione verso l'Erario a fatti non imputabili all'imprenditore, che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263128; conf. Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014, Tonti Sauro; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, Mercurtello, Rv. 258055; Sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 5905/2014).

Sez. 3, Sentenza n. 52971 del 06/07/2018 Ud. (dep. 26/11/2018) Rv. 274319 – 01, est. Scarcella: *«In tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'Iva cui all'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, **non può essere giustificato**, ai sensi dell'art. 51 cod. pen., dal **pagamento degli stipendi dei lavoratori dipendenti**, posto che l'ordine di preferenza in tema di crediti prededucibili, che impone l'adempimento prioritario dei crediti da lavoro dipendente (art. 2777 cod. civ.) rispetto ai crediti erariali (art. 2778 cod. civ.), vige nel solo ambito delle procedure esecutive e fallimentari e non può essere richiamato in contesti diversi, ove non opera il principio della "par condicio creditorum", al fine di escludere l'elemento soggettivo del reato»*; in motivazione: Sul punto, non ha pregio il pur suggestivo riferimento all'ordine di preferenza previsto dalla legge (nel senso che il pagamento dei crediti da lavoro dipendente è imposto per legge con priorità ex art. 2777 cod. civ., a differenza dei crediti erariali e contributivi ex art. 2778 cod. civ.), atteso che si tratta di ordine - riguardante i cosiddetti crediti prededucibili - che deve essere rispettato ex lege nell'ambito delle procedure esecutive e fallimentari e non può quindi essere richiamato al fine di escludere, in contesti diversi dove (ancora) non opera il principio del par condicio creditorum, l'adempimento "preferenziale" del creditore erariale rispetto ad altri (i crediti da lavoro). Ne consegue che non può ritenersi applicabile la disciplina dell'art. 51, c.p., invocata dal ricorrente al fine di escludere sotto il profilo soggettivo il reato contestato. Ed infatti, gli elementi oggettivi emersi dagli atti (in particolare la circostanza che i fatti contestati risalgano al 2010/2011, a fronte del fallimento delle due società intervenuto nel 2014) non erano tali da far deporre con evidenza per la sussistenza, nella specie, in capo al ricorrente, del legittimo convincimento che la regola della par condicio creditorum di cui alla L. Fall., artt. 51 e 52, gli imponesse di non procedere, in tal modo trattando in maniera preferenziale l'Erario rispetto ai restanti creditori privilegiati, al pagamento del debito, così da potersi ritenere integrata, nemmeno nei termini putativi contemplati dall'art. 59 c.p., comma 4, la causa di giustificazione di cui all'art. 51 c.p. 7.3. Va ricordato, su un piano generale, che la disposizione dell'art. 51 c.p. è espressione significativa del principio di non contraddizione dell'ordinamento giuridico

secondo cui un fatto costituente esercizio di una facoltà o, come nel presente caso, di un obbligo, non possa, al tempo stesso, essere qualificato anche come reato posto che uno stesso ordinamento non può, senza venire meno alla propria essenziale funzione regolatrice del comportamento dei consociati, ad un tempo vietare e, al tempo stesso permettere o, come sempre nel presente caso, imporre una stessa condotta. Nella specie, tuttavia non vi è dubbio che il mancato versamento del debito Iva, se da un lato viola, con effetti penali, il precetto del pagamento di tale imposta in base a quanto stabilito dalle norme tributarie (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 1 "Operazioni imponibili" e art. 17 "Soggetti passivi"), dall'altro, però, nel caso in cui, assieme allo Stato - creditore concorrente, in situazione di insolvenza culminata in dichiarazione di fallimento, altri creditori anch'essi privilegiati, può apparire imposto dalle disposizioni, di eguale valore ed efficacia rispetto alle regole tributarie, che vogliono assicurare la par condicio creditorum, tanto che pagamenti effettuati in violazione di tale regola possono, a determinate condizioni, integrare il reato di bancarotta preferenziale. Nel caso di specie, però, non può sostenersi che sussista l'impossibilità di pretendere che l'amministratore alteri l'ordine di preferenza previsto dalla normativa, ossia quello di pagare i crediti da lavoro in ordine prioritario rispetto alle altre imposte dovute allo Stato, pena, altrimenti, esporsi al rischio di un'imputazione di bancarotta preferenziale, atteso che, in tale ipotesi, opererebbe il principio del *nemo tenetur se detegere*. Ed invero, sul punto, questa Corte ha già avuto modo di chiarire che il diritto di difesa comporta, oltre a facoltà di vario genere e ad obblighi di informazione, la non assoggettabilità ad atti di costrizione tendenti a provocare un'autoincriminazione, ma non anche la possibilità di violare regole di comportamento poste a tutela di interessi non legati alla pretesa punitiva; cioè il diritto di difesa non comprende anche il diritto di arrecare offese ulteriori (v., in termini: Sez. 5, n. 6650 del 22/01/1992 - dep. 02/06/1992, Zampini, Rv. 190500; nella fattispecie relativa a rigetto di ricorso, l'imputato, condannato per bancarotta documentale, sosteneva, deducendo violazione degli artt. 51 cod. pen. e 24 Cost., che per il principio "*nemo tenetur se detegere*" dovevano ritenersi giustificate le irregolarità contabili dirette a mascherare le attività corruttrici). Del resto, sempre in materia tributaria si è affermato che integra il delitto previsto dall'art. 5 del d.lgs. 3 ottobre 2000, n. 74, l'omessa presentazione della dichiarazione di redditi provenienti da attività illecita da parte del titolare di una ditta individuale determinata dall'esigenza di non fornire all'amministrazione prove a sé sfavorevoli, giacché, salvo specifiche previsioni di legge di segno contrario, il principio processuale del "*nemo tenetur se detegere*" non può dispiegare efficacia al di fuori del processo penale e pertanto non giustifica la violazione di regole di comportamento poste a tutela di interessi non legati alla pretesa punitiva (Sez. 3, n. 53137 del 22/09/2017 - dep. 22/11/2017, Cecchini, Rv. 271827).

7.4. Dalle considerazioni che precedono, consegue che non può dunque ritenersi applicabile al caso in esame l'art. 45, c.p. Per quanto riguarda in particolare i reati omissivi, la forza maggiore rende non praticabile, o meglio, non esigibile la condotta dovuta. Nel caso di reati omissivi propri unisussistenti, come i delitti di omessi versamenti come quello in esame, la causa di forza maggiore in grado di escludere il dolo deve essere valutata al momento della consumazione del reato, non può essere retroagita, né può essere identificata con fattori che incidono solo sull'intima dissociazione dell'autore della condotta, pur volontaria, dalle conseguenze che ne derivano. Dedurre la crisi della liquidità dell'impresa quale fattore che esclude l'intenzione di non adempiere, ma non la "*suitas*" dell'omissione, è operazione dogmaticamente errata che presuppone l'esistenza, a fini di integrazione della fattispecie, di momenti di valorizzazione

dello scopo della condotta del tutto esclusi dalla natura generica del dolo (Sez. 3, n. 3647 del 12/07/2017 - dep. 25/01/2018, Botter, Rv. 272073). Alla luce di tali considerazioni, il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore perché non esclude la "suitas" della condotta, con la conseguenza che non si può, allora, invocare la forza maggiore quando l'inadempimento penalmente sanzionato sia stato concausato dai mancati accantonamenti e dal mancato pagamento alle singole scadenze mensili e dunque da una situazione di illegittimità. Né la mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante può essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta/politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità (Cass. pen., 5 maggio 2016, n. 18680, non massimata; Cass. pen., 22 dicembre 2015, n. 50209, non massimata). Poiché la forza maggiore postula la individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente, questa Corte ha quasi sempre escluso che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante. In altre parole, integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà, di porre in essere il comportamento omesso. In altri termini, deve affermarsi che l'imprenditore che necessita di liquidità non può ricercarla e ottenerla col mancato pagamento delle imposte, per cui l'omesso versamento di somme dovute all'amministrazione finanziaria si traduce in un illecito penale del contribuente a meno che questi non provi che, prima di omettere i pagamenti, abbia fatto ricorso a strumenti che abbiano impattato sul suo patrimonio personale, come l'aumento o la ricostituzione del capitale sociale dell'impresa, l'effettuazione di finanziamenti all'impresa stessa, la prestazione di personali garanzie a istituti di credito o banche perché finanzino la persona giuridica in difficoltà. A livello processuale, non può, pertanto, rilevare un generico richiamo dell'imputato alla crisi finanziaria dell'impresa senza allegazioni circa tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà (Cass. pen., 30 maggio 2017 n. 2691; Cass. pen., 10 novembre 2016, n. 47250, non massimata)».

8.4.3. Regole probatorie

Sez. 3, Sentenza n. 8784 del 29/11/2019 Ud. (dep. 04/03/2020) Rv. 278266 – 01, est. Scarcella: «*In tema di reato di omesso versamento dell'IVA, nel caso in cui l'ammontare dell'imposta dichiarata e non versata sia indicata dal contribuente con la compilazione del quadro VL, spetta a questi dare dimostrazione dell'inattendibilità, per errore o per altra causa, della dichiarazione a fini IVA, senza che ciò costituisca un'inversione dell'onere della prova*»: in motiv.: «Quanto, poi, alla tesi difensiva secondo cui vi sarebbe stata un'inversione dell'onere della prova nella misura in cui il reato è stato ritenuto integrato sulla base di quanto direttamente attestato nella dichiarazione IVA da parte della stessa imputata con la compilazione del quadro VL della dichiarazione IVA relativa al periodo di imposta 2010, non può che convenirsi con la corretta soluzione offerta dai giudici di merito sul punto, ossia che, a

fronte di una dichiarazione proveniente dalla stessa contribuente, l'inattendibilità della stessa, per errore o per altra causa, deve essere dimostrata da chi intende confutare tale forma di dichiarazione, senza che ciò costituisca un'inversione dell'onere della prova. Del resto, si osservi, l'ammontare dell'IVA dichiarata e non versata alla scadenza del periodo di imposta successivo consegue all'indicazione dei dati relativi da parte del medesimo soggetto IVA, rispetto al quale l'A.F. non ha potere di correzione né di verifica sostanziale, salvo ovviamente il diritto-dovere di procedere ad accertamento fiscale ove rilevi, come nel caso di specie, l'omesso versamento. Né, peraltro, la contribuente ha mostrato di aver posto rimedio a tale presunto errore compilativo, come era pure suo diritto-dovere, mediante l'istituto del ravvedimento operoso».

Sez. 3, Sentenza n. 2563 del 18/05/2018 Ud. (dep. 21/01/2019) Rv. 275686 – 01, est. Aceto, P.M. Fiminai (Diff.): «*In tema di reato di omesso versamento dell'I.V.A. previsto dall'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'imposta dovuta è quella che risulta in base alla dichiarazione annuale e, dunque, quella indicata nel rigo VL38 di tale dichiarazione, potendo, tuttavia, il giudice prescindere da tale importo, se esso non è giustificato dall'esame formale della dichiarazione stessa*»; in motivazione, la Corte ha precisato che la quantificazione dell'imposta deve essere effettuata in base alla dichiarazione e non in forza di accertamenti sostanziali sulla corrispondenza al vero delle voci attive e passive in essa indicate, potendosi configurare, in caso di falsità, i più gravi reati di cui agli artt. 2, 3, e 4 del d.lgs. n. 74 del 2000).

8.5. Rapporti con altri reati

Sez. 5, Sentenza n. 30735 del 05/04/2019 Ud. (dep. 12/07/2019) Rv. 276996 – 01, est. Borrelli, P.M. Di Leo (parz. diff.): «*Integra il delitto di causazione del fallimento per effetto di operazioni dolose previsto dall'art. 223, secondo comma, n. 2), legge fall., l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto e dei contributi previdenziali e assistenziali che abbia causato il dissesto della società, potendo il reato fallimentare concorrere con quello tributario e con quello previdenziale in ragione della diversità sia dei beni tutelati sia della struttura dei reati*»: in motiv.: «appare rispondente all'esegesi di questa Corte secondo cui le operazioni dolose di cui all'art. 223, comma 2, n. 2, legge fall. possono consistere nel sistematico inadempimento delle obbligazioni fiscali e previdenziali, frutto di una consapevole scelta gestionale da parte degli amministratori della società, da cui consegue il prevedibile aumento della sua esposizione debitoria nei confronti dell'erario e degli enti previdenziali con ogni conseguenza ipotizzabile in termini di dissesto dell'impresa a seguito delle iniziative del creditore pubblico tese alla riscossione di quanto non versato, degli interessi e delle sanzioni (Sez. 5, n. 24752 del 19/02/2018, De Mattia e altri, Rv. 273337 - 01; Sez. 5, n. 15281 del 08/11/2016, dep. 2017, Bottiglieri, Rv. 270046 - 01; Sez. 5, n. 45672 del 01/10/2015, Lubrina e altri, Rv. 265510 - 01, non massimata sul punto; Sez. 5, n. 47621 del 25/09/2014, Prandini e altri, Rv. 261684 - 01; Sez. 5, n. 29586 del 15/05/2014, Belleri, Rv. 260492 - 01; Sez. 5, n. 12426 del 29/11/2013, dep. 2014, Beretta e altri, Rv. 259997 - 01). Nella sentenza Prandini, richiamata dalla Lubrina, in particolare, la Corte ha sostenuto come non escluda la configurabilità della fattispecie incriminatrice in esame l'"autofinanziamento" operato attraverso il mancato pagamento delle contribuzioni, posto che tale espressione descrive gli effetti di breve periodo — e, in ultima analisi, la ragione

pratica del comportamento —, senza per questo menomare il fondamento. [...] operazioni dolose nel reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 riguarda — evidentemente — solo le omissioni tributarie concernenti l'imposta sul valore aggiunto, il che lascia fuori dall'ambito su cui ragionare l'omesso pagamento delle imposte dirette; peraltro la mozione trascura altresì di considerare che, secondo quanto si legge nella sentenza impugnata, il passivo fallimentare non era costituito dal solo debito verso l'Erario, ma anche da quello nei confronti dei dipendenti, il che depotenzia ulteriormente la tesi che vi possa essere una riqualificazione omnibus, che consenta di ricondurre tutte le condotte ascritte all'imputato quali operazioni dolose al reato tributario e/o a quello previdenziale. Al di là di queste precisazioni, va poi osservato che la tesi del ricorrente circa la possibilità di una riqualificazione della condotta sussunta nel reato di cui all'art. 223, comma 2, n. 2), legge fall. nelle fattispecie di cui agli artt. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e 2 I. 11 novembre 1983, n. 638 è errata in diritto, trattandosi di reati diversamente strutturati e caratterizzati. La bancarotta da operazioni dolose è reato di evento a forma libera, che punisce colui che compie qualsiasi atto o complesso di atti impicanti un depauperamento non giustificabile in termini di interesse per l'impresa; l'autore del fatto agisce con abuso dei poteri o violazione dei doveri inerenti alla qualità rivestita ed accetta il rischio che la propria condotta — il che costituisce l'evento del reato possa determinare o aggravare il dissesto e quindi condurre la società al fallimento. Quanto al coefficiente soggettivo, in particolare, la fattispecie in esame si caratterizza come una «eccezionale ipotesi di fattispecie a sfondo preterintenzionale» in relazione alla quale «esaurisce l'onere probatorio dell'accusa la dimostrazione della consapevolezza e volontà della natura "dolosa" dell'azione, costitutiva dell'operazione", a cui segue il dissesto, in una con l'astratta prevedibilità dell'evento scaturito per effetto dell'azione antidoverosa» (Sez. 5, n. 17690 del 18/02/2010, Cassa Di Risparmio Di Rieti S.p.a. e altri, Rv. 247313 - 4 - 5). E' evidente, dunque, che se il fuoco dell'imputazione di bancarotta da operazioni dolose è la causazione del dissesto che determina poi le condizioni per la dichiarazione di fallimento, ci troviamo al cospetto di una fattispecie strutturalmente diversa sia da quella tributaria che da quella contributiva, che sono invece reati di mera condotta, che si perfezionano con la sola omissione del versamento delle somme dovute e nei quali manca il collegamento eziologico con il dissesto fallimentare dell'impresa cui l'omissione si riferisce. Non solo. Le fattispecie poste a confronto divergono anche sotto il profilo della ratio dell'incriminazione che, per quanto concerne la bancarotta, è quella di preservare gli interessi del ceto creditorio rispetto a condotte nocive per la salute della società, cui si contrappone, nel caso dei reati tributari e contributivi, la necessità di tutelare, rispettivamente, gli interessi dell'amministratore tributaria e di quella previdenziale, il che costituisce altro profilo di non sovrapposibilità tra le due fattispecie. Considerazioni non dissimili si rinvennero in un precedente di questa Corte (Sez. 5, n. 40009 del 23/04/2014, Conti e altri, Rv. 262212 - 01) in tema di rapporti tra bancarotta da operazioni dolose e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, laddove si è ritenuto che difettesse la sovrapposibilità tra le due fattispecie, che non operasse neppure il criterio di specialità (dal momento che la legislazione fiscale e quella fallimentare sono entrambe speciali) e che i due corpi normativi tutelassero interessi diversi (la pretesa fiscale ed il buon esito delle procedure di riscossione, da una parte, e la tutela dei creditori, pubblici e privati, in ambito concorsuale, dall'altra). Un ragionamento analogo, ancorché con riferimento a fattispecie diverse e della legge fallimentare e del testo unico tributario, è stato

svolto da Sez. 5, n. 1843 del 10/11/2011, dep. 2012, Mazzieri, Rv. 253479 - 01, circa i rapporti tra bancarotta fraudolenta per distrazione ed il reato di cui all'art. 11 d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74».

9. Indebita compensazione ex art. 10-quater d.lgs. n. 74/2000

9.1. Soggetto attivo

Sez. 3, Sentenza n. 1722 del 25/09/2019 Ud. (dep. 17/01/2020) Rv. 277507 – 01, est. Barberini, P.M. Barberini (Diff.): *«In tema di reati tributari, **l'amministratore di fatto** risponde, quale autore principale, del delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta, mentre **l'amministratore di diritto**, come mero prestanome, è responsabile del medesimo reato a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento, ai sensi degli artt. 40, comma secondo, cod. pen. e 2932 cod. civ., a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice. (Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto esente da censure la sentenza con la quale è stata affermata la sussistenza del dolo eventuale dell'amministratore di diritto, desumendola, oltre che dall'accettazione della carica, da una pluralità di elementi fattuali convergenti, che ne comprovavano la consapevolezza delle criticità gestionali della società e lo svolgimento di un ruolo attivo in ambito societario, con conseguente accettazione del rischio relativo alla commissione di reati da parte dell'amministratore di fatto)»; in motivazione: «l'equiparazione degli amministratori di fatto a quelli formalmente investiti è stato affermata da questa Corte sia nella materia civile che in quella penale e tributaria (Cfr., nella materia civile: Cass. 5 dicembre del 2008 n. 28819; 12 marzo 2008, n. 6719; Sez. un. civile 18 ottobre 2005 n. 2013; in quella penale, per tutte: Cass. 7203 del 2008, Cass. n. 9097 del 1993 e, per le violazioni tributarie, cfr. Cass. Sez. trib., n. 21757 del 2005 nonché Cass. pen. n. 2485 del 1995). Nelle occasioni in cui questa Corte si è occupata di reati, anche omissivi, commessi in nome e per conto della società, ha individuato nell'amministratore di fatto il soggetto attivo del reato e nel prestanome il concorrente per non avere impedito l'evento che in base alla disposizione di cui all'art. 2639 cod. civ. aveva il dovere di impedire. A quest'ultimo, infatti, una corresponsabilità può essere imputata solo in base alla posizione di garanzia di cui all'art. 2639 cit., in forza della quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi. È applicato tale principio in tema di reati tributari, deve affermarsi che l'amministratore di fatto risponde quale autore principale, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta, mentre l'amministratore di diritto, quale mero prestanome, è responsabile a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento (artt. 40, comma secondo, cod. pen. e 2639 cod. civ.), a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice. Muovendo dal dato incontestabile secondo cui il reato de quo richiede quale elemento soggettivo il dolo generico, ne discende che la responsabilità penale dell'amministratore di diritto - qual è il ricorrente nel caso in esame - può sì essere affermata, posto che risponde a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento ex artt.*

40, cpv. c.p., e art. 2632 cod. civ., ma a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto della norma penale incriminatrice».

Conf. Sez 3, 12448/2021, est. Rosi, in motiv. «Limitando l'indagine alla responsabilità dell'amministratore di fatto nei reati omissivi propri formalmente imputabili al prestanome, in base ai principi esposti, il vero soggetto qualificato non è il prestanome ma colui il quale effettivamente gestisce la società perché unico soggetto in condizione di compiere l'azione dovuta, mentre l'estraneo è il prestanome. A quest'ultimo una corresponsabilità può essere imputata solo in base alla posizione di garanzia di cui all'art. 2392 cod. civ., in forza della quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verificino danni per la società e per i terzi. Nelle occasioni in cui questa Corte si è occupata di reati, anche omissivi, commessi in nome e per conto della società, ha individuato nell'amministratore di fatto il soggetto attivo del reato e nel prestanome il concorrente per non avere impedito l'evento che in base alla norma citata aveva il dovere di impedire. Proprio perché il più delle volte il prestanome non ha alcun potere d'ingerenza nella gestione della società per addebitargli il concorso, questa Corte ha fatto ricorso alla figura del dolo eventuale; si è sostenuto cioè che il prestanome accettando la carica ha anche accettato i rischi connessi a tale carica (cfr. Sez.3-n.1722 del 25/09/2019, dep.17/01/2020, Rv.277507 - 01; Sez. 3, n.38780 del 14/05/2015, Rv.264971; Cass. 26 gennaio 2006, n. 7208; Cass. 6 aprile 2006, n. 22919, Cass. 26 novembre 1999, Dragomir, Rv 215199)».

9.2. Elemento oggettivo

9.2.1. Crediti inesistenti e non spettanti

Sez. 3, Sentenza n. 43627 del 21/06/2018 Ud. (dep. 03/10/2018) Rv. 274062 - 01, est. Semeraro: «*In tema di reati tributari, ai fini dell'integrazione del delitto di indebita compensazione sono **inesistenti i crediti Iva non risultanti dalle dichiarazioni o dalle denunce periodiche di cui all'art.17 del d.lgs. n. 241 del 1997***»; in motiv.: «Ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, norma esplicitamente richiamata dall'art. 10-quater del d.lgs. 74/2000, i crediti Iva che possono essere utilizzati per la compensazione sono solo quello risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche: sicché correttamente, in base alla deposizione del teste, i crediti portati in compensazione sono stati ritenuti inesistenti, perché non si trattava di crediti iva risultanti dalle dichiarazioni o denunce presentate dal ricorrente».

Sez. 3, sentenza n. 25922/2020, est. Macrì, in motiv.: «Ai fini della **distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti** si richiama la sentenza di questa Sezione, n. 3367 del 26/06/2014, dep. 2015, Napoli, Rv. 262003 - 01, secondo cui in tema di reati tributari ai fini della configurabilità del reato previsto dall'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000, per credito "non spettante" si intende quel credito che, pur certo nella sua esistenza ed esatto, sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile, ovvero non più utilizzabile, in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario; fattispecie in cui è stato ritenuto penalmente rilevante l'utilizzo nella dichiarazione Iva, di un credito esistente ma detraibile solo nell'anno

successivo). La citata sentenza ha poi precisato che il precedente della Sez. 3 n. 37350 del 12/09/2013, Scirocco, n.m., nel dichiarare l'irrelevanza penale della condotta di chi, dopo aver portato in compensazione crediti ancora non esigibili, aveva provveduto, entro i termini previsti dalla legge, a sanare l'irregolarità realizzata, versando l'imposta che in prima battuta era stata indebitamente compensata, non aveva affermato la legittimità dell'operazione di compensazione, ma rilevare, che per effetto del ravvedimento aveva provveduto al versamento delle imposte da lui dovute, in tal modo elidendo, ancor prima dell'effettivo verificarsi dell'omissione tributaria, che costituiva l'evento del reato in esame, la rilevanza penale della precedente condotta. Si vedano altresì sul tema Cass., Sez. 3, n. 48211 del 22/01/2015, Suni, Rv. 265384 secondo cui sono non spettanti i crediti posti in compensazione oltre i limiti dell'art. 34, comma 1, I. 23 dicembre 2000, n. 388n. 36393 del 07/07/2015, Ghirlandini, Rv. 265014, che definisce come non spettante il credito che, pur certo nella sua esistenza ed ammontare, sia per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti tra il contribuente e l'Erario».

9.2.2. Compilazione del mod. F24

Sez. 3, Sentenza n. 23027 del 23/06/2020 Cc. (dep. 29/07/2020) Rv. 279755 – 01, est. Scarcella: «*il reato sotto il profilo oggettivo, richiede che il **mancato versamento di imposta risulti formalmente "giustificato" da una illegittima compensazione, ex art. 17 D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, operata tra le somme spettanti all'erario e i crediti vantati dal contribuente, in realtà non spettanti o inesistenti** (Sez. 3, n. 15236 del 16/01/2015 - dep. 14/04/2015, Chiarolla, Rv. 263051, relativo a fattispecie in cui la Corte ha escluso la configurabilità del reato in quanto l'imputato **non aveva compilato alcun mod. F24** in cui avrebbe dovuto indicare il credito, inesistente o non spettante, da portare in compensazione)*».

9.2.3. Computo della soglia: le esegesi in campo

9.2.3.1. La tesi minoritaria che limita la soglia al mancato pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto

Sez. 1, Sentenza n. 38042 del 10/05/2019 Cc. (dep. 13/09/2019) Rv. 278825 – 01, est. Binenti: «*In tema di reati tributari, la condotta di omesso versamento di cui all'art. 10-quater d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 concerne esclusivamente le somme dovute a titolo di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, coerentemente con la sua collocazione all'interno di un testo normativo concernente i soli reati attinenti dette imposte e con la speciale causa di non punibilità del pagamento del debito tributario disciplinata dall'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 274 del 2000 in termini incompatibili con obblighi di natura diversa. (In motivazione la Corte ha precisato che tale conclusione non è impedita dalla riferibilità dell'istituto della compensazione di cui all'art. 17 d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, come espressamente richiamato dall'art. 10-quater cit., anche a crediti e debiti di natura diversa)*»; in motiv.:« La ricostruzione fatta propria dal ricorso del Pubblico ministero afferma la configurabilità - negata invece dal provvedimento impugnato - del delitto di cui

all'art. 10-quater d.lgs. n. 74 del 2000 in tutti i casi in cui l'indebita compensazione determini il mancato versamento di somme dovute, non solo a titolo di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ma anche agli altri titoli elencati ai fini della compensazione dall'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997, fra cui figurano gli obblighi di pagamento per contributi previdenziali e assistenziali. § 2.1. Ci si oppone così a una lettura tesa a valorizzare la collocazione del reato in un testo di legge che, secondo il titolo, dovrebbe disciplinare i soli reati in materia di imposte dirette e sul valore aggiunto. Tale lettura, in effetti, come rilevato nel ricorso, è stata più volte disattesa dalla giurisprudenza di legittimità. Le relative pronunzie, dopo avere premesso che il titolo della legge non può vincolare l'interprete, osservano che la norma fa chiaro riferimento, tramite il richiamo dell'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997, a tutte le ipotesi di compensazione - tributarie e non - ivi contemplate e altrettanto indistintamente alle «somme dovute» (Sez. 3, n. 15236 del 16/01/2015, Rv. 263051; Sez. 3, n. 42462 del 11/11/2010, Rv. 248754; Sez. 2, n. 35968 del 20/05/2009, Rv. 245586). § 2.2. Non può, tuttavia, affermarsi che la sentenza Corte cost. n. 35 del 2018, nel richiamare il suddetto orientamento di legittimità, si sia spinta oltre la sua mera descrizione (con i conseguenti effetti), allorché ha rappresentato: «... la giurisprudenza prevalente è, peraltro, dell'avviso che il censurato art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000, in ragione del suo tenore letterale, si presti a reprimere l'omesso versamento di somme attinenti a tutti i debiti - sia tributari, sia di altra natura - per il cui pagamento deve essere utilizzato il modello di versamento unitario (Corte di cassazione, sezione terza penale, sentenza 21-gennaio - 4 febbraio 2015, n. 5177; sezione seconda penale, 20 maggio - 16 settembre 2009, n. 35968): ciò, ancorché la disposizione risulti inserita in un testo normativo - il d.lgs. n. 74 del 2000 - che, come emerge anche dal suo titolo, è posto per il resto a presidio unicamente delle imposte dirette e dell'IVA. **In questa prospettiva, risponderebbe del delitto in esame non solo - come è pacifico - chi ometta di versare imposte dirette o l'IVA utilizzando in compensazione crediti concernenti altre imposte (anche regionali) o crediti di natura previdenziale, ma anche chi si avvalga di analogo artificio per evitare di corrispondere tali ultime imposte ovvero contributi dovuti a enti di previdenza**». La stessa sentenza, in ultimo, a proposito dell'individuazione della soglia di punibilità - oggetto dei rilievi di costituzionalità avuto riguardo al suo confronto con quella prevista per la dichiarazione infedele - ha affermato: «... anche qualora si ritenga che l'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000 tuteli unicamente l'imposizione diretta e sul valore aggiunto, il richiesto innalzamento della soglia di punibilità dell'illecito a 150.000 euro non verrebbe, in ogni caso, neppure esso a garantire l'auspicata equiparazione del trattamento delle due fattispecie poste in comparazione: sotto il profilo indicato, il delitto di cui all'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000 resterebbe soggetto a un regime (sia pure in misura ridotta, ma comunque sia) più severo di quello riservato alla dichiarazione infedele». § 2.3. All'indirizzo giurisprudenziale di legittimità sopra citato espressamente aderisce la più recente decisione Sez. 3, n. 8689 del 30/10/2018, dep. 2019, Rv. 275015, anche se la sua motivazione (pag. 4) contiene indicazioni che mostrano di non trascurare il significato della collocazione della fattispecie incriminatrice 5 all'interno del d.lgs. n. 74 del 2000. Infatti, viene delineata una struttura asimmetrica dell'art. 10-quater e la si qualifica come compatibile con la ratio complessiva del citato decreto, in quanto esso è diretto a sanzionare le violazioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e, dunque, prende in considerazione soltanto tali tipologie di tributi sul lato passivo, ma non anche su quello attivo, potendo così venire in rilievo, quale strumento per diminuire

artificiosamente l'entità dell'imposta da versare, qualunque tributo o contributo che possa opporsi in compensazione secondo le disposizione dettate in materia. § 2.4. Sennonché, proprio tale struttura asimmetrica, a parere di questo Collegio, assevera l'impostazione alla base della tesi recepita dalla decisione qui impugnata: si ha un indistinto riferimento all'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997 in virtù della considerazione di tutti i crediti ivi contemplati in quanto idonei alla compensazione, mentre l'indebito risultato della condotta fraudolenta, ossia l'omesso versamento delle somme dovute, riguarda solamente le imposte sui redditi e sul valore aggiunto e non già, in assenza di pertinenti specificazioni, inadempimenti di altro genere dei quali l'intero testo normativo non si occupa. Questa lettura non è semplicemente coerente con la **collocazione della fattispecie all'interno di un decreto legislativo**, che disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ma appare la sola in linea, sul piano sistematico, con le «**Disposizioni comuni**» contenute nel **Titolo III**, che, quando specificano gli importi dovuti così come presi in considerazione dalle previsioni incriminatrici, si confrontano unicamente con debiti tributari e imposte evase. A tal proposito risultano particolarmente indicative le disposizioni contenute nell'**art. 13, comma 1**, che, riferendosi indistintamente alle fattispecie incriminatrici previste dagli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, disciplinano la speciale causa di non punibilità del pagamento del debito tributario in termini che non possono avere alcuna compatibilità con obblighi come quelli relativi ai contributi previdenziali e assistenziali, ossia con quei debiti che, seguendo il sopracitato orientamento di legittimità, potrebbero rappresentare i soli ai quali riferire il mancato pagamento che vale a integrare il reato previsto dall'art. 10-quater citato. Una parificazione fra le tre predette fattispecie da cui può, quindi, trarsi la conferma che quella contemplata dalla norma appena menzionata, come le altre due, punisce sempre e solo l'omesso versamento delle succitate imposte. Né appaiono concretamente ravvisabili gli ostacoli applicativi che, secondo il predetto indirizzo, si avrebbero nel caso di un credito fittizio incidente su partite debitorie sia fiscali che non fiscali, dal momento che, proprio le operazioni di riduzione degli importi che vengono descritte nella decisione qui contestata dall'accusa, dimostrano come la scomposizione, al fine di individuare le sole somme da considerare dovute a titolo di imposte, sia agevolmente praticabile».

9.2.3.2. La tesi maggioritaria che riferisce la soglia all'ammontare dei crediti non spettanti o inesistenti indebitamente utilizzati in compensazione, anche con risparmio indebito di somme dovute a titolo previdenziale e assistenziale

Sez. 3, Sentenza n. 14763 del 19/02/2020 Cc. (dep. 13/05/2020) Rv. 279119 – 01, est. Liberati: «*In tema di reati tributari, la soglia di rilevanza penale di cui all'art. 10-quater, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, pari a cinquantamila euro annui, va riferita all'ammontare dei crediti non spettanti utilizzati per le compensazioni indebite, e non alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto non versate, con la conseguenza che, per accertare il superamento della soglia, occorre procedere alla somma algebrica degli importi dei crediti inesistenti o non spettanti portati in compensazione*»; in motiv.: «L'art. 10 quater d.lgs. 74/2000, sanziona, al primo comma, con la reclusione da sei mesi a due anni "chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro", e, al secondo comma, con la reclusione

da un anno e sei mesi a sei anni "chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro". Tale disposizione, unitamente a quella di cui al 10 ter, è stata introdotta all'interno della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, di cui al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, dall'art. 35, comma 7, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni, nella l. 4 agosto 2006, n. 248 recante "disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale". L'inserimento degli artt. 10 ter e 10 quater nel corpo della disciplina del D.lgs. 10.3.2000, n. 74 fu dovuto a un mutamento di prospettiva rispetto alle linee portanti della riforma del 2000. Si constatò, infatti, che il settore della riscossione dei tributi (tasse, imposte e contributi) era quello maggiormente in sofferenza a causa della precarietà delle strutture e delle metodiche riscossive, cosicché la crescente rilevanza delle violazioni imperniate sull'omesso versamento dei tributi spinsero il legislatore verso una parziale riforma delle linee guida del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Per questa ragione, come si legge nella relazione al disegno di legge n. 741 AS (di conversione in legge del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223), furono introdotte, al fine di contrastare con maggiore efficacia i fenomeni di evasione da riscossione, due nuove fattispecie delittuose, di cui una riferita al mancato versamento dell'IVA dovuta a seguito di dichiarazione, in analogia con quanto già contemplato dalla legge n. 311 del 2004 (che aveva già inserito nel corpo del d.lgs. n. 74 del 2000, l'art. 10 bis per le ipotesi di mancato versamento delle ritenute), e l'altra riferita al mancato versamento di somme complessivamente dovute, utilizzando, mediante il sistema della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti indebiti o inesistenti. Ne consegue che il decreto legge n. 223 del 2006 ha definito la tutela dell'interesse erariale alla riscossione dei tributi, prendendo in considerazione, oltre alla condotta di omesso versamento dell'Iva, anche comportamenti di illecito utilizzo del meccanismo di compensazione introdotto dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, secondo il quale "i contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'Inps e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche". L'articolo 10 quater sanziona infatti il mancato versamento delle "somme dovute", attraverso l'utilizzazione in compensazione, ai sensi del predetto articolo 17 del decreto legislativo 241 del 1997, di "crediti non spettanti o inesistenti". La formulazione letterale della norma e la ratio dell'incriminazione consentono alla fattispecie delittuosa di atteggiarsi come strumento di tutela concernente tutte le tipologie di tributi erariali e locali cui si riferisce l'articolo 17 del decreto legislativo 241 del 1997. Pertanto, il delitto di indebita compensazione appresta tutela all'interesse al versamento di determinati tributi, pregiudicato dalla violazione della procedura di compensazione e, quindi, anticipa il momento di rilevanza penale alla mera violazione di detta procedura. Sul punto la dottrina non ha mancato di rilevare come la logica cui si ispira la fattispecie incriminatrice appaia profondamente diversa da quella caratterizzante l'impianto sistematico del decreto legislativo 74 del 2000, accostandosi, invece, a quella del previgente assetto penai-tributario, nel quale la tutela era diretta in via immediata, alle mere funzioni. L'articolo 10 quater, originariamente, non contemplava differenze tra indebite compensazioni effettuate mediante crediti non spettanti o attraverso

crediti inesistenti, stabilendo che "la disposizione di cui all'art. 10 bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti". La soglia di punibilità, non espressamente contemplata dalla norma incriminatrice, era stabilita con riferimento a quella prevista dall'art. 10 bis del medesimo d.lgs. 74/2000, secondo cui, nel testo all'epoca vigente, "è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta". Il nuovo testo dell'art. 10 quater citato è stato, poi, introdotto, dall'art. 9 d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158. Il nuovo testo della disposizione, oltre a differenziare, sul piano sanzionatorio, le compensazioni eseguite mediante crediti non spettanti da quelle realizzate attraverso l'utilizzo di crediti inesistenti (punite più severamente), ha introdotto una soglia di rilevanza penale espressa, pari, per entrambe le ipotesi, a 4 cinquantamila euro annui. Questa deve, ad avviso del Collegio, ritenersi riferita all'ammontare dei crediti non spettanti utilizzati per le compensazioni indebite, con la conseguenza che, per accertare il superamento della soglia, occorre procedere alla somma algebrica degli importi dei crediti inesistenti o non spettanti portati in compensazione. §. 3. Va, infatti, sottolineato che, come evidenziato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 35 del 6 dicembre 2017 (depositata il 21 febbraio 2018), il delitto di indebita compensazione presenta un evidente tratto differenziale rispetto agli altri delitti in materia di omesso versamento delle imposte. Mentre nelle ipotesi di cui agli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs. 74/2000 la condotta incriminata risulta priva di connotati di insidiosità, in quanto l'omesso versamento delle somme dovute è prontamente riscontrabile dall'amministrazione finanziaria mediante la consultazione dei documenti fiscalmente rilevanti, lo stesso non può dirsi per l'ipotesi disciplinata dall'art. 10 quater. In tale fattispecie la condotta esprime una componente decettiva o di frode ossia un *quid pluris* che vale a differenziare il reato di cui all'art. 10 quater dalle fattispecie di mero omesso versamento cosicché il disvalore di azione consiste nella redazione di un «documento ideologicamente falso», mediante l'abusivo utilizzo dell'istituto della compensazione in materia tributaria disciplinato dall'art. 17 del d.lgs. 241/1997. Con questo istituto - che, per sua natura, implica un elevato grado di affidamento nella correttezza del protagonista del versamento - si consente al contribuente di effettuare tramite la compilazione di un apposito modello, denominato "Modello F24", il versamento unitario «delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali» e, contestualmente, di compensare le somme a debito con quelle a credito relative a tali imposte. L'eventuale indebita compensazione non è, però, immediatamente percepibile dall'amministrazione finanziaria, perché emerge soltanto qualora gli organi accertatori appurino l'insussistenza o la non spettanza del credito portato in compensazione, circostanza che rende la condotta descritta dall'art. 10 quater del d.lgs. 74/2000 dotata di particolare potenzialità decettiva. In essa, dunque, l'elemento caratterizzante, oltre che indice di maggior disvalore della condotta, è costituito **dall'abusivo utilizzo della possibilità di compensare le somme dovute per imposte sui redditi o sul valore aggiunto con le somme a credito per le medesime imposte e, ai sensi del citato art. 17 del d.lgs. 241/1997, anche con i contributi dovuti all'INPS e con le altre somme dovute allo Stato, alle regioni e agli enti**

previdenziali. Ne consegue che la soglia di rilevanza penale, come modificata dal d.lgs. 158/2015, non va riferita alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto non versate per effetto della indebita compensazione, bensì all'ammontare dei crediti non spettanti o inesistenti indebitamente utilizzati in compensazione: ciò si ricava, ad 5 avviso del Collegio, dalla ratio e dallo scopo della fattispecie, volta a tutelare l'interesse erariale alla riscossione dei tributi sanzionando le condotte di indebito utilizzo di crediti non spettanti o inesistenti, nell'ambito delle quali, quindi, il disvalore della condotta è individuato nella dimensione della compensazione indebita, alla quale è pertanto correlata la soglia di punibilità.

4. Tale ricostruzione non si pone in contrasto con l'orientamento di questa stessa Sezione, secondo cui è configurabile il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, di cui all'art. 10 quater d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sia nel caso di compensazione "verticale", cioè riguardante crediti e debiti afferenti alla medesima imposta, sia in caso di compensazione "orizzontale", ossia concernente crediti e debiti di imposta di natura diversa (Sez. 3, n. 8689 del 30/10/2018, dep. 28/02/2019, Della Torre, Rv. 275015, nella quale, in motivazione, è stato precisato che la struttura "asimmetrica" del reato, in virtù della quale è incriminata l'artificiosa diminuzione dell'entità dell'imposta da versare, **qualunque tributo o contributo sia opposto in compensazione**, è del tutto compatibile con la ratio del d.lgs. n. 74 del 2000, che è diretto a sanzionare le violazioni, sia in materia di Iva, sia in tema di imposte sui redditi; conf. Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018, dep. 07/02/2019, Giannino, Rv. 275833; Sez. 3, n. 42462 del 11/11/2010, Ragosta, Rv. 248754), in quanto ciò che è stato costantemente affermato, e che il Collegio condivide e ribadisce, è che il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10 quater richiede, sotto il profilo oggettivo, che il mancato versamento dei tributi risulti formalmente "giustificato" da una illegittima compensazione, ex art. 17 d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, operata tra le somme spettanti all'erario e i crediti vantati dal contribuente, in realtà non spettanti o inesistenti (Sez. 3, n. 15236 del 16/01/2015, Chiarolla, Rv. 263051). E', pertanto, l'art. 17 d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 che - espressamente richiamato in tutta la sua estensione, senza distinzione tra tipologie di tributi ivi indicati - costituisce la chiave ermeneutica per definire l'ambito di operatività della fattispecie incriminatrice ex art. 10 quater. Non appare perciò pertinente il rilievo secondo cui, attesa la collocazione della fattispecie incriminatrice all'interno del decreto legislativo n. 74 del 2000 che disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, il reato in questione sarebbe configurabile solo in presenza di una compensazione indebita di imposte dirette e Iva. Tantomeno occorre che la soglia di punibilità sia necessariamente riferita alle predette imposte, tutelando la norma incriminatrice l'interesse erariale alla riscossione dei tributi mediante indebita compensazione di debiti e crediti indicati nell'art. 17, D.lgs. 9.7.1997, n. 241. 6 Il fatto poi che l'art. 13, comma 1, faccia riferimento al debito tributario, tout court, indicando espressamente l'art. 10 quater, sembrerebbe argomento diretto a convalidare e non a indebolire la tesi secondo cui, per la configurazione del delitto in questione, conformemente alla ratio dell'incriminazione, i tributi di riferimento non sono soltanto le imposte dirette o l'Iva, ma tutti i tributi, tra quelli indicati nell'art. 17, D.lgs. 9.7.1997, n. 241».

Conf. Sez. 3, n. 42462 del 11/11/2010, Ragosta e altri, Rv. 248754; Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018, Giannino, Rv. 275833; Sez. 3, n. 8689 del 30/10/2018, Dalla Torre, Rv. 275015; Sez. 3, n. 25922/2020, est. Macrì;

ult. Conf.: Sez. 3 , Sentenza n. 13149 del 03/03/2020 Cc. (dep. 28/04/2020) Rv. 279118 – 01, est Scarcella, P.M. Fimiani (parz. Diff.): «La compensazione di cui al reato ex art. 10-quater d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ricomprende sia quella c.d. verticale, riguardante crediti e debiti per tributi di natura omogenea, sia quella c.d. orizzontale, concernente crediti e debiti di imposta di natura diversa, anche non afferenti alle imposte dirette od all'IVA. (In motivazione, la Corte ha precisato che l'art.10-quater, d.lgs. n.74 del 2000, richiamando espressamente l'art.17, d.lgs. 9 luglio 1997, n.241, risulta applicabile anche alle ipotesi di indebita compensazione tra crediti risultanti da dichiarazioni fiscali ed altre imposte, contributi previdenziali ed assistenziali, premi Inail ed altre somme dovute allo Stato, alle Regioni, agli enti locali od altri enti)».

Sez. 3, n. 34966 del 16/10/2020 Cc. (dep. 09/12/2020) Rv. 280428 – 01, est. Gai, P.M. Baldi (Diff.): «In tema di reati tributari, la **soglia di rilevanza penale** di cui all'art. 10-quater, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, pari a cinquantamila euro annui, va riferita **all'ammontare dei crediti inesistenti o non spettanti indebitamente utilizzati in compensazione**, che producono l'effetto del mancato versamento delle somme dovute, con la conseguenza che, per accertare il superamento della soglia, occorre procedere alla **somma algebrica** degli importi dei predetti crediti portati in compensazione»; in motiv.: «La giurisprudenza di Questa Corte di legittimità ha chiarito che la formulazione **letterale** della norma e la **ratio dell'incriminazione** consentono alla fattispecie delittuosa di atteggiarsi come strumento di tutela concernente tutte le tipologie di tributi erariali e locali cui si riferisce l'articolo 17 del decreto legislativo 241 del 1997. Il delitto di indebita compensazione appresta tutela all'interesse al versamento di determinati tributi, pregiudicato dalla violazione della procedura di compensazione e, quindi, anticipa il momento di rilevanza penale alla mera violazione di detta procedura. In tale ambito, la giurisprudenza di legittimità ha, con indirizzo ermeneutico consolidato, precisato che l'essenza della condotta non è rappresentata dall'utilizzo o meno del modello F24, dall'omogeneità o eterogeneità delle imposte compensate o dal rispetto del limite temporale della detraibilità del credito, ma dal ricorso a un istituto, la compensazione che costituisce un modo di estinzione dell'obbligazione, applicato nonostante l'assenza di un valido titolo, per cui a rilevare, più che la dimensione formale, è la natura sostanziale dell'operazione realizzata. [...] Come osservato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 35 del 6 dicembre 2017 (depositata il 21 febbraio 2018), il delitto di indebita compensazione presenta un evidente tratto differenziale rispetto agli altri delitti in materia di omesso versamento delle imposte. La condotta di cui all'art. 10 quater cit. esprime una componente decettiva o di frode ossia un quid pluris che vale a differenziare il reato di cui all'art. 10 quater dalle fattispecie di mero omesso versamento cosicché il disvalore di azione consiste nella redazione di un «documento ideologicamente falso», mediante l'abusivo utilizzo dell'istituto della compensazione in materia tributaria disciplinato dall'art. 17 del d.lgs. 241/1997. Con questo istituto - che, per sua natura, implica un elevato grado di affidamento nella correttezza del protagonista del versamento - si consente al contribuente di effettuare tramite la compilazione di un apposito modello, denominato "Modello F24", il versamento unitario delle imposte e, contestualmente, di compensare le somme a debito con quelle a credito relative a tali imposte. L'eventuale indebita compensazione non è, però, immediatamente percepibile dall'amministrazione finanziaria, perché emerge soltanto qualora gli organi accertatori appurino l'insussistenza o la non spettanza del credito portato in compensazione, circostanza che rende la condotta descritta dall'art. 10 quater del d.lgs. 74/2000

dotata di particolare potenzialità decettiva. [...]Conseguentemente si è chiarito che il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, si consuma al momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi, in quanto, con l'utilizzo del modello indicato, si perfeziona la condotta decettiva del contribuente, realizzandosi il mancato versamento per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà non spettanti in base alla normativa fiscale (Sez. 3, n. 4958 del 11/10/2018, Cappello, Rv. 274854 - 01). Ne consegue che il superamento della soglia per una specifica annualità, proprio in ragione della natura decettiva del reato, che si consuma con il mancato versamento dell'imposta per effetto della predisposizione di un documento falso (il modello F24) perché indica crediti inesistenti/non spettanti in compensazione, dovrà essere calcolato sommando l'ammontare dei crediti inesistenti indebitamente utilizzati in compensazione, **non rilevando l'anno dei tributi compensati** indicati nel modello F24 che proprio con la condotta decettiva consistita nella formazione di un documento falso (il modello F24) non viene versato. **Ciò che rileva è l'utilizzo del modello F24, con cui si opera la compensazione, che produce l'effetto dell'omesso versamento dell'imposta, anche se sorta in periodi antecedenti** e che è comunque dovuta e non viene versata per effetto dell'indebita compensazione operata tramite il modello F24. Dunque, quello che rileva è l'ammontare di crediti inesistenti/non spettanti indicati nel relativo modello che, per effetto dell'indebita compensazione, producono l'effetto del mancato versamento delle imposte dovute e nel modello indicate. Ammontare dei crediti che concorre alla determinazione della soglia di punibilità».

Sez. 3, n. 35719/2020, est. Noviello, in motiv.: «la ratio della norma, estranea all'originario impianto del d.lgs. n. 74 del 2000, è quella di sanzionare quei comportamenti diretti a evitare il pagamento dell'imposta dovuta attraverso l'indebito ricorso al meccanismo della compensazione, istituito previsto in ambito tributario dall'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, secondo cui i contribuenti titolari di partita Iva eseguono versamenti unitari delle imposte, dei **contributi dovuti all'Inps e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali**, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche».

Sez. 3, Ordinanza n. 389 del 18/09/2020 Cc. (dep. 08/01/2021), est. Andronio, in motiv.: «non può essere condiviso il rilievo, pur formulato da parte della giurisprudenza (Sez. 1, n. 38042 del 10/05/2019, Rv. 278825), secondo il quale la disposizione in esame risulterebbe inserita in un testo normativo, quale è il d.lgs. n. 74 del 2000, diretto a sanzionare unicamente le violazioni in materia di Iva e di imposte sui redditi. Può osservarsi, in contrario, che sono presenti all'interno del suddetto decreto almeno due norme poste anche ad eventuale presidio di tributi diversi dall'Iva e dall'imposta sui redditi: l'art. 10- bis, rubricato "omesso versamento di ritenute dovute o certificate", e l'art. 11, rubricato "sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte" che al comma 2 punisce, con la reclusione da sei mesi a quattro anni, chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila.

1.1.2. L'orientamento giurisprudenziale qui non condiviso fa perno anche sulla speciale causa di non punibilità del pagamento del debito tributario (art. 13, comma 1, d.lgs. n. 274 del 2000), che sarebbe disciplinata in termini incompatibili con obblighi di natura diversa, perché, parificando le tre fattispecie di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater del medesimo decreto, confermerebbe che quella contemplata dall'art. 10-quater, come le altre due, punisce sempre e solo l'omesso versamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto. A tale conclusione deve però obiettarsi che il richiamato art. 13, comma 1, si limita semplicemente a prevedere che non sono più perseguibili penalmente le omissioni oggetto delle richiamate fattispecie incriminatorie, quando il contribuente versi integralmente le somme dovute all'Erario, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi maturati, prima della dichiarazione dell'apertura del dibattimento di primo grado. Chiaro è l'intento premiale di tale istituto che si muove nell'ottica, condivisibile, di una politica criminale e fiscale volta maggiormente alla tutela del bene giuridico protetto (il corretto gettito fiscale) piuttosto che alla "punizione esemplare" dei trasgressori. La parificazione tra le fattispecie degli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, risiede, dunque, nel fatto che, per gli omessi versamenti e per l'indebita compensazione, il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito tributario, a differenza di quanto invece avviene per i reati dichiarativi, per i quali, il comma 2 del richiamato art. 13 richiede, ai fini della non punibilità, la spontaneità della respiscenza del contribuente (Sez. 3, n. 13149 del 03/03/2020)».

Sez. 3, n. 5593/2021, est. Andronio, in motiv.: «Ed è evidente che, in questa prospettiva, **l'indebito risparmio di imposta** che la norma incriminatrice tende a colpire non può essere limitato al mancato versamento delle imposte dirette o dell'Iva, ma **coinvolge necessariamente anche le somme dovute a titolo previdenziale e assistenziale**, il cui mancato pagamento, attraverso lo strumento della compensazione effettuata utilizzando crediti inesistenti o non spettanti, determina per il contribuente infedele un analogo risparmio di imposta (ex plurimis, Sez. 3 n. 13149 del 03/03/2020, Rv. 279118; Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018, Rv. 275833; Sez. 3, n. 8689 del 30/10/2018, Rv. 275015; 4/02/2015, n. 5177; Sez. 3, n. 15236 del 16/01/2015, Rv. 263051; Sez. 3, n. 42462 del 11/11/2010, Rv. 248754). Risponde, dunque, del reato ex art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000 non solo, come è pacifico, chi omette di versare imposte dirette o l'Iva utilizzando indebitamente in compensazione crediti concernenti altre imposte o crediti di natura previdenziale, ma anche chi si avvalga di analogo artificio per evitare di corrispondere tali ultime imposte ovvero contributi dovuti ad enti di previdenza. La norma in esame, in altri termini, si presta a reprimere l'omesso versamento di somme di denaro attinente a tutti i debiti, sia tributari, sia di altra natura, per il cui pagamento deve essere utilizzato il modello di versamento unitario, con la conseguenza che sono sottoposti a tale disciplina sia le compensazioni di debiti Iva o imposte sui redditi con altri tributi e contributi dovuti sia le compensazioni di questi ultimi tributi e contributi con crediti Iva e imposte dirette, potendo venire in rilievo, sul lato attivo o passivo del rapporto obbligatorio, qualunque tributo o contributo che possa essere opposto in compensazione secondo le norme generali».

9.2.4. Accollo e illecita compensazione

Sez. 3, Sentenza n. 1999 del 14/11/2017 Cc. (dep. 18/01/2018) Rv. 272712 – 01, est. Scarcella: «*Integra il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater, D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il **pagamento dei debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta a seguito del c.d. "accollo fiscale" ove commesso attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale**, in quanto l'art. 17 del D.lgs. 241/97 non solo non prevede il caso dell'accollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti*»; In motiv.: «Nessun dubbio, poi, in ordine alla corretta qualificazione giuridica del fatto ai sensi dell'art. 10 quater, d.lgs. n. 74 del 2000. Anche su tale punto, il tribunale del riesame si sofferma osservando correttamente come il reato de quo sia un **reato proprio**, in cui l'agente-intraneus viene descritto dalla norma come "chiunque", essendo essenziale rimarcare ad avviso del tribunale che la norma pone l'accento non tanto su una qualifica soggettiva ma su un **soggetto qualsiasi che peraltro si qualifica in base a ciò che compie**, ossia non versa le somme dovute utilizzando in compensazione crediti inesistenti. Il richiamo è alla norma dell'**art. 17, d.lgs. n. 241 del 1997**, che così recita: "1. I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge". La norma in questione fa necessariamente riferimento al concetto di **contribuente**, poiché muove dal presupposto che colui che ricopre una posizione passiva verso il Fisco (appunto, il contribuente), può scegliere di compensare crediti anziché versare le imposte: il contribuente è, cioè, nella normalità il debitore, che, se assomma su di sé anche la posizione di creditore verso il Fisco, può compensare le due poste; l'art. 10 quater, riferendosi a chi "non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione" crediti inesistenti si riferisce ai soggetti legittimati, ex artt. 17 ss. d. lgs. n. 241 del 1997, ad effettuare pagamenti di imposta utilizzando in compensazione crediti verso l'Erario, ed in **tale categoria devono farsi necessariamente rientrare anche coloro che, in virtù del contratto di accollo, agiscono come debitori proprio in virtù del fatto che, con l'accollo, si sono volontariamente fatti carico di debiti altrui**. Trattasi, peraltro, di operazione fiscalmente illecita e penalmente rilevante. In sostanza, detta operazione prevede che il debito del contribuente (accollato) venga pagato da una terza società (accollante), che lo onora non pagandolo direttamente bensì **mediante compensazione con un proprio credito, credito che a sua volta l'accollante ha acquistato da soggetti che, per varie ragioni, non potevano monetizzarlo**. Nel modello F24, vengono indicati due codici fiscali, inserendo il codice "62", denominato "soggetto diverso dal fruitore del credito" (ris. Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2009 n. 286). Infine, il contribuente (accollato) corrisponde all'accollante una percentuale del valore del proprio debito, risparmiando così la differenza. Ad ulteriore conferma di quanto sopra, ai fini della configurabilità del reato, peraltro, deve essere

evidenziato come la stessa **Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 140 pubblicata in data 15 novembre 2017** (nelle more della stesura del presente provvedimento la cui rilevanza dunque ha solo valenza interpretativa), nel prendere posizione sulla legittimità del pagamento dei debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta a seguito del c.d. "accollo fiscale", ha fornito una risposta negativa. L'operazione in questione, osserva l'Ufficio, deve infatti essere ritenuta elusiva (e, nel caso di specie, precisa il Collegio, ha rilevanza penale, essendo stato commesso attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale) non solo della disciplina sulla compensazione, ma anche di quella relativa alla cessione dei crediti d'imposta. L'Agenzia delle Entrate richiama innanzitutto l'art. 8, comma 2, della L. 212/2000, secondo cui è ammesso l'accollo del debito d'imposta, senza liberazione del contribuente originario. Tuttavia, nel momento in cui l'accollante paga mediante compensazione con un proprio credito, entra in gioco la compensazione, disciplinata dalla normativa tributaria di riferimento (in primis dall'art. 17 del D.lgs. 241/97), **che, allo stato attuale, non solo non prevede il caso dell'accollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti.** Come rammentato più volte dalla giurisprudenza, peraltro, l'estinzione del debito mediante compensazione può avvenire, nel settore tributario, solo ove la legge lo ammetta espressamente. Si è infatti affermato che, in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche e inderogabili norme di legge. Tale principio non può considerarsi superato per effetto dell'art. 8, comma primo, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. statuto dei diritti del contribuente), il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno di imposta 2002 (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 17001 del 09/07/2013, Rv. 627180 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 10207 del 18/05/2016. Rv. 639988 - 01). Dunque, non essendo tale modalità consentita dalla legge, l'operazione è illecita e, nei casi come quello qui esaminato, assume anche rilevanza penale. 8. Deve, pertanto, essere affermato il seguente principio di diritto: «Integra il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater, D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il pagamento dei debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta a seguito del c.d. "accollo fiscale" ove commesso attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale, in quanto l'art. 17 del D.lgs. 241/97 non solo non prevede il caso dell'accollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti».

9.2.5. Limite di compensabilità dei crediti previsto dall'art.34 l. 23 dicembre 2000, n. 388

Sez. 3, Sentenza n. 48017 del 06/06/2019 Ud. (dep. 26/11/2019) Rv. 277973 - 01, est. Zunica, Canevelli (Parz. Diff.): « *In tema di indebita compensazione di crediti tributari non spettanti o inesistenti di cui all'art. 10-quater d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il limite di compensabilità dei crediti previsto dall'art.34 l. 23 dicembre 2000, n. 388, non costituisce un elemento essenziale della struttura*

del reato, trattandosi di un aspetto che non qualifica il disvalore della condotta»; in motiv.: «Occorre aggiungere che, all'epoca della presentazione della dichiarazione, l'art. 34 della legge n. 388 del 2000 fissava il limite massimo di compensazione annuale in euro 516.456,90, limite che, dopo i fatti di causa, è stato poi elevato a euro 700.000 per effetto della modifica apportata dalla legge n. 64 del 2013; più in dettaglio: «deve premettersi che il reato di indebita compensazione è disciplinato dall'art. 10 quater del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dall'art. 35 comma 7 del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006, convertito dalla legge n. 248 del 4 agosto 2006. Nel suo testo originario, la norma recitava: "la disposizione di cui all'articolo 10 bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti". La ratio della norma, estranea all'originario impianto del d. lgs. n. 74 del 2000, è dunque quella di sanzionare quei comportamenti diretti a evitare il pagamento dell'imposta dovuta attraverso l'indebito ricorso al meccanismo della compensazione, istituito previsto in ambito tributario dall'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, secondo cui i contribuenti titolari di partita Iva eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'Inps e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche. L'intento perseguito dal legislatore del 2006 è stato dunque quello di sanzionare la condotta omissiva supportata dalla redazione di un documento ideologicamente falso, idoneo a prospettare una compensazione che non avrebbe potuto avere luogo, per l'inesistenza o la non spettanza del credito, dovendosi quindi incentrare la verifica giudiziaria non tanto sull'astratta regolarità formale della procedura compensativa, ma piuttosto sulla tipologia degli strumenti adoperati in concreto dal contribuente per fornire all'Erario la falsa rappresentazione dei presupposti idonei a legittimare l'effetto compensativo. L'art. 10 quater è stato in parte riscritto dall'art. 9 del d.lgs. n. 158 del 2015, essendo la fattispecie attualmente strutturata in questi termini: "È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro. Dunque, la novella del 2015 ha suddiviso l'originaria previsione in due ipotesi distinte, a seconda che vengano in rilievo "crediti inesistenti" o "non spettanti", prevedendo un inasprimento del trattamento sanzionatorio rispetto all'indebita compensazione dei primi, restando invece inalterata la struttura della condotta. La giurisprudenza di legittimità, sia con riferimento all'originaria formulazione della norma incriminatrice (Sez. 3, n. 42462 dell'11/11/2010, Rv. 248754), sia in relazione al tenore della previsione attuale (Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018, dep. 2019, Rv. 275833), ha inoltre precisato che il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, si configura sia in caso di c.d. compensazione orizzontale, concernente cioè crediti e debiti di imposta di natura diversa, sia in caso di c.d. compensazione verticale, riguardante crediti e debiti per tributi di natura omogenea, in quanto si concretizza in una condotta omissiva supportata dalla redazione di un documento ideologicamente falso, idoneo a prospettare una compensazione fondata su un credito inesistente o

non spettante. **L'essenza della condotta contestata, dunque, non è l'omogeneità o eterogeneità delle imposte compensate, ma il ricorso proditorio a un istituto applicato nonostante l'assenza di un valido titolo**, dovendosi sottolineare che la stessa denominazione del reato suggerisce di ritenere che la compensazione è "indebita" proprio qualora, per come messa in atto, si riveli estranea al modello legale dell'istituto delineato dalla legislazione tributaria e venga attuata attraverso una distorta rappresentazione della realtà, per cui a rilevare, più che la dimensione formale, è la natura sostanziale dell'operazione realizzata. Tanto premesso, deve ribadirsi che il nucleo essenziale dell'imputazione risiede nell'illegittimo ricorso all'istituto di cui all'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, essendo ancorata la rilevanza penale della condotta all'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti o non spettanti per l'importo annuo di cinquantamila euro. Dunque, **l'entità del limite annuale di compensabilità dei crediti non assume rilievo decisivo ai fini della sussistenza della fattispecie contestata, trattandosi di un aspetto che non qualifica il disvalore della condotta**, tanto è vero che la norma incriminatrice non ne fa menzione, mentre è l'importo dei crediti non spettanti o inesistenti dedotti (indebitamente) in compensazione a determinare la rilevanza penale del fatto, importo questo che non ha subito alcuna variazione. Dunque, avendo riguardato la modifica normativa un elemento non essenziale della fattispecie, deve ritenersi pertinente il richiamo della Corte territoriale alla costante affermazione di questa Corte (cfr. Sez. 5, n. 11905 del 16/11/2015, dep. 2016, Rv. 266474 e Sez. 2, n. 46669 del 23/11/2011, Rv. 252194), secondo cui, in tema di successione di leggi penali nel tempo, il principio di retroattività della norma favorevole, affermato dall'art. 2, comma quarto, cod. 5 pen., non si applica in caso di successione nel tempo di norme extrapenali integratrici del precetto penale che non incidano sulla struttura essenziale del reato e quindi sulla fattispecie tipica, ma comportino esclusivamente una variazione del contenuto del precetto, delineando la portata del comando. [...]Del resto, la differenziazione delle soglie di punibilità tra i due reati non può ritenersi irragionevole, dovendosi sul punto evidenziare che la Corte costituzionale, con la sentenza n. 35 del 6 dicembre 2017, depositata il 21 febbraio 2018, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10 quater del d.lgs. n. 74 del 2000, nel testo anteriore alle modifiche operate dal d.lgs. n. 158/2015, sollevata dal Tribunale di Busto Arsizio, osservando che, al là dalla comune matrice politico-criminale, il delitto di cui all'art. 10 quater presenta un evidente tratto differenziale rispetto agli altri delitti in materia di omesso versamento delle imposte, ad esso pure originariamente allineati quanto a soglia di punibilità e a trattamento sanzionatorio. La Consulta ha in particolare rilevato che, nelle ipotesi di cui agli art. 10 bis e 10 ter del d.lgs. n. 74 del 2000, l'omesso versamento riguarda somme di cui lo stesso contribuente si è riconosciuto debitore in documenti fiscalmente rilevanti (le certificazioni delle ritenute rilasciate ai sostituiti e la dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, da un lato; la dichiarazione relativa all'iva, dall'altro), per cui la condotta è priva di connotati di "insidiosità", essendo l'inadempienza tributaria palese e prontamente riscontrabile dall'Amministrazione finanziaria. Altrettanto non può dirsi invece per l'ipotesi disciplinata dall'art. 10 quater, la quale associa al disvalore di evento (omesso versamento di somme dovute) uno specifico disvalore di azione, consistente nell'abusiva utilizzazione dell'istituto della compensazione di cui al d.lgs. n. 241 del 1997, venendo in rilievo un meccanismo che implica un elevato grado di affidamento nella correttezza del protagonista del versamento, chiamato ad effettuare, tramite la compilazione

del modello, l'operazione di calcolo del dovuto; in tal caso, quindi, il contribuente non si limita a una condotta omissiva di mancato versamento del dovuto, ma supporta la stessa con la redazione di un documento ideologicamente falso, comportamento questo dotato di potenzialità decettive, non essendo l'indebita compensazione, di norma, immediatamente percepibile da parte dell'Amministrazione finanziaria, richiedendosi accertamenti volti a verificare l'insussistenza o la non spettanza del credito portato in compensazione. In difetto della necessaria omogeneità tra le fattispecie criminose poste a raffronto, la Consulta ha dunque dichiarato non fondata la questione sottoposta al suo esame, rilevando che, nell'esercizio della sua discrezionalità, il legislatore della novella del 2015, pur diversificando nettamente il trattamento sanzionatorio dell'indebita compensazione secondo che siano utilizzati crediti non spettanti o crediti inesistenti, ha però mantenuto invariata per entrambe le ipotesi la medesima soglia di punibilità, senza che in ciò possa scorgersi alcuna violazione del principio di eguaglianza rispetto ad altre fattispecie incriminatrici. Anche sotto tale profilo, la doglianza difensiva risulta quindi priva di fondamento»

9.3. Elemento soggettivo

Sez. 3 , Sentenza n. 5934 del 12/09/2018 Ud. (dep. 07/02/2019) Rv. 275833 – 02, est. Zunica, P.M. Salzano (Diff): *«in tema di reato di indebita compensazione di crediti previsto dall'art. 10 quater del d.lgs. n. 74 del 2000, sotto il profilo soggettivo, l'inesistenza del credito costituisce di per sé, salvo prova contraria, un indice rivelatore della coscienza e volontà del contribuente di bilanciare i propri debiti verso l'Erario con una posta creditoria artificialmente creata, ingannando il fisco, mentre, nel caso in cui vengano dedotti crediti "non spettanti", sebbene certi nella loro esistenza e ammontare, occorre provare la consapevolezza da parte del contribuente che il credito non sia utilizzabile in sede compensativa. (Fattispecie in cui era stata operata una compensazione "verticale", ossia riguardante crediti e debiti afferenti la medesima imposta, realizzata mediante il trascinamento del credito da una dichiarazione annuale all'altra, con un asserito credito di 146 milioni di euro, nella quale la Corte ha ritenuto adeguatamente dimostrato il dolo del reato sulla base della mancata richiesta di rimborso di tale credito, pur di elevatissimo importo, che avrebbe esposto la società a immediati controlli)»*.

9.4. Consumazione

Sez. 3, n. 4958/2019 Cappello, Rv. 274854 – 01, est. Andreazza: *«Il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, si consuma al momento della presentazione **dell'ultimo modello F24** relativo all'anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi, in quanto, con l'utilizzo del modello indicato, si perfeziona la condotta decettiva del contribuente, realizzandosi il mancato versamento per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà non spettanti in base alla normativa fiscale; in motivazione, la Corte ha precisato che il delitto di indebita compensazione **non presuppone la presentazione da parte del contribuente di una dichiarazione annuale** a differenza di quello di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del medesimo d.lgs. n. 74 del 2000, in cui il mendacio del contribuente*

si esprime proprio nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi o all'Iva»;

Sez. 3, Sentenza n. 23027 del 23/06/2020 Cc. (dep. 29/07/2020) Rv. 279755 – 01), est. Scarcella, P.M Fimiani (Parz. Diff.): «*non rilevano, pertanto, l'eventuale mancato computo della compensazione da parte dello Stato ed il conseguente non aggiornamento del c.d. cassetto fiscale, in quanto tali operazioni, successive alla presentazione del modello indicato, sono soltanto ricognitive del rapporto obbligatorio tra Amministrazione e contribuente, senza alcun effetto costitutivo o modificativo*».

Sez. 3, Sentenza n. 1722 del 2020, est. Di Stasi, in motiv.: «*Il delitto di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater, si perfeziona, infatti, nel momento in cui viene operata la compensazione per un importo superiore alla soglia di punibilità pari a cinquantamila euro con riferimento al singolo periodo d'imposta (cfr. Sez. 3, n. 7662 del 14/12/2011 Ud. dep. 28/02/2012 Rv. 251975, in motivazione; Sez 3 n. 536 del 10.12.2014, dep. 9.1.2015 non massimata) e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi, in quanto è con l'utilizzo del modello F24 che si realizza la condotta decettiva del contribuente (Sez.3 n.4958 del 11/10/2018, dep.01/02/2019, Rv.274854 - 01)*»

9.5. Profitto

Sez. 3, Sentenza n. 35719 del 23/09/2020 Cc. (dep. 14/12/2020) v. 280429 – 01, est. Noviello: «*Il profitto dei reati di cui agli artt. 3 e **10-quater d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74** è di diversa natura, corrispondendo, nel primo caso, ad un abbattimento della base imponibile e, quindi, della percentuale dell'imposta dovuta, e nel secondo caso, invece, al mancato versamento di un debito di non predeterminata natura per un ammontare corrispondente al credito inesistente o non spettante*»; in motiv.: «*dalla lettera delle citate disposizioni, che in ordine al reato ex art. 3 viene in rilievo, allorquando si compiano operazioni simulate - come nel caso in esame - incidenti su elementi attivi o passivi, la riduzione dell'aliquota dovuta per le imposte sui redditi o sul valore aggiunto; con riguardo invece, al reato ex art. 10. quater pure citato, la compensazione indebita con crediti inesistenti o non spettanti è funzionale alla riduzione di debiti di imposta di più ampia e variegata natura. Conseguo da tali considerazioni il rilievo, [...] per cui il profitto di cui ai due predetti reati è distinto, corrispondendo, nel primo caso, ad un abbattimento della base imponibile e quindi, in ultima analisi, della percentuale della imposta sui redditi o sul valore aggiunto dovuta; nel secondo caso, al mancato versamento di un debito di non predeterminata natura, per un ammontare corrispondente al credito inesistente o non spettante. Cosicché, non è condivisibile l'affermazione della sussistenza di una coincidenza del profitto, conseguente alla valorizzazione, nelle due diverse fattispecie, ma con profili operativi diversi, del medesimo credito fittizio. Del resto di recente si è già espressa questa Corte in ordine alla peculiare "struttura" dei "fattori" (e relativo risultato finale) coinvolti nella indebita compensazione di cui al citato art. 10 quater, con ricostruzione che conferma la distinzione rispetto a quelli di cui al meccanismo descritto dall'art. 3 pure citato (cfr. in motivazione Sez. 3 n. 14763 del 19/02/2020 Rv. 279119 - 01 Cercel Viorel)*».

Sez. 3, Sentenza n. 46709 del 28/03/2018 Cc. (dep. 15/10/2018) Rv. 274561 – 03, est. Di Nicola: «*In tema di indebita compensazione di crediti di imposta, il profitto del reato di cui all'art. 10-quater d.lgs. n. 74 del 2000, che può essere oggetto del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, è costituito dall'importo corrispondente all'imposta evasa nella sua totalità. (In motivazione, la Corte ha precisato che, essendo il profitto costituito da denaro, la confisca delle somme deve essere qualificata come diretta)*»:

Prec. Conf: n. 6705 del 2015 Rv. 262394 - 01, n. 18308 del 2014 Rv. 261501 - 01, n. 23393 del 2017 Rv. 270134 - 01.

9.6. Rapporti con altri reati

Sez. 5, n. 6350/2021, Rv. 280456 – 01, est. Brancaccio, in motiv.: «E' configurabile il concorso tra il delitto di bancarotta impropria da operazioni dolose di cui all'art. 223, comma secondo, n. 2, legge fall. e quello di indebita compensazione di credito d'imposta, previsto dall'art.10-quater, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non sussistendo tra le fattispecie un rapporto strutturale di specialità unilaterale ai sensi dell'art. 15 cod. pen.».

10. Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000

10.1. Presupposti ed effetti della condotta

10.1.1. Credito erariale di ammontare complessivo superiore a cinquantamila (per capitale e/o interessi o sanzioni) relativo ad imposte sui redditi o sul valore aggiunto al momento del compimento dell'atto, suscettibile di essere azionato coattivamente

Sez. 3, Sentenza n. 37178 del 30/09/2020 Cc. (dep. 23/12/2020) Rv. 280449 – 01, est. Reynaud P.M. Fimiani (Diff.): «*Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte è reato di pericolo per il quale non rileva l'avvenuta emissione, in tutto o in parte, di cartelle esattoriali ma è richiesta soltanto l'esistenza di un credito erariale relativo, per capitale e/o interessi o sanzioni, ad imposte sui redditi o sul valore aggiunto, suscettibile di essere azionato coattivamente; pertanto, la verifica del superamento della prevista soglia di punibilità (superiore a cinquantamila euro) va effettuata al momento del compimento dell'atto simulato o fraudolento, senza tener conto degli interessi e delle somme aggiuntive successivamente maturate*»; in motiv.: «il delitto previsto dall'art. 11 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è reato di pericolo, integrato dal compimento di atti simulati o fraudolenti, volti a occultare i propri o altrui beni, idonei - secondo un giudizio "ex ente" che valuti la sufficienza della consistenza patrimoniale del contribuente rispetto alla pretesa dell'Erario - a pregiudicare l'attività recuperatoria dell'amministrazione finanziaria (Sez. 3, n. 46975 del 24/05/2018, F., Rv. 274066; Sez. 3, n. 13233 del 24/02/2016, Pass., Rv. 266771). Integra il reato una diminuzione, anche non totale, della garanzia patrimoniale generica offerta dal patrimonio del debitore fiscale (Sez. 3, n. 6798

del 16/12/2015, dep. 2016, Arosio, Rv. 266134). Contrariamente a quanto opina il ricorrente, gli atti dispositivi compiuti dall'obbligato, oggettivamente idonei ad eludere l'esecuzione esattoriale, hanno natura fraudolenta, ai sensi dell'art. 11 del d.lgs. n. 4 del 2000, allorquando, **pur determinando un trasferimento effettivo del bene, siano connotati da elementi di inganno o di artificio, cioè da uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione** (Sez. 3, n. 29636 del 02/03/2018, Auci, Rv. 273493; Sez. 3, n. 10161 del 16/05/2017, dep. 2018, Cennin, P.v. 272547) e ciò in conformità a quanto hanno di recente ritenuto le Sezioni unite di questa Corte con riguardo al delitto di cui all'art. 388 cod. pen. (Sez. U, n. 12213 del 21/12/2017, dep. 2018, Zucchi e aa., Rv. 272171, rispetto a cui si è precisato che la natura simulata o fraudolenta di atti diretti a sottrarsi all'adempimento di obblighi nascenti da un provvedimento giudiziario postula che gli stessi siano connotati da una componente di artificio, inganno o menzogna concretamente idonea a vulnerare le legittime pretese del creditore). [...]il reato di pericolo si realizza **indipendentemente dal fatto che sia già in atto una procedura di riscossione coattiva** (cfr. Sez. 3, a n. 13233 del 24/02/2016, Pass, Rv. 266771; Sez. 3, n. 39079 del 09/04/2013, Barei e a., Rv. 256376; Sez. 3, n. 36290 del 18/05/2011, Cualbu, Rv. 251076), sicché non rileva l'avvenuta emissione - in tutto o in parte - di cartelle esattoriali, ma **soltanto l'esistenza di un credito erariale relativo, per capitale e/o interessi o sanzioni, ad imposte sui redditi o sul valore aggiunto (o, addirittura, di una pretesa: cfr. Sez. 3, n. 19989 del 10/01/2020, Costagliola, Rv. 279290) suscettibile di essere azionato coattivamente**. Stante la soglia di punibilità fissata dalla disposizione incriminatrice, **la condotta integra gli estremi di reato soltanto se il credito sia di ammontare complessivo superiore a cinquantamila euro e la verifica di tale superamento va ovviamente effettuata al momento del compimento dell'atto** - sicché correttamente in ricorso si afferma che non può tenersi conto degli interessi e delle somme aggiuntive successivamente maturate - ma il ricorrente non deduce, ed in ciò il ricorso è generico, che il credito erariale in allora esistente non fosse superiore alla soglia di punibilità e, considerato il rilevante superamento della stessa quale calcolato tre anni più tardi (pari ad oltre il doppio), è evidente come lo stesso non potesse essere dipeso soltanto dall'incidenza delle somme aggiuntive maturate in epoca successiva al compimento dell'atto».

10.1.2. Segue: azionabilità coattiva della pretesa erariale quantunque infondata.

Sez. 3, Sentenza n. 19989 del 10/01/2020 Cc. (dep. 03/07/2020) Rv. 279290 - 01, est. Aceto: «*Ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 11 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che punisce colui che, per sottrarsi alle imposte, aliena simulatamente o compie atti fraudolenti sui propri o altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, non è necessaria la fondatezza della pretesa erariale. (Fattispecie relativa ad un'operazione di scissione societaria volta a privare il patrimonio della società contribuente, in cui la Corte ha ritenuto legittimo il sequestro preventivo delle quote e dei beni societari, nonostante lo sgravio parziale delle somme dovute all'erario a seguito di annullamento dell'avviso di accertamento)*»; in motiv: «Ne discende che il fatto che, nella specie, l'avviso di accertamento sia stato annullato (avviso,

peraltro, limitato ad un solo anno di imposta, sì che resterebbero comunque pienamente valide allo stato le pretese relative ai restanti anni, né si afferma in ricorso che tale sentenza è passata in giudicato), non determina il venir meno del fumus del reato perché ai fini della sua sussistenza non si richiede una previa azione di recupero da parte dell'amministrazione finanziaria (tra le altre, Sez. 3, n. 39079 del 09/04/2013, Barei e altro, Rv. 256376), comunque nella specie intervenuta nel 2013 con avviso di accertamento, ma che si caratterizza semplicemente per il detrimento che le ragioni dell'Erario possono subire per effetto di condotte insidiose ed "oblique" rispetto a pretese, pur se ancora in nuce esercitabili dall'Amministrazione. §. 6.3. **Non rileva, dunque, il merito della pretesa ma il sol fatto che essa possa essere astrattamente esercitata.** È noto, infatti, che l'amministrazione finanziaria, diversamente da qualunque altro soggetto, può agire direttamente per il soddisfacimento della propria pretesa senza dover attendere il provvedimento di un giudice ovvero l'accertamento giudiziario della pretesa stessa che, in tesi, potrebbe anche rivelarsi successivamente infondata (di qui la necessaria valutazione 'ex ante' della idoneità degli atti a impedire o ad ostacolare l'azione di recupero). Coerentemente non appartiene alla fattispecie penale il requisito della fondatezza della pretesa essendo sufficiente la prospettiva del mancato pagamento delle imposte quale movente dell'azione e l'idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva».

10.1.3. Segue: altruità del bene

Sez. 3, Sentenza n. 14606 del 17/11/2017 Cc. (dep. 30/03/2018) Rv. 272819 – 01, est. Aceto: «*Ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 11 d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, che punisce colui che, al fine di sottrarsi alle imposte, aliena simulatamente o compie atti fraudolenti sui propri o altrui bene idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, l'"altruità" si riferisce non solo ai beni di proprietà del debitore, ma anche a quelli che siano comunque nella sua disponibilità.* (In applicazione del suddetto principio, la S.C. ha ritenuto legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di aziende detenute in subaffitto dalla società debitrice)»; in motivazione: «In ogni caso, la **possibilità di pignorare presso terzi il credito maturato dal contribuente inadempiente non esclude la sussistenza del reato** per il quale si procede **soprattutto quando tale rimedio consegue all'impossibilità di aggredire direttamente il patrimonio del debitore erariale fraudolentemente spogliato.** Il delitto di cui all'art. 11, d.lgs. n. 74 del 2000 ha, infatti, natura di reato di pericolo concreto (cfr., da ultimo, Sez. 3, n. 35853 del 11/05/2016, Calvi, Rv. 267648, che ha affermato che il delitto in questione è integrato dall'uso di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri o altrui beni, **idonei a pregiudicare - secondo un giudizio "ex ante" - l'attività recuperatoria della amministrazione finanziaria;** nonché, Sez. 3, n. 13233 del 24/02/2016, Pass, Rv. 266771; Sez. 3, n. 23986 del 05/05/2011, Pascone, Rv. 250646; Sez. 3, n. 40561 del 04/04/2012, Soldera, Rv. 253400). Ciò perché **il riferimento alla procedura esecutiva appartiene al momento intenzionale e non alla struttura del reato e non vi è alcun riferimento alle condizioni previste precedentemente dall'art. 97, comma sesto, del d.P.R. n. 602 del 1973,** come modificato dall'art. 15, comma quarto, della legge n. 413 del 1991 (ovvero alla avvenuta effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche, o alla preventiva

notificazione, all'autore della condotta fraudolenta, di inviti, richieste o atti di accertamento) (Sez. 5, n. 7916 del 10/01/2007, Cutillo, Rv. 236053). Il reato, dunque, sussiste a prescindere dalla **fondatezza della pretesa erariale e dagli esiti**, eventualmente favorevoli per il contribuente, del contenzioso avente ad oggetto la pretesa erariale stessa. §. 4.3. Non v'è dubbio che **l'impossibilità di aggredire direttamente il patrimonio della società, ormai trasferita all'estero, rende più difficoltosa l'azione recuperatoria**, anche se esercitabile mediante pignoramento presso terzi, soprattutto quando tale credito non è in grado di soddisfare la pretesa erariale. Tuttavia le deduzioni difensive sono, sul punto, decisamente generiche e non considerano che il pignoramento presso terzi non è soltanto uno strumento sostitutivo o surrogatorio del pignoramento presso il debitore principale, ma anche aggiuntivo. 5. Anche il terzo motivo è manifestamente infondato. 5.1. La lettura dell'art. 11, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, secondo cui «è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni» (comma 1), non autorizza l'interpretazione che ne fa il ricorrente secondo il quale **l'altruità della cosa si riferisce al solo caso del bene di proprietà del debitore** (nel caso in esame, dell'ente/persona giuridica di cui egli sia il legale rappresentante). **Egli non considera che il pignoramento può avere ad oggetto l'azienda che sia nella disponibilità del debitore**, essendo riservate le controversie relative alla proprietà dei relativi beni ad una fase giurisdizionale successiva (art. 58, d.P.R. n. 602 del 1973)».

10.1.4. Valore del bene sottratto alla garanzia

Sez. 3, Sentenza n. 15133 del 17/11/2017 Cc. (dep. 05/04/2018) Rv. 272505 – 01 est. Aceto P.M. Marinelli (Diff.): *«Il delitto previsto dall'art. 11, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è reato di pericolo, integrato dall'uso di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri o altrui beni, idonei a pregiudicare - secondo un giudizio "ex ante" - l'attività recuperatoria della amministrazione finanziaria, anche se il valore dei beni sottratti alla garanzia patrimoniale dell'erario è inferiore alla soglia di punibilità di 50.000 euro di imposta evasa. (Nella fattispecie, la S.C. ha annullato l'ordinanza che, in sede cautelare, aveva disposto il dissequestro di un immobile ritenuto oggetto di cessione fraudolenta, per il solo fatto che il valore dello stesso era inferiore alla soglia di rilevanza penale del reato)»; in motiv. «sulla natura di reato di pericolo del reato in questione, questa Corte non ha mai nutrito dubbi (oltre Sez. 3, n. 35853 del 2016, cit., cfr. anche 4 Sez. 3, n. 23986 del 05/05/2011, Pascone, Rv. 250646; Sez. 3, n. 40561 del 04/04/2012, Soldera, Rv. 253400) e proprio per questa ragione non possono essere condivise le conseguenze che il Tribunale trae dalla previsione della cd. "soglia di punibilità". Il fatto che il legislatore ha inteso selezionare, ai fini penalistici, solo le condotte che pongono in pericolo la riscossione di imposte (ovvero sanzioni e interessi ad essi relativi) complessivamente superiori all'ammontare di 50.000,00 euro, non autorizza l'interpretazione secondo la*

quale anche il valore del bene simulatamente alienato deve essere superiore a detto ammontare. È il dato testuale che priva di fondamento tale tesi: la possibilità che la procedura di riscossione possa essere anche "solo in parte" pregiudicata dalla condotta fraudolenta comporta necessariamente che il valore del bene possa essere inferiore al credito erariale agito, e poiché la "soglia di punibilità" riguarda il credito e non il bene, è arbitrario ritenere che il suo superamento costituisca predicato di entrambi. Il credito erariale, insomma, deve poter essere riscosso nella sua interezza. L'interpretazione fornita dal tribunale (che non pare avere precedenti nemmeno nella giurisprudenza di merito, certamente non in quella di legittimità) porterebbe alla creazione di un'inammissibile **zona franca** costituita dalla differenza tra l'importo complessivo del debito erariale e la "soglia di punibilità", così che il contribuente sarebbe sostanzialmente legittimato a diminuire la garanzia del debito erariale (e dunque la sua possibilità di recupero per intero) con alienazioni simulate penalmente indifferenti se il valore dei beni sottratti è ogni volta inferiore a 50.000,00 euro. Conseguenza ancora più assurda se, ipotizzando, un credito di imposta pari a 50.100,00 euro, la sottrazione di beni di valore complessivo pari a 49.000,00 euro sarebbe penalmente irrilevante benché idonea a pregiudicare la riscossione del credito nella sua interezza e certamente a pregiudicarla in parte. 5.3. Quel che conta, in ultima analisi, è che la condotta sia davvero idonea a frustrare il diritto di credito erariale e che dunque incida sul patrimonio del debitore in modo da ridurre in modo effettivo la consistenza, svuotandolo della funzione di garanzia cui esso assolve (sulla valutazione di sufficienza della consistenza del patrimonio del contribuente in rapporto alla pretesa dell'Erario, quale parametro al quale ancorare il giudizio di idoneità "ex ante" della condotta, cfr. Sez. 3, n. 13233 del 24/02/2016, Pass, Rv. 266771; cfr. altresì Sez. 3, n. 6798 del 16/12/2015, deo. 2016, Arosio, Rv. 266771). Restando al caso di specie, è evidente che la sottrazione di beni per un valore oscillante tra 44.000,00 e 33.000,00 euro è idonea a pregiudicare, anche solo in parte, la procedura di riscossione del maggior credito erariale superiore a 200.000,00 euro. Quel che il Tribunale avrebbe dovuto indagare (restando sul piano della offensività) è se il patrimonio residuo del simulato alienante è **capiente** rispetto alla procedura esecutiva ed arrestare qui la sua indagine sulla **concreta idoneità della condotta**. 5.4. Deve perciò essere affermato il seguente principio di diritto: «In tema di reati tributari, il valore dei beni sottratti fraudolentemente al pagamento delle imposte può essere inferiore all'ammontare di 50.000,00 euro previsto dall'art. 11, d.lgs. n. 74 del 2000 come elemento costitutivo del reato. L'offensività della condotta va parametrata esclusivamente in base alla sua attitudine a ridurre o eliminare la garanzia patrimoniale, secondo un giudizio "ex ante">>»;

Massime precedenti Conformi: n. 6798 del 2016 Rv. 266134 - 01.

10.1.5. Incapienza del patrimonio residuo

Sez. 3, 31206/2019, est. Andronio: in motivazione, sulla configurabilità della violazione dell'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000: «Questa Corte ha già affermato, sul punto, che per la configurazione del reato, è sufficiente che la condotta sia idonea a pregiudicare l'attività recuperatoria dell'amministrazione finanziaria, ovvero a mettere a repentaglio la realizzazione della pretesa tributaria, anche solo rendendo più difficile una eventuale procedura esecutiva, senza che,

quindi, sia necessario che la stessa venga resa non più possibile (ex plurimis, Sez. 3, n. 14606 del 17/11/2017, dep. 30/03/2018, Rv. 272818 - 01; Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016, dep. 20/01/2017, Rv. 268798 - 01). Si è comunque precisato che il delitto previsto dall'art. 11 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è reato di pericolo, integrato dal compimento di atti simulati o fraudolenti volti a occultare i propri o altrui beni, idonei - secondo un giudizio *ex ante* che valuti **la sufficienza della consistenza patrimoniale del contribuente rispetto alla pretesa dell'Erario** - a pregiudicare l'attività recuperatoria dell'amministrazione finanziaria (*ex multis*, Sez. 3, n. 46975 del 24/05/2018, Rv. 274066 - 01). Ed è evidente che tale giudizio *ex ante* non può che svolgersi attraverso una comparazione - seppure effettuata in via sommaria e allo stato degli atti - tra il valore del denaro o dei beni occultati e la pretesa dell'erario, dovendosi in ultima analisi valutare se la residua consistenza patrimoniale del debitore sia sufficiente a soddisfare tale pretesa. Il Tribunale ha fatto corretta applicazione di tale principio, laddove ha evidenziato che, nel caso di specie, non è stata effettuata una compiuta valutazione della capienza del patrimonio residuo della società rispetto al soddisfacimento delle pretese tributarie, né della diretta incidenza delle operazioni finanziarie oggetto dell'imputazione al fine della creazione di una situazione di pericolo concreto».

10.2. Condotta

10.2.1. Alienazione simulata

Sez. 3, 40319/2016 est. Renoldi, in motiv.: «Sotto il profilo oggettivo è, dunque, necessario che il soggetto attivo realizzi uno o più operazioni attraverso cui "alieni simulatamente" dei beni o compia, comunque, "altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni"; operazioni idonee "a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva". La norma incriminatrice, pertanto, se da un lato tipizza, in maniera sufficientemente precisa, attraverso il riferimento agli "atti simulati", una modalità della condotta (**l'alienazione simulata di beni del contribuente, realizzata sia nelle forme della simulazione assoluta e relativa, ad es. sotto forma della veridicità e congruità del prezzo pattuito, che in quelle della c.d. interposizione fittizia di persona**: cfr., sul punto, Sez. 3, n. 14720 del 06/03/2008, P.M. in proc. Ghiglia, Rv. 239972), dall'altro lato, riferendosi al compimento di "altri atti fraudolenti", utilizza una formula di chiusura che definisce un ambito assai ampio di condotte rilevanti, comprensivo di tutte le condotte attraverso le quali il contribuente intenda far apparire, contrariamente al vero, che i suoi beni non possano soddisfare la pretesa esecutiva erariale. Si pensi, per rimanere agli esempi dalla casistica giurisprudenziale, alla costituzione di un fondo patrimoniale (v. Sez. 3, n. 5824 del 18/12/2007, Soldera, Rv. 238821); o alla messa in atto, da parte degli amministratori, di più operazioni di cessione di azienda e di scissioni societarie simulate finalizzate a conferire ai nuovi soggetti societari immobili (cfr. Sez. 3, n. 19595 del 09/02/2011, Vichi, Rv. 250471, secondo cui "nella fattispecie criminosa indicata rientra qualsiasi stratagemma artificioso del contribuente tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario"); o, ancora, alla accensione di un'ipoteca su un immobile a garanzia di un credito fittizio ovvero al caso di alienazione simulata

dei beni ad una società di *leasing* con l'obbligo di cederli in locazione ad una società di persone in cui erano soci i figli del contribuente, secondo lo schema del c.d. *sale and lease back* (cfr. Sez. 3, n. 14720 del 06/03/2008, P.M. in proc. Ghiglia, Rv. 239972). Si, pensi, infine, alla alienazione simulata dell'avviamento commerciale dell'azienda, finalizzata a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva (cfr. Sez. 3, n. 37389 del 16/05/2013, P.M. in proc. Ravera, Rv. 257589). Tali atti, come precisato dalla giurisprudenza di legittimità, non presuppongono "come necessaria la sussistenza di una procedura di riscossione coattiva", non essendo questa espressamente prevista diversamente dall'omologa fattispecie, oggi abrogata, di cui all'art. 97, comma 6, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Sez. 3, n. 14720 del 06/03/2008, P.M. in proc. Ghiglia, Rv. 239971; Sez. 5, n. 7916 del 10/01/2007, Cutillo, Rv. 236053). Deve ritenersi, invece, sufficiente l'idoneità della condotta, da valutare con giudizio *ex ante*, "a rendere in tutto o in parte inefficace l'attività recuperatoria dell'Amministrazione finanziaria" (così Sez. 3, n. 39079 del 09/04/2013, Barei e altro, Rv. 256376). La fattispecie in esame, dunque, è oggi costruita dal legislatore non come reato di danno, ma come semplice reato di pericolo (Sez. 3, n. 36290 del 18/05/2011, Cualbu, Rv. 251076) rispetto "all'interesse fiscale al buon esito della riscossione coattiva" (Sez. 3, n. 3539 del 20/11/2015, Cepparo, Rv. 266133). Ne consegue che, *a fortiori*, l'idoneità a vanificare il soddisfacimento della pretesa erariale connessa all'obbligazione tributaria sussiste pacificamente quando si sia realizzata "una diminuzione, anche non totale, della garanzia patrimoniale generica offerta dal patrimonio del debitore fiscale" (così Sez. 3, n. 6798 del 16/12/2015, Arosio, Rv. 266134).

Sez. 3, Sentenza n. 3011 del 05/07/2016 Cc. (dep. 20/01/2017) Rv. 268798 – 01 est. Aceto, P.M. Orsi (Diff.): «*Ai fini della integrazione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, **l'alienazione è "simulata"**, ossia finalizzata a creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale, allorquando il programma contrattuale non corrisponde deliberatamente in tutto (simulazione assoluta) o in parte (simulazione relativa) alla effettiva volontà dei contraenti; con la conseguenza che ove **invece il trasferimento del bene sia effettivo**, la relativa condotta non può essere considerata alla stregua di un atto simulato, ma deve essere valutata esclusivamente quale possibile "atto fraudolento", idoneo a rappresentare una realtà non corrispondente al vero e a mettere a repentaglio o comunque ostacolare l'azione di recupero del bene da parte dell'Erario*».

Sez. 3, Sentenza n. 20862 del 07/11/2017 Ud. (dep. 11/05/2018) Rv. 273661 – 01, est. Semeraro: «*Integra il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte anche la stipulazione di un **negozio giuridico simulato**, poiché la necessità della declaratoria giudiziale per superare l'effetto segregativo dell'atto dispositivo rende più difficoltoso il recupero del credito erariale. (Fattispecie relativa al conferimento da parte dell'imputato dei beni in un trust cd. autodichiarato o "**sham trust**", che ricorre quando il disponente mantiene il controllo del fondo oppure quando ne dispone come cosa propria, nella quale la Corte ha affermato la sussistenza del reato anche ove si ritenga l'atto non simulato, ma nullo o inesistente, precisando, inoltre, che il negozio compiuto al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto è da considerarsi comunque nullo, ai sensi dell'art. 1418 cod. civ., per la violazione della norma imperativa rappresentata dall'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000)*»; in motivazione: «Va ricordato che l'art. 11 del d.lgs. 74/2000 sanziona chiunque,

al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte, per un ammontare complessivo superiore a 50.000,00 Euro, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni, idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Come affermato da Cass. Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016, Rv. 268798, Di Tullio, attraverso l'incriminazione della condotta prevista dall'art. 11 del d.lgs. 74/2000 il legislatore ha **inteso** evitare che il contribuente si sottragga al suo dovere di concorrere alle spese pubbliche creando una situazione di apparenza tale da consentirgli di rimanere nel possesso dei propri beni fraudolentemente sottratti alle ragioni dell'Erario. Cfr., sul punto, Cass. Sez. 3, n. 36290 del 18/05/2011, Cualbu, Rv. 251077, secondo cui **l'oggetto giuridico** del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte non è il diritto di credito del fisco, bensì la garanzia generica data dai beni dell'obbligato, potendo quindi il reato configurarsi anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, avvenga comunque il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori. La norma punisce due distinte **condotte**: l'alienazione simulata ed il compimento di atti fraudolenti. **L'alienazione è "simulata"** quando è finalizzata a creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale, quando il programma contrattuale non corrisponde deliberatamente in tutto (simulazione assoluta) o in parte (simulazione relativa) alla effettiva volontà dei contraenti. Si è affermato che in tale condotta rientrano anche i casi di interposizione fittizia di persona (cfr. Cass. Sez. 3, n. 40319 del 2016, Scandiani). Per **"atto fraudolento"** (cfr. in tal senso Cass. Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016, Rv. 268798, Di Tullio) deve intendersi qualsiasi atto che, non diversamente dalla alienazione simulata, sia idoneo a rappresentare ai terzi una realtà (la riduzione del patrimonio del debitore) non corrispondente al vero, mettendo a repentaglio o comunque rendendo più difficoltosa l'azione di recupero del bene in tal modo sottratto alle ragioni dell'Erario. Nel novero degli «altri atti fraudolenti» sono ricompresi sia atti materiali di occultamento e sottrazione dei propri beni (sparizione materiale di un bene senza alienazione), ma anche atti giuridici diretti, secondo una valutazione concreta, a sottrarre beni al pagamento delle imposte (in tal senso Cass. Sez. 3 n.578/2017 Tartaglia), come ad esempio (cfr. Cass. Sez. 3 n. 3011 del 05/07/2016 Rv. 268798 Di Tulli) se posti in essere a tale fine, la messa in atto, da parte degli amministratori, di più **operazioni di cessioni di aziende e di scissioni societarie simulate** finalizzate a conferire ai nuovi soggetti societari immobili, la costituzione di un fondo patrimoniale, la costituzione fittizia di servitù, di diritti reali di godimento', la concessione di locazione, la ricognizione di debito. Secondo il costante indirizzo della giurisprudenza, il delitto è un reato di pericolo concreto; in ossequio al principio di offensività, si deve valutare l'idoneità "ex ante" dell'atto a mettere in pericolo la garanzia patrimoniale del debito erariale. La **diminuzione della garanzia può essere anche solo parziale**, non necessariamente totale (Sez. 3, n. 6798 del 16/12/2015, dep. 2016, Arosio, Rv. 266134), purché effettivamente in grado di mettere a rischio l'esazione del credito. **La tesi difensiva di fatto esclude dall'ambito applicativo dell'art. 11 gli atti nulli**, in contrasto con la formulazione dell'art. 11 e con la sua natura di reato di pericolo; **un contratto fraudolento concluso in violazione dell'art. 11 del d.lgs. 74/2000 può essere nullo ma concretizzare la condotta penalmente rilevante**. Ed invero, l'art. 11 del d.lgs. 74/2000 contiene un esplicito divieto, sanzionato penalmente, di non porre in essere atti (fra cui rientrano tutti gli atti giuridici, compresi i contratti) fraudolenti idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura

di riscossione coattiva. La norma è diretta alla tutela di un interesse pubblico generale: evitare che il contribuente si sottragga al suo dovere di concorrere alle spese pubbliche, dovere per altro previsto dall'art. 53 della Costituzione in ragione della capacità contributiva. Il divieto previsto dall'art. 11, avendo rilevanza penale, non ha alcuna possibilità di esenzione dalla sua osservanza e pertanto la norma che impone il divieto deve essere considerata imperativa: di conseguenza, il contratto concluso con la finalità fraudolenta prevista dall'art. 11 ed in violazione del divieto ivi previsto è nullo per contrasto con norma imperativa, ai sensi dell'art. 1418 c.c. 10 In tal caso infatti, si concretizza la violazione di disposizioni di ordine pubblico in ragione delle esigenze d'interesse collettivo sottese alla tutela penale, trascendenti quelle di mera salvaguardia patrimoniale dei singoli contraenti perseguite dalla disciplina sull'annullabilità dei contratti. 8. Il carattere fraudolento di determinate operazioni negoziali presuppone, quale dato pressoché costante, che l'attività fraudolenta sia nascosta attraverso lo schermo formale di attività o documenti apparentemente regolari (Cass. Sez. 3, n. 40319 del 2016, Scandiani) o l'adozione di un atto formalmente lecito - come l'alienazione di un bene - però caratterizzato da una componente di artificio o di inganno (Cass. Sez. 3, n. 25677 del 16/5/2012, Caneva e altro, Rv. 252996). Realizzando il trust - anche ove lo si ritenga nullo secondo le norme del codice civile, perché sham trust, con la coincidenza tra disponente e trustee - il ricorrente ha creato uno schermo formale, un diaframma, tra il patrimonio personale e proprietà costituita in trust, nel quale è confluito il suo patrimonio immobiliare; e ciò ha fatto, in maniera del tutto incontestata, per la finalità elusiva delle ragioni creditorie erariali (sulla rilevanza penale di una tale condotta cfr. Cass. Sez. 5, n. 13276 del 24/01/2011, Rv. 249838, Orsi, che ha ritenuto sussistente il fumus del delitto ex art. 11 d.lgs. 74/2000 nel caso di sham trust). Tale schermo formale però può cadere solo quando si riveli la situazione di mera apparenza; quando cioè emerga che, pur nella presenza formale del trust, l'indagato continui ad amministrare i beni, conservandone la piena disponibilità. L'atto fraudolento allora, pur se ha natura di sham trust, rende più difficoltosa l'azione di recupero del bene, perché già con il trust è stato sottratto in un primo momento alle ragioni dell'Erario; in secondo momento perché comunque, essendo l'atto giuridico formalmente esistente, si dovrà dimostrare la sua nullità, procedendo giudizialmente per ottenere la sua eliminazione dal mondo giuridico e solo dopo procedere all'esecuzione sul bene».

Sez. 3, Sentenza n. 32504 del 04/12/2017 Cc. (dep. 16/07/2018), Est. Aceto, in motiv: «Per il concetto di "**alienazione simulata**" non è necessario ricorrere all'armamentario definitorio previsto dall'art. 1, comma 1, lett. g-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto successivamente all'art. 11, stesso decreto. È sufficiente attingere alle comuni definizioni civilistiche, preesistenti alla norma in questione, secondo le quali la simulazione è finalizzata a creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale. Sicché, l'alienazione è simulata quando il programma contrattuale non corrisponde deliberatamente in tutto (simulazione assoluta) o in parte (simulazione relativa) alla effettiva volontà dei contraenti. V'è piuttosto da dire che nell'ambito della alienazione simulata rientra anche quella a titolo gratuito, non ponendo la norma limiti definitori al titolo (oneroso o meno) della "alienazione" e non essendovi motivo alcuno per escludere la donazione dall'ambito di applicabilità della norma. In ossequio al principio di stretta legalità e tassatività della fattispecie penale, deve però trattarsi di alienazione "simulata". Ove il trasferimento sia effettivo la relativa

condotta non può essere considerata alla stregua di un atto simulato ma deve essere valutata esclusivamente quale possibile atto fraudolento».

10.2.2. Nozione di atto fraudolento

- **Atti dispositivi idonei ad eludere l'esecuzione esattoriale connotati da elementi di artificio, inganno o menzogna tali da rappresentare ai terzi una riduzione del patrimonio non corrispondente al vero**

Sez. 3, Sentenza n. 35983 del 17/09/2020 Ud. (dep. 16/12/2020) Rv. 280372 - 01, est. Corbetta: «*Ai sensi dell'art. 11 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, gli atti dispositivi compiuti dall'obbligato, oggettivamente idonei ad eludere l'esecuzione esattoriale, hanno natura fraudolenta allorquando siano connotati da **elementi di artificio, inganno o menzogna** tali da rappresentare ai terzi una riduzione del patrimonio non corrispondente al vero, così mettendo a repentaglio o, comunque, rendendo più difficoltosa la procedura di riscossione coattiva. (Fattispecie in cui la Corte ha reputato immune da censure la decisione del giudice di merito che ha reputato quale atto fraudolento la cessione, da parte dell'imputato, della propria azienda per un prezzo irrisorio in favore di una società non operativa, creata "ad hoc" al solo scopo di effettuare l'acquisto e apparentemente amministrata dalla suocera)*»; in motivazione: «Con riguardo, in particolare, alla nozione di "atti fraudolenti", deve evidenziarsi che devono ritenersi tali tutti quei comportamenti che, quand'anche formalmente leciti, siano tuttavia connotati da elementi di inganno o di artificio, dovendosi cioè ravvisare l'esistenza di uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione (Sez. 3, n. 29636 del 02/03/2018, dep. 02/07/2018, Auci, Rv. 273493; Sez. 3, n. 25677 del 16/05/2012, Rv. 252996). Per "atto fraudolento" deve perciò intendersi qualsiasi atto, connotato da una componente di artificio, inganno o menzogna, che sia idoneo a rappresentare ai terzi una realtà (la riduzione del patrimonio del debitore) non corrispondente al vero, mettendo a repentaglio - o comunque rendendo più difficoltosa - l'azione di recupero del bene in tal modo sottratto alle ragioni dell'Erario. La necessità di individuare questo quid pluris nella condotta dell'agente è stata sottolineata dalle Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 12213 del 21/12/2017, Rv. 272171) che, nell'ambito di una più ampia riflessione sul concetto di atti simulati o fraudolenti che rilevano per l'integrazione del delitto di cui all'art. 388 cod. pen., norma il cui schema risulta richiamato dall'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, hanno affermato che sarebbe in contrasto con il principio di legalità una lettura della norma che facesse coincidere il requisito della natura fraudolenta degli atti con la loro mera idoneità alla riduzione delle garanzie del credito, per cui, in quest'ottica, può essere ritenuto penalmente rilevante solo un atto di disposizione del patrimonio che si caratterizzi per le modalità tipizzate dalla norma, non potendosi in definitiva far coincidere la natura simulata dell'alienazione o il carattere fraudolento degli atti con il fine di vulnerare le legittime aspettative dell'Erario.

Massime precedenti Conformi: n. 29636 del 2018 Rv. 273493 - 01, est. Zunica P.M. Gaeta (Parz. Diff.): «*In tema di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, gli **atti dispositivi** compiuti dall'obbligato, oggettivamente idonei*

*ad eludere l'esecuzione esattoriale, hanno natura fraudolenta, ai sensi dell'art. 11 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, allorquando, pur determinando un trasferimento effettivo del bene, siano **connotati da elementi di inganno o di artificio**, cioè da uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione».*

- **Atti dispositivi idonei ad eludere l'esecuzione esattoriale arrecando un pregiudizio non immediatamente percepibile**

Sez. 3, Sentenza n. 10161 del 16/05/2017 Ud. (dep. 06/03/2018), Cemin, Rv. 272547 – 01, est. Galterio: «*In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposta di cui all'art. 11 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, la natura fraudolenta degli atti dispositivi presuppone non soltanto la lesione di un diritto altrui, per effetto della riduzione del patrimonio del debitore che rende più difficoltosa l'azione di recupero dell'erario, ma anche che il **pregiudizio arrecato non sia immediatamente percepibile***»; in motivazione: «la fattispecie incriminatrice di cui all'art.11 d.lgs. 74/2000, con la quale il legislatore ha inteso evitare che il contribuente si sottragga al suo dovere di concorrere alle spese pubbliche sottraendo il proprio patrimonio, costituente la garanzia generica dell'obbligato, alle ragioni dell'Erario rendendo in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, prevede ai fini del suo perfezionamento due condotte alternative costituite o dalla **vendita simulata** dei propri beni o **atti fraudolenti** poste in essere al fine indicato. Mentre la prima non pone particolari problemi interpretativi dovendosi ricorrere alle nozioni mutuata dall'ordinamento civile, secondo le quali è tale il **negozio caratterizzato da una preordinata divergenza tra la volontà dichiarata e quella reale**, ovverosia allorquando il programma contrattuale non corrisponde deliberatamente in tutto (simulazione assoluta) o in parte (simulazione relativa) alla effettiva volontà dei 2 contraenti (**Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016 - dep. 20/01/2017, Di Tullio, Rv. 268798**), per contro la nozione di atto fraudolento, ricorrente quando invece il trasferimento del bene sia effettivo, ha dato adito a plurime interpretazioni: si è infatti ritenuto che con tale accezione debba intendersi un'alienazione che sebbene effettiva, sia tuttavia idonea a rappresentare una realtà (la riduzione del patrimonio del debitore) non corrispondente al vero, mettendo a repentaglio o comunque rendendo più difficoltosa l'azione di recupero del bene per l'Erario (**Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016 cit.**), o, diversamente, la sussistenza di uno stratagemma artificioso del contribuente tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario (Sez. 3, n. 19595 del 09/02/2011 - dep. 18/05/2011, Vichi, Rv. 250471), o, ancora una condotta atta a vanificare l'esito dell'esecuzione tributaria coattiva la quale non configura un presupposto della condotta, in quanto è prevista dalla legge solo come evenienza futura che la condotta, idonea, tende a neutralizzare (Sez. 3, n. 14720 del 06/03/2008 - dep. 09/04/2008. PM in proc. Ghiglia, Rv. 239970). L'alternatività della condotta richiesta ai fini del perfezionamento del reato rispetto alla vendita simulata fa sì che, invece, il carattere fraudolento debba investire tutti gli altri atti volti a disperdere la garanzia patrimoniale del creditore e, dunque, tutti gli atti lato sensu dispositivi dei beni ivi ricompresi. Poiché tuttavia la garanzia patrimoniale del creditore è già assistita sul piano civilistico dalla speciale azione di cui all'art.2901 cod. civ. ovverosia dall'actio

revocatoria, esperibile allorquando il debitore rechi pregiudizio alle ragioni del creditore, e dunque allorquando venga posto in essere in condizioni di insufficienza dei beni a garantire le ragioni del creditore (eventus damni) un atto dispositivo dei propri beni con la consapevolezza di arrecare un nocumento al creditore stesso (scientia damni o consilium fraudis), occorre per incorrere nella responsabilità penale prevista dalla disposizione in esame che **l'atto dispositivo sia connotato dalla peculiare finalità indicata dalla stessa norma come fraudolenta**: il concetto di frode evocato dalla norma presuppone, invero, non soltanto la lesione di un diritto altrui, che connota l'atto pregiudizievole in sé, ma altresì la specifica modalità attraverso la quale viene tale lesione effettuata, ovverosia **l'inganno atto a configurare una situazione di apparenza diversa da quella della realtà sottostante, costituita dalla riduzione del patrimonio del debitore, così da mettere a repentaglio l'azione di recupero per l'Erario, o comunque da renderla più difficoltosa**. Non basta, in altri termini, che l'atto sia soltanto pregiudizievole, condizione questa configurata dall'atto dispositivo in presenza di una situazione patrimoniale insufficiente ad assicurare le ragioni del creditore attraverso l'eventuale esazione coattiva del credito, ma **occorre altresì che il pregiudizio arrecato non sia immediatamente percepibile in ragione della condotta fraudolenta posta in essere dal debitore**: così come la vendita in sé considerata non potrebbe integrare la condotta incriminata dall'art.11 d.lgs. 74/2000, dovendo invece essere simulata, del pari non è sufficiente che l'atto altrimenti dispositivo dei beni costituenti la garanzia patrimoniale venga a ledere le ragioni dell'Erario, richiedendosi invece che alla dispersione della suddetta garanzia non corrisponda, allorquando si tratti di atto a titolo oneroso, un controvalore effettivo in danaro o in altra utilità, secondo la causa negoziale tipica dell'atto unilaterale o del contratto specificamente posto in essere, ovvero si tratti di un atto a titolo gratuito (quale ad esempio la donazione, la costituzione di un fondo patrimoniale, etc.) che, attesa l'assenza di un vantaggio economico che lo qualifica come tale, si presta di per sé a configurare la modalità fraudolenta richiesta dalla norma. In tale ottica è stato, ad esempio, ritenuto da questa Corte integrato il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte la condotta di un commercialista che, in prossimità degli esiti di una verifica fiscale a suo carico, aveva ceduto immobili e quote sociali alla convivente (Sez. 3, n. 39079 del 09/04/2013 - dep. 23/09/2013, Barei e altro, Rv. 256376). E se è ben vero che l'atto dispositivo di un bene tanto mobile quanto immobile rende di per sé maggiormente difficoltosa ed incerta l'esazione del credito, essendo il danaro bene fungibile per eccellenza e quindi più facilmente occultabile, tanto da legittimare l'esperibilità dell'actio revocatoria in sede civile, non può tuttavia perciò ritenersi integrata la finalità fraudolenta sul piano penale, dovendo l'atto dispositivo essere caratterizzato da un quid pluris, ovverosia dalla modalità ingannevole attraverso la quale viene realizzato. **Diversamente opinando, il concetto di atto fraudolento verrebbe a dilatarsi oltre misura fino a far coincidere i presupposti del reato di cui all'art. 11 d.lgs. 74/2000 con quelli dell'azione revocatoria civile, frustrando, in contrasto con la stessa littera legis, la finalità perseguita dal legislatore penale** che consiste nella punibilità del contribuente che intenzionalmente sottrae con modalità fraudolente i beni facenti parte del proprio patrimonio riducendo la garanzia del Fisco e così neutralizzando, secondo una prognosi da effettuarsi»; Massime precedenti Conformi: n. 19595 del 2011 Rv. 250471 - 01

- **Trasferimento all'estero di somme di denaro, anche se in quantità inferiore alla soglia da dichiarare in occasione dell'espatrio**

Sez. 3, Sentenza n. 42569 del 12/03/2019 Cc. (dep. 17/10/2019) Rv. 278257 – 01, est. Macrì, P.M. Molino (Diff.): «*In tema di reati tributari, l'attività fraudolenta, che integra il reato previsto dall'art. 11 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, può essere realizzata anche mediante il **trasferimento all'estero di somme di denaro, anche se in quantità inferiore alla soglia da dichiarare in occasione dell'espatrio**, in quanto la possibilità legale di esportare valuta entro certi limiti non esclude che detto trasferimento possa avvenire per sottrarre i beni alla garanzia patrimoniale dell'Erario.*(Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto immune da censure il decreto di sequestro di una somma di denaro, di poco inferiore al limite di € 10.000, trasportata dall'indagato sottoposto a controllo)»; in motiv.: «la decisione è idoneamente motivata ed è in linea con la giurisprudenza di legittimità secondo cui la frodolenza o la simulazione richieste dall'art. 11 citato possono essere realizzate anche mediante il trasferimento di soldi all'estero. Nel caso scrutinato da Cass., Sez. 3, n. 14007 del 25/10/2017, dep. 2018, Gallotti, Rv. 272582, est. Romano¹⁷, gli attivi finanziari all'estero non dichiarati in Italia erano stati trasferiti su un conto corrente in uno Stato estero rendendo inefficace la riscossione del credito erariale. La vicenda in esame è perfettamente sovrapponibile a quella, poiché il ricorrente ha tentato di espatriare con una cospicua somma in contanti, di poco inferiore a 10.000 euro, soglia della valuta da dichiarare. La difesa dell'indagato si fonda sulla liceità dell'operazione con la conseguenza che non sussisterebbe la simulazione o la frodolenza. L'assunto è in astratto corretto perché non ogni atto dispositivo del debitore è attaccabile, essendo pur sempre necessario un artificio o inganno (si veda ex plurimis, Cass., Sez. 3, n. 25677 del 16/05/2012, Caneva, Rv. 252996)». Osserva il Collegio, tuttavia, che il Tribunale del riesame abbia ben focalizzato la sua attenzione su tale profilo: la possibilità legale di esportare valuta all'estero in certi limiti non esclude che, nello specifico, il trasferimento sia avvenuto proprio per sottrarre i beni alla garanzia patrimoniale dell'Erario, mentre l'artificio è costituito dal trasporto del denaro verso il paese estero d'origine, occultato sulla propria persona. Né tale carattere fraudolento può considerarsi di per sé eliso dall'attitudine collaborativa mostrata dall'indagato nei confronti degli operanti. Il periculum è insito nell'atto depauperativo che non consente la soddisfazione delle ragioni del creditore».

- **Trasferimento all'estero della società con conseguente impossibilità di aggredirne direttamente il patrimonio**

Inoltre, secondo Sez. 3 n. 40240/2018, est. Semeraro, non v'è dubbio che **l'impossibilità di aggredire direttamente il patrimonio della società, ormai trasferita all'estero**, rende più difficoltosa l'azione recuperatoria, anche se

¹⁷ Il reato previsto dall'art. 11, D.lgs. 10 marzo 2000, n.74 è configurabile esclusivamente quando la simulazione o l'attività fraudolenta sono finalizzate a sottrarre al pagamento debiti tributari relativi alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto o ad interessi o sanzioni relativi a dette imposte, anche mediante il clandestino trasferimento all'estero di fondi, e pertanto, tramite il loro occultamento, all'azione di accertamento e verifica svolta dagli organi dell'amministrazione fiscale. *Massime precedenti Conformi*: N. 37389 del 2013 Rv. 257589 - 01

esercitabile mediante pignoramento presso terzi, soprattutto quando tale credito non è in grado di soddisfare la pretesa erariale; in motivazione: «In ogni caso, la possibilità di pignorare presso terzi il credito maturato dal contribuente inadempiente non esclude la sussistenza del reato per il quale si procede soprattutto quando tale rimedio consegue all'impossibilità di aggredire direttamente il patrimonio del debitore erariale fraudolentemente spogliato. Il delitto di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000 ha, infatti, natura di reato di pericolo concreto (cfr., da ultimo, Sez. 3, n. 35853 del 11/05/2016, Calvi, Rv. 267648, che ha affermato che il delitto in questione è integrato dall'uso di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri o altrui beni, idonei a pregiudicare - secondo un giudizio ex ante - l'attività recuperatoria della amministrazione finanziaria; nonché, Sez. 3, n. 13233 del 24/02/2016, Pass, Rv. 266771; Sez. 3, n. 23986 del 05/05/2011, Pascone, Rv. 250646; Sez. 3, n. 40561 del 04/04/2012, Soldera, Rv. 253400). Ciò perché il riferimento alla procedura esecutiva appartiene al momento intenzionale e non alla struttura del fatto e non vi è alcun riferimento alle condizioni previste precedentemente dall'art. 97, comma sesto, del d.P.R n. 602 del 1973, come modificato dall'art. 15, comma quarto, della legge n. 413 del 1991 (ovvero alla avvenuta effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche, o alla preventiva notificazione, all'autore della condotta fraudolenta, di inviti, richieste o atti di accertamento) (Sez. 5, n. 7916 del 10/01/2007, Cutillo, Rv. 236053). Il reato, dunque, sussiste a prescindere dalla fondatezza della pretesa erariale e dagli esiti, eventualmente favorevoli per il contribuente, del contenzioso avente ad oggetto la pretesa erariale stessa. §. 3.3. Non v'è dubbio che **l'impossibilità di aggredire direttamente il patrimonio della società, ormai trasferita all'estero, rende più difficoltosa l'azione recuperatoria, anche se esercitabile mediante pignoramento presso terzi, soprattutto quando tale credito non è in grado di soddisfare la pretesa erariale.** [...] il pignoramento presso terzi non è soltanto uno strumento sostitutivo o surrogatorio del pignoramento presso il debitore principale, ma anche aggiuntivo».

Sez. 3, n. 46975 del 24/05/2018 Cc. (dep. 16/10/2018) Rv. 274066 – 01, est. Di Nicola: «*Il delitto previsto dall'art. 11 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è reato di pericolo, integrato dal compimento di atti simulati o fraudolenti volti a occultare i propri o altrui beni, idonei – secondo un giudizio "ex ante" che valuti la sufficienza della consistenza patrimoniale del contribuente rispetto alla pretesa dell'Erario – a pregiudicare l'attività recuperatoria dell'amministrazione finanziaria.* (Fattispecie di aumento del capitale sociale effettuato per consentire ad una società di acquistare l'unico cespite immobiliare di proprietà del contribuente in modo da far apparire, contrariamente al vero, che i beni del contribuente non potessero formare oggetto di soddisfazione della pretesa creditoria)»; in motiv.: «Sotto tale aspetto - sul rilievo che il reato di cui all'articolo 11 d.lgs. n. 74 del 2000 è integrato dall'uso di mezzi fraudolenti per occultare i propri o altrui beni al fine di sottrarsi al pagamento del debito tributario, delle sanzioni e relativi interessi e che tra tali mezzi fraudolenti vi sono anche le condotte che riguardano specificamente la possibilità di sottoporre ad esecuzione forzata i beni della società - è stato ritenuto che **lo spostamento di sede sociale**, con tutte le conseguenze che esso determina anche in punto giurisdizione dell'eventuale giudice procedente, costituisce un **ostacolo a tale procedura in tutti i casi in cui esso sia giustificato con un trasferimento di proprietà non effettivo** (Sez. 2, n. 17723 del 26/01/2016,

Montali, non mass.). In considerazione di quanto in precedenza esposto circa i rapporti interpersonali intercorrenti tra i legali rappresentanti delle varie società, l'ubicazione delle sedi sociali, la tempistica di realizzazione delle operazioni commerciali, da ciò consegue la piena configurabilità, allo stato degli atti, del reato ex articolo 11 d.lgs. n. 74 del 2000. Né coglie nel segno l'obiezione secondo la quale si sarebbe in presenza di un tentativo finalizzato a porre in essere un eventuale atto fraudolento ma il tentativo, nel caso in esame, non sarebbe punibile in relazione al reato di pericolo provvisoriamente contestato e posto a fondamento del titolo cautelare. A prescindere dalla considerazione che il **reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte si sottrae alla regola iuris enunciata dall'articolo 6 d.lgs. n. 74 del 2000**, va detto che, in considerazione della formulazione della fattispecie, l'illecito va qualificato come un **reato di pericolo concreto**, per la cui sussistenza è sufficiente, con un giudizio ex ante, che la condotta di sottrazione 11 abbia messo in pericolo l'efficacia della procedura esecutiva, non essendo più necessario il verificarsi dell'evento». Massime precedenti Conformi: n. 13233 del 2016, n. 33184 del 2013.

- **Trasferimento a titolo gratuito di beni immobili o mobili registrati, suscettibili di espropriazione presso terzi ai sensi dell'art. 2929-bis cod. civ.**

Sez. 3, Sentenza n. 32504 del 04/12/2017 Cc. (dep. 16/07/2018) Rv. 273496 – 01, Est. Aceto: «*In tema di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, è configurabile il reato di cui all'art. 11 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, anche nel caso di **trasferimento a titolo gratuito di beni immobili o mobili registrati, suscettibili di espropriazione presso terzi ai sensi dell'art. 2929-bis cod. civ.**, in quanto tale trasferimento rende più difficoltosa l'azione recuperatoria, potendo il terzo contestare la sussistenza dei presupposti di applicazione della suddetta disposizione civilistica*»; in motiv.: «In conformità alla "ratio" della norma, per "**atto fraudolento**" deve intendersi qualsiasi atto che, non diversamente dalla alienazione simulata, sia idoneo a rappresentare ai terzi una realtà (la riduzione del patrimonio del debitore) non corrispondente al vero, mettendo a repentaglio o comunque rendendo più difficoltosa l'azione di recupero del bene in tal modo sottratto alle ragioni dell'Erario. Si è così affermato che integra la condotta, rilevante come sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte dovute da società, la messa in atto, da parte degli amministratori, di più operazioni di cessioni di aziende e di scissioni societarie simulate finalizzate a conferire ai nuovi soggetti societari immobili, dal momento che nella fattispecie criminosa indicata rientra qualsiasi stratagemma artificioso del contribuente tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario (Sez. 3, n. 19595 del 09/02/2011, 14 Vichi, Rv. 250471), la costituzione di un fondo patrimoniale (Sez. 3, n. 5824 del 18/12/2007, Soldera, Rv. 238821; si veda però Sez. 3, n. 9154 del 2015, in fra), la vendita simulata mediante stipula di un apparente contratto di "sale and lease back" (Sez. 3, n. 14720 del 06/03/2008, Ghiglia, Rv. 239972); ma anche la costituzione fittizia di servitù, di diritti reali di godimento, la concessione di locazione, la ricognizione di debito, insomma ogni atto di disposizione del patrimonio che abbia la sua causa nel pregiudizio alle ragioni creditorie dell'Erario. [...]. Da ultimo è infondata l'eccezione secondo la quale potendo l'A.F., a norma dell'art. 2929-bis cod. civ., espropriare beni alienati a titolo

gratuito successivamente al sorgere del credito erariale e sulla base del solo titolo esecutivo costituito dall'avviso di accertamento, la condotta tenuta nel caso di specie sarebbe inoffensiva perché non pregiudicherebbe la possibilità dell'Amministrazione di pignorare gli immobili ceduti. [...] In ogni caso è dirimente il fatto che il delitto di cui all'art. 11, d.lgs. n. 74 del 2000 ha natura di reato di pericolo concreto (cfr., da ultimo, Sez. 3, n. 35853 del 11/05/2016, Calvi, Rv. 267648, che ha affermato che il delitto in questione è integrato dall'uso di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri o altrui beni, idonei a pregiudicare - secondo un giudizio "ex ante" - l'attività recuperatoria della amministrazione finanziaria; nonché, Sez. 3, n. 13233 del 24/02/2016, Pass, Rv. 266771; Sez. 3, n. 23986 del 05/05/2011, Pascone, Rv. 250646; Sez. 3, n. 40561 del 04/04/2012, Soldera, Rv. 253400). Ciò perché il riferimento alla procedura esecutiva appartiene al momento intenzionale e non alla struttura del reato e non vi è alcun riferimento alle condizioni previste precedentemente dall'art. 97, comma sesto, del d.P.R n. 602 del 1973, come modificato dall'art. 15, comma quarto, della legge n. 413 del 1991 (ovvero alla avvenuta effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche, o alla preventiva notificazione, all'autore della condotta fraudolenta, di inviti, richieste o atti di accertamento) (Sez. 5, n. 7916 del 10/01/2007, Cutillo, Rv. 236053). Il reato, dunque, sussiste a prescindere dalla fondatezza stessa della pretesa erariale e dagli esiti, eventualmente favorevoli per il contribuente, del contenzioso avente ad oggetto la pretesa erariale stessa. Non v'è dubbio, pertanto, che il trasferimento a titolo gratuito del bene mobile registrato o dell'immobile rende più difficoltosa l'azione recuperatoria, anche se esercitabile mediante pignoramento presso terzi. Tanto più che il terzo può contestare la sussistenza dei presupposti di applicazione dell'art. 2929-bis cod. civ., o che l'atto abbia arrecato pregiudizio alle ragioni del creditore o che il debitore abbia avuto conoscenza del pregiudizio arrecato».

- **Operazione di scissione societaria**

Sez. 3, Sentenza n. 232 del 27/09/2017 Cc. (dep. 09/01/2018) Rv. 272173 – 01, est. Scarcella: «*In tema di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, anche una singola operazione di scissione societaria può essere idonea, se valutata in relazione non soltanto al momento in cui l'atto di scissione viene posto in essere, ma anche in relazione alle vicende successive alla scissione, a costituire quell'atto negoziale fraudolento e/o simulato idoneo ad integrare il reato in questione*»; in motiv.: «*integra la condotta, rilevante come sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte dovute da società, la messa in atto, da parte degli amministratori, di più operazioni di cessioni di aziende e di scissioni societarie simulate finalizzate a conferire ai nuovi soggetti societari immobili, dal momento che nella fattispecie criminosa indicata rientra qualsiasi stratagemma artificioso del contribuente tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario* (Sez. 3, n. 19595 del 09/02/2011 - dep. 18/05/2011, Vichi, Rv. 250471). Principio che, in base alla compiuta descrizione fattuale operata dal PM, si attaglia perfettamente al caso in esame, non potendo quindi - come invece assiomaticamente affermato dal tribunale del riesame e sostenuto dalla difesa nella memoria depositata in limine litis - escludersi che la complessiva condotta posta in essere culminata con l'operazione di scissione, possa aver rivestito natura fraudolenta frustrando il soddisfacimento del credito erariale di E 1.790.000,00 secondo quanto contestato nell'imputazione cautelare. Su tale

ultimo punto, se è ben vero che la citata decisione del 2011 si riferiva ad una complessa attività in cui la scissione – [...] - rappresentava un semplice "tassello", non può condividersi l'argomentazione difensiva secondo cui l'operazione di scissione, da sola, non sarebbe idonea, ex se, a rivestire natura fraudolenta o simulata e, quindi, ad avere il concreto effetto di rendere, in tutto in parte /inefficace la procedura di riscossione coattiva. Deve, diversamente, evidenziarsi - come del resto già affermato da questa Corte in una diversa decisione rispetto a quella citata, seppur non ufficialmente massimata (Sez. 6, Sentenza n. 7618 del 2015, ud. 30/10/2014, dep. 19/02/2015, ric. Ballo, relativa a vicenda in cui, per consentire la sottrazione al pagamento di imposte dirette e indirette per Euro 780.000 circa, l'imputato aveva predisposto atti fraudolenti sui beni immobili di una s.r.l. in modo da rendere inefficaci le procedure di riscossione, operazione consistita nella scissione della società in due diverse società trasferendo a quella di nuova creazione tutti i rapporti, ad esclusione di quelli fiscali, e tutti i beni, ad esclusione dei beni immobili già gravati da ipoteca) - che **anche una singola operazione di scissione societaria può essere idonea, se valutata in relazione non soltanto al momento in cui l'atto di scissione viene posto in essere, ma anche in relazione alle vicende successive alla scissione, a costituire quell'atto negoziale fraudolento e/o simulato idoneo ad integrare il reato in questione**. Ciò in quanto, come più volte affermato da questa Corte, il delitto previsto dall'art. 11, del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è **reato di pericolo**, integrato dall'uso di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri o altrui beni, idonei a pregiudicare - secondo un giudizio "ex ente" - l'attività recuperatoria della amministrazione finanziaria; ne consegue che per individuarne il momento di consumazione può farsi riferimento al primo momento di realizzazione della condotta finalizzata ad eludere le pretese del fisco Sez. 3, n. 35853 del 11/05/2016 - dep. 31/08/2016, Calvi, Rv. 2676480». Massime precedenti Conformi: N. 19595 del 2011 Rv. 250471 - 01

- **Costituzione di un fondo patrimoniale per evitare il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria**

Sez. 3, Sentenza n. 47827 del 12/07/2017 Ud. (dep. 17/10/2017) Rv. 271321 – 01, est. Di Stasi, P.M. Corasaniti G. (Diff.): *«Ai fini della integrazione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (previsto dall'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000), la **costituzione di un fondo patrimoniale** non esonera dalla necessità di dimostrare, sia sotto il profilo dell'attitudine della condotta che della sussistenza del dolo specifico di frode, che la creazione del patrimonio separato sia idonea e finalizzata ad **evitare il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria**, con la conseguenza che il giudice è tenuto a motivare sulla ragione per cui la segregazione patrimoniale rappresenta, in concreto, uno strumento idoneo a rendere in tutto o in parte inefficace il recupero del credito erariale. (In motivazione, la S.C. ha, altresì, precisato che tale obbligo motivazionale si impone alla luce della giurisprudenza che ritiene ammissibile l'iscrizione ipotecaria anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale, per cui grava sul debitore che intenda avvalersi della impignorabilità dei beni nel fondo patrimoniale l'onere di provare l'estraneità del debito alle esigenze familiari)»: in motiv.:* «Va ricordato che secondo la consolidata giurisprudenza di questa Suprema Corte (sez. 3, 4 aprile 2012, n. 40561, Rv 253400; Sez.3, n.9154 de/19/11/2015, dep.04/03/2016, Rv.266457), a fronte

di un fondo patrimoniale costituito ex art. 2167 cod. civ., per fare fronte ai bisogni della famiglia, è necessario accertare, ai fini della sussistenza del reato di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000 che nell'operazione posta in essere sussistano gli elementi costitutivi della sottrazione fraudolenta: il processo di merito deve, dunque, individuare quali siano gli aspetti dell'operazione economica che dimostrino la strumentalizzazione della causa tipica negoziale allo scopo di evitare il pagamento del debito tributario. E non è ipotizzabile una sostanziale inversione dell'onere della prova, sul solo presupposto che la creazione del patrimonio separato rappresenti di per sé l'elemento materiale della sottrazione del patrimonio del debitore. È stato, infatti, sottolineato che la scelta dei coniugi di costituire un fondo patrimoniale rappresenta uno dei modi legittimi di attuazione dell'indirizzo economico familiare, secondo quanto enucleato anche dalla giurisprudenza civile, che ha ricompreso tra i bisogni della famiglia tutte quelle esigenze volte al suo pieno mantenimento ed al suo armonico sviluppo nonché al potenziamento della sua capacità lavorativa, dovendosi invece escludere le esigenze di natura voluttuaria o caratterizzate da interessi meramente speculativi. Viceversa, quando sia stata dimostrata l'idoneità della costituzione dello specifico fondo patrimoniale ad ostacolare il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria (Sez. 3, n. 23986 del 5/5/2011, dep. 15/6/2011, Pascone, Rv 250646), tale strumento giuridico finisce per costituire uno dei vari mezzi (per quanto formalmente ed apparentemente legittimo) di sottrazione del patrimonio alla garanzia di adempimento del debito contratto con il Fisco. Inoltre, è stato rimarcato che, sia sotto il profilo della idoneità degli atti a pregiudicare l'esecuzione coattiva, sia sotto il profilo della prova della sussistenza del dolo specifico di frode, s'impone la necessità di dimostrare che la costituzione del fondo patrimoniale abbia in concreto messo in pericolo la garanzia patrimoniale; con la conseguenza che il giudice deve motivare sulla ragione per cui la costituzione del fondo rappresenterebbe, in ogni caso, uno strumento idoneo a rendere inefficace il recupero del credito erariale. (Sez.3, n.9154de119/11/2015, dep.04/03/2016, Rv.26645, cit). Nella specie, la Corte territoriale si è discostata dai predetti principi ed ha offerto una motivazione inadeguata evidenziando il solo profilo temporale della stretta concomitanza tra la costituzione del fondo patrimoniale e le reiterate condotte di omesso versamento delle imposte dovute e nulla argomentando, invece, in maniera specifica, in merito alla idoneità della condotta a rendere in tutto o in parte inefficace il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria. Un siffatto obbligo motivazionale s'imponeva anche alla luce della giurisprudenza di questa Suprema Corte in tema di riscossione coattiva delle imposte, secondo la quale l'iscrizione ipotecaria è ammissibile anche sui beni 3 facenti parte di un fondo patrimoniale alle condizioni indicate dall'art. 170 c.c., sicché è legittima solo se l'obbligazione tributaria sia strumentale ai bisogni della famiglia o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità a tali bisogni, ma grava sul debitore che intenda avvalersi del regime di impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale l'onere di provare l'estraneità del debito alle esigenze familiari e la consapevolezza del creditore, circostanze che non possono ritenersi dimostrate, né escluse, per il solo fatto dell'insorgenza del debito nell'esercizio dell'impresa (Sez. 6-5, n. 23876 del 23/11/2015, Rv. 637586 - 01; Sez.5, n.22761 del 09/11/2016, Rv.641645 - 01-; Sez. 3, n. 1652 del 29/01/2016, Rv. 638353 - 01, che ha precisato che l'art 170 c.c., nel disciplinare le condizioni di ammissibilità dell'esecuzione sui beni costituiti nel fondo patrimoniale, detta una regola applicabile anche all'iscrizione di ipoteca non volontaria, ivi compresa quella di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973, sicché l'esattore può iscrivere ipoteca su beni appartenenti al coniuge o al terzo, conferiti

nel fondo, se il debito sia stato da loro contratto per uno scopo non estraneo ai bisogni familiari, ovvero - nell'ipotesi contraria - purché il titolare del credito, per il quale l'esattore procede alla riscossione, non fosse a conoscenza di tale estraneità, dovendosi ritenere, diversamente, illegittima l'eventuale iscrizione comunque effettuata»;

Massime precedenti Conformi: n. 9154 del 2016 Rv. 266457 - 01.

10.3. Il profitto

Sez. 3 Sentenza n. 37178 del 30/09/2020 Cc. (dep. 23/12/2020), in motiv.: «Il profitto del reato di cui all'art. 11 d.lgs. 74 del 2000 va determinato con riferimento al **valore dei beni oggetto di fraudolenta sottrazione alla garanzia patrimoniale** (Sez. 5, n. 32018 del 14/03/2019, Lascarache, Rv. 277251; Sez. 3, n. 10214 del 22/01/2015, Chiarolanza e aa., Rv. 262754; Sez. 3, n. 33184 del 12/06/2013, Abrusci, Rv. 256850) e non già nella maggior somma corrispondente al debito fiscale».

Sez. 3 Sentenza n. 6164/2021, in motiv.: «il profitto del reato, essendo quest'ultimo rappresentato, come ribadito dalla giurisprudenza di legittimità, peraltro correttamente richiamata nell'ordinanza impugnata (cfr. Sez. 5, n. 32018 del 14/03/2019, Rv. 277251), non dal debito tributario rimasto inadempito, ma dal valore dei beni sottratti fraudolentemente sottratti alla garanzia dei crediti dell'Amministrazione finanziaria per le imposte evase, valore che invero nel caso di specie non è stato adeguatamente precisato»; conf. Sez. 3, 3734/2021; Sez. 3, 37178/2020.

Sez. 5, Sentenza n. 32018 del 14/03/2019 Cc. (dep. 18/07/2019) Rv. 277251 – 01, est. Brancaccio, P.M. Di Leo (*parz. difforme*) in motiv.: «Il provvedimento impugnato individua erroneamente il profitto del reato di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, confiscabile anche nella forma per equivalente, con il risparmio di spesa derivante dall'ammontare del debito tributario rimasto inadempito, con cui sarebbero stati acquistati gli immobili di proprietà della L. tenuti in sequestro (vedi pag. 5 dell'ordinanza del Riesame), laddove, invece, tale profitto è rappresentato dalla somma di denaro (o dalla attività patrimoniale qualunque essa sia) la cui sottrazione all'Erario viene perseguita attraverso l'atto di vendita simulata o gli atti fraudolenti posti in essere (Sez. 3, n. 40534 del 6/5/2015, Trust, Rv. 265036). In altre parole, il profitto del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte coincide con il patrimonio sottratto alla garanzia dell'esazione e non già con il debito tributario evaso (tant'è che per calcolarlo si procede eventualmente alla decurtazione da detto patrimonio delle somme recuperate dal fisco a seguito delle cessioni di ramo d'azienda e dei versamenti effettuati dall'imputato: Sez. 3, n. 4097 del 19/1/2016, Tomasi Canovo, Rv. 265843) e consiste nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase costituenti oggetto delle condotte artificiose considerate dalla norma (Sez. 3, n. 10214 del 22/1/2015, Chiarolanza, Rv. 262754). Tali affermazioni sono coerenti con la struttura di reato di pericolo della fattispecie di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, in cui il profitto del reato va individuato nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio su cui il fisco ha diritto di soddisfarsi e, quindi, nella somma di denaro la cui sottrazione all'Erario viene perseguita, non

importa se con esito favorevole o meno, poiché già la sottrazione in sé integra la condotta di pericolo del bene protetto costituito dall'interesse fiscale dello Stato (cfr. Sez. 3, n. 33184 del 12/6/2013, Abrusci, Rv. 256850). E la ricostruzione relativa al profitto del reato in esame trova conferma nella analisi della natura della fattispecie, costruita, appunto, come reato di pericolo, integrato dall'uso di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri o altrui beni, idonei a pregiudicare - secondo un giudizio "ex ante" - l'attività recuperatoria della amministrazione finanziaria (Sez. 3, n. 15133 del 17/11/2017, Stassi, Rv. 272505, che ha precisato la configurabilità del reato anche se il valore dei beni sottratti alla garanzia patrimoniale dell'erario è inferiore alla soglia di punibilità di 50.000 euro di imposta evasa). Le Sezioni Unite, nella pronuncia più volte richiamata dal ricorso difensivo Sez. U, n. 18734 del 31/1/2013, Adanni, Rv. 255036, hanno per vero adottato una nozione di profitto del reato di sottrazione fraudolenta alle imposte più ampia, individuandolo con qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e, dunque, anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario. Tuttavia, l'affermazione è riferita all'ipotesi decisa dalle Sezioni Unite, in cui emergeva chiaramente dall'imputazione che il danno per l'Erario si era comunque già verificato, proprio nella misura ragguagliabile al quantum dell'imposta evasa, sicché anche la qualificazione del reato in termini di pericolo e non già di danno viene ritenuta irrilevante dalla pronuncia Adami, nel caso di specie (cfr. pag. 24 della motivazione delle Sezioni Unite). È alla giurisprudenza specifica e già citata, dunque, che si deve far riferimento per un inquadramento generale e astratto della questione relativa alla consistenza del profitto del reato di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000».

Sez. 3, Sentenza n. 3095 del 23/11/2016 Cc. (dep. 23/01/2017) Rv. 268986 – 01, est. Di Nicola: *«In tema di reati tributari, i beni immobili appartenenti a soggetto indagato del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, alienati per far venir meno le garanzie di un'efficace riscossione dei tributi da parte dell'Erario, sono suscettibili di sequestro preventivo per la successiva confisca ai sensi dell'art. 240, comma primo, cod. pen., in quanto costituiscono lo strumento per mezzo del quale è stato commesso il reato, a nulla rilevando la loro qualificazione anche come prezzo o profitto di tale delitto».*

Massime precedenti Conformi: n. 34798 del 2009 Rv. 244781 - 01.

10.4. Rapporto con altri reati

Sez. 3, Sentenza n. 9380 del 16/10/2019 Cc. (dep. 09/03/2020), in motiv.: «è configurabile il concorso tra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e quello di **bancarotta fraudolenta per distrazione**, in quanto le relative disposizioni incriminatrici non regolano la stessa materia ai sensi dell'art. 15 cod. pen., stante la diversità del bene giuridico tutelato (interesse fiscale al buon esito della riscossione coattiva, da un lato, ed interesse della massa dei creditori al soddisfacimento dei propri diritti, dall'altro), la natura delle fattispecie astratte (di pericolo quella fiscale, di danno quella fallimentare), la diversità del soggetto-autore degli illeciti (nel primo caso, tutti i contribuenti, nel secondo, soltanto gli imprenditori falliti) e dell'elemento soggettivo dei due reati (dolo specifico quanto alla prima, generico quanto alla seconda, v. Sez. 5,

n. 1843 del 10/11/2011, dep. 17/01/2012, Mazziere, Rv. 253479; Sez. 3, n. 3539 del 20/11/2015, dep. 27/01/2016, Cepparo, Rv. 266133; **Sez. 5, n. 35591 del 20/06/2017, Fagioli, Rv. 270810, est. Pistorelli**»;

Massime precedenti Conformi: N. 1843 del 2011 Rv. 253479 - 01, N. 3539 del 2016 Rv. 266133 - 01).

Sez. 5, Sentenza n. 32018 del 14/03/2019 Cc. (dep. 18/07/2019), in motiv.: «Inoltre, anche l'osservazione relativa alla inconfigurabilità assoluta del concorso di reati tra il delitto di bancarotta fraudolenta prefallimentare e quello di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte è priva di pregio. La giurisprudenza citata nel ricorso (Sez. 5, n. 42156 del 29/9/2011, Rv. 251698) riguarda una ipotesi peculiare in cui effettivamente le condotte di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000 si inserivano in una complessiva strategia distrattiva, intesa consapevolmente a danneggiare colui che sui beni sottratti ha titolo per soddisfarsi e finalizzata al fallimento. In questo caso, la distrazione operata in danno del fisco non assume connotazione autonoma e per questo è riconducibile al paradigma punitivo dell'art. 216 I. fall. In generale, tuttavia, la giurisprudenza di legittimità ha sempre ammesso il concorso tra i due reati predetti, basandosi su alcuni, determinanti indici di confronto, costituiti dalla diversità del soggetto-autore degli illeciti (nel primo caso, tutti i contribuenti, nel secondo, soltanto gli imprenditori falliti) e del differente elemento psicologico tra i reati (rispettivamente, dolo specifico e dolo generico): ex multis Sez. 5, n. 35591 del 20/6/2017, Fagioli, Rv. 270810; Sez. 3, n. 3539 del 20/11/2015, dep. 2016, Cepparo, Rv. 266133. Condivisibilmente la sentenza n. 35591 del 2017 ha evidenziato che, nel decidere tra concorso apparente di norme o concorso formale (o materiale) di reati, non operano criteri valutativi diversi da quello di specialità previsto dall'art. 15 cod. pen., il quale è unicamente incentrato sulla comparazione della struttura astratta delle fattispecie al fine di apprezzare l'implicita valutazione di correlazione tra norme effettuata dal legislatore (ex multis e più di recente Sez. U., n. 20664 del 23/2/2017, Stalla, Rv. 269668). Devono essere, pertanto, evitati, ai fini del giudizio di coesistenza dei reati, i criteri valoriali della sussidiarietà e della consunzione, in quanto caratterizzati da una quota rilevante ed innegabile di ambiguità interpretativa e fondati su considerazioni arbitrarie che finirebbero per assegnare al giudice una discrezionalità esorbitante e contraria al principio di legalità (ex multis Sez. U., n. 7164 del 20/12/2005, Marino, Rv. 232302- 4). Anche il criterio della c.d. specialità in concreto non può essere adottato e ciò perché non ha senso far dipendere da un fatto concreto l'instaurarsi di un rapporto di genere a specie tra due norme: la specialità o esiste già in astratto o non esiste neppure in concreto - cfr. in motivazione Sez. U. n. 1963 del 21/1/2011, Di Lorenzo). Non rileva quindi né la omogeneità dei beni giuridici tutelati dalle diverse fattispecie incriminatrici, né il loro contingente convergere sul medesimo avvenimento concreto. È invece decisivo che sussista tra di esse un rapporto di specialità in astratto, tale per cui, dal loro confronto strutturale, emerga che l'una contiene gli stessi elementi dell'altra ad eccezione di alcuni, presenti in una soltanto e perciò detti "specializzanti". Nel caso delle fattispecie coinvolte dal confronto, è da escludere che il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte rimanga assorbito tout court nel delitto di bancarotta fraudolenta patrimoniale, potendo ciò conseguire soltanto a vicende del tutto peculiari e che riguardano la fenomenologia in concreto delle condotte (come nel caso della pronuncia n. 42156 del 2011, cit., che probabilmente argomenta, tuttavia, nell'ottica della

specialità "in concreto"). Dalla comparazione strutturale delle fattispecie emerge, infatti, una chiara diversità nella soggettività dell'illecito fallimentare rispetto a quello tributario (il primo è rivolto soltanto agli imprenditori falliti, il secondo invece a tutti i contribuenti) e una altrettanto chiara diversità dell'elemento psicologico nell'uno e nell'altro reato (il dolo è infatti generico nella bancarotta fraudolenta per distrazione, specifico nella sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte). Tali elementi rivelano il rapporto di specialità reciproca tra le due disposizioni penali e, pertanto, fondano la possibilità di un concorso tra reati in ipotesi - come quella di specie - in cui la condotta di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte ha sicuramente una sua autonomia e non è stata preordinata in vista del fallimento (ciò per ciascuna delle società coinvolte), fallimento che, anzi, secondo l'impostazione dell'accusa, è stato causato anche dalla sottrazione di beni, somme e attività (non ancora specificamente indicate) direttamente dalle casse delle società fallite».

Capitolo II

TEMI e DISPOSIZIONI COMUNI

1. Posizioni soggettive

1.1. Amministratore di fatto di ente schermo

Sez. 3, Sentenza n. 42147 del 15/07/2019 Cc. (dep. 15/10/2019) Rv. 277984 – 01, est. Corbo: *«In tema di reati tributari, la prova della posizione di **amministratore di fatto di una società "schermo"**, priva di una reale autonomia e costituita per essere utilizzata in un meccanismo fraudolento, si desume dall'assunzione di una **significativa e continua attività gestoria e del ruolo di "dominus" ed ideatore del suddetto sistema fraudolento**, non essendo ipotizzabile l'accertamento di elementi sintomatici di un inserimento organico (come quelli attinenti ai rapporti con i dipendenti, i fornitori o i clienti ovvero in qualunque settore gestionale) all'interno di un ente esistente solo da un punto di vista giuridico»*; in motivazione: *«È utile premettere che, secondo la giurisprudenza di legittimità, ai fini della attribuzione ad un soggetto della qualifica di amministratore "di fatto" **non** occorre l'esercizio di **"tutti" i poteri tipici dell'organo di gestione**, purché risulti una significativa e continua attività gestoria, svolta cioè in modo non episodico od occasionale (cfr., tra le tante, Sez. 3, n. 22108 del 19/12/2014, dep. 2015, Berni, Rv. 264009-01, in relazione ai reati tributari, e Sez. 5, n. 35346 del 20/06/2013, Tarantino, Rv. 246534-01, con riferimento ai reati di bancarotta). Va poi aggiunto che, secondo una recente decisione, in tema di reati fallimentari, **la prova della posizione di amministratore di fatto di una società "schermo"**, **priva di una reale autonomia e costituita per essere utilizzata in un meccanismo fraudolento, si traduce in quella del ruolo di dominus ed ideatore del suddetto sistema fraudolento**, atteso che non è ipotizzabile l'accertamento di elementi sintomatici di un inserimento organico (quali quelli attinenti ai rapporti con i dipendenti, i fornitori o i clienti ovvero in qualunque settore gestionale) all'interno di un ente esistente solo da un punto di vista giuridico (così Sez. 5, n. 32398 del 16/03/2018, Caruso, Rv. 273821-01). Questa conclusione deve ritenersi **applicabile anche in relazione ai reati tributari**. Ed infatti, non solo per i reati tributari non sono previste regole specifiche, ostante a tale soluzione, ma il fenomeno dell'ente "schermo" si presenta in termini omogenei sia per i delitti di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, sia per quelli di bancarotta: in entrambe le ipotesi, la società "schermo" o fittizia viene in rilievo come mero strumento giuridico, privo di reale consistenza e struttura, e, quindi, in genere, come ente sprovvisto di personale e di apprezzabili strutture materiali. Si può osservare, ancora, che, secondo la consolidata giurisprudenza, elaborata in tema di reati fallimentari, ma applicabile anche in relazione ai reati tributari in quanto espressione di principi generali del sistema, la prova della posizione di amministratore di fatto si traduce in un accertamento costituente oggetto di una valutazione di fatto insindacabile in sede di legittimità, ove sostenuta da congrua e logica motivazione (così, tra le tantissime: Sez. 5, n. 8479 del 28/11/2016, dep. 2017, Faruolo, Rv. 269101-01; Sez. 5, n. 35249 del 03/04/2013, Stefanini, Rv. 255767-01; Sez. 5, n. 43388 del 17/10/2005, Carboni, Rv. 232456-01).*

1.2. Il consulente

Sez. 3, Sentenza n. 1999 del 14/11/2017 Cc. (dep. 18/01/2018) Rv. 272713 – 01, est. Scarcella: «*In tema di reati tributari, il consulente fiscale è responsabile, a titolo di concorso, per la violazione tributaria commessa dal cliente, quando, **in modo seriale**, ossia abituale e ripetitivo, attraverso l'elaborazione e commercializzazione di modelli di evasione, sia stato il consapevole e cosciente ispiratore della frode, anche se di questa ne abbia beneficiato il solo cliente*»: in motiv.: «Deve, infatti, ritenersi responsabile in concorso il consulente fiscale, per la violazione commessa dal cliente (come nel caso di specie, di indebite compensazioni: v., in termini, Sez. 3, sentenza n. 24166 del 2011, ud. 5/05/2011 - dep. 16/06/2011, ric. Cascino, non massimata), quando sia **l'ispiratore della frode**, ed anche **se per avventura solo il cliente abbia beneficiato della frode**. Pertanto, la responsabilità penale del commercialista a titolo di concorso di persone nel reato sussiste solo in caso di dolo. La condotta dolosa da parte del consulente, consiste infatti nell'**essere consapevole e cosciente del fatto che sta ponendo in essere una frode fiscale**. Nella fattispecie sottoposta a questa Corte, il tribunale aveva rilevato che il professionista, anche in proprio, si era avvalso del medesimo sistema di indebita compensazione utilizzato per le società e l'aveva poi utilizzato per i clienti. Non si era comportato da consulente fiscale che, nell'ambito della propria attività, fornisce suggerimenti alle società assistite ma, partecipando in pieno alle operazioni illecite, invece, ne aveva assunto il ruolo di **regista e aveva ideato lo schema dell'indebita compensazione**, tramite F24, di crediti inesistenti, con la finalità di omettere i versamenti Iva dovuti. Né questi risulta essere riuscito a fornire prova della sua **estraneità** ai fatti contestati, anche perché sarebbe stato piuttosto difficile per il medesimo dimostrare un suo ruolo non attivo nella vicenda, sia perché curando la contabilità di certo era conoscenza dei crediti dal momento della formazione fino al loro utilizzo, sia perché la compilazione "tecnica" e la trasmissione del modello F24 erano adempimenti eseguiti dal consulente. Inoltre, la sua condotta è sanzionabile, nonostante la fattispecie di cui all'articolo 10-quater del D.lgs. 74/2000 preveda un reato proprio che, in ambito societario, viene generalmente e principalmente commesso dagli amministratori (giacché su di loro gravano gli oneri di natura tributaria), ciò per il particolare meccanismo descritto in precedenza. 12. Deve, pertanto, essere affermato il seguente principio di diritto: «In tema di reati tributari, è responsabile a titolo di concorso il consulente fiscale per la violazione tributaria commessa dal cliente (nella specie, per il delitto di indebita compensazione), quando il primo sia l'ispiratore della frode, ed anche se solo il cliente abbia beneficiato della operazione fiscalmente illecita».

1.3. Casi di inoperatività della deroga alla regola del concorso prevista dall'art. 9 d.lgs. n 74/2000

Sez. 3, Sentenza n. 34021 del 29/10/2020 Cc. (dep. 01/12/2020) Rv. 280370 – 01, est. Scarcella: «*In tema di reati tributari, la disciplina in deroga al concorso di persone nel reato prevista dall'art. 9 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 **non si applica al soggetto che cumuli in sé la qualità di emittente e quella di amministratore della società utilizzatrice delle medesime fatture per operazioni inesistenti, né al consulente fiscale che con il primo concorra,***

quale "extraneus", nella commissione di ciascuno dei reati oggetto di volontà comune, in considerazione della natura paritaria del titolo di responsabilità previsto dall'art. 110 cod. pen.»; in motiv.: «è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che è configurabile il concorso nel reato di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 74 del 2000 di colui che - pur essendo estraneo e non rivestendo cariche nella società a cui si riferisce la dichiarazione fraudolenta - abbia, in qualsivoglia modo, partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito all'amministratore della società, sottoscrittore della dichiarazione fraudolenta, di avvalersi della documentazione fiscale fittizia (Sez. 3, n. 14815 del 30/11/2016 - dep. 27/03/2017, Palmiero, Rv. 269650 - 01).

Massime precedenti Conformi: N. 19025 del 2013 Rv. 255396 - 01, N. 19247 del 2012 Rv. 252545 - 01, N. 5434 del 2017 Rv. 269279 - 01.

Esaminando la **responsabilità di concorrente extraneus nel reato commesso dall'intraneus**, indicato, nel capo quale **concorrente nel reato di cui all'art. 8, d.lgs. n. 74 del 2000**, nella veste di titolare di impresa individuale e invece, quale concorrente nel reato di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000, nella veste di amministratore di fatto della s.r.l. (dunque, non quale "titolare dell'omonima impresa individuale") la Cassazione ne ha ritenuto l'inapplicabilità della disciplina in deroga all'art. 110, c.p. prevista dall'art. 9, d.lgs. n. 74 del 2000: inapplicabilità più volte ribadita dalla Corte di Cassazione nell'ipotesi di coincidenza del soggetto emittente le fatture per operazioni inesistenti con l'utilizzatore delle stesse, che si estende anche al concorrente *extraneus*: Sez. 3, 34021 del 29/10/2020, est. Scarcella, in motiv. «Ed infatti, illogico, prima ancora che erroneo giuridicamente, sarebbe ritenere applicabile il concorso "incrociato" dell'*intraneus* che unifichi nella sua persona le qualità di emittente ed utilizzatore delle fatture per operazioni inesistenti e, nel contempo, escludere la responsabilità concorsuale dell'*extraneus*, ritenendo applicabile il disposto dell'art. 9, d. lgs. n. 74 del 2000, per le condotte di cui risponde l'*extraneus*. Ed invero, la concezione unitaria del concorso di persone nel reato, accolta dal vigente codice penale comporta che gli atti dei singoli sono nello stesso tempo considerati loro propri e comuni anche agli altri, sicché ciascuno ne risponde interamente. Questo principio si applica non solo nell'ipotesi di più atti volti al compimento di un reato singolo, ma anche in quelli di più reati finalizzati, nel quadro di un piano con articolata distribuzione di compiti, a un risultato da tutti perseguito. Infatti, l'accordo preventivo realizza una partecipazione morale da ognuno dei concorrenti ad ogni reato sotto forma di istigazione perché vale a rafforzare la determinazione dell'esecutore materiale che, a conoscenza del ruolo degli altri, si sente sicuro di conseguire il prodotto del piano concordato (tra le tante: Sez. 5, n. 8043 del 02/05/1983 - dep. 08/10/1983, Amitrano, Rv. 160513 - 01). Ne discende, conclusivamente, che partecipando il concorrente *extraneus* paritariamente, secondo i principi del concorso di persone ex art. 110, c.p., alla commissione di ciascuno dei reati oggetto di volontà comune di cui coautore è il concorrente *intraneus*, come per quest'ultimo non è applicabile la deroga all'art. 110, c.p. prevista dall'art. 9, d.lgs. n. 74 del 2000, allo stesso modo tale deroga non vale nemmeno per il secondo, proprio considerazione della natura paritaria della partecipazione a ciascuno dei due illeciti».

Sez. 3, Sentenza n. 41124 del 22/05/2019 Ud. (dep. 08/10/2019) Rv. 277978 - 01, est. Gastone: «**Il potenziale utilizzatore di documenti o fatture emesse**

per operazioni inesistenti può concorrere, ove ne sussistono i presupposti, con l'emittente, secondo l'ordinaria disciplina dettata dall'art. 110 cod. pen., non essendo applicabile in tal caso il regime derogatorio previsto dall'art. 9 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. (In motivazione, la Corte ha osservato che la norma appena richiamata mira ad evitare che la sola utilizzazione, da parte del destinatario, delle fatture per operazioni inesistenti possa integrare anche il concorso nella emissione delle stesse così come, all'inverso, il solo fatto dell'emissione possa integrare il concorso nella utilizzazione, da parte del destinatario che abbia ad indicarle in dichiarazione, delle medesime, determinandosi, altrimenti, la sottoposizione per due volte a sanzione penale dello stesso soggetto per lo stesso fatto, che, invece, non può verificarsi allorquando il destinatario delle fatture non ne abbia fatto utilizzazione); più in dettaglio, in motivazione, a proposito del disposto di cui all'art. 9 cit., la Corte ha osservato: «La ratio che sorregge la norma appena ricordata, infatti, riposa nella esigenza di evitare che la sola circostanza di utilizzazione, da parte del destinatario, delle fatture per operazioni inesistenti possa integrare anche il concorso nella emissione delle stesse così come, all'inverso, il solo fatto dell'emissione possa integrare il concorso nella utilizzazione, da parte del destinatario che abbia ad indicarle in dichiarazione, delle medesime; in altri termini, la norma ha inteso evitare la sostanziale sottoposizione per due volte a sanzione penale dello stesso soggetto per lo stesso fatto giacché l'emissione trova la sua naturale conseguenza nella utilizzazione mentre l'utilizzazione trova il suo naturale antecedente nell'emissione: né la emissione né l'utilizzazione sono, dunque, fini a se stesse sicché, ove l'emissione integrasse anche il concorso nella utilizzazione così come l'utilizzazione integrasse anche il concorso nella emissione, il risultato sarebbe quello di una sostanziale violazione del divieto di bis in idem, che la norma ha dunque inteso scongiurare. Così stando le cose, è allora conseguente ritenere che tale violazione non operi allorquando, come nel caso di specie, il destinatario delle fatture non ne abbia fatto utilizzazione [...]Sarebbe del resto irrazionale il risultato cui si perverrebbe seguendo invece l'assunto della ricorrente, ovvero una situazione di irrilevanza penale nei confronti di chi abbia posto in essere comportamenti riconducibili alla previsione concorsuale in relazione alla emissione della documentazione fittizia per il solo fatto di non avere utilizzato poi quella stessa documentazione. Né è dato comprendere il riferimento in ricorso alla scelta effettuata dal legislatore di evitare di sanzionare condotte che si arrestino alla fase del mero tentativo posto che nella specie la condotta di emissione, a cui avrebbe concorso l'imputata, si è invece indubitabilmente perfezionata. Va dunque, in definitiva, ribadito che il potenziale utilizzatore di documenti o fatture emesse per operazioni inesistenti può concorrere, ove ne sussistano i presupposti, secondo l'ordinaria disciplina dettata dall'art. 110 cod. pen., con l'emittente, non essendo applicabile in tal caso il regime derogatorio previsto dall'art. 9 del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (già in tal senso Sez. 3, n. 14862 del 17/03/2010, P.M. in proc. Perconti, Rv. 246967).].

Massime precedenti Conformi: N. 14862 del 2010 Rv. 246967 - 01

2. Le pene accessorie ex art. 12 d.lgs. n. 74/2000

2.1. La controversa questione della durata

2.1.1. A favore della determinazione concreta ex art. 133 c.p. senza necessaria correlazione con la pena principale

Sez. 3, Sentenza n. 41061 del 20/06/2019 Ud. (dep. 07/10/2019) Rv. 277972 - 01, est. Liberati, P.M. Dall'Olio (*Diff.*): «*La durata delle pene accessorie per le quali è previsto un limite minimo e massimo, deve essere **determinata in concreto**, con adeguata motivazione, sulla base dei criteri stabiliti dall'art. 133 cod. pen., dovendo **escludersi la necessaria correlazione con quella della pena principale**. (Fattispecie in tema di pene accessorie di cui all'art. 12 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*»

Massime precedenti Conformi Sezioni Unite: N. 28910 del 2019 Rv. 276286 - 01.

Sez. 3, Sentenza n. 36308 del 21/05/2019 Cc. (dep. 21/08/2019) Rv. 277502 - 01, est. Gai, «*Nel caso di reato continuato, per determinare **le pene accessorie da applicare, ai sensi dell'art. 77 cod. pen., è necessario fare riferimento ai singoli reati per i quali è stata pronunciata la condanna, scindendo, pertanto, detto reato nelle singole violazioni che lo compongono ed applicando le pene accessorie previste per ciascun illecito "satellite"**. (Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto immune da censure la decisione di appello che aveva confermato l'applicazione delle pene accessorie di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 74 del 2000 per il reato di cui all'art. 11 del medesimo d.lgs., riunito in continuazione con il più grave reato di usura)*»; in motiv.: «nel caso in esame, risultano applicate le pene accessorie previste in misura non fissa dal D.lgs. n. 74 del 2000, art. 12 e segnatamente: a) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo di un anno, b) l'incapacità a contrarre con la Pubblica Amministrazione per un periodo di anni uno e mesi sei, c) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo di anni uno e mesi sei, nonché quella fissa dell'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria. La misura di queste risulta conforme ai principi espressi dalla recente pronuncia della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, n. 28910 del 2019 (non ancora massimata) che, superando un contrasto interpretativo sorto in merito alla durata delle pene accessorie temporanee previste dall'art. 12 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, conseguenti alla condanna per reati tributari (Sez. U, n. 6240 del 27/11/2014 - dep. 12/02/2015, B, Rv. 262328, Sez. U, n. 6240 del 27/11/2014 B, Rv. 262328; Sez. 3, n. 8041 del 23/01/2018, P.G. in proc. Carlessi Rv. 272510 - 01; Sez. 5, n. 51526 del 18/10/2013, Rv. 258666 - 01; Sez. 5 n. 2925 del 03/12/2013 Cc. Rv. 257940 - 01), ha affermato il principio secondo cui le pene accessorie per le quali la legge indica un termine di durata non fissa, devono essere **determinate concreto** dal giudice in base ai **criteri di cui all'art 133 cod.pen.** (S.U., n. 28910 del 28/02/2019, Suraci, non ancora massimata). Tirando le fila del discorso, deve essere ribadito il principio di diritto secondo cui nel caso di concorso di reati, l'art. 77 cod.pen., ai fini della determinazione delle pene accessorie, deve aversi riguardo al singolo reato per il quale è pronunciata la condanna ed alla pena principale che, se non vi fosse concorso di reati, si dovrebbe infliggere per ciascuno di essi, essendo questa "pena principale" e la

durata della pena accessoria deve essere commisurata in concreto dal giudice secondo i parametri di cui all'art. 133 cod.pen.».

Sez. 3, Sentenza n. 4916 del 14/07/2016 Ud. (dep. 02/02/2017) Rv. 269263 – 01, est. Grillo: «*Le pene accessorie temporanee conseguenti la condanna per reati tributari previste dall'art. 12 del D.lgs. n.74 del 2000 hanno limiti edittali minimi e massimi prefissati dal legislatore ed, in relazione ad esse, non opera il principio dell'uniformità temporale tra pena accessoria e pena principale, ma deve essere il giudice, nell'ambito dell'intervallo temporale indicato, a stabilire la concreta durata della pena accessoria da irrogare*».

Massime precedenti Conformi: N. 35729 del 2013 Rv. 256581 - 01

2.1.2. A favore della uniformità rispetto alla pena principale.

Sez. 3, Sentenza n. 8041 del 23/01/2018 Ud. (dep. 20/02/2018), Rv. 272510–01, est. Scarcella, P.M. Pratola G. (Diff.): «*La durata delle pene accessorie temporanee previste dall'art. 12 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, conseguenti alla condanna per reati tributari, deve essere dal giudice **uniformata, ai sensi dell'art. 37 cod. pen., a quella della pena principale inflitta***»; in motiv.: «Orbene, l'art. 12 citato, con riferimento alle pene accessorie temporanee, prevede che la condanna per taluno dei delitti previsti dal presente decreto importa: a) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni; b) l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni; c) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni. Il PG ricorrente, richiamando l'arresto delle Sezioni Unite di questa Corte, ha impugnato la decisione del tribunale, richiamando il principio secondo cui sono riconducibili al novero delle pene accessorie la cui durata non è espressamente determinata dalla legge penale quelle per le quali sia previsto un minimo e un massimo edittale ovvero uno soltanto dei suddetti limiti, con la **conseguenza che la loro durata deve essere dal giudice uniformata, ai sensi dell'art. 37 cod. pen., a quella della pena principale inflitta** (Sez. U, n. 6240 del 27/11/2014 - dep. 12/02/2015, B, Rv. 262328). §. 6. Il motivo è fondato. È ben vero che parte della giurisprudenza di questa Corte, successiva alla decisione delle Sezioni Unite, è nel senso che le pene accessorie temporanee conseguenti la condanna per reati tributari previste dall'art. 12 del D.lgs. n.74 del 2000 hanno limiti edittali minimi e massimi prefissati dal legislatore ed, in relazione ad esse, non opera il principio dell'uniformità temporale tra pena accessoria e pena principale, ma deve essere il giudice, nell'ambito dell'intervallo temporale indicato, a stabilire la concreta durata della pena accessoria da irrogare (Sez. 3, n. 4916 del 14/07/2016 - dep. 02/02/2017, Bari, Rv. 269263). Ritiene tuttavia il Collegio che - a parte il rilievo che tale decisione, pur successiva all'arresto delle Sezioni Unite, non pare confrontarsi con il decism del Supremo Collegio - non vi siano ragioni per doversi discostare dall'indirizzo interpretativo cui sono pervenute le Sezioni Unite di questa Corte. Viene in rilievo, in tal senso, la considerazione che l'art. 37 cod. pen. detta un criterio generale di applicazione delle pene accessorie, la cui durata - qualora essa "non è espressamente determinata" -

è **legata a quella della pena principale inflitta**: il carattere generale della disciplina in esame trova conferma, come si vedrà, nella regola sussidiaria stabilita dal secondo periodo dello stesso art. 37 cod. pen., in forza della quale la durata della pena accessoria in nessun caso può superare il limite minimo e quello massimo stabiliti per ciascuna specie di essa. §. 7. La disciplina in esame deve essere applicata nel caso in cui la pena accessoria sia comminata attraverso la previsione di un limite minimo "o" di un limite massimo di durata: è il caso, ad esempio, della disciplina L. Fall., ex art. 217, a proposito della quale è consolidato l'orientamento secondo cui, in tema di bancarotta semplice, le pene accessorie devono essere commisurate alla durata della pena principale, in quanto, essendo determinate solo nel massimo, sono soggette alla regola di cui all'art. 37 cod. pen., per il quale la loro durata è uguale a quella della pena principale inflitta (così, in una fattispecie di bancarotta semplice documentale, Sez. 5, n. 23606 del 16/02/2012 - dep. 14/06/2012, Ciampini, Rv. 252960). Ma l'ampia formulazione delle disposizioni in esame fa sì che l'art.37 cod. pen. trovi applicazione anche nel caso in cui la pena accessoria - come nella disciplina D.lgs. n. 74 del 2000, ex art. 12 - sia comminata attraverso la previsione di un limite minimo "e" di un limite massimo di durata: l'espresso riferimento della regola sussidiaria delineata dal secondo periodo dell'art. 37 cod. pen. al limite minimo "e" al limite massimo consente di rinvenire nel dato normativo una conferma alla tesi dell'applicabilità del criterio generale dell'equiparazione cronologica tra la durata della pena principale e quella della pena accessoria anche all'ipotesi qui in esame. Pertanto, anche qualora la previsione legale relativa alla pena accessoria stabilisca sia il minimo sia il massimo di durata della pena accessoria, devono trovare applicazione il criterio generale e la regola sussidiaria previsti dall'art. 37 cod. pen. 8. A questo proposito, un argomento ulteriore a sostegno della tesi condivisa dal Collegio può trarsi dalla considerazione che l'interpretazione disattesa comporterebbe una rilevante contrazione della sfera applicativa dell'art. 37 cod. pen., che verrebbe sostanzialmente limitata alle ipotesi di pene accessorie disciplinate in assenza di qualsiasi limite edittale nel minimo o nel massimo: ne risulterebbe così svilita la fisionomia di criterio generale che si ricava dalla collocazione sistematica della norma e dal tenore testuale della disposizione. D'altra parte, la disciplina delle pene accessorie temporanee dettata dal D.lgs. n. 74 del 2000, art. 12 non presenta, rispetto alla comminatoria edittale delle pene principali cui accede, profili che ne mettano in luce l'incompatibilità con la regola generale sancita dall'art. 37 cod. pen. Pertanto, le pene accessorie temporanee di cui al D.lgs. n. 74 del 2000, art. 12 devono ritenersi non espressamente determinate, quanto alla durata, dalla legge, con conseguente applicazione dell'art. 37 cod. pen. 9. Di conseguenza, il Tribunale avrebbe dovuto considerare, quale parametro di computo per le pene accessorie non determinate dal legislatore in misura fissa, quello previsto dall'art. 37 cod. pen. (ossia la quantità di pena principale inflitta per i reati cui si riferiscono le pene accessorie in questione). Trova, in particolare, applicazione il principio secondo cui nel caso di pluralità di reati - unificati dal vincolo della continuazione - la durata della pena accessoria secondo il criterio fissato dall'art. 37 cod. pen. va determinata con riferimento alla pena principale inflitta per la violazione più grave, con l'eccezione dell'ipotesi di continuazione fra reati omogenei (come nel caso di specie, in cui ai ricorrenti sono contestati ai capi a), b e c), tutte violazioni alla medesima disciplina penale tributaria), nella quale l'identità dei reati unificati comporta necessariamente la

applicazione di una pena accessoria per ciascuno di essi, di modo che la durata complessiva va commisurata all'intera pena principale inflitta con la condanna, ivi compreso l'aumento per la continuazione, ferma restando in ogni caso la necessità di rispettare il limite edittale massimo previsto per la specifica sanzione accessoria da applicare (v., in termini: Sez. 3, n. 14954 del 02/12/2014 - dep. 13/04/2015, Carrara ed altri, Rv. 263045). 10. La sentenza impugnata deve dunque essere annullata, limitatamente alle statuizioni relative alle pene accessorie temporanee di cui al citato art. 12, rideterminate ex art. 620, lett. I), c.p.p. in misura pari alla pena principale inflitta».

Massime precedenti Conformi: n. 20428 del 2014 Rv. 259650 – 01.

Sez. 3, Sentenza n. 45754 del 12/07/2017 Ud. (dep. 05/10/2017) Rv. 271068 – 01, est. Andreazza, P.M. Corasaniti G. (Diff.): «*In tema di pene accessorie, l'articolo 12, comma primo, lett. e), del d.lgs. 74 del 2000, che prevede la pubblicazione della sentenza di condanna per taluno dei reati previsti nel medesimo decreto, attribuisce al giudice la determinazione della durata della pubblicazione entro il limite dei trenta giorni sulla base di una **valutazione discrezionale non esercitabile in sede di giudizio di legittimità***; in motiv.: «ne deriva che la sentenza deve essere annullata sul punto con rinvio al Tribunale di Brescia il quale procederà ad applicare le predette pene accessorie nell'osservanza del principio affermato da questa Corte, in particolare consacrato dalla pronuncia delle Sezioni Unite n. 6240 del 27/11/2014, dep. 12/02/2015, B., Rv. 262328, secondo cui sono riconducibili al novero delle pene accessorie la cui durata non è espressamente determinata dalla legge quelle per le quali sia previsto un minimo e un massimo edittale ovvero uno soltanto dei suddetti limiti, con la conseguenza che la loro durata deve essere dal giudice **uniformata, ai sensi dell'art. 37 cod. pen., a quella della pena principale inflitta**. Ciò che, peraltro, non comporta, a fronte del sostanziale automatismo, che all'operazione possa procedere questa Corte avuto riguardo alla circostanza che, per quanto in particolare riguardante la pena accessoria della pubblicazione della sentenza di condanna, l'art. 36 cod. pen., richiamato dal predetto art.12, affida al giudice la determinazione della durata della stessa con il limite, in ogni caso, di giorni trenta. Sicché la valutazione discrezionale, non esercitabile dalla Corte, sul punto in oggetto, comporta la devoluzione dell'intera operazione di determinazione delle pene accessorie al giudice di merito».

2.2. I reati ai quali conseguono le pene accessorie

Sez. 3, Sentenza n. 3892 del 22/06/2016 Ud. (dep. 27/01/2017) Rv. 269066 – 01, est. Socci: «*In tema di reati tributari, le pene accessorie previste dall'art. 12 D.lgs. n. 74 del 2000 **si applicano nei casi di condanna per ciascuno dei delitti previsti nel decreto medesimo**. (In motivazione, la Corte ha affermato la necessità di una lettura funzionale del predetto art. 12, laddove prevede l'irrogazione delle pene accessorie nel caso di condanna per "taluno" dei delitti previsti nel decreto, posto che una interpretazione solo letterale ne comporterebbe, in assenza di un elenco limitativo dei delitti ai quali applicare le pene accessorie, la sostanziale inapplicabilità)*; in motiv.: «L'art. 12, d.lgs. n. 74 del 2000 prevede che " La condanna per taluno dei delitti previsti dal

presente decreto importa: a) l'interdizione...". A livello di interpretazione solo letterale (art. 12 preleggi) "taluno" comporterebbe un non senso; non essendo altrove specificato a quale dei delitti dovrebbero applicarsi le pene accessorie le stesse non potrebbero applicarsi a nessuno (come richiede il ricorrente nel ricorso). Infatti taluno è usato a sproposito e significa sicuramente "ciascuno", altrimenti risulterebbe inapplicabile la norma. L'interprete, infatti, non può fermarsi al significato letterale della legge ma alla legge bisogna attribuire il senso che risulta dal significato delle sue parole e dall'intenzione del legislatore (art. 12 preleggi); l'intento obiettivo è lo scopo al quale la legge risulta obiettivamente funzionalizzata e che ne costituisce la ragione; di questa ragione tiene conto l'interpretazione funzionale. L'interpretazione deve essere sempre funzionale poiché la norma (art. 12 preleggi) impone di procedere all'interpretazione utilizzando insieme i due criteri letterale e funzionale. Con l'interpretazione funzionale l'art. 12 citato deve leggersi nel senso che le pene accessorie ivi previste dovranno applicarsi nei casi di "condanna per ciascuno dei delitti previsti dal ... decreto" legislativo n. 74 del 2000. Anche nell'art. 4, comma 1, lettera a), d.lgs. 74 del 2000 si usa "taluna" in senso improprio: "l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ...", e l'interpretazione costante è stata sempre quella di ritenere configurato il delitto per il superamento della soglia per ciascuna delle singole imposte (IVA o imposte dei redditi)».

Mass. successive conf.: Sez. 3 n. 13337/2020, est. Reynaud

3. Cause di non punibilità

3.1. Diversità tra compensazione legale e pagamento ex art. 13 d.lgs. n. 74/2000

Sez. 3, Sentenza n. 17806 del 29/01/2020 Ud. (dep. 10/06/2020) Rv. 279426 - 01, est. Gastone, P.M. Cuomo (Parz. Diff.): *«In tema di reati tributari, la **compensazione legale del debito Iva con i crediti del contribuente non integra la causa di non punibilità prevista dall'art. 13 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, rappresentando un modo di estinzione dell'obbligazione diverso dall'adempimento e non costituendo, pertanto, una forma di "pagamento" del debito quale elemento richiesto espressamente dalla norma**»*; in motiv.: «Va anzitutto escluso, in generale, che la compensazione di diritto, ove maturata prima della scadenza dell'obbligo di versamento dell'Iva, sia idonea ad estinguere in radice il debito stesso sicché non potrebbe parlarsi, evidentemente, ai sensi dell'art. 13, del pagamento di un debito che sarebbe, già di per sé, inesistente. In secondo luogo, e muovendo allora dall'ipotesi che, invece, la compensazione di specie sia maturata (come parrebbe ricavabile dalla sentenza impugnata, che fa riferimento a crediti per il periodo d'imposta 2016) successivamente alla scadenza dell'obbligo di versamento, va rilevato che il dettato dell'art. 13 cit., che fa espresso riferimento al "pagamento", in esso includendo anche ipotesi specifiche derivanti da istituti di natura conciliativa, non consente di includervi l'ipotesi della compensazione legale che, come noto, rientra, per espressa qualificazione del codice civile, tra i "modi di estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento", ovvero, in altri termini, diversi proprio dal pagamento».

3.2. Causa sopravvenuta di esclusione della punibilità ex art. 13 d.lgs. n. 74/2000: differenze con le scriminanti

Sez. 3, Sentenza n. 48375 del 13/07/2018 Ud. (dep. 24/10/2018) Rv. 274701 – 01, est. Gai, P.M. Canevelli (Diff.): «*In tema di reati tributari, la causa di non punibilità dei **reati di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 opera solo a seguito dell'integrale pagamento, anche rateale, dell'importo dovuto a titolo di debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, e non consegue al mero accordo intervenuto tra debitore e amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito e la rimodulazione della sua scadenza. (In motivazione, la Corte ha precisato che l'effetto novativo dell'obbligazione che deriva dall'accordo tra il contribuente e l'amministrazione rimane circoscritto all'ambito tributario, non producendo conseguenze sul piano penale)***»; in motiv.: «Secondo la prospettazione dei ricorrenti, incontestati i presupposti di fatto per l'applicazione della causa di non punibilità ex art. 13 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, operata dalla corte territoriale, l'accordo raggiunto tra i debitori e l'erario realizzerebbe una novazione del debito e, pertanto, se concluso antecedentemente alla scadenza del termine per l'adempimento, determinerebbe l'inapplicabilità della fattispecie di cui all'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Non sarebbe più configurabile la condotta sanzionata dall'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non essendovi più l'obbligazione tributaria omessa per effetto dell'accordo novativo; alla obbligazione originaria si sarebbe sostituita quella oggetto dell'accordo per cui non sarebbe più configurabile l'omissione punibile. §. 5. La tesi difensiva non è fondata. Deve rammentarsi, in primo luogo, che il reato di omesso versamento dell'Iva è un reato unisussistente che si consuma al momento della scadenza del termine per l'adempimento del versamento (entro il termine del versamento dell'acconto per il periodo di imposta dell'anno successivo). L'art. 13 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come modificato ad opera dell'art. 11 della legge n. 158 del 2015 «Causa di non punibilità» recita: "I reati di cui agli artt. 10 - bis, 10-ter e 10 quater d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti 3 tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso". Mentre in precedenza l'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, rubricato "Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario", prevedeva che "le pene previste 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 relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie", ora, a seguito della novella legislativa del 2015, il pagamento integrale del debito tributario, per effetto dell'accordo del contribuente con l'amministrazione finanziaria, integra la speciale causa di non punibilità introdotta dal novellato art. 13 cit. §. 6. Deve poi rammentarsi che, sotto il profilo della qualificazione dell'accordo tra debitore e Amministrazione finanziaria, questa Corte aveva affermato, prima della modifica legislativa del 2015, che, in tema di omesso versamento dei contributi previdenziali, **la rateizzazione, rimodulando la scadenza dei debiti che viene scansionata nel tempo in corrispondenza ai**

termini di scadenza delle singole rate, comporta l'estinzione dell'obbligazione originaria e la contestuale costituzione di una nuova obbligazione che viene a sostituirsi a quella preesistente secondo lo schema civilistico della novazione (Sez. 3, n. 32598 del 16/05/2014, PG in proc. Guercio, non mass.). Con una recente sentenza, il principio è stato ribadito con riferimento alla fattispecie di omesso versamento dell'Iva, ed è stato affermato che la rateizzazione per effetto dell'accordo intervenuto con l'Agenzia delle Entrate, quantunque comporti, attraverso la rimodulazione della scadenza del debito che viene scansionata nel tempo in corrispondenza ai termini delle singole rate, l'estinzione dell'obbligazione originaria e la contestuale costituzione di una nuova obbligazione che viene a sostituirsi a quella preesistente secondo lo schema civilistico della novazione, **non interferisce, tuttavia, sul profilo penale in cui l'esistenza del reato si perfeziona con il mancato versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale nel termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.** In tale pronuncia è stato chiarito che soltanto nell'ipotesi in cui attraverso il pagamento rateale ovvero in unica soluzione venga integralmente saldato il debito tributario anteriormente all'apertura del dibattimento che opera la speciale causa di non punibilità di cui all'art. 13 primo comma d.lgs. 74/2000, introdotta con il 4 d.lgs.158/2015 quale beneficio premiale per la condotta di quei contribuenti che provvedano alla piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale (Sez. 3, n. 16297 del 27/02/2018, De Sarlo, non mass.). La sentenza non affronta, in quanto non era rilevante per il caso in scrutinio, il profilo ora sollevato dai ricorrenti secondo cui la realizzazione di un accordo novativo prima della scadenza comporterebbe l'estinzione dell'obbligazione originaria con la conseguente insussistenza dell'omissione punita ex art 10- ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. A completare la disamina della giurisprudenza, rileva il Collegio il difforme indirizzo espresso dalla giurisprudenza tributaria della Corte di legittimità che esclude il carattere novativo dell'accordo (Sez. 5, n. 13244/2015; Sez. 5, n. 23051/2015), indirizzo ermeneutico seguito dalla Corte d'appello genovese. §. 7. Sulla scorta dell'esegesi dei contrapposti orientamenti, ritiene il Collegio che, anche a seguire l'indirizzo ermeneutico che attribuisce l'effetto novativo dell'obbligazione a seguito dell'accordo, non si pervenga alle conseguenze giuridiche da costoro argomentate. Ritiene il Collegio che **anche ad ammettere una novazione dell'obbligazione, essa rimane consegnata nell'ambito tributario e resta priva di effetto nell'ambito penale** e ciò trova dimostrazione, come osservato dai giudici genovesi, nella previsione legislativa della speciale causa di non punibilità, introdotta per effetto di una disposizione di legge nel 2015, in forza della quale il pagamento integrale, per effetto dell'accordo con l'Amministrazione finanziaria, costituisce una causa di non punibilità. In altri termini, **solo per effetto della espressa previsione normativa, il pagamento integrale del debito tributario, alle condizioni previste, è causa di non punibilità dell'omissione del versamento dell'imposta che si è consumata alla data di scadenza per l'adempimento.** Ciò che prima costituiva una circostanza attenuante è stato elevato a causa di non punibilità del reato, causa di non punibilità che, per sua natura, non incide sulla struttura del reato né sulla illiceità della condotta e rende del tutto ininfluenza, sul piano penale, la disamina della qualificazione quale accordo novativo dell'accordo intervenuto tra debitore e amministrazione finanziaria per l'estinzione del debito tributario. §. 8. **Le cause di non punibilità**, a differenza delle cause di giustificazione che elidono l'illiceità o antigiuridicità della condotta rendendo inapplicabile

qualsiasi tipo di sanzione, **rappresentano una causa sopravvenuta di esclusione della punibilità di un reato già consumato del quale vengono eliminati gli effetti** (irrogazione della sanzione). Conseguentemente, il reato di omesso versamento dell'Iva è integrato dall'omissione del versamento dalla data di scadenza e l'integrale pagamento del debito tributario, per effetto dell'accordo con l'Amministrazione finanziaria, sia con pagamento integrale che rateale, costituisce causa di non punibilità del fatto commesso esentando gli autori dall'irrogazione della sanzione penale prevista dalla norma incriminatrice. La corte territoriale, preso atto dell'integrale pagamento del debito tributario come rimodulato nelle modalità solutorie con l'amministrazione finanziaria, ha correttamente applicato la speciale causa di non punibilità prevista dall'art. 13 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e li ha dichiarati non punibili per tale causa. §. 9. Conseguente che anche il secondo motivo di ricorso, sotto tutti i profili devoluti, è infondato. **La previsione della non punibilità del fatto, lascia immutata illiceità della condotta di reato**, dunque non configurarsi né l'assenza di lesione del bene giuridico, né essere scriminata la condotta in presenza della causa di giustificazione dell'esercizio del diritto ex art. 51 cod.pen.».

3.3. Applicabilità temporale della causa sopravvenuta di esclusione della punibilità ex art. 13 d.lgs. n. 74/2000

Sez. 3, Sentenza n. 13110 del 30/10/2017 Cc. (dep. 21/03/2018) Rv. 272513 - 01, est. Andrezza: *«In tema di reati tributari, **la causa di non punibilità contemplata dall'art. 13 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come riformulato dall'art. 11 D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 - per la quale i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater del decreto n. 74 del 2000 non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, i debiti tributari, comprensivi di sanzioni amministrative ed interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti - non si applica ai procedimenti nei quali, pur essendo intervenuto il pagamento nei termini di legge, sia intervenuta sentenza irrevocabile prima dell'entrata in vigore D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158**»*; in motiv.: «Il novellato art.13, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000 prevede che i reati di cui agli artt.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, comprensivi di sanzioni amministrative ed interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti. La **trasformazione del pagamento del debito tributario da circostanza attenuante del reato, quale era prevista dalla norma originaria, a causa di esclusione della punibilità**, quale è invece oggi, e la mancanza, all'interno del corpus del d.lgs. n. 158 del 2015, che ha in tali termini riformulato la norma, di disposizioni che regolino gli effetti penali nel tempo della nuova disciplina, conducono a dovere rinvenire nel "sistema" quali siano i margini di applicabilità del nuovo comma 1 in particolare ai pagamenti già intervenuti prima dell'entrata in vigore della modifica normativa e ai quali, in ossequio alla connotazione attribuita dal legislatore, sia seguito a suo tempo un effetto unicamente di attenuazione del trattamento sanzionatorio "cristallizzato", come nella fattispecie in esame, da pronuncia ormai passata in giudicato. Se infatti non può dubitarsi che la nuova disciplina sia applicabile anche ai procedimenti in corso al momento dell'entrata in vigore della novella sino al punto che questa Corte ha ritenuto non determinante il **già intervenuto superamento del limite**

temporale assegnato dalla norma e rappresentato dalla dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (Sez. 3, n. 15237 del 01/20/2017, dep. 28/03/2017, Volanti, Rv. 269653-01; Sez. 3, n. 40314 del 30/03/2016, dep. 28/09/2016, Fregolent, Rv. 267807) solo restando da comprendere se un limite vada, in tali procedimenti, individuato comunque nella prima udienza utile successiva all'entrata in vigore della norma (così, infatti, sostanzialmente, **Sez. 3, n. 30139 del 12/04/2017, dep. 15/06/2017, Fegolent, Rv. 270464**), diversa è invece la situazione in cui, appunto, il **procedimento non sia più in corso in quanto ormai irreversibilmente definito** (da qui, tra l'altro, derivando, contrariamente alla prospettazione del ricorrente, la non invocabilità nella specie di tali arresti giurisprudenziali). §. 2. Se, dunque, nel "sistema" deve essere rinvenuta la risposta in ordine alla applicabilità della nuova disposizione ai pagamenti intervenuti nei procedimenti già definiti, è alla fisionomia degli effetti del pagamento del debito tributario, espressamente ricondotti dal legislatore all'interno di una causa di esclusione della punibilità ("I reati...non sono punibili...") e alla relazione di quest'ultima con gli artt. 2 cod. pen. e 673 cod. proc. pen. che deve guardarsi. Senonché, nessuna delle due disposizioni appare potere condurre all'esito invocato dal ricorrente di revoca della sentenza di applicazione della pena a suo tempo pronunciata nei suoi confronti. Non anzitutto l'art.2 cod. pen., da cui deve in ordine logico muovere l'analisi, posto che, nella specie, non essendo intervenuta alcuna abolitio criminis con effetto di iper-retroattività della nuova norma, ma unicamente una successione modificativa, è al comma 4 (e non al comma 2) dell'art.2 cit. che deve farsi riferimento (in tal senso, con riferimento alla causa di esclusione della punibilità dell'art. 131 bis cod. pen., già Sez. 3, n. 34932 del 24/06/2015, dep. 18/08/2015, Elia, Rv. 264160, non massimata sul punto; Sez. 3, n. 15449 del 08/04/2015, dep. 15/04/2015, Mazzarotto, Rv. 263308, non massimata sul punto), in tal modo inevitabilmente operando lo sbarramento rappresentato dalla pronuncia di sentenza irrevocabile. E non, per le stesse ragioni, l'art. 673 cod. proc. pen., invocato dal ricorrente, che attua sul piano processuale il solo comma 2 dell'art. 2 cit. prendendo in considerazione, quale causa di revoca della sentenza, la sola "abrogazione o dichiarazione di illegittimità costituzionale della norma incriminatrice" : e proprio con riferimento alla causa di esclusione della punibilità è stato anche di recente chiarito che la stessa, presupponendo l'accertamento del reato e la riferibilità soggettiva all'imputato, differisce radicalmente sia dall'abrogazione della disposizione di legge che definisce il reato e le sue implicazioni sanzionatorie, sia dalla pronuncia dichiarativa di illegittimità costituzionale, non rientrando dunque tra le situazioni tassative previste dall'art. 673 citato, dal momento che non produce l'effetto di escludere la configurabilità del reato e la sua dimensione storico-fattuale e la responsabilità risarcitoria per i pregiudizi cagionati ai terzi, che restano immutate, incidendo soltanto sulla possibilità di irrogare la sanzione nei confronti del suo autore (così, con riferimento all'art. 131 bis cod. pen., Sez. 7, n. 11833 del 26/02/2016, dep. 21/03/2016, Rondello, Rv. 266169). Di qui, dunque, la **preclusione inevitabilmente rappresentata dal giudicato anche con riferimento alla previsione di cui all'art. 13, comma 1** in oggetto e l'impossibilità evidente di applicare analogicamente, come richiesto in ricorso, la norma processuale in oggetto alla fattispecie in esame attesa la irriducibilità di quest'ultima al tassativo ambito contenutistico della norma processuale. Né a conclusioni diverse potrebbero condurre le argomentazioni svolte in ricorso in ordine alla esecuzione, conseguente all'impostazione sin qui ribadita, di pene che sarebbero connotate, alla luce del mutamento successivo, da sostanziale

"ingiustizia". Se il ricorrente si è, in proposito, richiamato a pronunce delle Sezioni Unite di questa Corte, va tuttavia subito osservato come le stesse siano intervenute in relazione al diverso fenomeno della dichiarazione di illegittimità costituzionale. Va rammentato che se effettivamente, come riportato in ricorso, questa Corte a sezioni Unite ha precisato che l'istanza di legalità della pena è un tema che in fase esecutiva deve ritenersi costantemente sub iudice e non ostacolato dal dato formale della cosiddetta "situazione esaurita" (Sez. Un. n. 18821 del 24/10/2013, dep. 07/05/2014, Ercolano, Rv. 268550), un tale assunto non può essere disgiunto dal dato fondamentale che in tanto ciò valga in quanto si versi in presenza di declaratoria di illegittimità costituzionale, nella specie insussistente; infatti, hanno precisato sempre le Sezioni Unite, mentre il succedersi di leggi, che in tutto o in parte disciplinano materie già regolate da leggi precedenti, e l'abrogazione di una norma per effetto di norma successiva sono fenomeni fisiologici dell'ordinamento giuridico, la dichiarazione di illegittimità costituzionale palesa un evento di patologia normativa; se, infatti, il primo fenomeno deriva da una rinnovata e diversa valutazione del disvalore penale di un fatto, fondata sull'opportunità politica e sociale, operata dal Parlamento, competente a legiferare in uno Stato democratico di diritto, la declaratoria d'illegittimità costituzionale di una norma, rimasta formalmente in vigore fino alla pubblicazione della sentenza costituzionale, ma sostanzialmente invalida, attesta che quella norma mai avrebbe dovuto essere introdotta nell'ordinamento repubblicano, che è Stato costituzionale di diritto, ciò che implica il primato delle norme costituzionali, che non possono perciò essere violate dal legislatore ordinario. Di qui, dunque, la conseguenza che a tali distinte situazioni corrispondono diverse conseguenze : mentre l'applicazione della sopravvenuta legge penale più favorevole, che attiene alla vigenza normativa, trova un limite invalicabile nella sentenza irrevocabile, ciò non può valere per la sopravvenuta declaratoria di illegittimità costituzionale, che concerne il diverso fenomeno della invalidità; la norma costituzionalmente illegittima viene espunta dall'ordinamento proprio perché affetta da una invalidità originaria, ciò che impone e giustifica la proiezione "retroattiva", sugli effetti ancora in corso di rapporti giuridici pregressi, già da essa disciplinati, della intervenuta pronuncia di incostituzionalità, la quale certifica la definitiva uscita dall'ordinamento di una norma geneticamente invalida (Sez. Un., n. 42858 del 29/05/2014, dep. 14/10/2014, P.M. in proc. Gatto, Rv. 260695). § 4. Non può, infine, essere condivisa la subordinata prospettazione tesa a richiedere la rimessione alla Corte costituzionale della questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 cod. pen. per contrasto, sul punto del limite del giudicato, con gli artt. 3,13, 27 e 117 Cost. La Corte costituzionale, pur avendo sottolineato che il principio di retroattività in mitius, non trovando copertura nell'art. 25, secondo comma, Cost. (ex plurimis, sentenze n. 80 del 1995, n. 6 del 1978 e n. 164 del 1974; ordinanza n. 330 del 1995), va ricollegato al principio di eguaglianza, che impone, in linea di massima, di equiparare il trattamento sanzionatorio dei medesimi fatti, a prescindere dalla circostanza che essi siano stati commessi prima o dopo l'entrata in vigore della norma che ha disposto la modifica mitigatrice (Corte cost. n. 394 del 2006), ha anche aggiunto che, proprio in ragione di tale esclusivo collegamento, lo stesso deve ritenersi suscettibile di deroghe legittime sul piano costituzionale ove sorrette da giustificazioni oggettivamente ragionevoli (Corte cost., n. 215 del 2008, n. 72 del 2008, n. 394 del 2006; n. 330 del 1995, n. 74 del 1980 e n. 6 del 1978), un limite in tal senso dovendo essere rinvenuto proprio nella intervenuta definitività dell'accertamento della responsabilità penale, rispondendo

l'intangibilità del giudicato all'esigenza di salvaguardia della "certezza del diritto e di stabilità dell'assetto dei rapporti giuridici" (Corte cost., n. 210 del 2013; vedi anche Corte cost., n. 230 del 2012 e n. 236 del 2011); ed anche la Corte edu, pur individuando nell'art. 7 della Convenzione l'elemento di "copertura" alla retroattività della norma più favorevole, ha individuato un limite a ciò nel giudicato (Corte edu, 17/09/2009, Scoppola contro Italia), limite, anche da ultimo, nuovamente invocato dalla stessa Corte europea (Corte edu, 12/01/2016, Gouarré Patte contro Andorra e 12/07/2016, Ruban contro Ucraina). Sicché, in definitiva, la scelta del legislatore secondo cui il principio di stabilità ed inviolabilità della "res iudicata" può subire deroga esclusivamente in presenza di una nuova disposizione eliminatrice del reato, successivamente intervenuta (v. in proposito, Sez. 3, n. 1002 del 17/03/1998, dep. 07/05/1998, P.M. in proc. Priolo, Rv. 210860) e non anche a fronte di modifiche normative in melius, appare non contrastante né con il principio di cui all'art.7 Convenzione edu né con gli invocati principi di ordine costituzionale».

Sez. 3, n. 15237 del 01/20/2017, dep. 28/03/2017, Volanti, Rv. 269653-01, est. Mengoni, P.M. Mazzotta G. (Diff.): *«In tema di reati tributari, la causa di non punibilità contemplata dall'art. 13 del D.lgs. n. 74 del 2000, come sostituito dall'art. 11 del D.lgs. n. 158 del 2015 - per la quale i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater del decreto 74 del 2000 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 - è applicabile ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.lgs. n. 158 del 2015, anche qualora, alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento. (In applicazione di questo principio la S.C. ha ritenuto ammissibile la rilevabilità della suddetta causa di non punibilità anche nel giudizio di legittimità, rinviando al giudice di merito per la valutazione circa la sussistenza in concreto delle condizioni previste dall'art. 13 del D.lgs. n.74 del 2000)»*

Sez. 3, n. 30139 del 12/04/2017, dep. 15/06/2017, Fegolent, Rv. 270464, est. Gai: *«Nei reati tributari la causa di non punibilità ex art. 13 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come modificato ad opera della legge n. 158 del 2015, trova applicazione ai fatti commessi precedentemente alla sua entrata in vigore e ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.lgs. n. 158 del 2015, anche qualora, alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento di primo grado se i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, risultano essere stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie»; in motiv.: «all'udienza dibattimentale in grado di appello il 3 novembre 2015, il ricorrente aveva chiesto un rinvio dell'udienza per consentire all'imputato l'estinzione del debito tributario per beneficiare della causa di non punibilità di cui all'art. 13 d.lgs. d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come modificato ad opera della legge n. 158 del 2015 secondo cui: "i reati di cui agli artt. 10 - bis, 10- ter e 10 quater d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso". Tale disposizione, introdotta dall'art. 11 del d.lgs. n. 158 del 2015, non ha dettato alcuna*

disciplina transitoria, sicché il ricorrente, anche invocando il principio della retroattività della *lex mitior* di cui all'art 7 Cedu, come interpretato dalla Corte di Giustizia, chiede che la Corte di cassazione rimetta nei termini il ricorrente, ovvero annulli la sentenza con rinvio al giudice del merito per la verifica delle condizioni legittimanti l'applicazione della predetta causa di non punibilità. Di qui la indicazione ermeneutica per il giudice del rinvio.

10.1. Come è noto, la Corte Costituzionale con la sentenza n. 240 del 2015, «la Corte europea dei diritti dell'uomo, ritenendo che il principio di retroattività della legge penale più favorevole «sia un corollario di quello di legalità, consacrato dall'art. 7 della CEDU, ha fissato dei limiti al suo ambito di applicazione, desumendoli dalla stessa norma convenzionale. Il principio di retroattività della *lex mitior*, come in generale "le norme in materia di retroattività contenute nell'art. 7 della Convenzione", concerne, secondo la Corte, le sole "disposizioni che definiscono i reati e le pene che li reprimono" (decisione 27 aprile 2010, Morabito contro Italia; nello stesso senso, sentenza 17 settembre 2009, Scoppola contro Italia)». Perciò è da ritenere che il principio di retroattività della *lex mitior* riconosciuto dalla Corte di Strasburgo riguardi esclusivamente la fattispecie incriminatrice e la pena, mentre sono estranee all'ambito di operatività di tale principio, così delineato, le ipotesi in cui non si verifica un mutamento, favorevole al reo, nella valutazione sociale del fatto, che porti a ritenerlo penalmente lecito o comunque di minore gravità» (Corte Costituzionale n. 236 del 2011). E in tale contesto non v'è dubbio che la causa di non punibilità che, diversamente dalle cause di giustificazione e dalle cause di esclusione della colpevolezza, lascia intatta l'illiceità del fatto e non fa venir meno il reato, ma ne esclude la punibilità per ragioni di opportunità politico criminale operate dal legislatore, non sia ricompresa nel perimetro dell'art. 7 Cedu quanto alla retroattività della *lex mitior*.

§. 10.2. Retroattività della *lex mitior* significa applicabilità della legge più favorevole anche ai fatti che si sono verificati prima della sua entrata in vigore e, dunque, nel caso di cui ti ci si occupa, comporta che la causa di non punibilità del pagamento del debito può essere applicata retroattivamente anche al fatto reato commesso prima della sua entrata in vigore, ma la retroattività non si estende agli strumenti processuali che ne consentono l'operatività. Nel caso di specie, il requisito normativo secondo cui tale possibilità deve essere esperita prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado ha evidentemente natura processuale e non sostanziale. Pertanto, in assenza di disciplina transitoria, opera una preclusione processuale, prevista dalla legge che non contrasta con il principio della retroattività della *lex mitior* sostanziale. L'art. 13 ha una doppia previsione, una di natura sostanziale (il pagamento del debito che estingue il fatto-reato commesso prima della sua entrata in vigore) e una processuale (il pagamento prima dell'apertura del dibattimento). In altri termini, la preclusione processuale è conseguenza del normale regime temporale della norma processuale e non si pone in contrasto con il riferimento all'art. 7 della CEDU, sotto il profilo della mancanza della retroattività della norma penale di favore secondo l'interpretazione fornita dalla Corte Edu. Il principio potrebbe essere derogato da una diversa disciplina transitoria, ma la mancanza di questa non è certo censurabile in forza dell'art. 7 della CEDU. Peraltro, onde evitare una prospettabile violazione dell'art. 3 Cost., per irragionevole disparità di trattamento, limite che la Corte costituzionale con la sentenza citata ha ravvisato dopo aver affermato che la *lex mitior* non necessariamente deve trovare applicazione ai fatti pregressi, ritiene la Corte che **il limite temporale normativamente previsto (prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado) debba essere interpretato, con**

conseguente applicazione della causa di non punibilità, laddove il pagamento integrale del debito tributario sia già avvenuto prima della prima data utile per chiedere l'applicazione della causa di non punibilità a seguito dell'introduzione della stessa ad opera della legge del 2015; non potendosi, viceversa, ritenere l'applicazione retroattiva ai fatti di reato per i quali il pagamento integrale del debito tributario non sia avvenuto entro tale termine, interpretazione che varrebbe ad una generalizzata rimessione in termini con ulteriori problematiche, in assenza di disciplina transitoria, prima tra tutte la prescrizione del reato che potrebbe venire a maturare nelle more del pagamento qualora si accogliesse la tesi della applicazione della causa di non punibilità anche per coloro che non hanno compiuto l'integrale pagamento del debito tributario. Non ignora, il Collegio, che un diverso orientamento è stato espresso da questa Corte con la sentenza Sez. 3, n. 40314 del 30/03/2016, Fregolent Rv. 267807, che ritiene di rivisitare alla luce delle argomentazioni su esposte. Segnala, al riguardo, che con una successiva sentenza Sez. 3, n. 15237 del 01/02/2017, Volanti, non ancora massimata, questa Corte ha già mostrato di ripensare all'indirizzo sopra esposto aderendo alla diversa interpretazione ermeneutica qui sostenuta, avendo annullato una sentenza con rinvio al giudice del merito onde verificare la completezza del pagamento già avvenuto e documentato al momento della decisione. Situazione all'evidenza diversa dal caso in scrutinio, nel quale il ricorrente chiede un rinvio per l'adempimento del debito tributario. Pertanto, deve affermarsi il principio di diritto secondo cui nei reati tributari la causa di non punibilità ex art. 13 d.lgs. d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come modificato ad opera della legge n. 158 del 2015, trova applicazione ai fatti commessi precedentemente alla sua entrata in vigore e ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 158 del 2015, anche qualora, alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento di primo grado, se i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, risultano essere stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie»

Sez. 7, Ordinanza n. 25227 del 10/03/2017 Cc. (dep. 19/05/2017), in motivazione: «è ben vero che questa Corte si è espressa nel senso di ritenere che la causa di non punibilità contemplata dall'art. 13 del D.lgs. n. 74 del 2000, come sostituito dall'art. 11 del D.lgs. n. 158 del 2015, è **applicabile ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.lgs. n. 158 del 2015**, anche qualora, alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento (Sez. 3, n. 40314 del 30/03/2016 - dep. 28/09/2016, Fregolent, Rv. 267807), è altrettanto vero che - fermo restando quanto si dirà oltre circa la non valutabilità direttamente da parte della Corte di Cassazione dell'applicabilità della predetta causa di non punibilità come della circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis, d.lgs. n. 74 del 2000 - l'art. 13, come novellato, **non trova applicazione al reato di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000**. Ed infatti, l'art. 13, novellato dal d.lgs. n. 158 del 2015, limita l'applicabilità della causa di non punibilità, da un lato, ai reati di cui agli articoli 10- bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2001 (**comma primo**) nonché 3 (comma secondo) ai reati di cui agli articoli 4 e 5, d.lgs. n. 74 del 2000, ponendo condizioni differenziate per l'applicabilità a seconda delle fattispecie. In sostanza, mentre il comma primo, richiede che "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", il comma secondo richiede invece che "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". Ne consegue, pertanto, che l'applicabilità della causa di non punibilità non è prevista, proprio per il particolare disvalore penale attribuito dal legislatore al reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000), del resto nemmeno soggetto a soglie di punibilità, come invece previsto per la maggior parte delle fattispecie penale tributarie»; *pronuncia resa rispetto a fattispecie antecedente all'entrata in vigore dell'art. 39, c.1, let. q bis, d.l. 26.10.2019, n. 124*

3.4. Termine ex art. 13, c.3 d.lgs. n. 74/2000

Sez. 3, Sentenza n. 5288 del 12/11/2019 Ud. (dep. 10/02/2020) Rv. 278397 – 01, est. Noviello: «*In tema di reati tributari, la concessione del **termine trimestrale di cui all'art.13, comma 3, d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, che consente il pagamento del debito erariale in pendenza del processo, presuppone l'esistenza di un piano di rateizzazione produttivo di effetti e il rispetto del termine di pagamento delle singole rate, previsto a pena di decadenza. (Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto immune da censure la mancata concessione del suddetto termine non avendo l'imputato fornito prova della sussistenza di un valido piano di rateizzazione e dell'adempimento degli importi oggetto di dilazione ai sensi dell'art. 3-bis, d.lgs.18 dicembre 1997, n. 462)***»; in motiv: «Con particolare riferimento al caso di specie la rateizzazione citata nella c.n.r. era intervenuta ai sensi dell'art. 3 bis del D.lgs. 462/97, secondo cui il debito è rateizzato in massimo sei (ovvero otto dal 22.10.2015, come da novella di cui al Decreto legislativo del 24/09/2015 n. 159) o 20 rate trimestrali, con decadenza dalla rateizzazione medesima - secondo la disposizione vigente rispetto alla omissione contestata - in caso di mancato pagamento della prima o di una delle rate diverse dalla prima. Con particolare riguardo alla rateizzazione, recita invero l'art. 3 bis citato, vigente dal marzo 2012 sino all'ottobre 2015, che: "1. Le somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, possono essere versate in un numero massimo di sei rate trimestrali di pari importo, ovvero, se superiori a cinquemila euro, in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo. 2. (Comma abrogato) 3. L'importo della prima rata deve essere versato entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione. Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al tasso del 3,5 per cento annuo, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione. Le rate trimestrali nelle quali il pagamento è dilazionato scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre. 4. Il mancato pagamento della prima rata entro il termine di cui al comma 3, ovvero anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dalla rateazione e l'importo dovuto

per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, dedotto quanto versato, è iscritto a ruolo". Conseguentemente, alla luce, da una parte, delle esplicite ipotesi di decadenza suindicate, e della necessità, dall'altra, che la rateizzazione relativa al debito "in fase di estinzione" ex art. 13 comma 3 cit. sia in ogni caso "operativa" ossia produttiva di effetti nell'ordinamento e, quindi, in grado di validare giuridicamente i singoli versamenti ai fini dell'estinzione del debito erariale, che nel caso di specie, ai fini della concessione del trimestre in parola era necessario che risultasse anche dimostrata la vigenza del piano di rateizzazione, in ragione del rispetto dei termini, previsti a pena di decadenza del piano stesso, di pagamento delle rate sopra indicate»

3.5. Efficacia della causa di non punibilità dello scudo

Sez. 3, Sentenza n. 55106 del 22/09/2016 Cc. (dep. 29/12/2016) Rv. 268528 – 01 est. Riccardi: *«In tema di reati tributari, l'adesione alla procedura di rimpatrio dei capitali cd. "scudati" di cui al D.L. n. 78 del 2009 (convertito in L. n. 102 del 2009), possibile solo in relazione ai procedimenti non iniziati alla data del 3 agosto 2009, determina l'esclusione della punibilità solo con il pagamento dell'imposta e non con la mera dichiarazione riservata, sempre che, alla data di presentazione di tale dichiarazione, le violazioni non siano già state contestate e non siano comunque già iniziate attività di indagine e/o accertamento di cui gli interessati abbiano avuto formale conoscenza»*; in motiv: «L'art. 13 bis del d.l. 1 luglio 2009 n. 78, conv. in I. 3 agosto 2009 n. 102, che disciplina il rimpatrio di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato (c.d. "scudo fiscale"), prevede che "Il rimpatrio ovvero la regolarizzazione si perfezionano con il pagamento dell'imposta e non possono in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente, in ogni sede amministrativa o giudiziaria civile, amministrativa ovvero tributaria, in via autonoma o addizionale, con esclusione dei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto" (comma 3), e che "l'effettivo pagamento dell'imposta produce gli effetti di cui agli articoli 14 e 15 e rende applicabili le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 350, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409, e successive modificazioni. (...) l'effettivo pagamento dell'imposta comporta, in materia di esclusione della punibilità penale, limitatamente al rimpatrio ed alla regolarizzazione di cui al presente articolo, l'applicazione della disposizione di cui al già vigente articolo 8, comma 6, lettera c), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni; resta ferma l'abrogazione dell'articolo 2623 del codice civile disposta dall'articolo 34 della legge 28 dicembre 2005, n. 262" (comma 4); nell'estendere al c.d. "scudo fiscale" le stesse modalità, in quanto applicabili, previste dagli articoli 11, 13, 14, 15, 16, 19, commi 2 e 2-bis, e 20, comma 3, del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 350, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409, e successive modificazioni, nonché dal decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73 (comma 5), la norma precisa, altresì, che "L'imposta di cui al comma 1 si applica sulle attività finanziarie e patrimoniali detenute a partire da una data non successiva al 31 dicembre 2008 e rimpatriate ovvero regolarizzate a partire dal 15 settembre 2009 e fino al 15 dicembre 2009" (comma 6). Al riguardo, la norma richiamata dall'art. 13 bis sugli effetti del rimpatrio, l'art. 14 del d.l. 350/2001, convertito in I. 409/2001, prevede, al

10 comma, che "Salvo quanto stabilito dal comma 7, il rimpatrio delle attività finanziarie effettuato ai sensi dell'articolo 12 e nel rispetto delle modalità di cui all'articolo 13: (...) c) esclude la punibilità per i reati di cui agli articoli 4 e 5 del decreto legislativo n. 74 del 2000, nonché i reati di cui al decreto-legge n. 429 del 1982, ad eccezione di quelli previsti dall'articolo 4, lettere d) e f), del predetto decreto n. 429, relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate"; il successivo comma 7, richiamato nella clausola di salvezza, dispone che "Il rimpatrio delle attività non produce gli effetti di cui al presente articolo quando, alla data di presentazione della dichiarazione riservata, una delle violazioni delle norme indicate al comma 1 è stata già constatata o comunque sono già iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario e contributivo di cui gli interessati hanno avuto formale conoscenza (...)". Tanto premesso, alla luce del quadro normativo sinteticamente richiamato, si evince che l'esclusione della punibilità per i reati tributari, in caso di rimpatrio dei capitali c.d. "scudati", si perfeziona con il pagamento dell'imposta (art. 13 bis d.l. 78/2009), e che il rimpatrio non produce gli effetti estintivi della punibilità quando, alla data di presentazione della dichiarazione riservata, le violazioni penali siano state già constatate, o comunque siano già iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario e contributivo di cui gli interessati hanno avuto formale conoscenza (art. 14, comma 7, d.l. 350/2001). Nel caso in esame, trattandosi di procedimento non iniziato alla data di entrata in vigore del decreto legge sul c.d. "scudo fiscale" (03/08/2009), sarebbe stato possibile perfezionare il rimpatrio e la regolarizzazione, mediante pagamento dell'imposta, non già mediante mera presentazione della dichiarazione riservata; al contrario, secondo quanto risulta dall'ordinanza impugnata e dal ricorso, in data 11/08/2009 veniva iniziata un'attività ispettiva nei confronti della società, in data 11/09/2009 veniva notificato ai soci un invito per l'apertura di una verifica fiscale, e, sebbene dal 15/09/2009 decorresse il termine a partire dal quale era possibile pagare l'imposta per perfezionare il c.d. "scudo fiscale", venivano presentate soltanto le dichiarazioni riservate, a partire dal 30/09/2009 al 26/11/2009, da parte degli indagati. Le dichiarazioni riservate, dunque, sono tutte successive all'inizio delle attività di indagine ostative al perfezionamento dello "scudo fiscale", che comunque non si è perfezionato, non essendo stata pagata l'imposta straordinaria. La proposizione contenuta nell'art. 13 bis d.l. 78/2009 "con esclusione dei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto", in altri termini, non sancisce l'automatico perfezionamento dello "scudo fiscale" in favore di tutti i soggetti nei cui confronti non siano iniziati procedimenti penali e/o amministrativi, ma delimita soltanto l'ambito temporale dello "scudo", al quale è impossibile aderire nel caso in cui i procedimenti di accertamento siano già iniziati alla data del 03/08/2009. Ciò comporta che, nel caso di procedimenti iniziati successivamente a tale data, l'adesione allo "scudo fiscale" determina l'effetto estintivo della punibilità soltanto allorquando venga perfezionato il pagamento dell'imposta straordinaria - non già con la mera dichiarazione riservata -, e non siano iniziate attività di indagine e/o accertamento».

3.6. Non punibilità per particolare tenuità del fatto ex art. 131 bis c.p.

Sez. 3, Sentenza n. 36915 del 03/11/2020 Ud. (dep. 22/12/2020) Rv. 280269 - 02, est. Scarcella: «*In tema di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di*

fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, anche nell'**ipotesi lieve prevista dall'art. 2, comma 2-bis, d.lgs. n. 74 del 2000 non opera la causa di esclusione della punibilità prevista dall'art. 131-bis cod. pen.**, neppure a seguito della parziale declaratoria di incostituzionalità di cui alla sentenza della Corte costituzionale n. 156 del 2020, che, essendo riferita ai reati per i quali non è stabilito un minimo edittale di pena detentiva - con conseguente operatività del minimo assoluto di cui all'art. 23, primo comma, cod. pen. - e nei quali, pertanto, sono potenzialmente sussumibili condotte della più tenue offensività, non può essere estesa ad una ipotesi in cui la pena minima è stabilita in un anno e sei mesi di reclusione»; In motiv.: «In tema di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, il riconoscimento dell'attenuante di cui all'art. 13-bis, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000 non consente, ai sensi dell'art. 131-bis, comma quarto, cod. pen., l'applicazione della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto in quanto, ricorrendo una sola circostanza ad effetto speciale, va effettuata, in relazione ad essa, la minima diminuzione di un giorno di reclusione, sicché il **massimo di pena previsto per detta fattispecie delittuosa non rientra nel limite di cinque anni previsto dall'art. 131-bis cod. pen.**; in motiv.: «Orbene, al ricorrente è stata concessa l'attenuante ad effetto speciale prevista dal comma 1 dell'articolo 13-bis d.lgs. 74/2000 la quale comporta "la diminuzione fino alla metà delle sanzioni e l'esclusione delle pene accessorie se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il contribuente abbia estinto i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative ed interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie". In proposito, entrambi i giudici hanno ritenuto che applicando la misura massima prevista dall'art. 2 d.lgs. 74/2000 pari a 6 anni (non rilevando, dunque, l'introduzione della fattispecie attenuata di cui al co. 2-bis dell'art. 2 per effetto della recente novella del 2019, che prevede una pena nel massimo edittale di sei anni, pari a quella originariamente prevista dal co. 1 per l'ipotesi "base" di frode fiscale) con riduzione per l'attenuante speciale fino alla metà della pena si rientrerebbe nel limite edittale dell'art 131 bis c.p., in quanto si tratterebbe di una pena pari a 3 anni. Tuttavia, hanno sottolineato che, qualora ricorra una sola circostanza attenuante ad effetto speciale, va effettuata una ideale diminuzione di un giorno, se la stessa non preveda un minimo di diminuzione, come nel caso di specie, con conseguente inapplicabilità della causa di non punibilità. In sostanza, applicando la diminuzione fino alla metà per effetto dell'attenuante speciale di cui all'art. 13 comma 1 bis d.lgs. 74/2000, si perviene ad una cornice edittale di tre anni a cui però va applicata la diminuzione minima di un giorno di reclusione. Pertanto, il massimo di pena prevista in astratto per la fattispecie contestata non rientra nel limite dei 5 anni, previsto dall'art. 131-bis c.p., con la conseguenza che la causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto non è applicabile al caso in esame come correttamente affermato dai giudici di primo e secondo grado che non sono incorsi in alcuna violazione di legge [...]: Appare, quindi, evidente che nessun principio "estensibile" alla fattispecie penale punite con minimo edittale diverso da quello indicato dall'art. 23, comma primo, cod. pen. è ricavabile dalla predetta decisione che, infatti, ha ravvisato l'intrinseca irragionevolezza della preclusione dell'applicazione dell'esimente di cui all'art. 131-bis cod. pen. per i reati (e, aggiunge questo Collegio, solo per i reati) - come la ricettazione di particolare tenuità - che lo stesso legislatore, attraverso l'omessa previsione di un minimo di pena detentiva e la conseguente operatività del minimo assoluto

di cui all'art. 23, primo comma, cod. pen., ha mostrato di valutare in termini di potenziale minima offensività. Che questa, del resto, sia la corretta esegesi, è ricavabile dalla stessa affermazione, contenuta nella sentenza n. 156/2020 § 3.6.1.) secondo cui "il carattere generale dell'esimente di particolare tenuità di cui all'art. 131-bis cod. pen. impedisce a questa Corte di rinvenire nel sistema un ordine di grandezza che possa essere assunto a minimo edittale di pena detentiva sotto il quale l'esimente stessa potrebbe applicarsi comunque, a prescindere cioè dal massimo edittale", concludendo con l'affermare che "Ben potrà il legislatore, nell'esercizio della sua ampia discrezionalità in tema di estensione delle cause di non punibilità, fissare un minimo relativo di portata generale, al di sotto del quale l'applicazione dell'esimente di cui all'art. 131-bis cod. pen. non potrebbe essere preclusa dall'entità del massimo edittale". Considerazioni, queste, che, a maggior ragione valgono per la fattispecie oggetto di contestazione che (pur nella nuova ipotesi attenuata individuata nell'art. 2, co. 2-bis, d.lgs. n. 74 del 2000), nondimeno prevede la **reclusione nel minimo di un anno e sei mesi, minimo edittale poco compatibile logicamente, prima ancora che giuridicamente, con quella misura minima assoluta (gg. 15 di reclusione) sola idonea a rivelare inequivocabilmente l'intenzione del Legislatore circa la potenziale sussumibilità nella sfera applicativa della norma incriminatrice anche condotte della più tenue offensività**, tenue offensività del resto esclusa da parte dalla stessa I. n. 124/2019, laddove ha individuato, pur se in relazione a fattispecie attenuata, la pena edittale nel massimo di anni 6 di reclusione».

Sez. 3, Sentenza n. 16599 del 20/02/2020 Ud. (dep. 03/06/2020) Rv. 278946 - 01, est. Andronio, P.M. Molino (parz. Diff.): «*In tema di **omessa presentazione della dichiarazione dei redditi** ai fini di evasione delle imposte, la causa di non punibilità prevista dall'art. 131-bis cod. pen. è applicabile laddove la omissione abbia **riguardato un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità**, fissata ad euro 50.000,00 dall'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, in ragione del fatto che il grado di offensività che fonda il reato è stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di rilevanza penale. (Fattispecie di affermata esclusione della causa di non punibilità con riferimento ad una evasione di imposta eccedente la soglia di legge per un ammontare di euro 5.825,21, superiore all'11% dell'importo della soglia stessa)*»;

conf. ex plurimis, Sez. 3 n. 58442 del 02/10/2018 Rv. 275458; Sez. 3 n. 13218 del 20/11/2015 Rv. 266570; n. 40774 del 2015 Rv. 265079 - 01, n. 15020 del 2019 Rv. 275931 - 01, N. 13218 del 2016 Rv. 266570 - 01, N. 12906 del 2019 Rv. 276546 - 01.

Sez. 3, Sentenza n. 8784 del 29/11/2019 Ud. (dep. 04/03/2020), est. Scarcella, in motiv.: «questa stessa Sezione ha certamente ritenuto applicabile la speciale causa di non punibilità anche al **delitto di omesso versamento IVA**, ma riconoscendone l'applicabilità solo in quei casi in cui si tratti di un superamento realmente modesto, di poco superiore alla soglia di offensività penale prevista dal legislatore (ad esempio, riconoscendo l'applicabilità dell'art. 131-bis cod. pen. stante l'omissione **eccedente** la soglia di punibilità per un ammontare inferiore ad euro 10.000 e pari al **4%** circa dell'importo della soglia stessa, laddove, diversamente, nel caso qui esaminato l'ammontare è superiore ad oltre 20.000 €, pari al 10% circa dell'importo della soglia stessa: cfr. Sez. 3, n. 12906 del 13/11/2018 - dep. 25/03/2019, Canella, Rv. 276546».

Sez. 3, n. 12906 del 13/11/2018 - dep. 25/03/2019, Canella, Rv. 276546, est. Andronio, P.M. Picardi (Diff.): «*In tema di omesso versamento IVA, la causa di non punibilità prevista dall'art. 131-bis cod. pen., è applicabile laddove la omissione abbia riguardato un ammontare di poco superiore alla soglia di punibilità, fissata ad euro 250.000,00 dall'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, in ragione del fatto che il grado di offensività che fonda il reato è stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di rilevanza penale. (Nella specie la Corte di Cassazione, annullando senza rinvio la sentenza impugnata, ha ritenuto, in assenza di ulteriori elementi ostativi, l'applicabilità dell'art. 131-bis cod. pen. stante l'omissione eccedente la soglia di punibilità per un ammontare inferiore ad euro 10.000 e pari al 4% circa dell'importo della soglia stessa)*».

Massime precedenti Conformi: N. 40774 del 2015 Rv. 265079 - 01, Sez. 3, N. 15020 del 2019 Rv. 275931 - 01 est. Galterio ha affermato il seguente principio di diritto: «*nel reato di omesso versamento I.V.A. il superamento in misura significativa della soglia di punibilità prevista dall'art. 10-ter decreto legislativo 74/2000 non consente la configurabilità della particolare tenuità del fatto ai sensi dell'art. 131-bis cod. pen.; allorquando invece si tratti di importo di poco superiore a detta soglia, occorre ai fini dell'applicabilità della causa di non punibilità valutare la condotta nella sua interezza*»; n. 58442 del 2018 Rv. 275458 - 01, n. 13218 del 2016 Rv. 266570 - 01

Sez. 3, Sentenza n. 58442 del 02/10/2018 Ud. (dep. 28/12/2018) Rv. 275458 - 01, est. Gentili, P.M. Lignola (Parz. Diff.): «*La causa di non punibilità prevista dall'art. 131-bis cod. pen. è applicabile anche in relazione a reati per i quali è prevista una soglia di punibilità, che integra il livello minimo di disvalore penalmente rilevante, qualora il giudice accerti la minima offensività del fatto sulla base degli indicatori rappresentati dalle modalità della condotta, dall'esiguità del danno o del pericolo da essa derivante e dal grado di colpevolezza. (In motivazione, la Corte ha precisato che, nel caso di reati tributari, l'applicazione della causa di non punibilità deve essere valutata non in rapporto all'intero ammontare dell'imposta evasa, ma con riferimento **alla sola eccedenza dello stesso rispetto alla soglia di legge**)*»; in motiv.: «Va, in primo luogo, considerato come in linea di principio non possa ritenersi preclusa la possibilità di affermare la particolare tenuità del fatto pur in relazione ad ipotesi criminose, quale è quella ora in esame, per le quali il legislatore ha espressamente individuato una soglia di punibilità; in disparte al momento, in quanto non rilevante, il risalente dibattito, ora apparentemente sopito, in ordine alla natura dogmatica delle soglie di punibilità (se cioè esse o, meglio, il loro superamento integri un elemento costitutivo del reato - in tale senso: Corte di cassazione, Sezione III penale, 29 agosto 2016, n. 35611; idem 15 febbraio 2016, n. 6105 - ovvero vadano qualificate come condizioni obbiettive di punibilità - così: Corte di cassazione, Sezione III penale, 7 ottobre 2003, n. 37943; idem 1 aprile 2003, n. 15164), deve considerarsi come, sulla base dello stesso orientamento consolidato di questa Corte, non vi sia alcuna antinomia logica fra la affermazione della particolare tenuità del fatto ed il superamento della soglia di punibilità per esso prevista. Infatti, come è stato osservato, il superamento della soglia di punibilità del fatto integra il livello minimo di disvalore penalmente rilevante della fattispecie, al di sotto del quale la valutazione di indifferenza penale dell'episodio è stata compiuta dal legislatore una volta per tutte sulla base di fattori obbiettivi ed astratti, i quali hanno una correlazione solo esteriore e formale con la fattispecie concreta ed in ordine ai quali il compito del giudice

è di mero accertamento, senza apprezzabili margini di discrezionalità valutativa, della sovrapponibilità della fattispecie concreta con quella astratta. Invece, nel caso della particolare tenuità del fatto sarà compito del giudice valutare - una volta positivamente scrutinata la inquadrabilità (desunta dalla pena edittale massima e dalla "non abitualità" del comportamento, secondo i criteri definitivi a tale scopo previsti dal legislatore) della ipotesi di reato contestata fra quelle suscettibili di essere giudicate alla stregua della norma in discorso - se, con riferimento al caso sottoposto in concreto alla sua attenzione, pur essendo stata superata la soglia di punibilità (fattore questo che si pone come logicamente pregiudiziale alla valutazione ex art. 131-bis cod. pen. dell'episodio di vita sottoposto al giudizio penale, atteso che, ove tale superamento non si fosse verificato, lungi dal discutersi della particolare tenuità del fatto, dovrebbe immediatamente concludersi per la sua irrilevanza penale), la ipotesi de qua, esaminata in funzione dei caratteri riconducibili alle tre categorie di indicatori specificamente segnalate dal legislatore (e cioè: le modalità della condotta; l'esiguità del danno e del pericolo da essa derivante; il grado della colpevolezza), abbia quei requisiti di minima offensività che giustificano la deroga alla, altrimenti doverosa, applicazione della risposta punitiva dello Stato alla loro commissione (Corte di cassazione, Sezioni unite penali, 6 aprile 2016, n. 13681; in particolare sul requisito della minima offensività che deve 5 caratterizzare il fatto di particolare tenuità: Corte di cassazione, Sezione VI penale, 3 novembre 2016, n. 46255).

Sez. 3, Sentenza n. 53905 del 01/06/2016 Ud. (dep. 20/12/2016) Rv. 268775 - 01, est. Socci: *«In tema di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la fattispecie di cui **all'art. 2, comma terzo, D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74** - applicabile ai fatti anteriori al 14 settembre 2001, in quanto abrogata dal D.L. n. 138 del 2001, convertito dalla legge n. 148 del 2011 - ha natura di circostanza attenuante ad effetto speciale del reato di cui al comma prima dello stesso articolo, con la conseguenza che è applicabile la causa di non punibilità per "particolare tenuità del fatto" di cui all'art. 131-bis cod. pen., in quanto la pena edittale massima irrogabile non è superiore ai cinque anni di reclusione»* [I fatti risalgono al luglio del 2007, quando ancora era in vigore l'ipotesi attenuata, con la pena da 6 mesi ad anni 2 di reclusione].

Sez. 3, Sentenza n. 38488 del 21/04/2016 Ud. (dep. 16/09/2016) Rv. 267945 - 01 est. Socci P.M. Salzano (Diff.): *«In tema di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ai fini dell'applicabilità della causa di non punibilità per "particolare tenuità del fatto", non rilevano le soglie di punibilità previste per gli altri reati dal D.lgs. n. 74 del 2000, ma, trattandosi di un reato di pericolo, occorre valutare la condotta in base ai criteri generali dettati dall'art. 131-bis cod. pen., con particolare riferimento alla sua reiterazione negli anni di imposta e alla messa in pericolo del bene protetto»; in motiv.: «Può quindi affermarsi il seguente principio di diritto: "Il reato di cui all'art. 2, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, quale reato di pericolo o di mera condotta non può ritenersi di particolare tenuità, ex art. 131 bis del cod. pen., in riferimento alle soglie di punibilità previste per gli altri reati del d.lgs. n. 74 del 2000, ma deve valutarsi con i criteri generali previsti nell'art. 131 bis del cod. pen. ed in particolare con la reiterazione delle condotte negli anni d'imposta e la messa in pericolo del bene protetto».*

3.7. L'accertamento con adesione a seguito dell'art. 25 d.lgs. n. 74/2000

Sez. 3, Sentenza n. 51038 del 19/09/2018 Cc. (dep. 09/11/2018) Rv. 274094 – 01: «In tema di reati tributari, **l'art. 25 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74**, ha abrogato l'intero sistema penale tributario disciplinato dal titolo primo del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con legge 7 agosto 1982, n. 516, in quanto sostituito da nuovi illeciti aventi una diversa struttura, così determinando **l'inefficacia delle disposizioni che a detto sistema facevano riferimento, tra le quali l'art. 2, comma 3, d.lgs. n. 218 del 1997** che, a seguito di **accertamento definito con l'adesione del contribuente, escludeva**, con effetto retroattivo, **la punibilità per i reati previsti dal predetto d.l. n. 429 del 1982**»; in motiv.: «Del resto, all'indomani della riforma dei reati tributari, questa Corte nella sua più autorevole composizione ha affermato che tra la contravvenzione di omessa presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, già prevista dall'art. 1, comma 1, d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con L. 7 agosto 1982, n. 516, ed il delitto di omessa dichiarazione, introdotto dall'art. 5 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non sussiste, stante la disomogeneità strutturale fra le due fattispecie, alcuna continuità di illecito (Sez. U, n. 35 del 13/12/2000, dep. 2001, Sagone, Rv. 217374). Che l'accertamento con adesione non spieghi alcun effetto penalmente rilevante, del resto, risulta con evidenza dalla disciplina tributaria delineata nel d.lgs. 74 del 2000, sia prima, sia dopo le modifiche ad essa apportate dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158. In particolare, tale condotta non vale ad escludere la punibilità ai sensi dell'art. 13, comma 2, d.lgs. 74 del 2000, come sostituito dall'art. 11 d.lgs. 158. In particolare, tale condotta non vale ad escludere la punibilità ai sensi dell'art. 13, comma 2, d.lgs. 74 del 2000, come sostituito dall'art. 11 d.lgs. 158 del 2015, che, per il reato oggetto d'indagine - così come per il delitto di dichiarazione infedele - prevede quell'effetto soltanto «se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali». A differenza di quanto previsto dal novellato art. 13, comma 1, d.lgs. 74 del 2000 per i reati di cui agli artt. 10 bis, 10 ter, 10 quater - che, presupponendo una fedele dichiarazione cui consegua soltanto l'omesso versamento dell'imposta dovuta, non sono punibili se l'integrale pagamento del debito tributario, comprensivo anche di sanzioni ed interessi, pur se intervenuto a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado - per i reati previsti dagli artt. 4 e 5 d.lgs. 74 del 2000 l'integrale pagamento del dovuto deve avvenire ancor prima che l'autore del reato abbia formale conoscenza dell'inizio di procedimenti amministrativi o penali. La differente disciplina, del resto, è del tutto ragionevole, posto che per i reati in materia di dichiarazione il ravvedimento operoso postula che venga meno per iniziativa del reo - e prima che gli organi ispettivi lo accertino - anche il disvalore connesso all'infedeltà o all'omissione della dichiarazione, mentre per le più gravi ipotesi di condotta dichiarativa fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3 d.lgs. 74 del 2000 la causa di non punibilità non è stata neppure prevista (cfr. Sez. 7, ord. N. 25227 del 10/03/2017, Rocchi e a., Rv. 270668). Deve in ogni caso rilevarsi che, al di

lità della diversa disciplina connessa al tipo di illecito circa l'individuazione del termine entro cui il ravvedimento deve intervenire, gli effetti della nuova causa di non punibilità - che questa Corte ha già ritenuto essere applicabile ai fatti commessi precedentemente all'entrata in vigore del d.lgs. 158 del 2015 ed ai procedimenti già pendenti anche qualora, alla data predetta, fosse già stato aperto il dibattimento di primo grado (Sez. 3, n. 30139 del 12/04/2017, Fregolent, Rv. 270464; Sez. 3, n. 15237 del 01/02/2017, Volanti, Rv. 269653) - si producono soltanto al momento dell'integrale pagamento del debito e degli accessori, non essendo dunque sufficiente il mero accertamento con adesione. Già con riferimento all'analoga, previgente, disposizione contenuta nell'art. 13, commi 1 e 2, d.lgs. 74/2000, che contemplava una mera circostanza attenuante applicabile a tutti i delitti previsti dal decreto - e che oggi è stata sostanzialmente riprodotta, ampliando la forbice di riduzione della pena, nell'art. 13 bis, comma 1, d.lgs. 74 del 2000 - il consolidato orientamento di questa Corte era nel senso che essa non fosse applicabile in caso di mera adesione all'accertamento, atteso che col suo riconoscimento è subordinato all'integrale estinzione dell'obbligazione tributaria mediante il pagamento anche in caso di espletamento delle speciali procedure conciliative previste dalla normativa fiscale (Sez. 3, n. 11352 del 10/02/2015, Murari, Rv. 262784; Sez. 3, n. 37748 del 16/07/2014, Di Febo, Rv. 260189; Sez. 3, n. 26464 del 19/02/2014, Manzoni, Rv. 259299, che ha ritenuto irrilevante l'avvenuta sottoscrizione del verbale di adesione e la stipulazione di una fideiussione bancaria a favore dell'Amministrazione finanziaria)».

4. Le circostanze del reato

4.1. L'attenuante ex art. 13 bis d.lgs. n. 74/2000

Sez. 3 , Sentenza n. 9883 del 04/02/2020 Ud. (dep. 12/03/2020) Rv. 278671 – 01. Est- Gentili, P.M. Gaeta (*Diff.*): «*In tema di reati tributari, l'attenuante di cui all'art. 13-bis, comma 1, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che consegue al pagamento dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, richiede il presupposto della esistenza di un debito tributario suscettibile di essere adempiuto sicché **non è applicabile in relazione ai reati che sussistono pur in assenza di un'evasione di imposta.** (Fattispecie di reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti)*»; in motiv.: «Deve, infatti, rilevarsi che fra i reati previsti e sanzionati dal d.lgs. n. 74 del 2000 ve ne sono alcuni, fra i quali quello appunto disciplinato dall'**art. 8** ma al medesimo genere appartengono anche i **reati di cui agli artt. 10 e 11**, la cui integrazione non è condizionata dall'esistenza di un'omissione tributaria o comunque di un danno patrimoniale a carico dell'Erario. In essi, infatti, sebbene sia previsto che l'atteggiamento dell'agente sia caratterizzato dal dolo specifico, difatti quanto all'**art. 8** del d.lgs. n. 74 del 2000 l'illecito deve essere commesso "al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto", mentre la condotta di occultamento o distruzione delle scritture contabili, punita ai sensi del successivo art. 10, deve essere realizzata " al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi" ed, infine, la ipotesi di 8 fraudolenta sottrazione al pagamento delle imposte contiene nella stessa

denominazione del reato il fine specifico per il quale è disposta la simulata alienazione (o atti similari) del patrimonio dell'agente, non è tuttavia necessario che il fine divisato dall'agente sia raggiunto, costituendo siffatte ipotesi di reato, come si verifica allorché la sanzione penale è posta quale ostacolo alla realizzazione di ulteriori più gravi condotte, dei reati di pericolo, la cui integrazione non necessita del verificarsi di un evento naturalistico, nel caso la evasione di imposta, essendo sufficiente che si realizzi il pericolo che questo si verifichi (Corte di cassazione, Sezione III penale, 11 ottobre 2018, n. 46049; idem Sezione III penale, 26 marzo 2008, n. 12719). Per tali ipotesi, cioè laddove il reato sussista pur in assenza di un'evasione di imposta, osserva la Corte, deve ritenersi che la circostanza attenuante speciale di cui, ora, all'art. 13-bis, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000 (ed allora di cui all'art. 13, comma 2-bis del medesimo decreto legislativo) non sia, in astratto, praticabile, non potendo ricorrere gli elementi fattuali per la sua applicazione. Né una tale soluzione - che appare necessitata alla luce del contenuto della norma il quale richiama i concetti di debiti tributari e di loro estinzione, che indubbiamente presuppongono la esistenza di un pregresso carico tributario non tempestivamente adempiuto derivante direttamente dalla commissione di uno dei delitti disciplinati dal d.lgs. n. 74 del 2000 - si presenta tale da apparire così manifestamente irragionevole ovvero in contrasto col principio della uguaglianza da impingere con taluno dei principi sanciti dall'art. 3 della Costituzione repubblicana. Infatti ritiene il Collegio, in tal modo replicando all'invito rivolto gli dal ricorrente nel senso di sollevare la questione di legittimità costituzionale della norma in questione, invito che, invece, si reputa di dover disattendere stante la manifesta infondatezza della questione prospettata, che il legislatore abbia in tal modo, per un verso, inteso premiare con un trattamento sanzionatorio più blando il soggetto che, attraverso il pagamento delle imposte fino a quel momento evase, ha in tal modo dimostrato concretamente una forma di avvenuta resipiscenza rispetto al suo precedente atteggiamento antiggiuridico (né la circostanza che un siffatto atteggiamento non possa essere negli stessi termini dimostrato da chi non avendo evaso alcuna imposta non sia in condizione di pagarla prima dell'inizio del dibattimento costituisce fattore tale da determinare un trattamento irragionevolmente deteriore di tale seconda categoria di soggetti, una volta che gli stessi siano condannati, atteso che la descritta circostanza, cioè la mancata sussistenza di un danno materiale a carico dell'Erario quale conseguenza dell'agire di costoro, potrà essere ragionevolmente oggetto di valutazione da parte del giudicante nell'ambito della discrezionale quantificazione della pena entro la forcella edittale prevista per il singolo reato perpetrato), mentre ha, per altro verso, così inteso incentivare - facendo uso della ampia discrezionalità che è concessa al legislatore in materia di misure ampliative o comunque attributive di benefici - attraverso la previsione premiale della circostanza attenuante in questione, attesi gli evidenti vantaggi di carattere generale che da ciò possono derivare al complessivo sistema fiscale, il, sia pure differito, integrale adempimento degli obblighi tributari da parte di chi si sia, sino a quel momento, sottratto ad essi».

Sez. 3 , Sentenza n. 10916 del 12/11/2019 Ud. (dep. 01/04/2020), in motiv.: «§ 9.1. Va infatti ribadito il principio già affermato, seppure in relazione a reati tributari commessi da più persone in concorso fra loro, secondo il quale, se uno solo dei concorrenti ha provveduto all'integrale pagamento degli importi dovuti all'Erario, la circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come sostituito dall'art. 12 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, poiché

assume le medesime caratteristiche dell'attenuante comune di cui all'art. 62, n. 6 cod. pen., **non si estende ai compartecipi**, a meno che essi non manifestino una concreta e tempestiva volontà riparatoria, consistente nel contribuire, anche parzialmente, all'adempimento del debito tributario (cfr. Sez. 7, ord. n. 25227 del 10/03/2017, Rocchi, Rv. 270669) §. 9.2. Il principio vale anche in riferimento al caso di specie essendo evidente che, per precisa scelta normativa, non è possibile la contestazione del concorso nel reato di cui all'art. 2 del d.lgs. 74 del 2000 da parte dell'emittente le fatture per operazioni inesistenti in forza della espressa previsione legislativa derogatoria di cui all'art. 9 del citato d.lgs., disposizione che conferma nella sostanza la caratteristica di c.d. "concorsualità separata" tra le fattispecie di cui all'art. 2 d.lgs. 74 del 2000 e di cui all'art. 8 del medesimo decreto legislativo».

Sez. 7, Ordinanza n. 25227 del 10/03/2017 Cc. (dep. 19/05/2017) Rv. 270669 – 01, est. Scarcella: *«In tema di reati tributari commessi da più persone in concorso fra loro, ove uno solo dei concorrenti abbia provveduto all'integrale pagamento degli importi dovuti all'Erario, la circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come sostituito dall'art. 12 del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, partecipando dei caratteri dell'attenuante comune di cui all'art. 62, n. 6 cod. pen., non si estende ai compartecipi, a meno che essi non manifestino una concreta e tempestiva volontà riparatoria, consistente nel contribuire, anche parzialmente, all'adempimento del debito tributario»*; in motiv.: «Né, peraltro, trova applicazione l'invocata disposizione dell'art. 13 bis, d.lgs. n. 74 del 2000, in tema di circostanze, che prevede "fuori dai casi di non punibilità", il riconoscimento di una diminuzione di pena fino alla metà "per i delitti di cui al presente decreto" (dunque, a differenza di quanto previsto dall'art. 13, anche per i reati tributari diversi da quelli per cui si applica la predetta causa di non punibilità) e la non applicazione delle 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". Ed infatti, da un lato, non risulta dalla sentenza impugnata – [...] - il presupposto fattuale, ossia l'avvenuta estinzione integrale del debito tributario. In secondo luogo, si noti per completezza, detta allegazione potrebbe tutt'al più avere effetti nei confronti della sola persona del F., trattandosi di **circostanza attenuante operante esclusiva mente nei confronti del soggetto che ha curato l'adempimento del debito tributario**, non risultando, né essendo stato sostenuto nel ricorso, che il R. avesse personalmente contribuito all'adempimento del predetto debito. Ed invero, osserva il Collegio l'effetto premiale che discende dal disposto dell'art. 13-bis (in cui è stato traslato il vecchio art. 13, con la sola modifica dell'entità della riduzione di pena e l'aggiunta della clausola di riserva, prevedendo la sospensione del procedimento penale nelle more del pagamento del debito tributario), si configura come: a) una circostanza **attenuante speciale**, rispetto a quella comune di cui all'art. 62, n. 6, prima parte, c.p.; b) ad **effetto speciale** (originariamente ad effetto speciale, poi resa ad effetto comune con l'art. 2, comma 36-vicies semel, lett. i), del D.L. 13 agosto 2011, n. 138 conv., con modif., in L. 14 settembre 2011, n. 148, ora riconfigurata ad effetto speciale), in quanto comporta la diminuzione della pena sino alla metà; c) **estrinseca**, poiché è integrata da un comportamento diverso e temporalmente successivo rispetto a quello caratterizzante il fatto di reato; d) soggetta al **bilanciamento** ex art. 69

c.p. nel caso di concorso eterogeneo. Ai fini, peraltro, dell'applicazione della stessa in caso di concorso di persone del reato, non può condividersi quanto sembrerebbe desumibile dalla Relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 74 del 2000 (pag. 3165), nel senso che la stessa sia oggettiva, con conseguente applicabilità della stessa anche laddove il pagamento venga effettuato da un terzo. Ed invero, partecipando l'attenuante de qua ai caratteri dell'attenuante comune di cui all'**art. 62, n. 6 c.p.**, non possono non valere i rilievi operati dalle Sezioni Unite di questa Corte al proposito, in particolare essendosi affermato che in tema di concorso di persone nel reato, ove un solo concorrente abbia provveduto all'integrale risarcimento del danno, la relativa circostanza attenuante non si estende ai compartecipi, a meno che essi non manifestino una concreta e tempestiva volontà di riparazione del danno (Sez. U, n. 5941 del 22/01/2009 - dep. 11/02/2009, Pagani e altro, Rv. 242215). Come infatti ben osservato dal Supremo Collegio, è canone interpretativo comune delle norme penali che le condotte in esse previste, salvo eccezioni espressamente indicate, debbano essere connotate da volontarietà e che vada osservato e conservato nel concreto, nel suo profilo assiomatico, il valore della locuzione impiegata legislatore. E quindi il "sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti", riferito ai debiti tributari, cui si riferisce il primo comma dell'art. 13-bis, per integrarsi, non può consistere solo nella sussistenza dell'evento, ma deve comprendere una **volontà riparatoria**. Tanto più che la disposizione in esame si collega alla previsione del successivo **art. 14, d. lgs. n. 74 del 2000**, che, nel prevedere la possibilità per l'imputato di taluno dei delitti previsti dal medesimo decreto, di "chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata", si riferisce pur sempre ai "debiti indicati nell'articolo 13" (che sono del resto gli stessi di cui all'art. 13-bis, trattandosi pur sempre di "debiti tributari"), ove risultino estinti per prescrizione o per decadenza. Dunque il "sono stati estinti" di cui all'art. 13-bis, d.lgs. n. 74 del 2000 non è locuzione neutra, ma è voce di segno positivo in funzione del grado di disvalore di cui lo specifico reato costituisce espressione, che richiede una **volontà riparatoria**, nella specie di aver contribuito anche parzialmente all'adempimento del debito tributario (nella specie, riferibile ad una società in nome collettivo in cui i soci rispondono personalmente con il proprio patrimonio delle obbligazioni sociali), circostanza nella specie non emergente dagli atti».

4.2. L'aggravante ex art. 13 bis, comma 3, d.lgs. n. 74/2000

Sez. 3, Sentenza n. 36212 del 03/04/2019 Cc. (dep. 19/08/2019) Rv. 277831 – 01, est. Zunica: «*In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità della circostanza aggravante prevista dall'art. 13-bis, comma 3, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, occorre che il consulente fiscale concorra nel delitto come **promotore di iniziative elusive dell'imposizione fiscale, di natura sistematica o seriale, non essendo necessario che sia mosso dall'esclusivo interesse del cliente, ben potendo coesistere con questo anche la prospettiva di un vantaggio personale che vada oltre la previsione del suo compenso per l'attività professionale svolta***»; in motiv. sulla configurabilità, a carico dell'indagato, della circostanza aggravante speciale prevista dall'art. 13 -bis, comma 3, del d.lgs. n. 74/2000: «Tale norma, introdotta dall'art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, dispone

che le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II del d. lgs. n. 74/3 del 2000 (ovvero i reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti, occultamento o distruzione di documenti contabili, omesso versamento di ritenute dovute o certificate, omesso versamento di iva, indebita compensazione e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, reato quest'ultimo per cui si procede in questa sede) 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. Una prima riflessione sul perimetro applicativo della norma in esame è stata già compiuta da questa Corte con la sentenza di questa Sezione n. 1999 del 14/11/2017 (dep. 2018), Rv. 272713, con cui si è evidenziato che l'aggravante de qua rappresenta un'ipotesi di **"concorso qualificato"**, relativo a condotte che in realtà prima erano punibili a titolo di concorso "ordinario" ex art. 110 cod. pen. L'applicabilità della nuova circostanza aggravante è invero condizionata alla sussistenza di un **duplice presupposto**, uno **oggettivo, concernente la qualità dell'agente, e l'altro soggettivo, riguardante la tipologia della condotta contestata**. In ordine al primo requisito, deve rilevarsi che la norma circoscrive l'ambito soggettivo di operatività dell'aggravante al professionista o all'intermediario finanziario o bancario, dovendosi attribuire alla nozione più generale di professionista, in assenza di richiami specifici, un significato sostanziale, ricomprendendovi cioè **chiunque svolga attività di consulenza fiscale nell'esercizio della sua professione** (dunque commercialisti, avvocati, consulenti e così via). Quanto al secondo presupposto, l'art. 13-bis, comma 3, del d.lgs. n. 74 del 2000 individua un ben definito **modello comportamentale, che si estrinseca nella "elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione fiscale"**. Come già rilevato nella citata sentenza di questa Corte n. 1999/2018, la locuzione adoperata dal legislatore, pur non menzionandolo espressamente, evoca tuttavia almeno implicitamente il presupposto della **"serialità"** di un determinato modus agendi, dovendosi peraltro rilevare che la Relazione Illustrativa dello schema di decreto, nel descrivere molto sinteticamente la novella normativa, fa riferimento alla predisposizione di "modelli seriali" di evasione fiscale, mentre il riferimento alla commercializzazione, oltre che alla elaborazione, lascia intendere che l'aggravante in esame si configura non solo quando il soggetto attivo elabori personalmente i modelli di evasione, ma anche quando diffonda, fornendoli ai suoi clienti, modelli elaborati da altre persone (in tal senso cfr. le schede di lettura del decreto in esame predisposte nel novembre 2015 dal Servizio Studi della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica). Ora, se è vero che al concetto di "modelli di evasione" non viene attribuito nella norma in esame un contenuto specifico, tuttavia può affermarsi, anche alla luce della individuazione dei soggetti attivi del reato, che tale locuzione sia riferibile alla **creazione e all'utilizzo per finalità di illecito profitto di schemi procedurali volti all'elusione degli obblighi fiscali sanzionati con le sole previsioni delittuose di cui agli art. 8, 10, 10 bis, 10 ter, 10 quater e 11 del d.lgs. n. 74 del 2000**, dovendosi precisare che il ricorso a tali indebite operazioni elusive deve avvenire su iniziativa di un professionista qualificato e che i modelli di evasione adoperati devono essere seriali, cioè suscettibili di essere riprodotti in una pluralità di casi. Dunque, il disvalore della norma, alla cui operatività è connesso invero un aggravamento del trattamento sanzionatorio non indifferente ("le pene sono aumentate della metà") risiede **non** nella predisposizione o nella diffusione di **accorgimenti estemporanei volti a realizzare una singola evasione fiscale, ma nel ricorso a iniziative elusive sistematiche, perché già sperimentate in casi analoghi**,

e perché comunque riproducibili in futuro a beneficio di altri potenziali evasori. L'aggravante in esame, in definitiva, deve ritenersi applicabile non con riferimento a un singolo episodio elusivo realizzato mediante l'occasionale intervento di un professionista, ma in relazione a ogni iniziativa delittuosa scaturita dall'adesione a un ben preciso modello comportamentale che, in quanto elaborato o applicato da un esperto del settore, denota la maggiore pericolosità del fatto, stante anche la possibilità di replica del sistema di operazioni preordinate all'illecito in favore di una pluralità indifferenziata di altri utenti».

Sez. 3, n. 1999 del 14/11/2017 (dep. 2018), Rv. 272713, est. Scarcella: «*In tema di reati tributari, il consulente fiscale è responsabile, a titolo di concorso, per la violazione tributaria commessa dal cliente, quando, in modo seriale, ossia abituale e ripetitivo, attraverso l'elaborazione e commercializzazione di modelli di evasione, sia stato il consapevole e cosciente ispiratore della frode, anche se di questa ne abbia beneficiato il solo cliente*». In motiv.: «Trattasi di fatto, per di più, aggravato nell'esercizio dell'attività professionale di consulenza fiscale con ideazione di modelli di evasione. L'aggravante di nuovo conio rappresenta un'ipotesi di "concorso qualificato", relativo a condotte che, in realtà, erano già punibili - e punite - a titolo di concorso "ordinario" ex 110 c.p.; la peculiarità sta nel condizionare l'applicabilità della circostanza alla sussistenza di due presupposti, l'uno soggettivo e l'altro oggettivo. Quanto al primo, soggetti attivi sono solo il **"professionista, l'intermediario finanziario o bancario"**. A tal proposito, all'indomani dell'entrata in vigore della disciplina, in dottrina si è discusso sulla **nozione di "professionista"** ed, in particolare, se questa comprenda esclusivamente i soggetti di cui all'art. 7 della D.lgs. 241/19971 e cioè i soggetti abilitati dall'agenzia delle Entrate alla presentazione delle dichiarazioni o, piuttosto, ciascun soggetto che svolge attività di consulenza fiscale. Ritiene peraltro il Collegio di dover seguire l'interpretazione fornita dall'Ufficio del Massimario della Suprema Corte di Cassazione nella relazione 111/5/2015 sulla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, laddove si precisa che la nozione di "professionista" deve essere intesa "in senso sostanziale" e, dunque, comprensiva di chiunque, nell'esercizio della sua professione, svolge attività di consulenza fiscale (commercialisti, consulenti, avvocati e così via). Nessun dubbio, nel caso di specie, dunque, circa la sussistenza di tale primo profilo. In merito al secondo presupposto, è richiesta una particolare modalità della condotta, ovverosia la "serialità" che, se pur non prevista espressamente nell'articolo, è desumibile dalla locuzione "...elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione...", rappresentativa di una certa abitudine, ripetitività della condotta incriminata; d'altronde nella scarna parte della Relazione Illustrativa dello schema di decreto viene utilizzato l'aggettivo "seriale", a conferma della necessità che la condotta in argomento assuma il carattere della riproducibilità in futuro».

5. La prescrizione

5.1. La fine della saga Taricco

Sez. F, Sentenza n. 42897 del 09/08/2018 Ud. (dep. 28/09/2018): in motivazione: «[...]a seguito della rimessione da parte della Sezione Terza penale di questa Corte (ordinanza n. 28346/2016 del 30.03 - 8.07.2016), della questione

di costituzionalità "dell'art. 2 della legge 2 agosto 2008, n. 130, che ordina l'esecuzione del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, come modificato dall'art. 2 del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007 (TFUE), nella parte che impone di applicare l'art. 325, § 1 e 2, TFUE, dal quale - nell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia, 08/09/2015, causa C - 105/14, Taricco - discende l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare gli artt. 160, comma 3, e 161, comma 2, cod. pen., in presenza delle circostanze indicate nella sentenza europea, allorquando ne derivi la sistematica impunità delle gravi frodi in materia di IVA, anche se dalla disapplicazione, e dal conseguente prolungamento del termine di prescrizione, discendano effetti sfavorevoli per l'imputato, per contrasto di tale norma con gli artt. 3, 11, 25, comma 2, 27, comma 3, 101, comma 2, Cost.". Era poi seguita, come è noto, una successiva ordinanza della Corte costituzionale (ordinanza n. 24 del 2017), con cui, affermata la natura sostanziale della prescrizione, il Giudice delle Leggi, nel rimettere la questione pregiudiziale alla CGUE, concluse che la "regola Taricco", ove applicabile, sarebbe stata in contrasto con il principio di determinatezza in materia penale (art. 25, secondo comma, Cost.) e con il principio di soggezione del giudice soltanto alla legge (art. 101, secondo comma, Cost.), a causa della sua vaghezza, che finisce per assegnare al giudice un compito di politica criminale esorbitante rispetto a quello di applicare la legge penale, nel contempo dubitando dell'applicabilità della "regola Taricco", osservando che la stessa Corte di giustizia, con la sentenza Taricco, l'avrebbe subordinata a una verifica positiva, da parte della competente autorità giudiziaria nazionale, circa la sua conformità ai principi che segnano l'identità costituzionale dello Stato membro, e in particolare al rispetto dei diritti fondamentali della persona, donde, al fine di chiarire il predetto dubbio, è stato effettuato un rinvio pregiudiziale, mediante formulazione di tre quesiti alla Corte di giustizia. A seguito della sollevata questione pregiudiziale, con la successiva sentenza della Grande sezione 5 dicembre 2017, in causa C-42/17, M.A. S. e M. B., la Corte di giustizia ha ribadito i contorni della "regola Taricco", ma ha confermato che essa può trovare applicazione solo se è rispettosa del principio di legalità in materia penale, nella duplice componente della determinatezza e del divieto di retroattività, sollecitando quanto alla prima una verifica della competente autorità nazionale, mentre sulla retroattività ha subito specificato che la "regola Taricco" non si estende ai fatti compiuti prima dell'8 settembre 2015, data di pubblicazione della sentenza che l'ha enunciata. Infine, con l'ordinanza n. 115 del 2018, la Corte costituzionale, nell'esaminare, tra l'altro, la questione di costituzionalità sollevata da questa Sezione con l'ordinanza richiamata, ha ritenuto non fondate tutte le questioni sollevate in quanto - ha affermato il Giudice delle Leggi - la "regola Taricco" non è applicabile nei giudizi a quibus, precisando che indipendentemente dalla collocazione dei fatti, prima o dopo l'8 settembre 2015, il giudice comune non può applicare loro la "regola Taricco", perché essa è in contrasto con il principio di determinatezza in materia penale, consacrato dall'art. 25, secondo comma, Cost. »

5.2. I tentativi della Cassazione di definire la portata dei principi affermati dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande sezione, Taricco dell'8 settembre 2015, C-105/14

Sez. 3, Sentenza n. 1972 del 12/07/2017 Ud. (dep. 18/01/2018) Rv. 272327 - 01, est. Aceto: «*In tema di reati tributari, **non si applicano** alla fattispecie di*

omesso versamento di ritenute certificate, prevista dall'art. 10-bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n.74, i principi affermati dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande sezione, Taricco dell'8 settembre 2015, C-105/14, poiché la condotta omissiva del sostituto d'imposta non è lesiva degli interessi finanziari dell'Unione tutelati dall'art. 325 TFUE».

Sez. 3, Sentenza n. 16458 del 16/12/2016 Ud. (dep. 31/03/2017) Rv. 270388 – 01, est. Aceto: *«In tema di reati tributari, l'art. 325 TFUE, come interpretato dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande sezione, Taricco dell'8 settembre 2015, C-105/14, per cui, nel caso di procedimento penale riguardante "frodi gravi", vi è l'obbligo di disapplicazione della disciplina della prescrizione prevista dagli artt. 160 e 161 cod. pen. se ritenuta idonea a pregiudicare gli obblighi imposti a tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea, non è applicabile al reato di omesso versamento di IVA, in quanto fattispecie strutturalmente non caratterizzata da condotta di frode»; in motiv.: «Ciò sul decisivo rilievo che l'art. 325, TFUE, come interpretato dalla CGUE, da ultimo, in particolare, nella sentenza della Grande Camera nella causa C-105/14, Taricco ed altri, non si applica alle fattispecie di reato strutturalmente non caratterizzate da frode, come quella di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000, così come definita dall'art. 1 della Convenzione elaborata in base all'articolo K.3 del Trattato sull'Unione europea relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, firmata a Lussemburgo il 26 luglio 1995 (cd. 2 Convenzione PIF), cui fa riferimento, a fini definitivi, la giurisprudenza eurounitaria. § 5.2. Afferma la citata sentenza CGUE: «36. Al riguardo si deve ricordare che, in base al combinato disposto della direttiva 2006/112 e dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE, gli Stati membri hanno non solo l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative idonee a garantire che l'IVA dovuta nei loro rispettivi territori sia interamente riscossa, ma devono anche lottare contro la frode (v., in tal senso, sentenza Akerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 25 e giurisprudenza ivi citata). 37 Inoltre, l'articolo 325 TFUE obbliga gli Stati membri a lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione con misure dissuasive ed effettive e, in particolare, li obbliga ad adottare, per combattere la frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro interessi finanziari (v. sentenza Akerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 26 e giurisprudenza ivi citata). 38 La Corte ha in proposito sottolineato che, poiché le risorse proprie dell'Unione comprendono in particolare, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), della decisione 2007/436, le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione, sussiste quindi un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'IVA nell'osservanza del diritto dell'Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse IVA, dal momento che qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde (v. sentenza Akerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 26). 39 Se è pur vero che gli Stati membri dispongono di una libertà di scelta delle sanzioni applicabili, che possono assumere la forma di sanzioni amministrative, di sanzioni penali o di una combinazione delle due, al fine di assicurare la riscossione di tutte le entrate provenienti dall'IVA e tutelare in tal modo gli interessi finanziari dell'Unione conformemente alle disposizioni della direttiva 2006/112 e all'articolo 325 TFUE (v., in tal senso, sentenza Akerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 34 e giurisprudenza ivi citata), possono*

tuttavia essere indispensabili sanzioni penali per combattere in modo effettivo e dissuasivo determinate ipotesi di gravi frodi in materia di IVA. 40 Occorre del resto ricordare che, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della Convenzione PIF, gli Stati membri devono prendere le misure necessarie affinché le condotte che integrano una frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione siano passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive che comprendano, almeno nei casi di frode grave, pene privative della libertà. 41 La nozione di «frode» è definita all'articolo 1 della Convenzione PIF come «qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa (...) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse cLeL bilancio generale [dell'Unione] o dei bilanci gestiti [dall'Unione] o per conto di ess[a]». Tale nozione include, di conseguenza, le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione. Questa conclusione non può essere infirmata dal fatto che VIVA non sarebbe riscossa direttamente per conto dell'Unione, poiché l'articolo 1 della Convenzione PIF non prevede affatto un presupposto del genere, che sarebbe contrario all'obiettivo di tale Convenzione di combattere con la massima determinazione le frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione». §. 5.3. La sentenza Sez. 3, n. 2210 del 17/09/2015, Pennacchini, Rv. 266121, citata dal PG ricorrente a sostegno delle sue ragioni, ha disapplicato le disposizioni in materia di prescrizione di cui agli artt. 160, terzo comma, ultima parte, e 161, comma secondo, cod. pen., in un caso di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000. Non diversamente, la Corte di appello di Milano e questa stessa Sezione Terza, con ordinanze rispettivamente del 18/09/2015 e del 30/03/2016 (dep. 08/07/2016), hanno sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 della legge 2 agosto 2008, n. 130 (Ratifica ed esecuzione del Trattato di Lisbona che modifica il Trattato sull'Unione europea e il Trattato che istituisce la Comunità europea e alcuni atti connessi, con atto finale, protocolli e dichiarazioni, fatto a Lisbona il 13 dicembre 2007), nella parte in cui autorizza alla ratifica e rende esecutivo l'art. 325, paragrafi 1 e 2, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), sottoscritto a Roma il 25 marzo 1957 (Testo consolidato con le modifiche apportate dal Trattato di Lisbona 13 dicembre 2007), come interpretato dalla sentenza della Grande Sezione della Corte di giustizia dell'Unione europea 8 settembre 2015 in causa C-105/14, Taricco, in casi di (grave) frode fiscale (cd. "frode carosello"; la Corte di appello di Milano anche per il delitto di associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri, previsto dall'art. 291-quater del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, ritenuto assimilabile all'associazione per delinquere allo scopo di commettere delitti in materia di IVA, lesivi degli interessi finanziari dell'Unione). 5.4. La frode non è elemento costitutivo del reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000 che si consuma puramente e semplicemente con il mancato pagamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale entro la scadenza del termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo di imposta dell'anno successivo ed è punibile a titolo di dolo generico, che consiste nella coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato, non essendo nemmeno richiesto che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte; la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia, entro il termine lungo previsto (Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013, Romano). §. 5.5. La fattispecie penale, dunque, non

richiede alcuna indagine sulla corrispondenza a vero del debito tributario dichiarato; rileva la dichiarazione in sé, quale fatto che oggettivamente quantifica l'imponibile e, quindi, la misura dell'inadempimento penalmente sanzionato».

Sez. 3, Sentenza n. 31265 del 21/04/2017 Ud. (dep. 22/06/2017) Rv. 270193 – 01, est. Molino: «*In materia di reati tributari, l'applicazione dei principi affermati dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande sezione, Taricco ed altri del 8 settembre 2015, C-105/14, in ordine all'obbligo di disapplicazione della disciplina della prescrizione prevista dagli artt. 160 e 161 cod. pen., se ritenuta idonea a pregiudicare gli obblighi imposti a tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea, presuppone l'esistenza di un procedimento penale riguardante "frodi gravi", da intendersi con riferimento sia alle **fattispecie espressamente connotate da fraudolenza**, sia a quelle che, **pur non richiamando espressamente tale requisito della condotta, siano dirette all'evasione dell'Iva, la cui gravità va desunta da tutti i criteri previsti dall'art. 133, primo comma, cod. pen.** (Fattispecie in cui la S.C. ha escluso la gravità della frode essendo l'entità della imposta evasa al di sotto della soglia di punibilità prevista per la fattispecie di mero inadempimento, e trattandosi di un unico episodio di utilizzo in dichiarazione di una fattura per operazione inesistente)».*

Sez. 3, Sentenza n. 12160 del 15/12/2016 Ud. (dep. 14/03/2017) Rv. 269323 – 01, est. Andrezza, P.M. Baldi F. (Diff.): «*In tema di reati tributari, **nelle fattispecie contrassegnate dalla previsione di una soglia di punibilità rapportata all'entità dell'imposta evasa**, il computo dell'evasione effettuato ai fini della individuazione della "gravità" della frode - requisito che, in ossequio alla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande sezione, Taricco e altri, dell'8 settembre 2015, C-105/14, impone la disapplicazione della disciplina della prescrizione ex artt. 160 e 161 cod. pen., se insorge pregiudizio per la tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea – deve muovere da detta soglia, da considerarsi quale indice della ritenuta assenza di offensività, da parte del legislatore, nelle evasioni di importo inferiore».*

Sez. 3, Sentenza n. 44584 del 07/06/2016 Ud. (dep. 24/10/2016) Rv. 269281 – 01, est. Andronio, P.M. Angelillis (Parz. Diff.): «*In materia di reati tributari, l'applicazione dei principi affermati dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande sezione, Taricco ed altri del 8 settembre 2015, C-105/14, in ordine all'obbligo di disapplicazione della disciplina della prescrizione prevista dagli artt. 160 e 161 cod. pen. se ritenuta idonea a pregiudicare gli obblighi imposti a tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea, presuppone, da un lato, l'esistenza di un procedimento penale riguardante "frodi gravi", da intendersi con riferimento **sia alle fattispecie espressamente connotate da fraudolenza, sia a quelle che, pur non richiamando espressamente tale requisito della condotta, siano dirette all'evasione dell'Iva, la cui gravità va desunta da tutti i criteri previsti dall'art. 133, primo comma, cod. pen.**; dall'altro, l'ineffettività della complessiva disciplina sanzionatoria in un "numero considerevole di casi di frode grave", da valutarsi in relazione alle fattispecie concrete oggetto del singolo giudizio, considerando il numero e la gravità dei diversi episodi di frode per i quali si procede, nonché il contesto complessivo e le ragioni di connessione fra gli stessi».*

Per un quadro della tematica con riferimenti alla disciplina della prescrizione dei reati tributari cfr. F. DI VIZIO, *Il tempo delle evasioni di imposta impunte*, Relazione per la per la Scuola Superiore della Magistratura Struttura Didattica Decentrata di Bologna, Corso D17417 “La sentenza “Taricco” davanti alla Corte costituzionale”, Bologna, 6 Luglio 2017.

PARTE II
QUESTIONI DI DIRITTO PROCESSUALE

Capitolo I

TEMI E DISPOSIZIONI COMUNI

1. Il patteggiamento e la previsione dell'art. 13 bis, comma 2, d.lgs. n. 74/2000

1.1. La condizione di ammissibilità ex art. 13 bis, c.1, d.lgs. n. 74/2000 ed i reati interessati

1.1.1. Il dissidio rispetto all'accesso al rito in assenza dell'estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento degli importi dovuti oltre il caso dei reati ex artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1 del d.lgs. n. 74/2000. La tesi positiva

Sez 3, 10800 del 23/11/2018, dep. 12/03/2019, est. Zunica, P.M. Filippi (Diff.): «*In tema di reati tributari, in relazione al **delitto di omessa dichiarazione previsto dall'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74**, l'estinzione dei debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti prima dell'apertura del dibattimento, **non costituisce presupposto** di legittimità dell'applicazione della pena ai sensi dell'art. 13-bis del medesimo d.lgs., in quanto l'art. 13, comma 2, della stessa normativa configura tale comportamento come **causa di non punibilità dei delitti previsti dagli artt. 2, 3, 4 e 5 del medesimo decreto**. (In motivazione, la Corte ha precisato che l'art. 13-bis d.lgs. n. 74 del 2000, disciplinando la predetta condizione di accesso al rito speciale, fa espressamente salve le ipotesi di non punibilità previste dal citato art. 13 del medesimo d.lgs.)»; in motiv.: «ai sensi dell'art. 13 bis comma 2 del d.lgs. n. 74/2000, introdotto dall'art. 12 del d.lgs. n. 158/2015, l'applicazione della pena ex art. 444 cod. proc. pen., per i delitti tributari previsti dal medesimo d.lgs. n. 74/2000, 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'art. 13, commi 1 e 2; a sua volta, il comma 1 dell'art. 13 bis, richiamato espressamente dal comma 2, prevede che, fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al d.lgs. n. 74/2000 sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art. 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. Dunque, in forza del combinato disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 13 bis, la **condizione per accedere al patteggiamento**, per i reati tributari previsti dal d. lgs. n. 74 del 2000, è costituita dal **preventivo e integrale pagamento del debito, delle sanzioni e degli interessi**, nonché dal **ravvedimento operoso**. Tale regola generale subisce tuttavia talune eccezioni. L'art. 13 bis comma 2 fa infatti salvi i casi di cui all'art. 13 commi 1 e 2. In tal senso, occorre infatti evidenziare che, ai sensi dell'**art. 13 del d. lgs. n. 74 del 2000**, i **reati ex art. 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1 del***

predetto decreto 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. Il **comma 2 dell'art. 13** dispone poi che i **reati ex art. 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. Dunque, come già affermato da questa Corte (Sez. 3, n. 38684 del 12/04/2018, Rv. 273607), in relazione al delitto di omesso versamento dell'iva (ma il discorso vale anche per i reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e di indebita compensazione), l'estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento ai sensi del richiamato art. 13 bis, in quanto l'art. 13, comma 1 configura tale comportamento come causa di non punibilità dei delitti ex art. 10 bis, 10 ter e 10 quater del medesimo decreto e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili. A conclusioni analoghe deve pervenirsi anche con riferimento ai **delitti di cui agli art. 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000**, per i quali parimenti è previsto che il ravvedimento operoso costituisce causa di non punibilità e dunque non può configurare una condizione per accedere al rito alternativo del patteggiamento. Nel caso di specie, essendovi tra i due reati contestati all'imputato anche quello ex art. 5 del d. lgs. n. 74/2000, deve ritenersi che, rispetto a tale fattispecie, ben poteva avere luogo il rito del patteggiamento anche senza la preventiva verifica dell'esistenza da parte del giudice del ravvedimento operoso che, ove vi fosse stato, avrebbe determinato la non punibilità di B. Ma anche con riferimento all'ulteriore reato contestato, ovvero quello avente ad oggetto il **delitto di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 74/2000**, non appare decisiva la mancata verifica della condizione richiesta dal comma 2 dell'art. 13 bis, 3 CO Non risulta infatti che per l'occultamento o la distruzione delle scritture contabili oggetto di imputazione sia maturato un debito tributario a carico di B. i o gli siano state inflitte delle sanzioni amministrative che egli avrebbe potuto estinguere prima di accedere al rito alternativo, non potendosi sottacere che l'art. 10 del d.lgs. n. 74/2000 configura un delitto che, a differenza degli altri reati previsti dal medesimo decreto, non è ancorato all'esistenza di un profitto o di un danno erariale quantificabili, né prevede un meccanismo automatico di irrogazione di una sanzione amministrativa, ad esempio ai sensi del d.lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997, per cui rispetto a tale fattispecie il preventivo accertamento dell'estinzione integrale del debito o del ravvedimento operoso risulta inesigibile, a meno che non si verifichi che nei confronti dell'imputato, in relazione alla peculiare condotta illecita descritta dal predetto art. 10, sia eventualmente maturato uno specifico debito erariale che avrebbe potuto essere estinto dal contribuente con gli istituti all'uopo previsti dal sistema tributario».

Sez. 3, Sentenza n. 41133 del 12/04/2019 Cc. (dep. 08/10/2019) Rv. 277979 - 02, est. Gentili: «*In tema di reati tributari, in relazione al delitto di*

occultamento o distruzione di documenti contabili, l'estinzione dei debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti prima dell'apertura del dibattimento, **non costituisce presupposto di legittimità** dell'applicazione della pena ai sensi dell'art. 13-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, in quanto tale reato non richiede l'esistenza di un profitto per l'agente o di un danno in termini di minore entrata fiscale per l'Erario. (In motivazione, la Corte ha rilevato che sarebbe stato **onere del ricorrente Pubblico Ministero, fornire, nel rispetto del canone della specificità dell'impugnazione, elementi in ordine all'esistenza in capo all'imputato di un qualche debito tributario dipendente dalla condotta a lui contestata**, che egli avrebbe dovuto adempiere per accedere al rito); in motiv.: «osserva, infatti, la Corte che, in tema di reati tributari previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000, la possibilità per l'imputato di accedere al rito speciale comportante la applicazione concordata della pena è subordinata, di regola, alla ricorrenza di una duplice condizione sancita dall'art. 13-bis del medesimo decreto legislativo, disposizione, si badi, introdotta ed entrata in vigore solo a seguito della parziale riforma dei reati tributari disposta con il d.lgs. n. 158 del 2015; si tratta sia dell'integrale pagamento della somma dovuta a titolo di imposta, comprensiva di interessi e sanzioni, anche per come determinati a seguito delle procedure conciliative o per adesione previste dalla normativa di settore, sia del ravvedimento operoso. 2Lasciando in disparte questo secondo requisito, si rileva che tale regola, tuttavia, subisce delle non trascurabili eccezioni, dettate dallo stesso art. 13- bis, comma 2, cit.; infatti siffatta disposizione prevede espressamente la salvezza, rispetto alla predetta regola generale, delle ipotesi di cui all'art. 13, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 74 del 2000, disposizione, quest'ultima, che prevede, nel caso dell'integrale versamento di imposte ed accessori dovuti, per come risultanti anche all'esito delle previste procedure conciliative et similia, anteriormente alla apertura del dibattimento penale in primo grado, una speciale ipotesi di non punibilità dei reati previsti dagli artt. 10-bis, 10-ter e 10- quater, limitatamente in questo caso alla ipotesi di cui al comma 1, del d.lgs. 74 del 2000, mentre per ciò che attiene ai reati previsti dagli artt. 4 e 5 del citato provvedimento legislativo l'analoga ipotesi di non punibilità riguarda il caso in cui i debiti tributari, comprese sanzioni ed interessi, siano stati integralmente estinti - a seguito di ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo - sempre che tali operazioni siano intervenute 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. Deve pertanto ritenersi - peraltro in linea con la **giurisprudenza di questa Corte iniziata a formare al riguardo** - che per i reati suddetti, laddove non si voglia ritenere che il legislatore sia incorso in una insanabile contraddizione logica nella formulazione della norma, l'estinzione dei debiti tributari mediante il loro integrale pagamento in un momento anteriore alle scadenze sopra evidenziate non costituisca una condizione necessaria per accedere al rito speciale ex art. 444 cod. proc. pen., atteso che per tali reati l'eventuale operare di tale circostanza di fatto, lungi dal consentire l'applicazione concordata della pena, avrebbe l'effetto di una causa di non punibilità la quale renderebbe del tutto ingiustificata non solo la applicazione della pena ex art. 444 cod. proc. pen., ma anche la irrogazione, in esito ad altro tipo di procedimento penale di qualsivoglia sanzione penale per le condotte riguardanti la violazione delle disposizioni sopra ricordate. Deve, pertanto, ritenersi che, con

riferimento ai reati de quibus, e cioè **la violazione degli artt. 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000**, l'accesso al rito speciale ex art. 444 cod. proc. pen., non sia condizionato dall'avvenuto tempestivo pagamento delle somme dovute a titolo di imposta ed accessori dall'imputato all'Erario, potendo accendersi ad esso anche a prescindere da tale adempimento (cfr. sul punto: Corte di cassazione, 3 Sezione III penale, 12 marzo 2019, n. 10800, nonché le sentenze ivi ulteriormente richiamate). Condizionamento quello richiamato dall'art. 13 -bis del d.lgs. n. 74 del 2000 che, in linea di principio, vale, pertanto, solamente per gli altri reati previsti dal ricordato d.lgs. n. 74 del 2000. Ma, si rileva, anche in relazione ad essi è, tuttavia, necessario fare una precisazione, posto che, **affinché la disposizione di cui all'art. 13-bis cod. proc. pen. possa avere una sua razionale applicazione, è necessario che la commissione del reato contestato abbia** - o fra gli elementi strutturali della sua fattispecie ovvero in funzione della sua peculiare fenomenologia (si immagini il caso in cui, per effetto della condotta, sia stata, comunque irrogata una sanzione tributaria) - **determinato l'insorgere di un'obbligazione tributaria non adempiuta del soggetto ad essa tenuto**. Infatti laddove si tratti, come è peraltro il caso ora in esame, di reati di mera condotta, l'integrazione della fattispecie penalmente rilevante potrebbe prescindere dalla esistenza di un debito tributario gravante sull'agente, il quale, pertanto, in una tale evenienza, si troverebbe, non potendo preventivamente soddisfare la condizione di ammissibilità della richiesta di "patteggiamento" prevista dall'art. 13 -bis, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000, nella materiale impossibilità di essere ammesso al rito speciale, con la paradossale disparità di trattamento derivante dal fatto che egli, la cui condotta non ha comportato l'inadempimento di alcuna obbligazione tributaria, sarebbe sottoposto ad una disciplina normativa deteriore rispetto a quella riservata al soggetto che abbia adempiuto comunque in ritardo alla obbligazione nei confronti dell'Erario su di lui gravante. Deve, pertanto, ritenersi che in una situazione quale è quella da ultimo descritta, la subordinazione dell'accesso al "patteggiamento" all'adempimento delle obbligazioni tributarie gravanti sull'agente non possa operare in termini di automatismo normativo, dovendo preventivamente essere fornita la prova, da parte di chi abbia interesse a far valere la subordinazione del patteggiamento alla più volte citata condizione di ammissibilità (o, quanto meno, essere stata contestata una tale circostanza di fatto in sede di libello accusatorio) che sussista a carico dell'imputato un debito tributario non onorato, competendo, in tal caso, al soggetto che richieda l'accesso al rito speciale la dimostrazione dell'avvenuta soddisfazione della condizione prevista dall'art. 13 -bis del d.lgs. n. 74 del 2000, cioè il tempestivo pagamento del debito in questione. Ciò posto si rileva che, essendo stato contestato allo Z. il reato di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 74 del 2000, il quale non presuppone l'esistenza di un profitto per l'agente ovvero di un danno in termini di minore entrata finanziaria per l'Erario, sarebbe stato onere del ricorrente Procuratore generale, onde rivestire della necessaria specificità il ricorso da lui presentato, fornire elementi in ordine alla esistenza in capo al prevenuto di un qualche debito tributario, connesso alla condotta a lui contestata, che egli avrebbe dovuto tempestivamente adempiere onde accedere legittimamente al rito speciale da lui richiesto».

Sez. 3, Sentenza n. 48029 del 22/10/2019 Cc. (dep. 26/11/2019) Rv. 277466 - 01, est. Gai: «*In tema di reati tributari, in relazione al **delitto di omessa dichiarazione e di indebita compensazione, rispettivamente previsti dagli***

artt. 5 e 10-quater del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'estinzione dei debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità dell'applicazione della pena ai sensi dell'art. 13-bis del medesimo d.lgs., in quanto l'art. 13 della stessa normativa configura tale comportamento come causa di non punibilità dei **delitti previsti dagli artt. 2, 3, 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del medesimo decreto** e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili. (In motivazione, la Corte ha precisato che l'art. 13-bis d.lgs. n. 74 del 2000, disciplinando la predetta condizione per accedere al rito speciale, fa espressamente salve le ipotesi di non punibilità previste dal citato art. 13 del medesimo d.lgs.); in motiv.: «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". Ciò comporta, come chiarito dalla pronuncia di Questa Terza Sezione n. 38684 del 2018 (in relazione all'omesso versamento iva, ma il discorso vale per tutte le ipotesi di reati di cui all'art. 13 commi 1 e 2 cit.), appresentando il pagamento del debito tributario, da effettuarsi entro la dichiarazione di apertura del dibattimento (ovvero entro lo stesso termine ultimo previsto per richiedere il rito speciale), in via radicale e pregiudiziale, causa di non punibilità dei reati ex artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater, ed anche dei reati ex art. 4 e 5 stesso decreto, lo stesso non può logicamente, allo stesso tempo, per queste stesse ipotesi, fungere anche da presupposto di legittimità di applicazione della pena che, fisiologicamente, non potrebbe certo riguardare reati non punibili. Sicché, in altri termini, o l'imputato provvede, entro l'apertura del dibattimento, al pagamento del debito 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, in tal modo ottenendo la declaratoria di assoluzione per non punibilità di uno dei reati di cui agli artt. 4, 5, 10 bis, 10 ter e 10 quater, ovvero non provvede ad alcun pagamento, restando in tal modo logicamente del tutto impregiudicata la possibilità di richiedere ed ottenere l'applicazione della pena per i medesimi reati (Sez. 3, n. 38684 del 12/04/2018, P.G. in proc. Incerti, Rv. 273607 - 01; Sez. 3, n. 39328 del 17/05/2019, P.G. in proc. Trassinelli, non mass.; Sez. 3, n. 10800, del 23/11/2018, P.G. in proc. Bianconi, non mass.)».

Sentenze successive *conf.* Sez. 3 n. 11620/2021 est Cerroni

1.1.2. La tesi negativa.

Sez. 3, Sentenza n. 38684 del 12/04/2018 Cc. (dep. 21/08/2018) Rv. 273607 - 01, est. Andreatza, P.M. Fimiani (Diff.): «*In relazione al delitto di omesso versamento dell'IVA, l'estinzione dei debiti tributari mediante integrale*

pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento ai sensi dell'art. 13-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, in quanto l'art. 13, comma 1 configura detto comportamento come causa di non punibilità dei **delitti previsti dagli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater** del medesimo decreto e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili (In motivazione, la Corte ha richiamato la clausola di salvezza contenuta nello stesso art. 13-bis, comma 2); in motiv.: «l'art. 13 bis, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dall'art.12 del d.lgs. n. 158 del 2015, prevede che, per i delitti dello stesso decreto, l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 cod. proc. pen. possa 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". A propria volta, il comma 1, richiamato espressamente dal suddetto comma 2, prevede che, sempre per i delitti dello stesso decreto, fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto siano diminuite fino alla metà e non si applichino 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". Sicché, in altri termini, in forza del combinato disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 13 bis cit., condizione per l'applicazione della pena apparentemente per tutti delitti tributari contemplati dal d.lgs. n. 74 del 2000 verrebbe ad essere rappresentata dall'intervenuto integrale pagamento del debito, delle sanzioni e degli interessi nonché dal ravvedimento operoso. Tale è infatti l'assunto del ricorrente che, includendo nella lettera apparentemente generalizzata della norma anche l'implicito riferimento al reato di cui all'art. 10 ter cit., invoca l'illegittimità del rito speciale praticato nel giudizio de quo, stante l'indimostrata presenza dei presupposti richiesti dalla disposizione. Una siffatta lettura (come del resto già segnalato nella relazione dell'Ufficio del Massimario all'indomani dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 158 del 2015) appare tuttavia contraddetta dalla coesistenza, all'interno dello stesso decreto, dell'art. 13, comma 1 (non a caso espressamente richiamato dalla parte finale del comma 2 dell'art. 13 bis) che, all'evidente fine di restringere il proprio ambito di applicabilità, prevede che i reati di cui agli articoli 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1, non siano 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". Proprio tale coesistenza significa infatti (pena, diversamente ragionando, una insanabile contraddizione interna del sistema) che, **rappresentando il pagamento del debito tributario, da effettuarsi entro la dichiarazione di apertura del dibattimento (ovvero entro lo stesso termine ultimo previsto per richiedere il rito speciale), in via radicale e pregiudiziale, causa di non punibilità dei reati ex artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater, lo stesso non può logicamente**, allo stesso tempo, per queste stesse ipotesi, **fungere anche da presupposto di legittimità di applicazione della pena che, fisiologicamente, non potrebbe certo riguardare reati non punibili**. Sicché, in altri termini, o l'imputato provvede, entro l'apertura del dibattimento, al pagamento del debito, in tal modo ottenendo la declaratoria di assoluzione per non punibilità di uno dei reati di cui agli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater, ovvero non provvede ad alcun

pagamento, restando in tal modo logicamente del tutto impregiudicata la possibilità di richiedere ed ottenere l'applicazione della pena per i medesimi reati; e tale alternativa è, a ben vedere, implicitamente condensata nella clausola di salvezza contenuta, come appena detto sopra, nella parte finale dell'art. 13 bis laddove in particolare lo stesso richiama il contenuto dell'art. 13 comma 1 cit.».

Sez 3, n. 55498 del 16/10/2018, dep. 12/12/2018, est. Scarcella, in motiv., rispetto alla disposizione del comma 2-bis dell'art. 13 del D.lgs. n. 74/2000, ha osservato che: «Con la norma in questione, il legislatore ha introdotto una **esclusione oggettiva dal "patteggiamento"**, riferita alla generalità dei delitti in materia tributaria previsti dal D.lgs. n. 74 del 2000: esclusione che si affianca alle numerose esclusioni oggettive dal cosiddetto "patteggiamento allargato" - ossia dal patteggiamento per una pena detentiva compresa tra i due e i cinque anni - già previste dall'art. 444, comma 1-bis, cod. proc. pen. Attraverso detta disposizione processuale- che ha superato **indenne il vaglio di costituzionalità (Corte cost., 28 maggio 2015, n. 95)** - il legislatore ha inteso rimuovere la preclusione solo quando ricorra una circostanza attenuante speciale collegata alla riparazione dell'offesa causata dal reato, qual è quella delineata dall'attuale art. 13-bis, comma 2, (e, in precedenza, dai commi le 2 dello stesso art. 13 del D.lgs. n. 74 del 2000, come modificato dall' art. 2, comma 36-vicies semel, lett. i) e m), D.L. 13 agosto 2011, n. 38, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148): vale a dire, solo se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti considerati siano stati "estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie". Nel caso in esame, accogliendo l'istanza di patteggiamento per il reato ex art. 2 d.lgs. n. 74/2000 il GIP aveva invece ammesso l'imputato al rito, in difetto della condizione prevista dall'art. 13-bis, comma 2, (e dall'art. 13, comma 2-bis, d. lgs. n. 74 del 2000, già vigente all'epoca dei fatti), che subordina l'applicazione della pena all'integrale pagamento del debito tributario. Non venendo in rilievo i **delitti previsti dagli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater non poteva invocarsi il dictum di Sez. 3, Sentenza n. 38684 del 12/04/2018 Cc. (dep. 21/08/2018)**».

Sez. 3, Sentenza n. 47287 del 02/10/2019 Cc. (dep. 21/11/2019) Rv. 277897 - 01, est. Corbo: «*In tema di reati tributari, per i delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione previsti dagli **artt. 4 e 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74**, la richiesta di applicazione della pena è ammissibile **solo quando vi sia stato l'integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado pur se dopo la 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, diversamente operando la causa di non punibilità prevista dall'art. 13, comma 2, del medesimo d.lgs.*»; in motiv.: «Ad avviso del Collegio, per i reati di cui agli artt. 4 e 5 d.lgs. n. 74 del 2000, il rito speciale previsto dall'art. 444 e ss. cod. proc. pen. deve ritenersi ammissibile, a norma dell'art. 13-bis, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, solo quando, pur non sussistendo più i presupposti per l'applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 13 d.lgs. cit., i debiti tributari sono stati comunque estinti prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. Va precisato che la soluzione accolta segue ad una ricostruzione del dettato normativo che non intende in alcun modo porsi in contrasto con il

principio, già affermato in sede di legittimità, secondo cui in relazione al delitto di omesso versamento dell'IVA, l'estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento ai sensi dell'art. 13-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, in quanto l'art. 13, comma 1, configura detto comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater del medesimo decreto e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili (così Sez. 3, n. 38684 del 12/04/2018, Incerti, Rv. 273607-01). Per una più agevole comprensione della ricostruzione del sistema, è utile procedere ad una esposizione dei dati normativi rilevanti. Innanzitutto, l'art. 13-bis, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, fissa in termini generali, per tutti i delitti previsti dal medesimo provvedimento normativo, il seguente presupposto di accesso al rito del c.d. "patteggiamento": «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.». L'art. 13-bis, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, a sua volta, così tipizza la circostanza indicata nel comma 2 quale presupposto per accedere al rito del c.d. "patteggiamento": «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.». Le cause di non punibilità, poi, sono previste dall'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, sulla base di presupposti diversi per i delitti di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, da un lato, e per i delitti di cui agli artt. 4 e 5, dall'altro. Precisamente, a norma dell'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, «i reati di cui agli artt. 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.». A norma dell'art. 13, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, invece, «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.». Dalla combinazione di tutte le disposizioni indicate, risulta innanzitutto evidente che problemi di ammissibilità del c.d. "patteggiamento", per i delitti di cui agli artt. 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non si pongono quando il pagamento del debito tributario dà luogo ad una causa di non punibilità a norma dell'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, perché in tal caso il giudice deve pronunciare sentenza di assoluzione, in linea con quanto disposto dall'art. 444, comma 2, cod. proc. pen. Ciò premesso, operando il raffronto tra gli elementi costitutivi della circostanza di cui all'art. 13-bis, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, la cui verifica è presupposto per l'accesso

al rito del c.d. "patteggiamento", e gli elementi costitutivi della fattispecie integrante la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 1, del medesimo d.lgs., per i reati previsti dagli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, emerge una totale sovrapposizione. Ne discende che, per i reati appena indicati, l'estinzione integrale dei debiti tributari prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado dà luogo alla causa di non punibilità, in quanto prevista da una norma che è speciale rispetto a quella relativa alla circostanza attenuante ad effetto speciale: ed infatti, in presenza dei medesimi presupposti, mentre l'art. 13-bis, comma 1, prevede la diminuzione per tutti i reati di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, l'art. 13, comma 1, si riferisce ad un sottoinsieme di fattispecie comprese in quella categoria, prefigurando una causa di non punibilità esclusivamente per i delitti di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1. Di conseguenza, per i reati appena indicati, l'integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione dell'apertura del dibattimento di primo grado non può mai costituire presupposto per l'accesso al rito del c.d. "patteggiamento" perché, se si verifica, dà luogo, in ogni caso, alla causa di non punibilità. In presenza delle indicate fattispecie, quindi, l'alternativa è o ritenere preclusa in radice la definibilità del procedimento penale a norma dell'art. 444 cod. proc. pen., o, al contrario, ammetterla, ma senza richiedere il preventivo pagamento del debito tributario. La prima soluzione, però, sembra poco plausibile perché l'art. 13-bis, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, nei suoi enunciati testuali, non fissa, in linea generale e programmatica, un divieto generale di accesso al c.d. "patteggiamento" per i delitti di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1. Diversamente deve ritenersi con riferimento ai reati di cui agli artt. 4 e 5 d.lgs. n. 74 del 2000. Innanzitutto, per questi delitti, è giuridicamente ed empiricamente ipotizzabile ritenere che l'accesso al rito di cui all'art. 444 cod. proc. pen. sia subordinato al verificarsi della circostanza di cui all'art. 13-bis, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000. Invero, la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2, d.lgs. cit. si verifica esclusivamente se l'integrale pagamento del debito è effettuato: a) in collegamento con il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo; b) «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». È quindi evidente che, per i reati in questione, il pagamento del debito tributario effettuato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ma dopo della 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, non potrà integrare la causa di non punibilità, ma solo la circostanza attenuante ad effetto speciale. Inoltre, la ricostruzione secondo cui l'adempimento del debito tributario è condizione necessaria per accedere al rito di cui all'art. 444 cod. proc. pen. appare coerente con il dato normativo. Ed infatti, la deroga alla necessità dell'avvenuto integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado quale presupposto per la definizione del processo nelle forme del c.d. "patteggiamento" è prevista dall'art. 13-bis, comma 2, d.lgs. cit. non in relazione a tipologie di reato puntualmente richiamate, ma avendo riguardo alla integrazione di una delle «ipotesi» previste dall'art. 13, e, quindi, sembra far riferimento all'avvenuta integrazione di una causa di non punibilità. Ancora, l'esito ermeneutico di soluzioni differenziate per le fattispecie di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, rispetto alle fattispecie di cui agli artt.

4 e 5, peraltro, non solo è logicamente e sistematicamente ammissibile e risulta coerente con il dato normativo, ma appare giustificabile anche alla luce della diversa gravità delle fattispecie. Invero, mentre i delitti di cui agli artt. 10- bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, sono tutti puniti con la pena della reclusione da sei mesi a due anni, i delitti di cui agli artt. 4 e 5 d.lgs. n. 74 del 2000 sono puniti, il primo, con la reclusione da uno a tre anni, e, il secondo, con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni Ritenuto che, **per i reati di cui agli artt. 4 e 5 d.lgs. n. 74 del 2000, il rito speciale previsto dall'art. 444 e ss. cod. proc. pen. è ammissibile solo quando vi sia stato l'integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, pur se dopo la 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, deve affermarsi che la sentenza impugnata ha illegalmente determinato la pena, applicando la diminvente del rito in assenza dei presupposti necessari».

Sez. 3, 26529 del 24/06/2020, dep. 23/09/2020, est. Marini, in motiv.: «Il ricorrente opera un richiamo alla disposizione del secondo comma dell'art.13bis della legge del 2000, la quale espressamente ammette alla **procedura ex art.444 cod. proc. pen. solo** la parte che abbia adempiuto agli obblighi tributari previsti dal comma precedente o, comunque, estinto il debito verso l'Erario mediante ravvedimento operoso. Tale disposizione, introdotta con l'art.12 del D.lgs. 24 settembre 2015, n.158, non lascia dubbi circa la volontà del legislatore di precludere l'applicazione della pena ex art.444 cod. proc. pen. al contribuente che non abbia provveduto a estinguere il debito tributario. Le conclusioni del Procuratore Generale presso questa Corte non appaiono condivisibili nella parte in cui fanno discendere dalla citata sentenza 48029 del 2019 conseguenze ulteriori rispetto al tema da essa affrontato, che, tra l'altro, non poteva porsi il problema di coordinare gli artt.13 e 13 bis del D.lgs. n.74 del 2000 con riguardo alla fattispecie oggi in esame (reato ex **art.2 del D.lgs. n.74 del 2000**), in quanto il richiamo agli art. 2 e 3 di tale legge è stato inserito nell'art.13bis dal dl. 26 ottobre 2019, n.124, successivo alla sentenza di merito esaminata dalla Corte con la sentenza sopra citata. Questa Corte rileva che una lettura coordinata delle due disposizioni conduce a considerare che l'integrale adempimento tributario viene disciplinato dall'art.13, citato, quale condizione di non punibilità e dal successivo art.13bis quale circostanza attenuante (comma primo) e quale presupposto per l'ammissione alla procedura di applicazione della pena ex art.444 cod. proc. pen. (comma secondo). Per i reati previsti dall'art.13, co.2 del D.lgs. n.74 del 2000, che ricomprendono l'illecita utilizzazione di fatture come disciplinata dal precedente art.2, co.3, il pagamento integrale del tributo costituisce causa di non punibilità qualora la condotta riparatoria sia realizzata: a) Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, e sempre che: b) L'autore del reato non abbia ancora notizia formale di accessi, ispezioni, verifiche o di altri accertamenti amministrativi o penali. Il successivo art.13bis, precede al primo comma che, fuori dai casi di non punibilità, l'integrale pagamento (compresa l'estinzione del debito e delle sanzioni a seguito di conciliazione oppure adesione all'accertamento) che avvenga anteriormente alla dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ha come conseguenza sul piano sostanziale la diminuzione della pena e l'eliminazione delle pene accessorie. A sua volta, il comma successivo del medesimo art.13bis prevede che: nei medesimi casi dell'art. 13 bis, co.1, nonché nel caso di ravvedimento operoso, e

sempre al di fuori delle cause di non punibilità, l'imputato possa ottenere l'applicazione della pena ex art.444 cod. proc. pen. La disposizione è inequivoca nell'affermare che in assenza di estinzione del debito tributario nelle forme di legge le parti non possono richiedere il patteggiamento. In sintesi, dunque, il pagamento integrale del debito, nelle sue forme diverse, comporta: La non punibilità del reato, quando effettuato nei limiti temporali previsti dal 13, co.2, e sempre che l'autore non abbia notizia di accertamenti; la riduzione della pena e l'esclusione delle pene accessorie, quando effettuato prima dell'apertura del dibattimento; la possibilità di richiedere applicazione di pena ex art.444 cod. proc. pen. nei casi in cui sono stati superati scaduti i limiti di tempo e di conoscenza che avrebbero reso possibile l'estinzione del reato, Una conferma di tale lettura delle disposizioni di legge citate si rinviene nell'art.13, co.3, il quale dispone che l'apertura del dibattimento può essere rinviata dal giudice allorché il debito tributario sia stato riconosciuto dall'imputato e già rateizzato, di tal che il rimborso del debito è in corso ma non ancora perfezionato. Tale possibilità opera anche "ai fini dell'applicabilità dell'art.13 bis": si tratta di richiamo che include indubbiamente il secondo comma di tale disposizione. In sostanza, il rinvio serve a consentire all'imputato che sta usufruendo della rateizzazione del debito di poter godere della riduzione di pena e della facoltà di patteggiare. Alla luce delle considerazioni che precedono, la Corte ritiene inequivoco che l'espressione "fatte salve le ipotesi di cui all'art.13, commi 1 e 2", che chiude il secondo comma dell'art.13bis, vada letta nel senso che la sentenza ex art.444 cod. proc. pen. può essere emessa allorché l'estinzione del debito sia avvenuta con tempi e modalità che non consentono la più radicale e favorevole dichiarazione di non punibilità del fatto ai sensi dell'art.13. La conclusione cui deve giungersi è che il Tribunale di Cremona avrebbe potuto ammettere le parti all'applicazione di pena concordata ex art.444 cod. proc. pen. solo soltanto avere effettuato la verifica positiva dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari. Come correttamente osservato dal ricorrente, la sentenza impugnata non reca traccia di tale verifica e la motivazione omette del tutto di affrontare il punto. Ne consegue che la decisione risulta viziata e gli atti vanno restituiti al giudice di merito perché proceda in conformità alle disposizioni di legge sopra ricordate».

Sez. 3, 9083 del 12/01/2021, dep. 5/03/2021, est. Reynaud: in motiv.: «Ed invero, anche in forza della clausola di salvezza contenuta nell'art. 13- bis, comma 2, d.lgs. 74 del 2000, con riguardo a tutti i reati contestati al ricorrente, l'estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento, effettuata prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento, in quanto il precedente art. 13, comma 1 configura detto comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli articoli **10-bis, 10-ter e 10-quater del medesimo decreto** e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili (Sez. 3, n. 38684 del 12/04/2018, Incerti, Rv. 273607; **Sez. 3, n. 48029 del 22/10/2019, Vitali, Rv. 277466**). La stessa conclusione è stata talvolta affermata anche in relazione ai **reati tributari dichiarativi richiamati dall'art. 13, comma 2, d.lgs. 74 del 2000 (Sez. 3, n. 10800 del 23/11/2018, dep. 2019, Bianconi, Rv. 277418, relativa all'art. 5 d.lgs. 74 del 2000)**. Per questi ultimi - inizialmente soltanto i delitti di cui agli artt. 4 e 5, a seguito dell'interpolazione della norma da parte del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, conv., con modiff., dalla I. 19 dicembre 2019, n. 157, anche quelli di cui agli artt. 2 e 3 - **l'orientamento di questa Corte non è tuttavia univoco** e la più recente giurisprudenza ha affermato che la richiesta di applicazione della pena è in tal caso ammissibile solo quando vi sia stato

l'integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado pur se dopo la 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 (Sez. 3, n. 47287 del 02/10/2019, Cetin Mehmet Emin Rv. 277897; Sez. 3, n. 26529 del 24/06/2020, Zaniboni, non ancora massimata). Secondo queste più recenti pronunce - v., in particolare, i rilievi contenuti nella decisione Cetin - con riguardo ai reati dichiarativi richiamati dall'art. 13, comma 2, d.lgs. 74/2000, la questione dei rapporti tra adempimento del debito tributario (comprese sanzioni amministrative ed interessi) e possibilità di definire il processo con il rito dell'applicazione pena su richiesta si pone in termini diversi rispetto a quanto accade per i reati tributari di omesso versamento contemplati dal primo comma di tale disposizione. Per i primi, infatti, la causa di non punibilità conseguente all'adempimento del debito tributario, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, opera «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» (art. 13, comma 2, d.lgs. 74 del 2000). Per tali gravi reati, soltanto a queste condizioni l'adempimento del debito integra gli estremi di una **spontanea condotta resipiscente** che può giustificare la rinuncia alla punibilità. Laddove queste condizioni non si perfezionino - e nei confronti del contribuente sia esercitata l'azione penale - una successiva condotta riparatoria che si concretizzi nell'adempimento del debito tributario, delle sanzioni e degli interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, varrà invece a ridurre il disvalore penale del fatto, consentendo di fruire della circostanza attenuante di cui all'art. 13 bis, comma 1, d.lgs. 74 del 2000 e di accedere al rito del patteggiamento, ed ai correlativi benefici premiali, a norma del successivo secondo comma. Stante la diversa disciplina prevista per reati di omesso versamento puniti ai sensi degli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater, le disposizioni di cui ai primi due commi dell'art. 13 bis d.lgs. 74 del 2000 sono invece agli stessi inapplicabili, poiché l'adempimento tributario, con le sanzioni amministrative e gli interessi, intervenuto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento determina senz'altro la non punibilità e, quindi, non può valere quale condizione per accedere al patteggiamento. Non essendo pertanto ragionevole ritenere che tale categoria di reati sia radicalmente esclusa dal rito semplificato - ciò che in effetti, anche per le ragioni addotte dal ricorrente, determinerebbe un ben fondato dubbio di legittimità costituzionale della disciplina normativa così interpretata - deve pertanto concludersi che la disposizione di cui all'art. 13 bis, comma 2, d.lgs. 74 del 2000, pur di non felice formulazione, sia ad essi inapplicabile, in tal senso dovendo interpretarsi la clausola finale della stessa laddove "fa salve" le ipotesi di cui all'art. 13, comma 1. La diversa conclusione che le più recenti pronunce di questa Corte hanno invece tratto con riguardo ai delitti richiamati nel secondo comma di tale disposizione si giustifica per la già segnalata diversità della disciplina e - come bene messo in evidenza nella citata decisione Cetin - anche per la maggior gravità di tali reati. Deve inoltre considerarsi che nel caso di delitti di omesso versamento, il contribuente ha presentato una dichiarazione fedele e non si pongono questioni di accertamento dell'entità del debito contributivo, che potrà essere recuperato attraverso le ordinarie azioni di responsabilità erariale, agevolmente esperibili almeno con riguardo alla non contestata sussistenza del

debito nell'an e nel quantum. In relazione ai più gravi delitti dichiarativi, non è invece irragionevole - e, comunque, rientra nella discrezionalità legislativa - subordinare l'accesso al patteggiamento ad un ravvedimento operoso che, pur indotto dalla "scoperta" del reato (e perciò ovviamente non bastevole ad escludere la punibilità), valga almeno ad escludere la prosecuzione del contenzioso fiscale. La legittimità della richiesta di applicazione pena avanzata dall'imputato con riguardo ai reati di omesso versamento ed indebita compensazione al medesimo addebitati non poteva pertanto essere esclusa in ragione della mancata estinzione del debito e, a fronte dell'ingiustificato dissenso del pubblico ministero, egli ben avrebbe potuto affrontare il dibattimento onde ottenere, al termine, l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 448, comma 1, ult. parte, cod. proc. pen. Avendo invece optato per la richiesta del giudizio abbreviato, poi fruendo della riduzione di un terzo della pena connessa alla scelta di tale rito, l'imputato ha liberamente scelto una diversa strategia difensiva che gli ha pertanto impedito di coltivare quella prospettiva, ciò che peraltro non determina problemi di legittimità costituzionale (cfr. Corte cost., ord. n 225 del 4-24 giugno 2003)».

1.2. La tenuta costituzionale dell'art. 13 bis, comma 2, d.lgs. n. 74/2000

Sez. 3, Sentenza n. 38210 del 18/05/2017 Ud. (dep. 01/08/2017) Rv. 270647 - 01, est. Di Nicola: *«È manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2-bis, del D.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, nella parte in cui subordina la presentazione della richiesta di patteggiamento alla integrale estinzione del debito tributario in relazione agli artt. 3, 10, 24 e 113 Cost., in quanto non vulnera il nucleo del diritto di difesa, non potendo considerarsi la facoltà di accedere al rito alternativo una condizione indispensabile per la sua efficace tutela, non rappresenta una limitazione della tutela giurisdizionale avverso la pretesa erariale, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria e spettando esclusivamente al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, né viola il diritto ad un equo processo ed a non essere giudicati o puniti due volte per lo stesso fatto sancito dall'art. 6 Cedu, essendo piuttosto pienamente in linea con gli obblighi internazionali dello Stato»*; in motivazione: *«La difesa eccepisce l'illegittimità costituzionale dell'articolo 13, comma 2- bis, del d.lgs. n. 74 del 2000 nella parte in cui subordina la presentazione della richiesta di patteggiamento alla integrale estinzione del debito tributario in relazione agli artt. 3, 10, 24, 101, 104, 111, 112 e 113 della Costituzione. §. 2.1. La Corte di appello di Firenze ha correttamente respinto l'eccezione di incostituzionalità dell'articolo 13, comma 2-bis, D.lgs. n. 74 del 2000, vigente all'epoca della pronuncia di primo grado ed ha premesso che nel frattempo l'articolo 13 è stato sostituito dall'articolo 13-bis introdotto dal D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, continuando la disposizione a prevedere che il patteggiamento ex articolo 444 del codice di procedura penale può essere richiesto, per i reati di cui al decreto legislativo n. 74 del 2000, solo quando il debito tributario sia stato interamente pagato. Nel pervenire alla declaratoria di irrilevanza e di manifesta infondatezza della questione di illegittimità costituzionale, la Corte del merito ha ritenuto che - pur essendo la norma censurata astrattamente applicabile ad uno soltanto dei reati ascritti al ricorrente, cioè al reato di cui capo D), tanto sul rilievo che detta limitazione era stata introdotta con l'articolo 36-vicies della L. 20 novembre*

2011, n. 148 di conversione del D.L. n. 138 del 2011, secondo cui la disposizione si applicava solo "ai fatti successivi alla data di entrata in vigore del presente decreto", cioè successivi al 17 settembre 2011 - la questione proposta non era comunque rilevante per il presente procedimento perché il ricorrente non aveva mai chiesto la definizione del giudizio a suo carico mediante la procedura di cui all'articolo 444 del codice di procedura penale, né aveva mai manifestato l'intenzione di accedere al rito del patteggiamento. Egli, in sede di udienza preliminare, aveva direttamente chiesto di accedere al rito abbreviato senza domandare né in quella sede e neppure durante le indagini preliminari di concordare la pena, anche solo per farsi rigettare detta richiesta sia pure in assenza di prova dell'esistenza di uno dei presupposti, della cui costituzionalità il ricorrente dubita, richiesti dalla legge per accedere al patteggiamento, ossia di aver pagato i debiti tributari; quindi, l'eventuale accoglimento della questione da lui proposta non avrebbe potuto avere, secondo la Corte territoriale, alcuna ripercussione sul giudizio a quo, non risultando che al ricorrente fosse mai stato impedito di usufruire di un rito premiale a cui voleva realmente accedere. §. 2.2. In ogni caso, come pure la Corte del merito ha sottolineato, la dedotta questione di illegittimità costituzionale dell'articolo 13, ex comma 2-bis, ed ora articolo 13-bis, comma 1, decreto legislativo n. 74 del 2000 è manifestamente infondata, avendo la Corte costituzionale già respinto una analoga questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2-bis, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 [aggiunto dall'art. **2, comma 36-vicies semel, lett. m), del d.l. n. 138 del 2011, convertito, con modificazioni, in l. n. 148 del 2011**], censurato, in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui prevede che, per i delitti in materia tributaria sanzionati nel medesimo decreto, le parti possano chiedere l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 cod. proc. pen. (c.d. patteggiamento) solo nel caso di estinzione, mediante pagamento, dei debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei predetti delitti. Il giudice delle leggi ha affermato che la negazione legislativa di tale rito alternativo non vulnera il nucleo del diritto di difesa, giacché la facoltà di chiedere l'applicazione della pena, peraltro esclusa per un largo numero di reati, non può essere considerata condicio sine qua non per un'efficace tutela della posizione giuridica dell'imputato. Inoltre, l'onere patrimoniale imposto non genera alcuna disparità di trattamento perché risulta giustificato da ragioni obiettive, ossia dal generale interesse alla eliminazione delle conseguenze dannose del reato, anche per il valore sintomatico del ravvedimento del reo, oltre che dallo specifico interesse alla integrale riscossione dei tributi (**Corte cost., sentenza n. 95 del 2015**). Peraltro, è principio consolidato nella giurisprudenza costituzionale quello secondo il quale la discrezionalità legislativa, in materia di limitazioni di accesso ad un rito alternativo nel processo penale, può essere sindacata soltanto laddove trasmodi nella manifesta irragionevolezza e nell'arbitrio (ex multis, Corte cost., ordinanza n. 455 del 2006), situazione, nella specie, non ricorrente per le ragioni in precedenza esposte. Neppure si rinvengono controindicazioni della disposizione censurata quanto alla pretesa violazione dell'articolo 10 della Costituzione, che il ricorrente vorrebbe attinto in relazione a due principi sanciti dalla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo: il diritto ad un equo processo (art. 6 par. 1 della CEDU) ed il 5 diritto a non essere giudicati o puniti due volte per lo stesso fatto (art. 4 Protocollo n. 7), principi che, all'evidenza, non rilevano, venendo in risalto piuttosto il rispetto agli obblighi internazionali assunti dallo Stato italiano, posto, tra l'altro, che le violazioni attengono, nel caso in esame, proprio all'evasione dell'IVA e dunque interessano infrazioni ritenute idonee a pregiudicare gli obblighi imposti a tutela degli interessi

finanziari dell'Unione europea e che i paesi dell'Unione sono chiamati a salvaguardare con disposizioni interne efficaci e dissuasive, sicché il meccanismo diretto a precludere l'accesso al rito alternativo in mancanza del pagamento dei debiti tributari risulta pienamente in linea anche con gli impegni internazionali dello Stato. Parimenti alcuna controindicazione è ravvisabile in ordine alla lamentata violazione dell'articolo 113 della Costituzione, Secondo il ricorrente, il meccanismo di limitazione alla facoltà di presentare la richiesta di patteggiamento si porrebbe come una forma surrettizia di "astreintes" volta ad indurre il contribuente-imputato al pagamento, a prima richiesta, di debiti fiscali non definitivamente accertati, inducendo, quindi, l'imputato stesso a rinunciare alla tutela giurisdizionale contro gli atti della pubblica amministrazione, ponendosi, in questo senso, l'articolo 13, comma 2- bis, ratione temporis vigente, in evidente contrasto con l'articolo 113 Cost. Siccome non è più configurabile alcuna pregiudiziale tributaria, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa, da intendersi come l'intera imposta dovuta, con la sole aggiunta degli oneri accessori, cosicché l'imputato conserva integro il diritto di difesa, in ordine all'accertamento dell'imposta evasa e della correlativa obbligazione tributaria, tanto nel giudizio penale, quanto in quello tributario, potendo avvalersi dei normali poteri processuali, anche di carattere probatorio, esercitabili nei giudizi predetti, secondo il rispettivo ordinamento, ma la preclusione, non irragionevole, all'accesso al rito alternativo non comporta affatto una limitazione della tutela giurisdizionale contro gli atti della pubblica amministrazione, che il contribuente può liberamente scegliere di perseguire. Quanto alle ulteriori norme costituzionali (articoli 101, 104, 111 e 112 Cost.) che si considerano intaccate dalla disposizione di legge censurata, il Collegio non rileva alcun aspetto che legittimi il sospetto della violazione, tanto che elementi in tal senso non sono stati affatto dedotti con la sollevata eccezione. In conclusione, va soltanto ricordato che neppure le **modifiche ex lege n. 158 del 2015** apportano argomenti a sostegno della doglianza prospettata dal ricorrente, avendo il secondo comma dell'art. 13-bis mantenuto in vigore, con i necessari adattamenti, il principio, introdotto con l'art. 2, comma 36-vicies semel, lettera m), D.L. n. 138 del 2011, secondo il quale, per tutti i delitti tributari previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, l'applicazione della pena ai sensi 6 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, del nuovo testo».

1.3. L'applicabilità temporale della condizione di ammissibilità

Sez. 3, Sentenza n. 552 del 10/07/2019 Cc. (dep. 10/01/2020) Rv. 278014 – 02, est. Liberati: «*La condizione per l'ammissibilità del patteggiamento, prevista dall'art. 13-bis, comma 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, inserita dall'art. 12 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, ha natura esclusivamente procedimentale e, pertanto, si applica anche ai fatti antecedenti alla sua entrata in vigore*»; in motiv.: «L'art. 13 bis, comma 2, d.lgs. 74/2000, richiede espressamente, per l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 cod. proc. pen. ai delitti previsti da tale decreto (eccettuati quelli di cui agli artt. 4, 5, 10 bis, 10 ter e 10 quater, cfr., in proposito, Sez. 3, n. 38684 del 12/04/2018, Incerti, Rv. 273607), l'estinzione dei debiti tributari, mediante integrale pagamento degli importi

dovuti (anche a seguito delle speciali procedure conciliative di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie), o il ravvedimento operoso. Nel caso in esame la sentenza di applicazione della pena su richiesta è stata pronunciata in relazione a due contestazioni di violazione dell'art. 5 d.lgs. 74/2000 (capi A et B), nonché a una contestazione di violazione dell'art. 10 (capo C) e a una di violazione dell'art. 8 (capo D), sicché in relazione a tali ultime due contestazioni essa, in mancanza della suddetta condizione di ammissibilità del rito, di cui non si dà atto nella sentenza, non avrebbe potuto essere pronunciata, e quindi, non avrebbe potuto applicata la diminuzione di un terzo della pena, con la conseguente violazione del disposto del secondo comma dell'art. 13 bis citato, che determina l'illegalità della pena. Tale disposizione deve, infatti, ritenersi applicabile anche alle condotte realizzate anteriormente alla sua entrata in vigore (essendo stata inserita dall'art. 12 del d.lgs. 158/2015), trattandosi di norma di natura esclusivamente procedimentale, quale condizione per accedere al rito speciale, da applicare al momento della pronuncia della sentenza, indipendentemente dall'epoca di realizzazione delle condotte (cfr. Sez. 6, n. 9990 del 25/01/2017, Mirelli, Rv. 269645; Sez. 6, n. 25257 del 22/03/2018, Perfetti, Rv. 273656 - 01). La sentenza n. 552 del 10/07/2019 Cc. (dep. 10/01/2020) ha fissato il seguente principio di diritto (Rv. 278014 - 01, est. Liberati).

1.4. L'illegalità della pena per omessa applicazione della confisca

Sez. 3, Sentenza n. 29428 del 08/05/2019 Cc. (dep. 05/07/2019) Rv. 275896 - 01, est. Liberati: *«In tema di patteggiamento, è ammissibile il ricorso per cassazione del pubblico ministero, ex art. 448, comma 2 - bis cod. proc. pen., volto a denunciare l'omessa applicazione della confisca obbligatoria prevista dall'art. 12 - bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nonostante la ricorrenza dei relativi presupposti, in quanto tale omissione determina una **illegalità sul piano quantitativo delle statuizioni conseguenti alla realizzazione del reato per il quale detta confisca è prevista come obbligatoria**»; in motiv.: «La ricordata limitazione delle ipotesi di ricorso per cassazione, avverso sentenze di applicazione della pena su richiesta ai sensi dell'art. 444 cod. proc. pen., ai soli casi di illegalità delle misure di sicurezza, non esclude che nei casi, come quello in esame (stante l'obbligatorietà della confisca del profitto o del prezzo dei reati di cui al d.lgs. 74/2000, in via diretta o per un valore corrispondente), nei quali sia stata del tutto omessa una confisca obbligatoria, si versi in una ipotesi di illegalità di tale misura di sicurezza, come tale ricorribile per cassazione, in quanto il divieto di cui all'art. 445, cod. proc. pen., di carattere eccezionale, è limitato alle sole pene accessorie e alle misure di sicurezza diverse dalla confisca obbligatoria (così Sez. 4, n. 50060 del 04/10/2017, Rv. 271326). Considerando la nozione di pena illegale, come efficacemente sintetizzata dalle Sezioni Unite (in particolare, Sez. U, n. 40986 del 19/07/2018, Pittalà, Rv. 273934/01-273934/02, e Sez. U, n. 33040 del 26/02/2015, Iazouli, Rv. 264205/01-264207/01), come la pena che, per specie ovvero per quantità, non corrisponde a quella astrattamente prevista per la fattispecie incriminatrice in questione, così collocandosi al di fuori del sistema sanzionatorio come delineato dal codice penale, o che, comunque, è stata determinata dal giudice attraverso un procedimento di commisurazione*

basato su una cornice edittale inapplicabile, perché dichiarata costituzionalmente illegittima o perché individuata in violazione del principio di irretroattività della legge penale più sfavorevole, anche la misura di sicurezza del tutto omessa, in ipotesi di obbligatorietà della sua applicazione, è illegale nel senso anzidetto, giacché nonostante la ricorrenza dei presupposti che ne imponevano la disposizione, essa è stata omessa, così determinando una illegalità sul pianto quantitativo delle statuizioni conseguenti alla realizzazione di un reato per il quale sia prevista come obbligatoria una misura di sicurezza (cfr., per la nozione di illegalità della misura di sicurezza, questa Sez. 3, n. 4252 del 15/01/2019, Caruso, Rv. 274946 - 02, con richiamo a Sez. 3, n. 1044 del 10/07/1967, Bertolini, Rv. 105611».

Massime precedenti Conformi: n. 11595 del 2019 Rv. 275059 - 01, n. 45559 del 2018 Rv. 273950 - 01, n. 20781 del 2019 Rv. 275530 - 01

2. La messa alla prova

Sez. 3, Sentenza n. 5784/2018, est. Liberati, rispetto ad ordinanza che aveva accolto l'istanza di sospensione del procedimento penale nei confronti di persona imputata del reato di cui all'art. 10 ter con messa alla prova per nove mesi, onde consentire l'esecuzione del programma di trattamento predisposto dall'UEPE, **prevedendo la restituzione del debito tributario** oltre interessi entro il termine massimo di sospensione del procedimento, pari a due anni, in motiv.: «Questa Corte ha già affermato che è **illegittima la modifica del programma di trattamento**, elaborato ai sensi dell'art. 464 bis, comma 2, cod. proc. pen., che **venga disposta dal giudice senza la consultazione delle parti e in assenza del consenso dell'imputato** (cfr. Sez. 5, n. 7429 del 27/09/2013, G., Rv.259993, in tema di sospensione del processo a carico di imputato minorenni, ma si tratta di principio estensibile alla messa alla prova per adulti di cui all'art. 168 bis cod. pen., stante l'analogia delle forme previste per la modifica al programma di intervento; nonché Sez. 5, n. 4610 del 3/2/2016, Abazi, non massimata), in quanto l'art 464 quater, comma 4, cod. proc. pen., prevede la possibilità per il giudice di integrare o modificare il programma di trattamento ma con il consenso dell'imputato; tale consenso deve ritenersi vincolante, sia alla luce dell'inequivoco tenore della disposizione, sia in considerazione della struttura dell'istituto, che è rimesso alla iniziativa dell'imputato e nell'ambito del quale il programma di trattamento deve essere elaborato d'intesa con l'ufficio esecuzione penale esterna, cosicché deve ritenersi che in caso di mancanza di consenso alle modifiche o integrazioni il programma, come elaborato d'intesa tra l'imputato richiedente e l'ufficio esecuzione penale esterna, non possa essere modificato, sicché il giudice dovrà decidere su di esso nella sua originaria formulazione. Nel caso in esame tale consenso alla modifica apportata dal giudice (che ha prescritto di procedere all'integrale pagamento della somma di euro 278.497,00 a favore della Agenzia delle Entrate entro il periodo di svolgimento della prova) è mancato, con la conseguente sussistenza della violazione di legge denunciata dalla ricorrente, essendo stata disposta la sospensione del procedimento con messa alla prova della imputata sulla base di un programma di trattamento di contenuto differente rispetto a quello elaborato d'intesa con l'ufficio esecuzione penale esterna (che non

contemplava la suddetta prescrizione di pagamento), alla cui modifica l'imputata non ha consentito. [...]. §. Va comunque osservato che **l'indicazione contenuta nell'art. 168 bis, comma 2, cod. pen., ha natura prescrittiva ma non assoluta**, come chiaramente evidenziato dalla locuzione **"ove possibile"**, sicché risulta **ingiustificato ritenere che la sospensione del procedimento con messa alla prova sia necessariamente subordinata all'integrale risarcimento del danno: deve, infatti, in concreto verificarsi se il risarcimento del danno sia o meno possibile, se la eventuale impossibilità derivi da fattori oggettivi estranei alla sfera di dominio dell'imputato, o se essa discenda dall'imputato, e se, in tale ultimo caso, sia relativa o assoluta e riconducibile o meno a condotte volontarie dell'imputato medesimo, potendo l'impossibilità ritenersi ingiustificata, e quindi potenzialmente ostativa alla ammissione alla messa alla prova, solo in tale ultima ipotesi**. Nel caso in esame, inoltre, la ricorrente al momento della proposizione della richiesta di messa alla prova era ancora in termini per giovare della cosiddetta "rottamazione" del debito tributario, che le avrebbe consentito di restituire ratealmente il solo capitale dovuto al netto degli interessi, sicché la prescrizione della integra restituzione di quanto dovuto alla Agenzia alle Entrate, oltre che priva del necessario consenso della imputata, in quanto difforme rispetto al programma di trattamento elaborato d'intesa con l'ufficio esecuzione penale esterna, risulta anche inesatta, alla luce della facoltà della imputata di ridurre il debito tributario e, con esso, anche quanto dovuto a titolo di risarcimento del danno da reato».

Sez. 3, sentenza n. 3179/2020, est. Cerroni, in relazione alla dedotta violazione della norma di cui all'art. 168-bis, comma 2, cod. pen., perché l'ordinanza di ammissione al procedimento con messa alla prova a norma dell'art. 464-bis cod. proc. pen. non aveva tenuto conto dell'ammissione al patrocinio a spese dello Stato dell'imputata per il reato di cui all'art. 5 d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, così omettendo di effettuare alcuna analisi o ponderazione della situazione economica dell'imputata, laddove la **mancata effettuazione integrale del pagamento non poteva avere carattere di per sé ostativo**, ha statuito, in motiv.: «l'ordinanza impugnata ha così appunto inteso subordinare l'ammissione al procedimento di cui trattasi all'integrale pagamento del debito tributario. In proposito, peraltro, in primo luogo l'art. 168-bis, comma 2 cod. pen. prevede che la messa alla prova comporti, **ove possibile, il risarcimento del danno**, in tal modo **escludendo** - come rilevato dallo stesso Procuratore generale - che **ex se vi sia necessaria subordinazione della messa alla prova all'integrale risarcimento del danno**. In secondo luogo la proposta integrazione del programma non risulta essere stata preceduta dalla richiesta di informazioni a norma dell'art. 464-bis, comma 5, cod. proc. pen., le quali potrebbero astrattamente fornire elementi utili anche al rigetto della stessa istanza. Laddove, allo stato, si rinviene in proposito solamente l'ammissione dell'odierna ricorrente al patrocinio a spese dello Stato. In definitiva, pertanto, il Giudice del merito sarà tenuto alla verifica dell'istanza, formulata a norma dell'art. 464-bis, comma 1 cit., e alle determinazioni successive facendo applicazione dei principi appena richiamati».

3. Le disposizioni sulla competenza territoriale ex art. 18 d.lgs. n. 74/2000

3.1. La regola dell'art. 18, c.1 d.lgs. n. 84, le deroghe e il rapporto con la disciplina sulla connessione

Sez. 3 , Sentenza n. 10916 del 12/11/2019 Ud. (dep. 01/04/2020), est. Rosi, con riferimento all'art. 18 d.lgs. n. 74/2000, ha statuito, in motiv.: «tale disposizione determina la competenza per territorio stabilendo un **criterio di carattere generale**, che è valido per tutti i reati tributari, ma prevede anche, giusta clausola di salvezza, **due eccezioni**. In via generale è previsto che la competenza per territorio nei reati tributari venga determinata ai sensi dell'**art. 8 cod. proc. pen. e**, in mancanza di elementi per determinare il luogo, **mediante l'attribuzione della competenza al giudice del luogo di accertamento del reato applicandosi quindi le regole suppletive di cui all'art. 9 cod. proc. pen. §. 1.2.** La **prima eccezione** riguarda i **reati tributari c.d. in dichiarazione, quelli previsti dal capo I del titolo II del d.lgs. n.74 del 2000**, per i quali è competente il giudice del luogo in cui il contribuente ha il **domicilio fiscale** poiché in tale luogo, secondo l'espressa previsione dell'art. 18, comma 2 citato, il reato si considera consumato. La **seconda eccezione** è relativa al **reato di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000: nell'ipotesi di plurima emissione di fatture nel medesimo periodo di imposta in luoghi diversi**, il reato si considera unico (giusto il comma 2 dell'art. 8) e **l'art. 18, comma 3**, dispone che la competenza sia attribuita al giudice del luogo nel quale ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha **provveduto per primo a iscrivere** la notizia di reato nel relativo registro, criterio legale che ripete, con gli opportuni adattamenti, quello contemplato dall'**art. 9, comma 3, cod. proc. pen.**

Sez. 3, Sentenza n. 31517 del 29/09/2020 Cc. (dep. 11/11/2020) Rv. 280161 – 01, est. Reynaud P.M. Barberini (Parz. Diff.): «*In tema di **connessione teleologica ex art. 12, comma 1, lett. c) cod. proc. pen.**, la competenza per territorio, nel caso in cui il reato connesso più grave, o quello di pari gravità anteriormente commesso sia a sua volta connesso con **altro più grave, o di pari gravità ma ancor prima commesso**, va individuata in capo al **giudice competente per quest'ultimo ai sensi dell'art. 16, comma 1, cod. proc. pen.**, anche rispetto all'ulteriore reato soltanto al primo connesso. (Fattispecie in cui il reato ex art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 ascritto al ricorrente, di competenza del Tribunale di Milano, era connesso con quello, ascritto ad altri, di cui all'art. 8 dello stesso decreto, di competenza del Tribunale di Monza, a sua volta connesso con il reato di bancarotta fraudolenta, cui il ricorrente era estraneo, di competenza del Tribunale di Como, che la Corte ha individuato quale giudice territorialmente competente a conoscere di tutti i reati)».*

Sez. 3, Sentenza n. 42147 del 15/07/2019 Cc. (dep. 15/10/2019) Rv. 277984 – 03, est. Corbo: «*In tema di reati tributari, la competenza per territorio determinata dalla connessione per i **reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti**, di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, **quali reati di pari gravità**, appartiene, a norma dell'art. 16 cod. proc. pen., al **giudice del luogo dove è stato commesso il primo reato** che, secondo i criteri*

*previsti dall'art. 18 d.lgs. n. 74 del 2000, va determinato nel **luogo di accertamento**, individuabile in quello in cui ha sede l'Autorità Giudiziaria che ha compiuto **un'effettiva valutazione degli elementi che depongono per la sussistenza della violazione**, essendo invece irrilevante il luogo di acquisizione dei dati e delle informazioni da sottoporre a verifica».*

Sez. 3, Sentenza n. 29519 del 10/05/2019 Ud. (dep. 08/07/2019), est. Scarcella, in motiv.: «**Né, peraltro, può accedersi alla tesi difensiva, pur suggestiva secondo cui non sarebbero applicabili alla materia dei reati tributari le regole della competenza per connessione dettate dall'art. 16, c.p.p.** Ed invero, questa Corte ha già affermato (Sez. 3, n. 37858 del 04/06/2014 - dep. 16/09/2014, Piccioni, Rv. 260115, in motivazione) come **il D.lgs. n. 74 del 2000** - pur prevedendo una propria e specifica disciplina, rispetto a quella codicistica, diretta a regolare la competenza per territorio - **non contenga, quanto alla competenza per territorio derivante dalla connessione, principi diversi rispetto a quelli fissati nel codice di rito.** Ne consegue che, nei reati tributari, la competenza per territorio derivante dalla connessione è disciplinata dall'art. 16 c.p.p. Il D.lgs. n. 74 del 2000, **art. 18, detta le regole per la determinazione della competenza per territorio in relazione al "singolo reato tributario" e stabilisce un criterio di carattere generale**, ossia valido *ratione materiae* per tutti i reati tributari, che sopporta, come reso evidente dalla clausola di salvezza contenuta nel D.lgs. n. 74 del 2000, art. 18, comma 1, due eccezioni. Stabilisce, come criterio di carattere generale, che la competenza per territorio nei reati tributari si determina ai sensi dell'art. 8 c.p.p., (ossia secondo le regole generali valide per i reati comuni) e che, qualora la competenza per territorio non possa essere determinata ai sensi dell'art. 8 c.p.p., è competente il giudice del luogo di accertamento del reato. Logico corollario di tali principi è che, **nei reati tributari, non si applicano le regole suppletive di cui all'art. 9 c.p.p., perché l'unica regola suppletiva applicabile è quella del luogo di accertamento del reato.** Ed allora, in base ai suesposti principi si ricava in logica successione che, vertendosi nel caso di specie in una ipotesi di connessione di reati tributari, occorre avere riguardo per la determinazione del giudice territorialmente competente all'art. 16 c.p.p. e, siccome i giudici diversi sarebbero ugualmente competenti per materia, dunque al giudice competente per il **reato più grave**. I reati contestati, nel caso di specie (D.lgs. n. 74 del 2000, art. 8) sono tuttavia di pari gravità. Quando più giudici sono ugualmente competenti per materia ed i reati sono di **pari gravità**, la competenza per territorio appartiene al giudice del luogo dove è stato commesso il primo reato (art. 16 c.p.p.): [...]. Né, infine, ha pregio l'eccezione difensiva secondo cui le regole di determinazione della competenza per territorio ex art. 16, c.p.p. non sarebbero state applicabili nel caso di specie in quanto la continuazione **non sarebbe stata "contestata" dal PM** in sede di richiesta di rinvio a giudizio, ma solo ipotizzata dal GUP all'atto del rigetto dell'eccezione, vincolo della continuazione successivamente riconosciuto in sentenza. Sul punto a destituire di fondamento l'eccezione difensiva milita la pacifica giurisprudenza di questa Corte, che rende quindi viepiù inammissibile il motivo di ricorso, secondo cui ai fini della sussistenza di un'ipotesi di continuazione idonea a determinare lo spostamento della competenza per connessione ex art. 12, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., è sufficiente **l'astratta configurabilità - sulla base di elementi plausibili - del vincolo della medesimezza del disegno criminoso tra i reati contestati**, essendo rimessa alla sentenza ogni valutazione circa l'effettiva esistenza di detto vincolo;

conseguentemente, rispetto alla decisione sulla competenza, è irrilevante l'eventuale mancata contestazione della continuazione nei capi d'imputazione enunciati nel decreto che dispone il giudizio (Sez. 1, n. 17458 del 30/01/2018 - dep. 18/04/2018, Confl. comp. in proc. Liccardi, Rv. 273129

3.2. I reati dichiarativi previsti dal Capo I del titolo II d.lgs. n. 74/2000: art. 18, c.2 d.lgs. n. 74/2000

Sez. 3, n. 27606 del 14/09/2020 Cc. (dep. 06/10/2020) Rv. 280275 - 01, Est. Soggi, P.M. Corasaniti (Parz. Diff.): «*In tema di reati tributari, la competenza territoriale per i delitti in materia di dichiarazione riguardante le imposte relative alle persone giuridiche si determina, ai sensi dell'art. 18, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con riferimento al luogo in cui queste ultime hanno il domicilio fiscale, che, di regola, coincide con quello della sede legale, ma che, ove questa risulti avere carattere meramente fittizio, corrisponde al luogo in cui si trova la sede effettiva dell'ente*». In motiv. «§1. La stessa relazione governativa di accompagnamento al d.lgs. n. 74 del 2000, evidenzia come il comma 2 dell'art.18 detta "disposizioni specifiche, intese a risolvere in via normativa i problemi connessi all'individuazione del giudice competente in ordine a determinate ipotesi di reato [...]. Relativamente ai delitti in materia di dichiarazione, tali problemi si connettono al nuovo sistema di trasmissione dei dati in via telematica attraverso soggetti abilitati: sistema che, ove si abbia riguardo al luogo dal quale la trasmissione parte, consentirebbe, in pratica, all'autore dell'illecito di "scegliersi" il giudice competente con il semplice accorgimento di incaricare della trasmissione stessa un soggetto abilitato che operi nel luogo ritenuto più conveniente; mentre, ove si abbia riguardo al luogo in cui i dati confluiscono, porterebbe all'inaccettabile risultato di concentrare la competenza per tutti i reati presso il Tribunale di Roma, stante la gestione centralizzata del materiale informatico. A fronte di ciò, si è dunque stabilito che i reati in questione debbano considerarsi consumati nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale, **salva l'applicabilità del criterio suppletivo del luogo dell'accertamento laddove detto domicilio risulti ubicato all'estero**". Sulla base di ciò - con riferimento ai delitti previsti nel capo I, e cioè i delitti in dichiarazione - il reato si considera consumato nel luogo in cui il soggetto ha domicilio fiscale che costituisce il criterio principale attributivo della competenza per territorio. Va subito chiarito che la disposizione (art. 18, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000), nella sua formulazione, non opera un rinvio formale o materiale a disposizioni di un altro atto normativo. La prima conseguenza che occorre trarre, dal punto di vista dell'interpretazione, è che quando la legge penale o processuale penale richiama termini o istituti che traggono origine da altri rami del diritto, senza ricorrere alla tecnica del rinvio, il significato dei termini non va desunto esclusivamente dall'ordinamento richiamato, ma va attribuito tenendo conto delle esigenze proprie dell'ordinamento richiamante. È evidente, pertanto, che i risultati dell'interpretazione non possono porsi in insanabile contrasto con l'ordinamento penale che tali concetti o istituti richiama per il perseguimento dei propri scopi. Sarebbe allora del tutto contraddittorio ritenere che il legislatore si sia posto il problema di evitare che il contribuente, nella prospettiva di incorrere nella leva penale per i reati in materia di dichiarazione, scegliesse il giudice competente inoltrando la comunicazione telematica da un luogo piuttosto che da un altro, determinando

di volta in volta la consumazione del reato, per poi consentire, attraverso un particolare "criterio di collegamento" interno, il perseguimento, di volta in volta, del medesimo scopo consentendo al contribuente di scegliere, anche in virtù di determinazioni successive attraverso il continuo mutamento della sede legale, il domicilio fiscale. Del resto, non si riscontrino, sul punto, sostanziali diversità tra le esigenze dell'ordinamento penale ed esigenze dell'ordinamento tributario in quanto l'**art. 58, comma 3, d.P.R., n. 600 del 1973** stabilisce, per le persone giuridiche, che il domicilio fiscale è quello del luogo ove si trova la sede legale o, in mancanza, quella amministrativa. Nel caso in cui anche questa manchi il domicilio è nel comune ove vi è una sede secondaria o una stabile organizzazione ovvero, infine, ove viene svolta l'attività prevalente. La **sede** tuttavia è il luogo in cui l'ente ha il centro principale della sua attività e tale luogo - indicato nell'atto costitutivo, nello statuto e riportato nel registro delle imprese - può essere diverso da quello in cui convenzionalmente è stata stabilita la sede legale, per cui in tal caso rimane solo il dato formale della indicazione "legale" della sede ma questa è, secondo il **principio di effettività**, altrove. Il principio di effettività, che **non è smentito dalla disciplina tributaria, è pienamente recepito dal diritto civile** (settore dell'ordinamento a sua volta richiamato dal diritto tributario) e **processuale civile**, dove per sede (effettiva) si intende il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente (Infatti, anche per la dichiarazione di fallimento si deve guardare alla sede effettiva per individuare la competenza territoriale: "In tema di individuazione del tribunale competente a dichiarare il fallimento, ai sensi dell'art. 9, comma 1, l.fall., la presunzione iuris tantum di coincidenza della sede effettiva con la sede legale è superabile attraverso prove univoche che dimostrino che il centro direzionale dell'attività dell'impresa è altrove e che la sede legale ha carattere solo formale o fittizio, rilevando a tal fine, in particolare, la mancanza di una concreta struttura operativa presso la sede legale, sicché debba riconoscersi che detta sede sia solo un mero recapito. Nella specie, la S.C. ha considerato decisiva l'ubicazione della sede legale presso lo studio di un commercialista e la circostanza che gli atti di gestione e le decisioni effettive per la vita dell'impresa erano assunti altrove" Sez. 1, Sentenza n. 16116 del 14/06/2019, Rv. 654533 - 01; stesse considerazioni anche nel settore tributario nel quale si è sempre utilizzata la nozione di sede effettiva: "In **tema di IRES**, ai fini dell'individuazione della residenza fiscale delle società ed enti, in base all'**art. 73 - già 87 -, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986** la nozione di **sede dell'amministrazione**, in quanto contrapposta alla sede legale, è assimilabile alla sede effettiva di matrice civilistica, intesa come il luogo di concreto svolgimento delle attività amministrative, di direzione dell'ente e di convocazione delle assemblee e, quindi, come luogo stabilmente utilizzato per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente. Fattispecie in tema di estero-vestizione di una società-madre avente sede in Olanda in cui la S.C., cassando la sentenza della C.T.R., ha ritenuto la nazionalità italiana ed inglese dei suoi amministratori non sintomatica dell'ubicazione della sede effettiva in Italia" Sez. 5, Sentenza n. 15184 del 04/06/2019, Rv. 654132 - 01)».

Massime precedenti Conformi:

Sez. 3, n. 20504 del 19/02/2014 - dep. 19/05/2014, Cederna e altri, Rv. 25978301;

Sez. 3, n. 23784 del 16/12/2016 - dep. 15/05/2017, Mosetter, Rv. 26998301;

Sez. 3, Sentenza n. 17702 del 30/01/2019 Ud. (dep. 29/04/2019) Rv. 275700 – 01, est. Liberati: «*In tema di reati tributari, ai sensi dell'art. 18, comma 2, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i **delitti in materia di dichiarazione previsti dal capo primo del titolo secondo** del medesimo decreto legislativo si considerano consumati nel luogo in cui il contribuente ha il **domicilio fiscale**, che, nel caso di **impresa individuale**, coincide con quello del **titolare dell'impresa medesima***»; in motiv.: «Nel caso di impresa individuale, quale quella della ricorrente, nella quale, ai sensi dell'art. 2082 cod. civ., l'impresa individuale non ha soggettività distinta da quella della persona fisica dell'imprenditore (cfr. Cass. civ., Sez. 3, Sentenza n. 19735 del 19/09/2014, Rv. 632355, e Sez. 6 - 2, Ordinanza n. 14571 del 20/08/2012, Rv. 623561, entrambe in materia di competenza per territorio), il domicilio fiscale dell'impresa coincide con quello del titolare dell'impresa medesima. Quest'ultimo va individuato, ai sensi dell'art. **58, comma 2, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600** (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), nel **comune nella cui anagrafe le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato sono iscritte**».

Sez. 3, Sentenza n. 41683 del 02/03/2018 Ud. (dep. 26/09/2018) Rv. 274862 – 03, est. Aceto: «*In tema di reati tributari, appartiene all'accertamento del fatto reato, da condurre secondo le regole proprie del diritto processuale penale e senza avvalersi di inversioni dell'onere della prova frutto del ricorso alle presunzioni fiscali, l'**individuazione del "domicilio fiscale"**, che si identifica nel **centro effettivo di direzione e di attività amministrativa dell'impresa**, facendo riferimento ai criteri indicati dall'**art. 162 d.P.R. n. 917 del 1986** sulla "stabile organizzazione" o agli indici elaborati dalla giurisprudenza comunitaria per identificare le società cd. "casella postale" o "schermo". (Fattispecie relativa a società con sede legale estera, controllata da impresa avente sede in Italia)*; in motiv.: «Ai sensi dell'art. **73, commi 3 e 4, d.P.R. n. 917 del 1986**, «(3) ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato (...) (4) L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto». §. 3.3. L'uso della disgiuntiva "o" consente di affermare che la sussistenza di uno solo dei suddetti requisiti comporta la **residenza fiscale della società in Italia**, a prescindere dal fatto che il reddito sia prodotto all'estero (**art. 165, d.P.R. n. 917 del 1986**). Anche i non residenti, infatti, sono considerati soggetti passivi di imposta se producono redditi nel territorio dello Stato. Al riguardo provvede, per quanto di interesse, l'art. 23, d.P.R. n. 917 del 1986 a norma del quale «ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato: (...) e i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni». §. 3.4. **Soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto** sono coloro i quali effettuano le operazioni imponibili di cui agli artt. 1 e segg., d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (art. 17), che sono comunque obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale di cui all'art. 8, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, anche se non hanno effettuato operazioni

imponibili. **§. 3.5. Il domicilio fiscale delle società è disciplinato dall'art. 58, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**, secondo il quale «i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività» (comma 3). **§. 3.6.** A norma del successivo **art. 59, comma 1**, «l'amministrazione finanziaria può stabilire il domicilio fiscale del soggetto, in deroga alle disposizioni dell'articolo precedente, nel comune dove il soggetto stesso svolge in modo continuativo la principale attività ovvero, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, nel comune in cui è stabilita la sede amministrativa». **§.11** domicilio fiscale del contribuente di cui agli artt. 58 e 59, d.P.R. n. 600 del 1973, individua **l'ufficio provinciale competente a ricevere la dichiarazione annuale in materia di imposta sul valore aggiunto** e a effettuare i relativi controlli (art. 40, d.P.R. n. 633 del 1972). **§. 3.7.** L'obbligo di presentare la dichiarazione annuale dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto grava, dunque, sulle società che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato (imposta sui redditi) e che hanno sede legale o anche solo amministrativa in Italia (imposta sul valore aggiunto). **§. 3.8.** Il dato unificante è costituito, pertanto, dal "domicilio fiscale" che tuttavia, se stabilito d'ufficio dall'amministrazione finanziaria, si identifica, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, nella "sede amministrativa" (sull'unicità del domicilio fiscale ai fini dell'imposizione diretta e indiretta, cfr. Cass. civ., Sez. 5, n. 11170 del 10/05/2013, Rv. 626921). **§. 3.9.** Ai fini della individuazione della «**sede amministrativa**» dell'ente possono senz'altro essere utilizzati i criteri in base ai quali viene individuata la «sede effettiva» della persona giuridica di cui all'art. 46, comma 2, cod. civ., da sempre indicata dalla giurisprudenza delle Sezioni Civili di questa Corte di cassazione nel luogo nel quale la società ha il centro effettivo di direzione e di svolgimento della sua attività, ove cioè risiedono gli amministratori, sia convocata e riunita l'assemblea sociale, si trovino coloro che hanno il potere di rappresentare la società, il luogo deputato o stabilmente utilizzato per l'accentramento dei rapporti interni e con i terzi in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente e nel quale, dunque hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti (Cass. civ. Sez. 5, n. 2869 del 07/02/2013, Rv. 625688; Cass. civ. Sez. 1, n. 995 del 25/03/1958, Rv. 882188; Cass. civ. Sez. 3, n. 1671 del 22/06/1963; Cass. civ. Sez. 1, n. 1183 del 14/04/1969, Rv. 339775; Cass. civ. Sez. 3, n. 1249 del 18/04/1969, Rv. 339877; Cass. civ. Sez. 2, n. 3028 del 13/10/1972, Rv. 360788; Cass. civ. Sez. L, n. 335 del 02/02/1976, Rv. 379018; Cass. civ. Sez. L, n. 2472 del 24/04/1981, Rv. 413253; Cass. civ. Sez. L, n. 7037 del 13/04/2004, Rv. 572032; Cass. civ. Sez. L, n. 6021 del 12/03/2009, Rv. 607263; Cass. civ. Sez. 1, n. 6559 del 20/03/2014, Rv. 630604). **§. 3.10.** La definizione di sede amministrativa, dunque, si fonda su un criterio di **effettività gestionale dell'impresa** che ha rilevanza anche ad altri fini: la sede principale dell'impresa che individua il tribunale competente a dichiararne il fallimento (art. 9, R.D. 16 marzo 1942, n. 267), si identifica con il luogo nel quale l'imprenditore svolge prevalentemente la sua attività amministrativa e direttiva (Cass. civ. Sez. 1, n. 441 del 14/01/1995, Rv. 489701; Cass. civ. Sez. 1, n. 151 del 10/01/1996, Rv. 495293, che parla di «centro propulsore dell'impresa»); la sede effettiva costituisce valido luogo alternativo per le notifiche da effettuare

nei confronti delle società con personalità giuridica (Cass. civ. Sez. L. n. 6021 del 2009, cit.), se non privilegiato, quando conosciuta dal terzo (Cass. civ. Sez. 1, n. 6559 del 2014, cit.). §. 3.11. Non diversamente, la giurisprudenza delle Sezioni Penali di questa Suprema Corte è stata costante nell'affermare che **l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di società avente residenza fiscale all'estero sussiste se detta società ha stabile organizzazione in Italia**, il che si verifica quando si svolgano in territorio nazionale la gestione amministrativa e la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi (Sez. 3, n. 29724 del 26/05/2010, Castagnara, Rv. 248109; Sez. 3, n. 7080 del 24/01/2012, Barretta, Rv. 252102; Sez. 3, n. 32091 del 21/02/2013, Mazzeschi, Rv. 257043; nonché, Sez. 3, n. 1811 del 30/10/2013, Pinhas, Rv. 258367). §. 3.12. Il criterio di effettività che induce a preferire la sede amministrativa dell'ente-persona giuridica quale luogo nel quale viene fissato d'ufficio il suo domicilio fiscale è del resto omogeneo a quello in base al quale esso è attribuito alla persona fisica nel comune ove svolge in modo continuativo la propria attività (art. 59, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973). §. 3.13. Si deve perciò ribadire quanto conclusivamente e condivisibilmente affermato da questa Corte con sentenza Sez. 3, n. 43809 del 24/01/2014, dep. 4 2015, Gabbana (ai cui maggiori approfondimenti sul tema si rimanda), secondo cui: a) la sede amministrativa dei **sogetti diversi dalle persone fisiche** rilevante ai fini della individuazione del «domicilio fiscale» ai sensi dell'art. 59, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973 si identifica nel **centro effettivo di direzione e di svolgimento della sua attività**, ove cioè risiedono gli amministratori, sia convocata e riunita l'assemblea sociale, si trovino coloro che hanno il potere di rappresentare la società, il luogo deputato o stabilmente utilizzato per l'accentramento dei rapporti interni e con i terzi in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente e nel quale, dunque hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti; b) per accertare la natura artificiosa o meno della società estera si può fare utile riferimento ai **criteri indicati dall'art. 162, d.P.R. n. 917 del 1986** per definire la «stabile organizzazione» o a quelli elaborati dalla giurisprudenza comunitaria per identificare le società cd. "casella postale" o "schermo"; c) si tratta in ogni caso di accertamenti che appartengono alla ricostruzione del fatto-reato e che, in quanto tali, devono essere **condotti dal giudice in modo autonomo**, secondo le regole di giudizio proprie del processo penale che non tollerano inammissibili inversioni dell'onere della prova frutto del ricorso alle presunzioni fiscali».

Precedenti Conformi: n. 43809 del 2015 Rv. 265119 - 01

3.3. I reati non dichiarativi

Sez. 3, Sentenza n. 6529 del 12/12/2019 Cc. (dep. 19/02/2020) Rv. 278597 – 01, est. Reynaud, P.M. Seccia (Diff.): «*Ai fini della determinazione della competenza per territorio per il **delitto di indebita compensazione**, atteso che l'obbligazione tributaria può essere adempiuta presso qualsiasi concessionario operante sul territorio nazionale, va applicato, nella conseguente impossibilità di fare riferimento al **luogo di consumazione di cui all'art. 8 cod. proc. pen.**, il*

criterio sussidiario del luogo dell'accertamento del reato di cui all'art. 18, comma 1, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, prevalente, per la sua natura speciale, rispetto alle regole generali dettate dall'art. 9 cod. proc. pen.»; in motiv.: «nel caso di specie non può trovare applicazione la disposizione prevista dall'art. 18 d.lgs. 74 del 2000, giusta la quale il reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale - dettata, nel secondo comma della disposizione, soltanto «per i delitti previsti dal capo I del titolo II» - ma deve farsi applicazione della generale previsione, contenuta nel primo comma della disposizione, secondo cui «se la competenza per territorio per i delitti previsti dal presente decreto non può essere determinata a norma dell'art. 8 del codice di procedura penale, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato». Ed invero, il disposto di cui all'art. 18, comma 2, d.lgs. 74 del 2000 non può trovare applicazione poiché l'art. 10 quater d.lgs. 74/2000 è contenuto nel capo II (e non già nel capo I) del titolo secondo del provvedimento legislativo e, diversamente da quanto opina il ricorrente, non è un mero reato dichiarativo perché si consuma nel momento e nel luogo in cui è omesso il versamento di imposte dovute per un importo superiore a € 50.000. Come già si è avuto modo di precisare in relazione agli **analoghi delitti di omesso versamento di IVA o di ritenute certificate di cui agli artt. 10-ter e 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000**, la competenza per territorio va dunque individuata in base al disposto di cui al primo comma dell'art. 18 del citato decreto. **Secondo un orientamento di questa Corte**, in tali casi il luogo in cui si verifica l'omissione del versamento del tributo ex art. 8 cod. proc. pen. deve ritenersi coincidente con il **luogo ove si trova la sede effettiva dell'azienda**, nel senso di centro della attività amministrativa e direttiva dell'impresa (Sez. 3, n. 27701 del 01/04/2014, Santacroce, Rv. 260110; **Sez. 3, n. 23784 del 16/12/2016, dep. 2017, Mosetter, Rv. 269983**); secondo un **diverso indirizzo**, essendo impossibile individuare con certezza il suddetto luogo di consumazione, siccome l'adempimento dell'obbligazione tributaria può essere effettuato anche presso qualsiasi concessionario operante sul territorio nazionale, va invece applicato il **criterio sussidiario del luogo dell'accertamento del reato indicato dall'art. 18, comma 1, d.lgs. 74/2000**, prevalente, per la sua natura speciale, rispetto alle regole generali dettate dall'art. 9 cod. proc. pen. (Sez. 3, n. 17060 del 10/01/2019, Lupo, Rv. 275942; Sez. 1, n. 44274 del 24/09/2014, Tirabasso, Rv. 260801). Certamente non applicabile, invece, è il criterio del domicilio fiscale, quello su cui si fonda la doglianza dedotta in ricorso».

Sez. 3, n. 17060 del 10/01/2019, Lupo, Rv. 275942, est. Reynaud, P.M. Cuomo (Parz Diff.): «*In tema di delitto di **omesso versamento dell'Iva**, ai fini della individuazione della competenza per territorio, non può farsi riferimento al criterio del domicilio fiscale del contribuente, ma deve ricercarsi il luogo di consumazione del reato ai sensi dell'art. 8 cod. proc. pen.; ne consegue che, essendo impossibile individuare con certezza il suddetto luogo di consumazione, considerato che l'obbligazione tributaria può essere adempiuta anche presso qualsiasi concessionario operante sul territorio nazionale, va applicato il criterio sussidiario del luogo dell'**accertamento del reato**, previsto dall'art. 18, comma 1, d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, prevalente, per la sua natura speciale, rispetto alle regole generali dettate dall'art. 9 cod. proc. pen.*»;

Massime precedenti Conformi: N. 44274 del 2014 Rv. 260801 - 01, N. 5791 del 2008 Rv. 238988 - 01]; Sez. 1, n. 44274 del 24/09/2014, Tirabasso, Rv. 260801.

Sez. 3 , Sentenza n. 42147 del 15/07/2019 Cc. (dep. 15/10/2019), est. Cairo, in motiv.: «A norma dell'art. 18 d.lgs. n. 74 del 2000, la competenza per il **reato di cui all'art. 8** d.lgs. n. 74 del 2000 va determinata nel «**luogo dell'accertamento**». Quest'ultimo, poi, secondo il condivisibile orientamento più volte espresso in giurisprudenza, si individua nel luogo in cui ha sede l'Autorità Giudiziaria requirente che ha compiuto una **effettiva valutazione degli elementi che depongono per la sussistenza della violazione**, essendo invece irrilevante il luogo di acquisizione dei dati e delle informazioni da sottoporre a verifica (così, tra le altre, Sez. 3, n. 43320 del 02/07/2014, Starace, Rv. 260992-01, e Sez. 3, n. 11978 del 09/01/2014, Peruzzo, Rv. 258732-01); Conf. Sez. 3, Sentenza n. 39316 del 24/05/2019 Ud. (dep. 25/09/2019)».

Sez. 3, Sentenza n. 29519 del 10/05/2019 Ud. (dep. 08/07/2019) Rv. 276592 – 02, est. Scarcella: «*In tema di competenza per territorio relativa ai reati di **emissione di più fatture per operazioni inesistenti**, il criterio del luogo di iscrizione nel registro degli indagati del primo procedimento penale dettato dall'**art. 18, comma 3, del d.lgs. n. 74 del 2000**, opera **unicamente con riguardo a più condotte di emissione riguardanti il medesimo periodo di imposta e non anche nel caso di emissione relativa a periodi di imposta diversi***»; in motiv.: «già in precedenti occasioni questa Corte ha avuto modo di chiarire che in via generale e salvo talune deroghe, il D.lgs. n. 74 del 2000, art. 18, comma 1, rinvia, per determinare la competenza territoriale in tema di reati tributari, ai criteri previsti dall'art. 8 c.p.p. Ne consegue che, in siffatta materia, il criterio principale determinativo della competenza per territorio è quello del locus commissi delicti, divenendo sussidiario il criterio fondato sul luogo dell'accertamento del reato ed al quale si potrà fare riferimento solamente nel caso in cui sia impossibile individuare il luogo di consumazione del reato tributario. Ne deriva che, con riferimento ai reati di cui al decreto legislativo n. 74 del 2000, va **esclusa l'operatività delle regole suppletive di cui all'art. 9 c.p.p.** Una deroga ai principi generali in materia di competenza territoriale è tuttavia prevista con riferimento all'ipotesi di **emissione plurima di fatture**, fattispecie disciplinata dal D.lgs. n. 74 del 2000, art. 8, comma 2, nel senso che "ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato". A tale proposito, il D.lgs. n. 74 del 2000, art. 18, comma 3, - che mutua, con gli opportuni temperamenti, il criterio suppletivo ordinario previsto rispettivamente all'art. 9 c.p.p., comma 3, e art. 10 c.p.p., comma 2, - dispone che, con esclusivo riferimento alla fattispecie di cui al D.lgs. n. 74 del 2000, art. 8, comma 2, "è competente il giudice di uno di tali luoghi in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'art. 335 c.p.p.". Con riguardo all'art. 18, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000 la Relazione governativa di accompagnamento del decreto legislativo precisa che il suddetto criterio ha "di mira la fattispecie (...) dell'emissione di più fatture o documenti per operazioni inesistenti da parte del medesimo soggetto nel corso dello stesso periodo d'imposta: ipotesi che (...) è stata configurata come integrativa di un unico reato. Stante la particolare strutturazione dell'ipotesi criminosa, nella quale confluiscono più episodi distinti, si è reso necessario dettare uno specifico criterio di individuazione del giudice competente nel caso, ben configurabile, in cui i plurimi documenti siano stati emessi in località diverse (e, più precisamente, in località comprese nelle circoscrizioni di diversi

tribunali). Al riguardo, si è scartata, per vero, la soluzione di privilegiare il luogo di emissione del maggior numero di documenti o dei documenti di maggiore importo: soluzione che avrebbe inevitabilmente alimentato e trascinato nel tempo le questioni di competenza, specie nel caso - tutt'altro che infrequente - di scoperta in fasi successive delle false fatturazioni. La competenza è stata di contro attribuita a quello fra i giudici dei diversi luoghi di emissione dei singoli documenti, presso il quale ha sede l'ufficio del pubblico ministero che per primo ha provveduto ad iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'art. 335 c.p.p.: criterio che ripete, con gli opportuni adattamenti, quello previsto dall'art. 9 c.p.p., comma 3, e art. 10 c.p.p., comma 2". Ne deriva che, con la regola iuris di cui al D.lgs. n. 74 del 2000, art. 18, comma 3, il legislatore si è preoccupato di stabilire un criterio legale nel caso di emissione plurima di fatture nel medesimo periodo d'imposta, con la conseguenza che il criterio del luogo di iscrizione nel registro degli indagati del primo procedimento penale opera unicamente nel caso di plurima emissione di fatture nell'ambito del medesimo periodo d'imposte, sicché la disposizione non è, invece, applicabile nel caso di emissione di fatture in diversi periodi d'imposta. Posto che **nel caso di specie si verte in tema di plurima emissione di fatture nell'ambito di diversi periodi di imposta** (dal 2007 al 2009), è appena il caso di rilevare come non sia applicabile la regola stabilita nel D.lgs. n. 74 del 2000, art. 18, comma 2 (in base alla quale il reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale) che è prevista solo per i delitti di cui al capo 1[^] - titolo 2[^], mentre quello per cui si procede è inserito nel capo 2[^]. Il caso, di cui al presente procedimento, è dunque **interamente disciplinato dal comma 1 del richiamato art. 18 in base al quale la competenza**, se non può essere determinata a norma dell'art. 8 c.p.p., è attribuita al Giudice del **luogo di accertamento del reato**. È ben vero che, ai fini della determinazione della competenza per territorio, nel caso di reato tributario, "per luogo di accertamento del reato", secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, deve intendersi quello in cui gli ufficiali ed agenti di polizia tributaria hanno proceduto alle opportune indagini in funzione della scoperta del reato nella sua materialità ed alla raccolta delle relative prove (Sez. 1, n. 29667 del 17/06/2003, Confl. Comp. In proc. Prevosti, Rv. 226141); ma è altrettanto indubbio che tale regola opera, per l'espressa previsione dell'art. 18, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, solo se la competenza "non può essere determinata a norma dell'art. 8 c.p.p."; esclusivamente in tal caso, dunque, la competenza per territorio è attribuita al Giudice del luogo di accertamento del reato (v., in senso conforme: Sez. 3, n. 20505 del 19/02/2014 - dep. 19/05/2014, Maccarrone, Rv. 259680). Nel caso di specie, i giudici di merito hanno correttamente ritenuto l'A.G. di Roma competente territorialmente a giudicare sul delitto ex art. 8, d.lgs. n. 74 del 2000, commesso in più circondari (Roma ed Arezzo), sul rilievo che il primo reato risultava commesso in Roma, in quanto a Roma aveva sede la ditta emittente, facendo quindi **applicazione del disposto dell'art. 16, c.p.p. [...]**.

Massime precedenti Conformi: N. 20505 del 2014 Rv. 259680 - 01

Sez. 3, Sentenza n. 13610 del 14/02/2019 Ud. (dep. 28/03/2019), est. Scarcella, in motiv., a favore del radicamento della **competenza territoriale del delitto ex art. art 10 bis secondo il criterio della sede effettiva impresa e dell'Ufficio che ha emesso accertamento**: «Il D.lgs. n. 74 del 2000, detta in particolare all'art. 18 le regole per la determinazione della competenza per

territorio dei reati tributari e, al comma primo, stabilisce che, fatta eccezione per i c.d. reati in dichiarazione e del reato di emissione di più fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la competenza per territorio per tutti gli altri reati previsti dal D.lgs. n. 74 del 2000, compreso quindi il reato di cui all'art. 10 bis di cui si controverte nel caso sottoposto all'esame di questa Suprema Corte, si determina a norma dell'**art. 8, cod. proc. pen., e, solo qualora non sia possibile determinare la competenza sulla base di tale ultima disposizione, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.** Ne consegue che la competenza per territorio è determinata, stando al contenuto letterale della disposizione, dal luogo in cui il reato è consumato. Il reato di cui all'art. 10 bis è stato introdotto dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 414 e, pertanto, è stato inserito nel D.lgs. n. 74 del 2000, in epoca successiva alla disposizione dell'art. 18 che regola la competenza per territorio. Pur avendo, infatti, forti analogie con i reati in dichiarazione, le fattispecie ex artt. 10 bis e ter, sono state inserite nel capo II del titolo II del D.lgs. n. 74 del 2000, con la conseguenza che non possono partecipare, almeno formalmente, alla disciplina speciale prevista dal secondo comma dell'art. 18, il quale riserva solo ai reati inseriti nel capo I una disciplina diversa da quella radicata sulla base del *locus commissi delicti* (*contra*, l'isolata Sez. 1, n. 44274 del 24/09/2014 - dep. 23/10/2014, Confl. comp. in proc. Tirabasso, Rv. 260801, che questo Collegio non condivide per le ragioni di seguito esposte, e che ha, invece, sostenuto, sebbene in relazione al diverso reato di **omesso versamento dell'Iva**, che, ai fini della individuazione della competenza per territorio, non può farsi riferimento al criterio del domicilio fiscale del contribuente, ma deve ricercarsi il luogo di consumazione del reato ai sensi dell'art. 8 cod. proc. pen.; ne consegue per tale sentenza che, essendo impossibile individuare con certezza il suddetto luogo di consumazione, siccome l'adempimento dell'obbligazione tributaria può essere effettuato anche presso qualsiasi concessionario operante sul territorio nazionale, va applicato il criterio sussidiario del luogo dell'accertamento del reato indicato dall'art. 18, comma primo, D.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, prevalente, per la sua natura speciale, rispetto alle regole generali dettate dall'art. 9 cod. proc. pen.). §. 5. Ebbene, posto che il reato di omesso versamento di ritenute si consuma nel momento in cui scade il termine utile per il pagamento, previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente, **il luogo di consumazione del reato coincide con quello in cui si compie, alla scadenza del termine previsto, l'omissione del versamento imposto dal precetto normativo. Tale luogo, di regola, corrisponde, per le società, a quello ove si trova la sede effettiva dell'impresa**, intesa come centro della prevalente attività amministrativa e direttiva di organizzazione, coincidente o meno con la sede legale, dovendo aversi riguardo al principio di effettività (giurisprudenza costante: Sez. 3, n. 20504 del 19/02/2014 - dep. 19/05/2014, Cederna e altri, Rv. 259783; Sez. 3, n. 23784 del 16/12/2016 - dep. 15/05/2017, Mosetter, Rv. 269983, che, sul punto, ha ribadito che le fattispecie di cui agli artt. 10-bis e 10-ter, in quanto non comprese nei reati di cui al capo I del titolo II del D.lgs. n. 74 del 2000, non partecipano della speciale disciplina della competenza a questi ultimi riservata dal secondo comma dell'art. 18 dello stesso decreto). La sede effettiva, del resto, si identifica con il luogo deputato o stabilmente utilizzato per l'accentramento dei rapporti interni e con i terzi in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente e nel quale, dunque hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti. Nel

caso di specie, pertanto, il giudice avrebbe dovuto applicare i criteri sulla competenza territoriale di cui all'articolo 8, cod. proc. pen., e, solo in caso di impossibilità di determinare il luogo di consumazione del delitto, avrebbe dovuto attribuire la competenza al giudice del **luogo in cui ha sede l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate che ha emesso il provvedimento**».

Massime precedenti conformi:

Sez. 3, Sentenza n. 23784 del 16/12/2016 Ud. (dep. 15/05/2017) Rv. 269983 - 01, Andronio, P.M. Delehay E. (Diff.): «*In tema di reati tributari, la competenza per territorio per il delitto di omesso versamento delle certificate ritenute previdenziali e assistenziali operate sulle retribuzioni dei dipendenti (art. 10-bis D.lgs. n. 74 del 2000) appartiene al giudice del luogo dove si compie, alla scadenza del termine previsto, l'omissione di cui al precetto normativo, luogo che di regola corrisponde, per le società, a quello in cui si trova la sede effettiva dell'impresa, intesa come centro della prevalente attività amministrativa e direttiva di organizzazione, coincidente o meno con la sede legale. (In motivazione, la S.C. - annullando la decisione di merito che, ritenendo erroneamente di dover applicare la regola fissata dall'art. 1182 cod. civ., aveva affermato la competenza del giudice del territorio ove era sita la Direzione provinciale della Agenzia delle Entrate destinataria del pagamento omesso - ha osservato che le fattispecie di cui agli artt. 10-bis e 10-ter, in quanto non comprese nei reati di cui al capo I del titolo II del D.lgs. n. 74 del 2000, non partecipano della speciale disciplina della competenza a questi ultimi riservata dal secondo comma dell'art. 18 dello stesso decreto)*».

4. Le prove: regole probatorie e di utilizzabilità nel processo penale

4.1. Precedente giudicato penale

Sez. 3, Sentenza n. 36907 del 15/10/2020 Ud. (dep. 22/12/2020) Rv. 280278 - 01, est. Liberati: «*Le risultanze di un precedente giudicato penale, acquisite ai sensi dell'art. 238-bis cod. proc. pen., e riguardanti una pre-condizione del giudizio in corso, impongono, al giudice che giunga a diverse conclusioni sulla base di una differente valutazione giuridica dei medesimi fatti, di giustificare specificamente la conciliabilità del diverso esito, esclusa restando, tuttavia, la possibilità di contraddire la già accertata verifica del medesimo fatto storico. (Fattispecie in cui la Corte ha annullato senza rinvio la sentenza di condanna per il reato di cui all'art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per la utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti, la cui esistenza era stata invece affermata in una precedente sentenza irrevocabile di assoluzione, riguardante l'emissione di dette fatture, acquisita ai sensi dell'art. 238-bis cod. proc. pen.)*».

Massime precedenti Conformi: N. 23226 del 2018 Rv. 273207 - 01

Sez. 3, Sentenza n. 33820 del 13/11/2020 Ud. (dep. 30/11/2020), est. Corbo, in motiv.: «*qualora nel corso del giudizio venga prodotta una sentenza passata in giudicato, che accerta fatti che si assumono essere inconciliabili con quelli in contestazione, il giudice è tenuto, onde evitare che si determini una*

situazione tale da giustificare una futura richiesta di revisione, a verificare la possibile incidenza della decisione irrevocabile, e degli elementi di fatto da essa risultanti, sulla posizione dell'imputato (così Sez. 2, n. 292 del 04/12/2013, dep. 2014, Coccorullo, Rv. 257993-01, nonché Sez. 5, n. 81 del 24/10/2005, dep. 2006, Atrany, Rv. 232637-01)».

4.2. Acquisizione al fascicolo processuale della dichiarazione fiscale del contribuente

Sez. 3, Sentenza n. 28489 del 10/09/2020 Ud. (dep. 14/10/2020) Rv. 280015 - 01, est. Andronio, P.M. Filippi (Parz. Diff.): «*Per la **configurabilità del reato previsto dall'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non si richiede l'acquisizione al fascicolo processuale della dichiarazione fiscale del contribuente o di alcuna prova legale**, essendo sufficiente che il giudice raggiunga la certezza, al di là di ogni ragionevole dubbio, che l'omissione, per una somma eccedente la soglia di punibilità, abbia ad oggetto l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale regolarmente presentata, dandone conto con motivazione immune da vizi logici o giuridici. (Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto provata l'avvenuta presentazione della dichiarazione IVA in ragione della denuncia presentata dall'Agenzia delle entrate, originata dalla valutazione, da parte del funzionario accertatore, della dichiarazione fiscale contenente la specifica indicazione dell'imposta da versare)*»; in motiv.: «Deve rilevarsi, infatti, che l'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa 2 l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, per un ammontare superiore ad euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta. Per la configurabilità di tale fattispecie occorrono, quindi, due presupposti: che l'ammontare dell'imposta evasa ecceda la soglia di punibilità prevista dalla norma e che l'omissione abbia ad oggetto l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale regolarmente presentata. Rispetto al secondo requisito, tuttavia, la legge non richiede l'acquisizione al fascicolo processuale della dichiarazione fiscale o di alcuna prova legale, essendo **sufficiente che il giudice raggiunga la certezza, al di là del ragionevole dubbio, in ordine alla sussistenza degli elementi necessari per l'integrazione della fattispecie, e ne dia conto con motivazione immune da vizi logici o giuridici** (ex multis, Sez. 3, n. 38475 del 2019; Sez. 3, n. 38487 del 21/04/2016, Rv. 268012). Nella specie, conformemente ai principi giurisprudenziali appena richiamati, il giudice d'appello ha ritenuto provata l'avvenuta presentazione della dichiarazione Iva in ragione della denuncia presentata dalla Agenzia delle entrate, la quale ha tratto origine dalla valutazione, da parte del funzionario accertatore, della dichiarazione fiscale contenente la specifica indicazione dell'Iva da versare relativamente all'anno 2012; dichiarazione redatta da uno studio professionale a ciò incaricato dall'imputato. Ha altresì considerato il fatto che **l'assenza della dichiarazione non aveva mai costituito oggetto di contestazione in primo grado**, ma era stata prospettata, con considerazioni ritenute generiche e poco credibili, solo con l'atto d'appello. Dimostrata l'esistenza della dichiarazione, l'accertata evasione di un importo superiore alla soglia di punibilità prevista dalla norma incriminatrice costituisce aspetto non controverso».

4.3. Accertamento induttivo

Sez. 3, Sentenza n. 36207 del 17/04/2019 Ud. (dep. 19/08/2019) Rv. 277581 – 01, est. Andreazza: «*In tema di reati tributari, per il **principio di atipicità dei mezzi di prova** nel processo penale, di cui è espressione l'art. 189 cod. proc. pen., il giudice può avvalersi **dell'accertamento induttivo**, compiuto mediante gli **studi di settore dagli Uffici finanziari**, per la determinazione dell'imposta dovuta, ferma restando l'autonoma valutazione degli elementi emersi secondo i criteri generali previsti dall'art. 192, comma 1, cod. proc. pen.*»; in motiv.: «in punto di corretta applicazione dei principi relativi alla utilizzabilità, in sede penale, degli esiti degli accertamenti operati in sede tributaria: “Va premesso che nessuna norma vieta al giudice penale di avvalersi, ai fini, in generale, della prova della sussistenza degli elementi costitutivi dei reati tributari, ivi compreso, evidentemente, quello, contestato nella specie, di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, delle risultanze degli accertamenti operati in sede tributaria, ciò discendendo, se non altro, dal principio di atipicità dei mezzi di prova operante nel principio penale e di cui è espressione la previsione dell'art. 189 cod. proc. pen., restando peraltro salva la necessità che tali elementi siano, ove necessario, in conformità delle peculiarità dei fatti giudicati e dei rilievi delle parti, fatti oggetto di una autonoma valutazione idonea a coniugare la valorizzazione di tali risultanze con i criteri in generale dettati dall'art. 192, comma 1, cod. proc. pen. E', dunque, per tale implicita ragione che questa Corte ha affermato che il giudice penale può legittimamente avvalersi, ai fini della ricostruzione delle imposte dovute e non dichiarate (v. tra le altre, Sez. 3, n. 24811 del 28/04/2011, Rocco, Rv. 250647 e Sez. 3, n. 40992 del 14/05/2013, Ottaiano, Rv. 257619), **dell'accertamento induttivo, mediante gli studi di settore**, compiuto dagli Uffici finanziari per la determinazione dell'imponibile. Nella specie il giudice di primo grado ha precisato in sentenza come il procedimento logico deduttivo seguito dall'Agenzia delle Entrate sia stato rigoroso, coerente e approfondito in particolare con riferimento alla puntuale valorizzazione degli studi di settore relativi ad aziende operanti nello stesso ambito territoriale, con un volume di affari sovrapponibile a quello della società rappresentata dall'imputato, ed aventi ad oggetto la stessa attività in materia lattiero-casearia con conseguente attendibilità della percentuale di ricalcolo individuata ed applicata. Sulla base di tale premessa, allora, appare corretta la motivazione della sentenza laddove la stessa ha chiarito come spettasse all'interessato contestare il percorso argomentativo della sentenza di primo grado e porre in discussione il metodo utilizzato ed i risultati derivati. Al contrario, invece, l'imputato, si è limitato, in ricorso, ancora una volta, a contestare genericamente l'utilizzazione degli accertamenti svolti in sede tributaria da un lato confutando la validità di un principio che, come visto, discende in realtà dagli stessi principi generali in tema di prova nel processo penale e dall'altro, non spiegando, sul piano concreto, le ragioni della non valorizzabilità, nella specie, del metodo induttivo».

La Cassazione in precedenza ha affermato (Sez. 3, n. 46500 del 24.9.2015, dep. 24.11.2015, est. Amoresano) che «**l'accertamento induttivo** compiuto dagli uffici finanziari può rappresentare un valido elemento di indagine per stabilire, in sede penale, se vi sia stata evasione e se questa abbia raggiunto le soglie di punibilità previste dalla legge, a condizione che il Giudice non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in essi evidenziati, ma proceda a **specificata autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti** comparandoli con quelli eventualmente acquisiti

"aliunde" (conf. cfr. Cass. sez. 3 n. 1904 del 21/12/1999, Zarbo; conf. Cass. sez. 3, 20/10/1995 Perillo)).

Sez. 3, Sentenza n. 36491 del 26/06/2019 Ud. (dep. 28/08/2019), est. Di Stasi, in motivazione: «Va richiamato il principio di diritto, secondo cui, in tema di reati tributari, ai fini del superamento della soglia di punibilità di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, il giudice può legittimamente avvalersi dell'**accertamento induttivo** dell'imponibile compiuto dagli uffici finanziari (Sez. 3, n. 24811 del 28/04/2011, Rv. 250647; Sez. 3, n. 40992 del 14/05/2013, Rv. 257619) È stato affermato, da un lato, che in tema di reati tributari, ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele, il giudice può fare legittimamente ricorso ai **verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza** ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, nonché ricorrere all'accertamento induttivo dell'imponibile quando le scritture contabili imposte dalla legge siano state irregolarmente tenute (Sez. 3, n. 5786 del 18/12/2007 - dep. 06/02/2008, D'Amico, Rv. 238825) e, dall'altro, che il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento, in tema di responsabilità dell'imputato per omessa annotazione di ricavi, sia sull'informativa della G.d F. che abbia fatto riferimento a percentuali di ricarico attraverso una indagine sui dati mercato, che sull'accertamento induttivo dell'imponibile operato dall'ufficio finanziario quando la contabilità imposta dalla legge non sia stata tenuta regolarmente. Ciò a condizione che il giudice non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in esso evidenziati, ma proceda a specifica, autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti aliunde (Sez. 3, n. 1904 del 21/12/1999, dep. 21/02/2000, Zarbo E, Rv. 215694)».

Sez. 3, Sentenza n. 28710 del 19/04/2017 Ud. (dep. 09/06/2017) Rv. 270476 - 01, Est. **Scarcella**: «*In materia di reati tributari, il giudice penale, mentre non è vincolato dalle valutazioni compiute in sede di **accertamento tributario**, può tuttavia con adeguata motivazione apprezzare gli **elementi induttivi** in detta sede valorizzati per trarne elementi probatori, che ritenga idonei a sorreggere il suo convincimento obiettivo. (In applicazione di tale principio, la Corte ha ritenuto l'inconciliabilità con il dolo specifico richiesto per il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 8, D.lgs. n. 74 del 2000, degli esiti dell'accertamento svolto dalla Guardia di Finanza che, in relazione ai medesimi fatti, aveva disposto l'archiviazione del procedimento amministrativo di accertamento, riconoscendo la buona fede della società emittente le fatture)*»; in motiv.: «già in sede tributaria, l'Amministrazione Finanziaria aveva provveduto a riconoscere come improntato a buona fede il comportamento tenuto dalla V.G. Proprio in relazione ai fatti di cui al capo g) della rubrica era stata la stessa Agenzia delle Entrate in data 7/2/2013 ad aver archiviato l'annualità 2008 del PVC redatto dalla Guardia di Finanza di Bologna il 12 aprile 2011 nei confronti della V.G, per manifesta insussistenza di qualsiasi censura in merito alle operazioni di cui al capo g). Ciò, pur nell'autonomia del processo penale da quello amministrativo sancita dall'art. 20, d.lgs. n. 74 del 2000 (secondo cui "Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione"), non può non esplicare influenza sul giudizio penale, in

quanto l'accertamento da parte della Guardia di Finanza della buona fede della società V.G. con riguardo alle predette operazioni costituisce circostanza inconciliabile anche solo con l'astratta configurabilità del dolo specifico normativamente richiesto per la fattispecie di cui all'articolo 8. Del resto, non sempre è preclusa l'utilizzazione degli esiti in fase amministrativa tributaria in quella penale: è pacifico che in materia di reati tributari, il giudice penale, mentre non è vincolato dalle valutazioni compiute in sede di accertamento, può tuttavia con adeguata motivazione apprezzare gli elementi induttivi in detta sede valorizzati per trarne elementi probatori, che ritenga idonei a sorreggere il suo convincimento obiettivo (Sez. 3, n. 8319 del 10/06/1994 - dep. 23/07/1994, De Filippis, Rv. 198777)». Massime precedenti Conformi: N. 8319 del 1994 Rv. 198777 - 01

4.4. Le presunzioni tributarie.

Sez. 3, Sentenza n. 36302 del 15/03/2019 Cc. (dep. 21/08/2019) Rv. 277553 - 01, est. Aceto: «*In tema di reati tributari è legittimo, nel **procedimento cautelare reale**, nel quale è sufficiente l'oggettiva sussistenza del "fumus" del reato e si può prescindere da qualsiasi profilo che riguardi la colpevolezza del suo autore, il ricorso alle **presunzioni tributarie**. (Nella fattispecie, inerente la determinazione dell'imposta evasa, la Corte ha reputato immune da censure il rigetto della richiesta di riesame proposta avverso il provvedimento di sequestro del profitto del reato fondato sull'accertamento analitico - induttivo dell'Agenzia delle Entrate, non avendo la società del ricorrente prodotto alcuna documentazione contabile di segno contrario)*»; in motiv.: «Ai fini del d.lgs. n. 74 del 2000 per «**imposta evasa**» si intende «la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine» (art. 1, lett. f). Per l'accertamento dell'an e del quantum dell'imposta "dovuta" è giocoforza necessario far riferimento alla legislazione fiscale che si avvale, in buona misura, di presunzioni (non sempre gravi, precise e concordanti). In questa delicata operazione ricostruttiva, di natura squisitamente fattuale, il giudice penale deve utilizzare gli strumenti posti a sua disposizione dal codice di rito e, soprattutto, adottare il criterio di giudizio dell'oltre ragionevole dubbio che costituisce il corollario della presunzione di innocenza costituzionalmente imposto dall'art. 27, comma secondo, Cost.). Il giudice non può, di conseguenza, far ricorso alle **presunzioni tributarie semplici** che, comportando l'inversione dell'onere della prova, sovvertono alla radice il principio della presunzione di innocenza dell'imputato, nemmeno quando ricorrono i casi previsti dall'art. 39, comma 2, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (così come non può direttamente stabilire l'imposta effettivamente dovuta in base agli studi di settore di cui all'art. 62-bis, d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 e successive modificazioni e integrazioni, o alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche di cui all'art. 38, commi 4 e segg., d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600). Il giudice penale può utilizzare le **informazioni e i dati acquisiti dagli uffici finanziari nell'ambito delle attività di cui agli artt. 31-bis, 32 e 33, d.P.R. n. 600 del 1970**, ma non può avvalersi degli stessi criteri

di giudizio ivi previsti per l'accertamento presuntivo dell'imposta dovuta giustificato, sul piano fiscale, dal comportamento non collaborativo del contribuente, né gli è preclusa la possibilità di acquisire e utilizzare, a fini di accertamento del reato, gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi dal contribuente che quest'ultimo può utilizzare in sede tributaria solo se dimostri di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici finanziari per cause a lui non imputabili (art. 32, commi 3 e 4, d.P.R. n. 600 del 1973). In conformità a quanto **prevede l'art. 220, disp. att. cod. proc. pen.**, può utilizzare, a fini di ricostruzione del fatto, **il processo verbale di accertamento o di constatazione (ma non le valutazioni e i giudizi in essi contenuti) e le giustificazioni e i chiarimenti sollecitati** in sede pre-contenziosa al contribuente ai sensi dell'art. 37-bis, comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973, purché tali atti siano stati redatti e assunti prima che emergano anche semplici dati indicativi di un fatto apprezzabile come reato (Sez. U, n. 45477 del 28/11/2001, Rv. 220291; cfr. altresì Sez. 3, n. 1969 del 21/01/1997, Rv. 206944; Sez. 3, n. 6881 del 18/11/2008, Rv. 242523; Sez. 3, n. 15372 del 10/02/2010, Rv. 246599, che hanno ribadito il principio secondo il quale è causa di inutilizzabilità dei risultati probatori la violazione delle disposizioni del codice di procedura penale la cui osservanza, nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, è prevista per assicurare le fonti di prova in presenza di indizi di reato). In conclusione, l'indagine che il giudice penale deve compiere deve essere volta all'**accertamento autonomo e diretto degli elementi costitutivi del reato secondo i canoni propri del processo penale**. Sennonché, ai fini della **cautela reale**, come si è detto, è sufficiente la oggettiva sussistenza indiziaria del reato, a prescindere da qualsiasi profilo che riguardi la colpevolezza del suo autore (che potrebbe anche essere ignoto). La radicale diversità del criterio di giudizio legittima il ricorso alle presunzioni tributarie (cfr., sul punto, Sez. 3, n. 26274 del 10/05/2018, Rv. 273318, secondo cui le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sé sole fonte di prova della commissione dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n.74, hanno un valore indiziario sufficiente ad integrare il "fumus commissi delicti" idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale; nello stesso senso, Sez. 3, n. 2006 del 02/10/2014, Rv. 261928)».

Massime precedenti Conformi: N. 7078 del 2013 Rv. 254853 - 01 Rv. 254852 - 01, N. 26274 del 2018 Rv. 273318 - 01, N. 2006 del 2015 Rv. 261928 - 01

Sez. 3, n. 24152/2019, est. Scarcella in motiv.: «La giurisprudenza è infatti granitica nel sostenere che nel processo penale **le presunzioni legali previste dalle norme tributarie**, pur potendo avere valore **indiziario**, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione dell'illecito, assumendo il valore di dati di fatto che, unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa, devono poter essere valutati liberamente dal giudice penale (Cass., Sez. III, 30 ottobre 2018, n. 7242; Cass., Sez. III, 23 giugno 2015, n. 30890; Cass., Sez. III, 23 gennaio 2013, n. 7078). **Diversa posizione è stata invece assunta in materia cautelare**: tali presunzioni possono infatti costituire ex se fonte di prova della commissione dei reati previsti dal D.lgs. n. 74/2000, riconoscendosi un **valore indiziario sufficiente ad integrare il presupposto del fumus commissi delicti** necessario ai fini dell'applicazione di una misura cautelare reale (Cass., Sez. III, 10 maggio 2018,

n. 26274)¹⁸. Tale orientamento è giustificato dalla natura stessa delle presunzioni tributarie le quali rappresentano sostanzialmente una "scorciatoia" probatoria a favore dell'amministrazione pubblica competente, comportante un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente. La presunzione, infatti, si fonda sul meccanismo logico del "come se", consentendo di inferire da un fatto noto (non da provare) quanto costituisce *thema probandum*. In sede penale, diversamente dal contesto tributario, non trova cittadinanza la c.d. presunzione legale, vigendo piuttosto il principio del libero convincimento del giudice, il quale dunque non potrebbe essere "esonerato" da un'indagine sul fatto mediante la prova presuntiva dello stesso operata a monte dal legislatore, sebbene comunque non possa parlarsi di "illimitata signoria del giudice sulla prova". Nel processo penale l'imputato non è tenuto, pena la sanzione, a fornire la prova della propria innocenza, essendo invece la pubblica accusa a dovere dimostrare la responsabilità penale dello stesso, con conseguente inammissibilità, ex art. 27, comma secondo, Cost., di un'inversione dell'onere probatorio analoga a quella operante nel sistema tributario. Il legislatore pone inoltre un limite al giudizio del materiale probatorio qualora esso si riduca ad elementi indiziari, quali sono le presunzioni: l'art. 192, comma secondo, c.p.p. stabilisce infatti che perché esse possano legittimamente fondare l'esistenza di un fatto dovranno essere gravi, precise e concordanti. Tali differenze riflettono chiaramente le distinte finalità perseguite dai due procedimenti: quello tributario mira sostanzialmente al recupero del quantum evaso, mentre quello penale è diretto ad accertare, oltre ogni ragionevole dubbio, l'attribuibilità o meno della condotta illecita all'imputato, ergo la sua colpevolezza e sanzionabilità. Ne consegue che gli elementi raccolti da parte della P.A. competente verranno impiegati come meri indizi dal giudice penale, cosicché quanto posto a fondamento dell'iter ricostruttivo condotto dall'ufficio tributario in sede di accertamento, non possiederà, nel giudizio penale, la valenza propria di prova legale relativamente al risultato dell'accertamento stesso, dovendo gli stessi essere apprezzati autonomamente dall'organo giudicante nella loro reciproca gravità, precisione e concordanza, ed unitamente alla rimanente parte del patrimonio probatorio disponibile. Si deve escludere dunque una meccanica trasposizione delle presunzioni tributarie tale da ritenere provato il fatto solo perché il contribuente non è riuscito a fornire la prova necessaria per il superamento del risultato ottenuto mediante il sistema presuntivo. Ulteriore conferma dell'incompatibilità sostanziale tra i due procedimenti si riscontra nella possibilità riconosciuta all'ufficio tributario, sebbene a determinate condizioni, di fondare l'attività accertativa anche su presunzioni c.d. semplicissime, ossia non connotate dai requisiti di cui all'art. 2729 c.c., le quali ovviamente non potrebbero trovare spazio alcuno nell'iter decisionale del giudice

¹⁸ Sez., 3, 6942/2018, est. Di Stasi ha confermato il valore indiziaro delle presunzioni tributarie ovvero dei dati di fatto che le sottendono (Sez.3 , n.2006 del 02/10/2014, dep.16/01/2015, Scatena Rv. 261928; Sez.3, n.7078 del 23/01/2013, Piccolo Rv.254853; sez. 3, n. 2246 del 01/02/1996, Zullo, Rv. 205395, cit), sicché ben può essere fondata su di esse l'applicazione di una misura cautelare reale. In materia di misure cautelari reali, è noto, infatti, che, ai fini della applicazione della misura, non occorre un compendio indiziaro che si configuri come grave ex art. 273 cod.proc.pen., (S.U. n. 7 del 2000, Mariano, RV 215840; Sez. 6, n. 45591 del 24/10/2013, Ferro, Rv. 257816; Sez. 3, n. 37851 del 04/06/2014, Parrelli, non mass.; Sez. 6, n. 36710 del 2008, Cappa, RV 241511), essendo sufficiente l'esistenza del *fumus* del reato secondo la prospettazione della pubblica accusa sulla base della indicazione di dati fattuali che si configurino coerenti con l'ipotesi criminosa.

penale. In sintesi, è pertanto possibile riconoscere nelle presunzioni tributarie elementi utili a formare, nella disamina completa e critica del compendio probatorio acquisito nel corso del dibattimento, il (libero) convincimento del giudice, non potendo invece costituire via più breve per una condanna, essendo assunte non con l'efficacia di certezza legale ma come dati aventi valore indiziario che, per assurgere a dignità di prova, dovranno trovare un riscontro oggettivo o in distinti elementi probatori o in altre presunzioni, purché gravi, precise e concordanti (Cass., Sez. III, 16 luglio 2015, n. 30890). Anche per tali indizi dovrà quindi essere seguito quel procedimento induttivo che consente di inferire con certezza il dato ignoto da quello noto, con la conseguenza che un'affermazione di responsabilità potrà essere fondata su elementi indiziari soltanto se gli stessi, specificamente indicati in motivazione e valutati nel loro nesso logico, permettano l'attribuibilità del fatto all'imputato oltre ogni ragionevole dubbio, nel senso che non solo venga dimostrato che il fatto può essere accaduto nel modo che si assume, ma anche che lo stesso non può essersi ragionevolmente svolto in modo contrario».

Sez. 3, sentenza 31221/2019, est. Corbo: «secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, **le presunzioni legali previste dalle norme tributarie**, pur non potendo costituire di per sé sole fonte di prova della commissione dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, hanno un valore indiziario sufficiente ad integrare il *fumus commissi delicti* idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale (cfr., tra le tante, Sez. 3, n. 26274 del 10/05/2018, Malluzzo, Rv. 273318- 01, e Sez. 3, n. 7078 del 23/01/2013, Piccolo, Rv. 254852-01, entrambe proprio in materia di **presunzioni derivanti da accertamenti bancari a norma dell'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973**). [...]. Per valutare la correttezza delle modalità di applicazione delle presunzioni di cui all'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973, occorre prendere in esame il dato normativo e l'elaborazione della giurisprudenza tributaria. La previsione di cui all'art. 32, primo comma, n. 2, d.P.R. n. 600 del 1973, dettata in materia di accertamento delle imposte sui redditi, per la parte di specifico interesse, recita: «I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) [ossia mediante accertamenti bancari] e dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni per importi superiori a euro 1.000 giornalieri e, comunque, a euro 5.000 mensili». La giurisprudenza di legittimità in materia tributaria ritiene che la presunzione posta dall'art. 32 cit. possa essere superata solo se il contribuente offra una analitica giustificazione delle operazioni bancarie rilevate. In particolare, secondo un vasto indirizzo ermeneutico, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai

conti predetti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, con una prova non generica ma analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili (così, tra le tante, Sez. 5 civ., n. 15857 del 29/07/2016, Rv. 640618-01, e Sez. 5 civ., n. 18081 del 04/08/2010, 4 Rv. 615112-01). Anzi, secondo recenti decisioni, in tema di accertamenti bancari, non solo il contribuente ha l'onere di superare la presunzione posta dagli artt. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972, dimostrando in modo analitico l'estraneità di ciascuna delle operazioni a fatti imponibili, ma anche il giudice di merito, proprio per assicurare l'effettività di tale adempimento, è tenuto ad effettuare una verifica rigorosa in ordine all'efficacia dimostrativa delle prove fornite dal contribuente, rispetto ad ogni singola movimentazione, dandone compiutamente conto in motivazione (così Sez. 5 civ., n. 10480 del 03/05/2018, Rv. 648064-01). § 2.3. Ciò posto, deve ritenersi che la presunzione stabilita dall'art. 32 cit. possa essere superata mediante dimostrazione analitica che le singole operazioni, di versamento e di prelievo, o sono estranee ad operazioni imponibili o comunque all'attività di impresa, o sono state specificamente registrate nelle scritture contabili ai fini della determinazione del reddito. Invero, l'art. 32, primo comma, n. 2, d.P.R. cit. prevede che «i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni per importi superiori a euro 1.000 giornalieri e, comunque, a euro 5.000 mensili» sono «posti come ricavi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili». È perciò **irrilevante, per escludere l'applicazione della presunzione in questione, dedurre che i versamenti corrispondono globalmente ad importi inferiori rispetto alle entrate complessivamente registrate nelle scritture contabili, senza però indicarne la corrispondente registrazione, o che i prelievi siano stati indirizzati a questo o quel beneficiario, senza però evidenziarne l'estraneità all'attività di impresa o, al contrario, l'annotazione nelle scritture contabili».**

4.5. La regola di giudizio del giudice penale rispetto all'applicazione delle regole fiscali: il diverso rilievo ai fini IVA e ai fini delle imposte sui redditi dei costi non contabilizzati e delle fatture passive non registrate

Sez. 3, 40235/2019 est. Galterio, in motivazione: «E' ben vero che il giudice penale non è vincolato, non essendo riconosciuta dall'ordinamento alcuna pregiudiziale tributaria, ai risultati degli accertamenti effettuati ai sensi dell'art. 39, d.P.R. n. 600 del 1973 dalla Guardia di Finanza, né ai criteri di giudizio previsti dalla legislazione fiscale e civilistica, essendo suo preciso dovere ricostruire in modo autonomo e con le regole proprie del processo penale i fatti che danno luogo a responsabilità penale (Sez. 3, n. 2246 del 01/02/1996, Zullo, Rv. 205395; Sez. 3, n. 7078 del 23/01/2013, Piccolo, Rv. 254852); tuttavia ciò **non significa che questi possa prescindere dalle specifiche regole stabilite dalla legislazione fiscale per determinare e quantificare l'imponibile dell'imposta sui redditi e quella sul valore aggiunto: cambia la regola di giudizio, non la regola da applicare.** In ordine alla ricostruzione dell'imposta evasa ai sensi dell'art. 1, lett. f), d.lgs. n. 74 del 2000 è pertanto necessario attingere alle regole stabilite dalla normativa fiscale ma con le limitazioni che

derivano dalla **diversa finalità dell'accertamento penale, per cui, così come ai fini IRPEF o IRES i costi concorrono sì alla determinazione dell'imponibile, dovendo essere detratti dai ricavi, del pari ai fini dell'IVA le fatture passive concorrono con quelle attive nella ricostruzione del volume di affari: in entrambi i casi occorre ciò nondimeno che di esse sussista la certezza o anche solo il ragionevole dubbio circa la loro esistenza.** Secondo il consolidato orientamento di questa Corte infatti ai fini della configurabilità del reato di omessa dichiarazione IRPEF o IVA, il giudice, nel determinare l'ammontare dell'imposta evasa, sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi di esercizio detraibili, può fare ricorso ad **elementi diversi dalle specifiche regole stabilite dalla legislazione fiscale, a condizione che proceda ad autonoma verifica di tali dati indiziari unitamente ad elementi di riscontro, eventualmente acquisiti anche "aliunde", che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa, privilegiando il dato fattuale reale rispetto a quello di natura meramente formale che caratterizza l'ordinamento fiscale** (Sez. 3, n. 15899 del 2 Corte di Cassazione - copia non ufficiale 02/03/2016 - dep. 18/04/2016, Colletta, Rv. 266817; Sez. 3, n. 53907 del 01/06/2016 - dep. 20/12/2016, Caterina, Rv. 268717 Sez. 3, n. 37094 del 29/05/2015 - dep. 15/09/2015, Granata, Rv. 265160). Se della relativa prova deve farsi carico il Pubblico Ministero il quale, dovendo svolgere accertamenti anche su fatti e circostanze a favore della persona sottoposta alle indagini, deve individuare i costi sostenuti per il conseguimento dei maggiori ricavi che siano stati comunque accertati o le fatture passive da contabilizzare e contrapporre a quelle attive determinanti il volume di affari, è **necessario, però, che di tali costi non contabilizzati o delle fatture passive non registrate sussista la prova, diretta o indiziaria.** Sarebbe stato preciso onere del contribuente indicare le fatture passive da contrapporre a quelle attive, da lui stesso fornite, sulla base delle quali la polizia tributaria ha proceduto all'accertamento dell'imposta evasa, o quanto meno allegare gli elementi dai quali l'esistenza delle fatture passive poteva essere desunta dal giudice di merito ed invece integralmente negletti. **Non è invero legittimo, nemmeno in sede penale, presumere l'esistenza di elementi negativi che consentano l'abbattimento del fatturato in assenza delle benché minime allegazioni fattuali che rendano almeno legittimo il dubbio in ordine alla loro sussistenza** (cfr., sul punto, Sez. 3, n. 37131 del 09/04/2013, Siracusa, Rv. 257678). Conseguentemente in nessuna violazione di legge può ritenersi essere incorsa la sentenza impugnata che ha quantificato, analogamente a quanto accertato nella verifica tributaria l'imposta, evasa contabilizzando le sole fatture attive ivi esibite dall'imputato, senza alcuna allegazione di elementi contrari, **non potendo operare presunzioni sganciate da qualsiasi dato fattuale che renderebbe irragionevole il dubbio sulla loro esistenza e arbitraria persino la loro quantificazione** (Sez. 3, n. 37094 del 29/05/2015, Granata, citata)».

Sez. 5, Sentenza n. 40412 del 13/06/2019 Ud. (dep. 02/10/2019) Rv. 277120 – 01, est. Sessa, P.M. Corasaniti (Diff.): *«In tema di reati tributari, al fine di determinare l'ammontare della imposta evasa, il giudice deve operare una verifica che, pur non potendo prescindere dai criteri di accertamento dell'imponibile stabiliti dalla legislazione fiscale, subisce le limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento penale e dalle regole che lo governano, con la conseguenza che i costi deducibili non contabilizzati vanno considerati solo in presenza, quanto meno, di allegazioni fattuali da cui desumere la*

certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza. (Fattispecie relativa a bancarotta cd. fiscale, in cui la Corte ha respinto l'eccezione difensiva di inesatta determinazione dei debiti tributari causativi del dissesto, dovuta alla mancata valutazione dei costi deducibili, per essere gli stessi non ricostruibili a causa dell'omessa tenuta delle scritture contabili e dell'assenza di ulteriori elementi dimostrativi dei relativi esborsi); in motiv. si ricordano le precedenti occasioni in cui il principio è stato affermato («ex multis, Sez. 3, n. 8700 del 16/01/2019 - dep. 28/02/2019, Rv. 27585601; Sez. 3, n. 37094 del 29/05/2015 Cc. Rv. 265160); in motiv., in dettaglio: «Secondo questa Corte, quindi, si deve tenere conto dei costi non contabilizzati solo in presenza (quanto meno) di allegazioni fattuali, da cui desumere la certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza. Le spese e gli altri componenti negativi, infatti, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza solo se certi o comunque determinabili in modo obiettivo (art. 109, comma 1, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917); essi non possono, cioè, essere puramente e semplicemente presunti; e ciò a maggior ragione nel caso in cui - come in quello in esame - non si tratta di accertare il reato di evasione fiscale né l'evasione fiscale peraltro già accertata in altre sedi - essendo qui oggetto di contestazione la causazione del dissesto per il mancato adempimento degli obblighi tributari - con la conseguenza che ciò che rileva è, sotto certi aspetti, il fatto che risultino fiscalmente accertati gli inadempimenti fiscali per gli importi indicati e che tali inadempimenti - non superati dalle produzioni di parte nemmeno nell'ambito del giudizio tributario conseguito - siano mettibili in correlazione con il dissesto (non potendo certo a tal fine rilevare la eventuale mancata rilevazione di costi imputabile allo stesso contribuente che in ogni caso non può difendersi rimanendo inerte e limitandosi a sostenere che l'accertamento della gdf fosse parziale). In generale, il giudice penale non è certamente vincolato ai risultati degli accertamenti effettuati ai sensi dell'art. 39, d.P.R. n. 600 del 1973, né ai criteri di giudizio previsti dalla legislazione fiscale e civilistica, essendo suo preciso dovere ricostruire in modo autonomo e con le regole proprie del processo penale i fatti che danno luogo a responsabilità penale (Sez. 3, n. 2246 del 01/02/1996, Zullo, Rv. 205395; Sez. 3, n. 7078 del 23/01/2013, Piccolo, Rv. 254852), ciò non significa, però, che egli possa prescindere del tutto dalle specifiche regole stabilite dalla legislazione fiscale per determinare e quantificare l'imponibile dell'imposta sui redditi e quella sul valore aggiunto (e dunque l'imposta evasa): cambia la regola di giudizio, non la regola da applicare. Si è dunque concluso che **non è perciò legittimo, nemmeno in sede penale di accertamento dell'imposta evasa del corrispondente reato tributario, presumere l'esistenza di costi deducibili in assenza quantomeno di allegazioni fattuali che rendano almeno legittimo il dubbio in ordine alla loro sussistenza** (cfr., sul punto, Sez. 3, n. 37131 del 09/04/2013, Siracusa, Rv. 257678).IL i criterio di giudizio imposto dall'art. 533, comma 1, cod. proc. pen., investe tutti gli elementi costitutivi del reato, sicché ove sussista un dubbio anche su uno solo di essi il giudice deve affermare l'insussistenza del fatto; purché si tratti, però, di un dubbio "ragionevole", fondato cioè su fatti verificabili, non su mere congetture, ipotesi, astrazioni ed automatismi di questa Corte ha al riguardo concluso che non costituisce, dunque, "violazione di legge" quantificare l'imposta evasa contabilizzando i maggiori ricavi conseguiti senza detrarre i costi che non siano stati contabilizzati, in ordine alla cui esistenza effettiva (o anche solo al ragionevole dubbio in ordine alla loro esistenza) manchino specifiche deduzioni o allegazioni. Nessun criterio di giudizio legittima la deduzione di costi non contabilizzati in base a presunzioni sganciate da

qualsiasi dato fattuale che renderebbe irragionevole il dubbio sulla loro esistenza e arbitraria persino la loro quantificazione (e ciò a maggior ragione in un caso, come quello in esame, in cui a ben vedere non è oggetto diretto di giudizio penale l'accertamento dell'imposta evasa bensì il diverso reato di causazione del fallimento a causa per effetto di operazioni dolose)».

Conf. Sez. 5, 17353/2020

Sez. 3, n. 8700 del 16/01/2019 - dep. 28/02/2019, Rv. 27585601, est. Scarcella: *«In tema di reati tributari, il giudice, per determinare l'ammontare dell'imposta evasa, deve effettuare una verifica che, pur non potendo prescindere dalle specifiche regole stabilite dalla legislazione fiscale per quantificare l'imponibile, risente delle limitazioni derivanti dalla diversa finalità dell'accertamento penale, con la conseguenza che occorre tenere conto dei costi non contabilizzati solo in presenza, quanto meno, di allegazioni fattuali, da cui desumere la certezza o, comunque, il ragionevole dubbio della loro esistenza. (Nella fattispecie, la Corte ha affermato che, ai fini della legittimità della deduzione, da parte di una società avente sede in Germania e con stabile organizzazione in Italia, dei costi di direzione e di quelli generali di amministrazione sostenuti in Italia, deve essere dimostrato, con idonea attestazione tecnico-contabile, il requisito dell'inerenza dei costi all'oggetto dell'attività - prescritto dalla normativa fiscale italiana e dall'art. 7 della Convenzione Italia - Germania firmata a Bonn il 18.10.1989 sul divieto di doppia imposizione fiscale, ratificata con legge n. 459 del 1992 - e l'inesistenza di duplicazione di costi)»; in motiv.: «è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che in tema di reati tributari, il giudice deve accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa attraverso una verifica che, pur non potendo prescindere dalle specifiche regole stabilite dalla legislazione fiscale per quantificare l'imponibile, subisce le limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento penale. Con la conseguenza che occorre tenere conto dei costi non contabilizzati solo in presenza (quanto meno) di allegazioni fattuali, da cui desumere la certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza (Sez. 3, n. 37094 del 29/05/2015 - dep. 15/09/2015, Granata, Rv. 265160). Allegazioni fattuali, nella specie, del tutto mancanti, tanto che è lo stesso ricorrente, come supra evidenziato, che, attraverso il ricorso a prospettazioni ipotetiche, sostiene che "sarà necessario tener conto di tutte le spese ed i costi direttamente afferenti all'attività" (senza peraltro specificare quali siano tali costi né tantomeno tentarne una quantificazione, laddove invece correttamente i giudici di merito hanno considerato come tali quelli costituiti dai pagamenti effettuati dalla società tedesca alla G., quali provvigioni per i clienti acquisiti) o si limita a prospettare che "dai riscontri contabili potrebbe anche emergere che la presunta stabile organizzazione non abbia prodotto utili in tutti o in parte delle annualità" considerate, sostenendo, con giudizio personale e soggettivistico, sfornito di qualsiasi base fattuale, che non vi siano quindi "redditi tassabili o comunque di minor importo". Non senza dimenticare che, la legittimità della deduzione, da parte di una società avente sede all'estero (nella specie, in Germania) e con stabile organizzazione in Italia, dei costi di direzione e dei costi generali di amministrazione sostenute dalla società estera, esige che il requisito della inerenza dei costi sostenuti all'oggetto dell'attività (prescritto dalla normativa fiscale italiana e dall'art. 7 della Convenzione Italia - Germania firmata a Bonn il 18.10.1989 sul divieto di doppia imposizione fiscale, ratificata con legge n. 459 del 1992), venga dimostrato da idonea attestazione tecnico-contabile e dalla inesistenza di duplicazione di costi. Prova che, allo*

stato, non risulta fornita dal ricorrente e che, pertanto, rende privo di pregio il terzo motivo di ricorso, attesa la assenza di elementi idonei a rendere manifesta la sproporzione tra il quantum sequestrato e il profitto derivante dal reato».

Sez. 3, Sentenza n. 53980 del 16/07/2018 Ud. (dep. 03/12/2018) Rv. 274564 – 01, est. Andronio: «*Ai fini della configurabilità dei reati in **materia di Iva**, la determinazione della base imponibile, e della relativa imposta evasa, deve avvenire **solo sulla base dei costi effettivamente documentati, non rilevando l'eventuale sussistenza di costi non documentati, mentre è possibile tenere conto di questi ultimi nelle ipotesi di reati concernenti le imposte dirette.** (In motivazione la Corte ha precisato che l'Iva è collocata in un sistema chiuso di rilevanza sovranazionale, che prevede la tracciabilità di tutte le fatture, attive e passive, emesse nei traffici commerciali, a nulla rilevando l'eventuale sussistenza di costi effettivi non registrati che, invece, possono essere considerati con riferimento alle imposte dirette, non vincolate al rispetto di stringenti oneri documentali)*»; in motiv.: «Del tutto correttamente i giudici di primo e secondo grado affermano che la sussistenza di costi effettivi non documentati può esplicare effetti sulla determinazione della base imponibile e conseguentemente sulla determinazione dell'imposta, solo con riferimento ai reati concernenti le imposte dirette e non con riferimento all'IVA. Quest'ultima imposta, infatti, è collocata in un sistema chiuso di rilevanza sovranazionale che può funzionare solo attraverso la specifica tracciabilità di tutte le fatture, attive e passive, emesse nei traffici commerciali, a nulla rilevando l'eventuale ed ipotetica sussistenza di costi effettivi non registrati che, in quanto tali non possono esplicare alcun effetto sulla determinazione della base imponibile e, conseguentemente sulla quantificazione dell'imposta evasa; con la conseguenza che l'accertamento del reato di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 non può prescindere dall'allegazione documentale dei costi sostenuti. Infatti, la giurisprudenza richiamata dalla difesa - secondo cui il giudice penale deve compiere una valutazione che prescinda dal mero dato formale emerso nel corso dell'accertamento tributario, valorizzando il dato fattuale formatosi nel corso del processo (ex plurimis Sez. 3, n. 53907 del 01/06/2016; Sez. 3, n. 38684 del 04/06/2014; Sez. 3, n. 37131 del 09/04/2013) - non intende scorporare l'accertamento dell'evasione IVA dal dato documentale delle fatture emesse, ma intende neutralizzare il rischio di un'eventuale 'pregiudiziale di carattere fiscale' e dunque escludere che il giudice penale sia vincolato alle risultanze emerse in sede tributaria, ben potendo, al contrario, svolgere egli stesso una nuova analisi, del tutto autonoma rispetto al dato formale cristallizzato in sede tributaria, attraverso la quale valorizzare eventuali documenti che l'imputato non aveva, per qualsiasi ragione, presentato durante l'accertamento fiscale, ma può presentare in sede penale. Per questa ragione è più che legittima la statuizione del giudice di merito che valorizzi eventuali costi non documentati con riferimento alle imposte dirette - non vincolate al rispetto di stringenti oneri documentali, la cui mancanza ne impedirebbe il funzionamento intrinseco - e, contemporaneamente, escluda la rilevanza di tali costi, non certificati dalle fatture emesse, per i reati in materia IVA. Bene hanno fatto, pertanto, il Tribunale e la Corte d'appello di Milano ad escludere la sussistenza del reato con riferimento al reato concernente l'IRES, a fronte della prova dichiarativa e della consulenza tecnica circa la sussistenza di eventuali costi sostenuti dall'impresa, e a confermare, invece, la sussistenza del reato IVA, vista l'assenza di qualsivoglia prova documentale circa l'effettività dei costi asseriti». Conf. Sez. 3, n. 10389/2020, est. Cerroni;

Conf. Sez. 3, n. 26196/2019, est. Corbo, in motiv.: «metodologicamente, che, secondo quanto già rilevato nella giurisprudenza di legittimità, **ai fini della configurabilità dei reati in materia di I.V.A., la determinazione della base imponibile, e della relativa imposta evasa, deve avvenire solo sulla base dei costi effettivamente documentati, non rilevando l'eventuale sussistenza di costi non documentati** (così Sez. 3, n. 53980 del 16/07/2018, Tirozzi, Rv. 274564-01). Il Collegio condivide questa soluzione, perché, come affermato nel precedente richiamato, **I.V.A. è collocata in un sistema chiuso di rilevanza sovranazionale, che prevede la tracciabilità di tutte le fatture, attive e passive, emesse nei traffici commerciali, a nulla rilevando l'eventuale sussistenza di costi effettivi non registrati, i quali, invece, possono essere considerati con riferimento alle imposte dirette, non vincolate al rispetto di stringenti oneri documentali** [...] Invero, premesso che non deve tenersi conto, ai fini I.V.A. di costi non documentati, è sicuramente corretto, innanzitutto, il richiamo al dato risultante **dall'applicazione degli studi di settore**, in quanto lo stesso è inferiore a quello effettivamente riscontrato con riferimento alla società nell'anno precedente. Inoltre, **inverosimile è l'ipotesi della conduzione di un esercizio di un anno con vendite "sottocosto" nella misura del 22 % e per importi ingenti**, perché per diverse centinaia di migliaia di euro, anche in considerazione della inattendibilità della contabilità aziendale, risultante anche da altri elementi come quelli concernenti il conto cassa in negativo. Ancora, congrua è l'evidenziazione delle operazioni di finanziamento in conto soci per ben 1.300.000,00 euro nell'anno in questione: anche questo dato è funzionale ad avvalorare l'ipotesi di elevate vendite "in nero", non essendo i precisati finanziamenti giustificabili con i redditi dei soci».

Sez. 3, Sentenza n. 35579 del 06/06/2017 Ud. (dep. 19/07/2017) Rv. 271303 - 01, est. Galterio: «*In materia di **omessa dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto**, è rimesso al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra l'I.V.A. risultante dalle **fatture emesse** e l'I.V.A. detraibile sulla base delle **fatture ricevute**, mediante una verifica che sia volta a privilegiare il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale, che non può, pertanto, ritenersi inficiata dal **difetto di allegazione di eventuali fatture passive incombente sull'imputato***»; in motiv.: «Le doglianze svolte non si confrontano in alcun modo con la sentenza impugnata che risulta, correttamente, aver ricostruito l'imponibile IVA assumendo quali dati centrali le due operazioni, costituite da vendita di merci, inspiegabilmente in regime di esenzione IVA senza che le società destinatarie rivestissero le caratteristiche di esportatore abituale né avessero trasmesso alcuna lettera d'intento che con la dichiarazione di essere esportatrici abituali, con l'evidente limite tuttavia, per i giudici, di non poter tener conto non già di costi deducibili - elemento inerente all'imposta sui redditi -, ma semmai di eventuali fatture passive eventualmente deducibili, in difetto non solo di dati forniti in tal senso dalla difesa, ma neppure di allegazioni fattuali, da cui desumere quanto meno il ragionevole dubbio della loro esistenza (Sez. 3, n. 37094 del 29/05/2015 - dep. 15/09/2015, Granata, Rv. 265160)».

Massime precedenti Conformi: N. 36396 del 2011 Rv. 251280 - 01, N. 38684 del 2014 Rv. 260389 - 01

Sez. 3, Sentenza n. 36491 del 26/06/2019 Ud. (dep. 28/08/2019) Rv. 276702 - 01, est. Di Stasi: «**Le patologie dell'avviso di accertamento tributario non determinano l'inutilizzabilità nel procedimento penale dell'avviso stesso e degli atti su cui esso si fonda, poiché si esauriscono nell'ambito del rapporto giuridico tributario e non incidono sull'attitudine dell'atto a veicolare nel giudizio penale le informazioni che se ne possono trarre**»; in motiv.: «Questa Corte ha affermato che le patologie dell'avviso di accertamento si esauriscono nell'ambito del rapporto giuridico processual-tributario e attengono esclusivamente alla pretesa che con esso viene esercitata dall'Erario. Tali patologie, invece, non incidono sulla attitudine dell'atto a veicolare nel processo penale le informazioni che se ne possono trarre. In particolare, si è osservato che in sede tributaria l'avviso di accertamento è l'atto con cui l'Erario promuove la pretesa all'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria: esso è atto di impulso che per la sua validità deve possedere specifici requisiti il cui rispetto è presidiato dalla sanzione di nullità che paralizza la pretesa stessa. In sede penale l'avviso di accertamento subisce, però, una trasformazione genetica: esso non è più atto di impulso, ma documento che veicola informazioni (Sez.3, n.35294 del 2/04/2016, Rv.267544, in motivazione)».

Sez. 3, Sentenza n. 24152 del 08/04/2019 Ud. (dep. 30/05/2019) Rv. 276273 - 01, est. Scarcella, P.M. Tocci (Parz. Diff.): «**In tema di reati tributari, il regime fiscale di contabilità semplificata, previsto per le cosiddette imprese minori, non comporta l'esonero dall'obbligo di tenuta dei libri e delle scritture contabili previsto dall'art. 2214 cod. civ., sicché, ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele, il giudice può legittimamente tener conto della mancata tenuta della scritture contabili obbligatorie e della conseguente mancata tracciabilità delle movimentazioni finanziarie correlate alle operazioni economiche poste in essere**»; in motiv.: «[.], in materia di scritture contabili, è necessario innanzitutto considerare la normativa civilistica, espressione del valore attribuito alla regolare e corretta tenuta della contabilità e della rilevazione periodica della situazione patrimoniale dell'ente societario. Tali adempimenti infatti consentirebbero non soltanto un controllo ab interno per l'imprenditore il quale può avere contezza dell'andamento della propria impresa, ma anche ab externo a garanzia dei soggetti terzi che con l'impresa stessa entrano in contatto. Diversa è invece la ratio fondante la fissazione di peculiari regimi in sede tributaria: gli obblighi contabili imposti sono infatti principalmente finalizzati a permettere all'amministrazione finanziaria di esercitare le verifiche sulla corretta determinazione del reddito d'impresa, in stretta relazione con le modalità tipiche con cui l'evasione può essere realizzata. Tale differenza funzionale tra le due normative comporta la non derogabilità/modificabilità delle disposizioni civilistiche da parte di quelle in materia di accertamento delle imposte sui redditi, dati i fini esclusivamente tributari della normativa fiscale. Qualora si ritenesse che il regime di contabilità semplificata ex art. 18 D.P.R. n. 600/73 consenta all'imprenditore di tenere le scritture contabili solo in relazione a quelle previste dal medesimo testo normativo, si ammetterebbe, implicitamente, un'abrogazione degli artt. 2214 e ss., tesi questa che, per i motivi sopra sinteticamente esposti, non può trovare accoglimento. È bene inoltre evidenziare come la stessa lettera dell'art. 18 prefato faccia salvi "gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto", con inclusione nell'eccezione anche dell'art. 2214

c.c. Questa Corte è chiara sul punto, anche se le pronunce di riferimento attengono alla materia dei reati fallimentari. Si è infatti affermato che: "il regime tributario di contabilità semplificata, previsto per le cosiddette imprese minori, non comporta l'esonero dall'obbligo di tenuta dei libri e delle scritture contabili, previsto dall'art. 2214 cod. civ., con la conseguenza che il suo inadempimento può integrare la fattispecie incriminatrice del reato di bancarotta semplice (Cass., Sez. V, 3 maggio 2017, n.33878; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2014, n. 52219)».

Sez. 3, Sentenza n. 5934 del 12/09/2018 Ud. (dep. 07/02/2019) Rv. 275833 – 03, est. Zunica, P.M. Salzano (Diff.): *«In tema di accertamento dei reati tributari il Manuale operativo della Guardia di Finanza e la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate hanno natura di istruzioni interne e non sono vincolanti in sede interpretativa»*; in motiv.: «Le indicazioni operative contenute nel **Manuale operativo e nella Risoluzione**, anche laddove si rivelino non omogenee rispetto ai principi formulati dalla giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, **non possono ritenersi comunque vincolanti in sede interpretativa**, tanto più ove si consideri, da un lato, che il Manuale operativo della Guardia di Finanza riguarda dichiaratamente l'attività di Polizia Giudiziaria e gli strumenti investigativi da adottare nel contrasto 26 all'evasione e alle frodi fiscali, dall'altro che la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate si occupa espressamente degli aspetti connessi agli accertamenti tributari rilevanti in ambito amministrativo e non del sistema repressivo penale. Né il Manuale né la Risoluzione, quindi, stante il loro ristretto ambito operativo, risultano idonei a superare l'impostazione ermeneutica in precedenza illustrata».

Sez. 3, Sentenza 4236 del 18/10/2018, dep. 29/01/2019, est. Di Nicola, in motiv.: «giurisprudenza di legittimità sia ferma nel ritenere che, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria e spettando esclusivamente al **giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, le sentenze del giudice tributario, ancorché definitive, non vincolano quello penale** (Sez. 3, n. 1628 del 28/10/2015, dep. 2016, Campedelli, Rv. 266328; Sez. 6, n. 10210 del 24/02/2011, Musumeci, Rv. 249592; Sez. 3, n. 39358 del 24/09/2008, Sciacchitano, Rv. 241038). A maggior ragione, tale principio è valido nel procedimento cautelare dove l'accertamento non può rivestire quel carattere di completezza, che è proprio della fase processuale, e nel quale il Tribunale del riesame è sprovvisto di poteri istruttori».

4.6. Il significato probatorio del processo verbale di constatazione.

Sez. 3, Sentenza n. 39379 del 23/03/2016 Ud. (dep. 22/09/2016) Rv. 267752, est. Liberati, P.M. Corasaniti (Diff.), in motiv.: «Questa Corte (Sez. 3, n. 7930 del 30/01/2015, Marchetti, Rv. 262518; Sez. 3, n. 6881 del 18/11/2008, Ceragioli, Rv. 242523; Sez. 3, n. 6218 del 17/4/1997, Cetrangolo, Rv. 208633; Sez. 3, n. 4432 del 10/4/1997, Cosentini, Rv. 208030; Sez. 3, n. 1969 del 21/1/1997, Basile, Rv. 206944; Sez. 3, n. 6251 del 15/5/1996, Caruso, Rv. 205514) ha già avuto modo di prendere in considerazione la natura del "**verbale di constatazione**" redatto da personale della Guardia di Finanza o dai funzionari degli Uffici Finanziari, rilevando che esso è qualificabile come **documento extraprocessuale** ricognitivo di natura amministrativa e, in quanto tale, acquisibile ed utilizzabile ai fini probatori ai sensi dell'**art. 234 cod. proc. pen.**

Si è anche osservato che non si tratta di un atto processuale, poiché non è previsto dal codice di rito o dalle norme di attuazione (art. 207) e non interviene nel corso delle indagini preliminari; né può essere qualificato quale "particolare modalità di inoltro della notizia di reato" (art. 221 disp. att. cod. proc. pen.), in quanto i connotati di quest'ultima sono diversi. Si è tuttavia precisato che, nel momento in cui emergono indizi di reato e non meri sospetti, occorre, però, procedere secondo le modalità prescritte dall'art. **220 disp. att. cod. proc. pen.**, con la conseguenza che la parte di documento, compilata prima dell'insorgere degli indizi, ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è tale quella redatta successivamente, qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito. La richiamata disposizione stabilisce che "quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice". A tale proposito questa Corte ha pure osservato (Sez. 3, n. 27682 del 17/06/2014, Palmieri, Rv. 259948) come, dalla semplice lettura della norma, emerga che essa presuppone, per la sua applicazione, un'attività di vigilanza o ispettiva in corso di esecuzione specificamente prevista da disposizioni normative, e la **sussistenza di indizi di reato emersi nel corso dell'attività medesima, e solo in tal caso è richiesta l'osservanza delle disposizioni del codice di rito, ma soltanto per il compimento degli atti necessari all'assicurazione delle fonti di prova ed alla raccolta di quanto altro necessario per l'applicazione della legge penale.** Nella medesima decisione si è fatto anche rilevare come la disposizione, che va letta in relazione anche al successivo art. 223, relativo alle analisi di campioni da effettuare sempre nel corso di attività ispettive o di vigilanza ed alle garanzie dovute all'interessato, abbia lo scopo evidente di assicurare l'osservanza delle disposizioni generali del codice di rito dal momento in cui, in occasione di controlli di natura amministrativa, emergano indizi di reato, ricordando anche quella giurisprudenza secondo la quale presupposto dell'operatività della norma non è l'insorgenza di una prova indiretta quale indicata dall'art. 192 cod. proc. pen., quanto, piuttosto, la **sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa** e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata (Sez. 2, n. 2601 del 13/12/2005, Cacace, Rv. 233330; Sez. U, n. 45477 del 28/11/2001, Raineri, Rv. 220291), e precisando che la conseguenza della eventuale inosservanza delle disposizioni del codice di rito è una nullità di ordine generale di cui all'art. 178 cod. proc. pen., comma 1, lett. c), (Sez. F, n. 38393 del 27/07/2010, Persico, Rv. 248911).

Sez. 5, n.14522/2017, est. Riccardi, in motiv.: «è pacifico che il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza o dai funzionari degli uffici finanziari, in quanto **atto amministrativo extraprocessuale**, costituisce **prova documentale anche nei confronti di soggetti non destinatari della verifica fiscale**; tuttavia, **qualora emergano indizi di reato, occorre procedere secondo le modalità previste dall'art. 220 disp. att., giacché altrimenti la parte del documento redatta successivamente a detta emersione non può assumere efficacia probatoria e, quindi, non è utilizzabile** (Sez. 3, n. 6881 del 18/11/2008, dep. 2009, Ceragioli, Rv. 242523; Sez. 3, n. 7820 del 01/04/1998, Molayem M, Rv. 211225. Sez.3, n.54379 del 23/10/2018, Rv.274131; Sez. 3, n. 15372 del 10/02/2010, Fiorillo, Rv. 246599; 14545/2020).

Sez. 3, n. 15562/2020, est. Noviello, in motiv.: «Pertanto **la parte di documento compilata prima dell'insorgere degli indizi, ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è tale quella redatta successivamente, qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito. Il presupposto per l'operatività dell'art. 220 disp. att. c.p.p.**, cui segue il sorgere dell'obbligo di osservare le disposizioni del codice di procedura penale per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire ai fini dell'applicazione della legge penale, è costituito dalla sussistenza della **mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata** (cfr. Sez. 3, n. 54379 del 23/10/2018 Rv. 274131 - 01 G; Sez. 3, n. 15372 del 10/02/2010, Fiorillo, Rv. 246599; Sez. Un., 28.11.2004, n. 45477, Raineri, Rv 220291; Sez. 2, 13/12/2005, n. 2601, Cacace, Rv. 233330). Va nel contempo precisato che la violazione dell'art. 220 disp.att. cod. proc. pen. non determina automaticamente l'inutilizzabilità dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, ma è **necessario che l'inutilizzabilità o la nullità dell'atto sia autonomamente prevista dalle norme del codice di rito cui l'art. 220 disp. att. rimanda** (Sez. 3, n. 6594 del 26/10/2016, Pelini, Rv. 269299). Conseguenza che non è sufficiente dedurre genericamente la violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. bensì **occorre la specifica indicazione della violazione codicistica che avrebbe determinato l'inutilizzabilità e l'indicazione dei correlati precisi atti compiuti dalla p.g. e riportati nel processo verbale di constatazione redatto dalla medesima, che risulterebbero inficiati**».

Sez. 3, sentenza n. 50009/2019, est. Ramacci, in motiv.: «Si è anche osservato che non si tratta di un atto processuale, poiché non è previsto dal codice di rito o dalle norme di attuazione (art. 207); né può essere qualificato quale «particolare modalità di inoltro della notizia di reato» (art. 221 disp. att. cod. proc. pen.), in quanto i connotati di quest'ultima sono diversi. Si è tuttavia precisato che, **nel momento in cui emergono indizi di reato e non meri sospetti**, occorre, però, procedere secondo le modalità prescritte dall'art. 220 disp. att. cod. proc. pen, con la conseguenza che la parte di documento, compilata prima dell'insorgere degli indizi, ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è tale quella redatta successivamente, qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito. La richiamata disposizione stabilisce che «quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice». A tale proposito questa Corte ha pure osservato (Sez. 3, n. 27682 del 17/06/2014, Palmieri, Rv. 259948) come, dalla semplice lettura della norma, emerga che essa presuppone, per la sua applicazione, un'attività di vigilanza o ispettiva in corso di esecuzione specificamente prevista da disposizioni normative e la sussistenza di indizi di reato emersi nel corso dell'attività medesima e solo in tal caso è richiesta l'osservanza delle disposizioni del codice di rito, ma soltanto per il compimento degli atti necessari all'assicurazione delle fonti di prova ed alla raccolta di quanto altro necessario per l'applicazione della legge penale. Nella medesima decisione si è fatto anche rilevare come la disposizione, che va letta in relazione anche al successivo art. 223, relativo alle analisi di campioni da effettuare sempre nel corso di attività

ispettive o di vigilanza ed alle garanzie dovute all'interessato, abbia lo scopo evidente di assicurare l'osservanza delle disposizioni generali del codice di rito dal momento in cui, in occasione di controlli di natura amministrativa, emergano indizi di reato, ricordando anche quella giurisprudenza secondo la quale presupposto dell'operatività della norma non è l'insorgenza di una prova indiretta quale indicata dall'art. 192 cod. proc. pen., quanto, piuttosto, la sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona».

5. Casi nei quali è esclusa la nullità del decreto che dispone il giudizio per dedotta indeterminatezza o genericità del capo di imputazione (art. 429, c.2, c.p.p.)

Sez. 3, Sentenza n. 6509 del 06/11/2019 Ud. (dep. 19/02/2020) Rv. 278544 – 01, est. Andreatta: «*In tema di **reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, la mancata indicazione specifica dei soggetti beneficiari delle stesse nel capo di imputazione non comporta alcuna genericità o indeterminatezza della contestazione del delitto di cui all'art. 8 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, allorché tali soggetti siano agevolmente identificabili in forza di elementi fattuali che ne rendano comunque possibile l'individuazione. (Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto sufficientemente determinato il capo di imputazione che si riferiva a tutte le fatture dell'anno 2011)***»; in motiv.: «Nella specie, il capo d'imputazione relativo appare corredato di prospetti, segnatamente relativi agli anni dal 2006 al 2009, contenenti gli importi riferiti a ciascuna prestazione fatturata nonché i nominativi delle società emittenti; ne consegue, sulla base del principio appena ricordato, che nessuna indeterminatezza dell'addebito mosso può essere seriamente invocata. Va aggiunto che, come risultante dalla sentenza impugnata, negli atti del processo sono stati versate tutte le fatture relative anche da qui discendendo la manifesta infondatezza della censura giacché, come anche in tal caso stabilito da questa Corte, ai fini della completezza dell'imputazione, è sufficiente che il fatto sia contestato in modo da consentire la difesa in relazione ad ogni elemento di accusa, sicché è legittimo il **ricorso al rinvio agli atti del fascicolo processuale, purché si tratti di atti intellegibili, non equivoci e conoscibili dall'imputato** (Sez. 5, n. 10033 del 19/01/2017, dep. 01/03/2017, Ioghà e altro, Rv. 269455)».

Precedenti Conformi: Sez. 3 n. 20858 del 2018 Rv. 272788 - 01 est. Andreatta, P.M. Salzano (Parz. Diff): «*In tema di reati tributari, la mancanza nel capo di imputazione di una **specifica e analitica indicazione di tutte le fatture ritenute falsificate o contraffatte** non comporta alcuna genericità o indeterminatezza della contestazione del reato di cui all'**art. 2 del D.lgs. n. 74 del 2000**, allorché tali documenti siano agevolmente identificabili attraverso il richiamo ad una categoria omogenea che ne renda comunque possibile la individuazione. (Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto sufficiente il fatto che il capo di imputazione fosse corredato di prospetti contenenti gli importi riferiti a ciascuna prestazione fatturata, nonché i nominativi della società emittente)*»; conf. 6102 del 2014 Rv. 258905 - 01.

6. Legittimazione alla costituzione parte civile

Sez. 3, Sentenza n. 3458 del 18/11/2019 Ud. (dep. 28/01/2020) Rv. 278594 – 03, est. Liberati, P.M. Corasaniti (Parz. Diff.): «*In tema di reati tributari, la **persona giuridica amministrata dall'imputato del reato di cui all'art. 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74** che lamenti un danno alla propria immagine, per il discredito conseguente alla condanna del proprio legale rappresentante, e un danno patrimoniale, a causa del sorgere della obbligazione di pagamento degli interessi e delle sanzioni derivanti dalle condotte illecite, è legittimata a costituirsi parte civile nei confronti dello stesso. (In motivazione la Corte ha precisato che, nonostante la parte offesa dei reati tributari sia l'Agenzia delle Entrate, ciò non esclude che possano esservi altri soggetti danneggiati dai medesimi reati)*»; in motiv.: «Le condotte contestate, consistite nella realizzazione dei reati di cui agli artt. 8 (capo A) e 2 (capo B) del d.lgs. 74/2000, sono astrattamente produttive di danno (quindi idonee a consentire una pronuncia di condanna generica al risarcimento), oltre che per l'Erario, anche per la società in nome e per conto della quale il ricorrente ha agito, commettendo detti reati: tali condotte, infatti, sono state certamente produttive di un danno patrimoniale per la società, con riferimento agli interessi e alle sanzioni correlati alla realizzazione degli illeciti, e anche, potenzialmente, di un danno alla immagine della medesima società, per il discredito che la stessa potrebbe aver ricevuto alla propria onorabilità e affidabilità in conseguenza della consumazione di tali reati da parte del proprio legale rappresentante. Quest'ultimo, non essendo stato neppure prospettato un consenso di tutti gli azionisti alla realizzazione delle condotte illecite, commettendole si è certamente reso inadempiente alle obbligazioni derivanti dal contratto di mandato in forza del quale ha agito in nome e per conto della società, avendo omesso di agire con la diligenza del buon padre di famiglia (richiesta dall'art. 1710, comma 1, cod. civ.), e, avendo realizzato un illecito le cui conseguenze sono ricadute sul patrimonio della società mandataria, è responsabile delle stesse anche a titolo extracontrattuale, ex art. 2043 cod. civ., con la conseguente corretta affermazione della configurabilità di una sua responsabilità (sia da inadempimento sia aquiliana), la cui entità dovrà essere accertata nel giudizio avente quale oggetto la determinazione del danno conseguente a tali condotte».

7. Correlazione tra l'imputazione contestata e la sentenza (art. 521 c.p.p.).

Sez. 3, Sentenza n. 25922 del 17/06/2020 Ud. (dep. 11/09/2020) Rv. 280078 – 01, est. Macrì, P.M. Barberini (Diff.): «*Non sussiste violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza ove la condotta originariamente contestata quale indebita compensazione di crediti «inesistenti» ai sensi dell'**art. 10-quater d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74**, nella formulazione antecedente al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, sia stata ritenuta, nella sentenza intervenuta dopo la citata riforma, quale indebita compensazione di crediti «non spettanti», trattandosi di una riqualificazione in senso favorevole all'imputato, poiché, a seguito della novella del 2015, per tale ipotesi è previsto un trattamento sanzionatorio meno rigoroso. (In motivazione la Corte ha altresì chiarito che, nella specie, il diritto di difesa nell'ambito del contraddittorio processuale era stato pienamente*

esercitato); conf. (tra le più recenti, Cass., Sez. 4, n. 49175 del 13/11/2019, D., Rv. 277948).

Sez. 3, Sentenza n. 8078 del 10/10/2018 Cc. (dep. 25/02/2019) Rv. 275839 - 01, est. Di Nicola, P.M. Cuomo (Diff.): «Per "**fatto diverso**", ai sensi dell'art. 521 cod. proc. pen., deve intendersi non solo un fatto che integri una diversa imputazione, restando invariato, ma anche un fatto che presenti **elementi essenziali della condotta e/o dell'evento parzialmente difformi da quelli descritti nella contestazione originaria**, rendendo necessaria una puntualizzazione della ricostruzione degli elementi essenziali del reato. (Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto immune da rilievi la affermazione del giudice di merito secondo cui l'annotazione di **fatture soggettivamente e giuridicamente inesistenti allo scopo di conseguire una indebita evasione o risparmio di imposta**, integra un "**fatto diverso**" rispetto all'annotazione effettuata allo scopo di consentire tale evasione a terzi)».

Sez. 3, Sentenza n. 30874 del 02/03/2018 Ud. (dep. 09/07/2018) Rv. 273728 - 01, est. Zunica, P.M. Gaeta (Diff.): «Non viola il principio di correlazione tra accusa e sentenza la decisione con cui l'imputato, accusato di avere, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, indicato elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di **fatture per operazioni oggettivamente inesistenti**, sia stato condannato per l'utilizzo di fatture relative ad **operazioni soggettivamente inesistenti**, in quanto il reato di dichiarazione fraudolenta, previsto dall'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo»; in motiv. «Occorre richiamare al riguardo l'autorevole affermazione delle Sezioni Unite di questa Corte (Sez. Un., n. 36551 del 15/07/2010, Rv. 248051, ripresa da ultimo, tra le tante, da Sez. 3, n. 7705 del 10/01/2018, Rv. 272461), secondo cui, in tema di correlazione tra imputazione contestata e sentenza, per aversi mutamento del fatto, occorre una trasformazione radicale, nei suoi elementi essenziali, della fattispecie concreta nella quale si riassume l'ipotesi astratta prevista dalla legge, in modo che si configuri un'incertezza sull'oggetto dell'imputazione da cui scaturisca un reale pregiudizio dei diritti della difesa; ne consegue che l'indagine volta ad accertare la violazione del principio suddetto non va esaurita nel pedissequo e mero confronto puramente letterale fra contestazione e sentenza perché, vedendosi in materia di garanzie e di difesa, la violazione è del tutto insussistente quando l'imputato, attraverso l'iter del processo, sia venuto a trovarsi nella condizione concreta di difendersi in ordine all'oggetto dell'imputazione. In applicazione di questa premessa ermeneutica, come già sostenuto dalla Corte di appello, deve rilevarsi che l'oggetto dell'imputazione, anche mediante il dettagliato richiamo alle fatture contestate, è stato descritto in maniera puntuale e idonea a consentire il pieno esercizio delle prerogative difensive, e tanto anche alla luce della sostanziale correttezza della qualificazione giuridica del fatto; in ordine a tale aspetto, occorre peraltro evidenziare che la fattispecie per cui si è proceduto, denominata "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", fa riferimento appunto, anche nella sua parte descrittiva, a "operazioni inesistenti", senza distinguere cioè tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo, dovendosi precisare peraltro che, nella sussistenza degli altri presupposti della norma, entrambe le tipologie di operazioni inesistenti sono potenzialmente idonee a integrare il reato.

L'ampiezza della categorie delle fatture per operazioni inesistenti è del resto confermata dall'art. 1 lett. a del d.lgs. 74/2000, che definisce "fatture" (o altri documenti) per operazioni inesistenti "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". In definitiva, la circostanza che, pur a fronte di un formale richiamo nella contestazione alle operazioni oggettivamente inesistenti, la condotta ascritta all'imputate si sia in realtà sostanziata nel compimento di operazioni soggettivamente inesistenti, non costituisce di per sé una violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza, dovendosi tener conto sia del tenore dell'imputazione, che ha fornito una minuziosa descrizione dei singoli fatti addebitati, peraltro adeguatamente collocati nella loro dimensione spazio-temporale, sia della latitudine applicativa della norma incriminatrice, che attribuisce rilevanza penale al solo compimento di "operazioni inesistenti", a prescindere dal fatto che lo siano oggettivamente o soggettivamente, sia infine della facilità per l'imputato di comprendere il significato esatto dell'accusa elevata a suo carico, e ciò anche alla luce della sua opzione di definire il processo a suo carico allo stato degli atti, avendo cioè piena cognizione delle risultanze investigative acquisite, idonee a circoscrivere la sfera di rilevanza del proprio comportamento illecito nell'ambito della specifica e unitaria fattispecie ascrittagli».

8. Nullità della sentenza predibattimentale dichiarativa della prescrizione in appello con revoca della confisca.

Sez. 3, Sentenza n. 10376 del 19/12/2019 Ud. (dep. 20/03/2020) Rv. 278539 – 01, est. Di Nicola: «**E' nulla**, per violazione del contraddittorio, la sentenza "predibattimentale" con la quale il **giudice di appello dichiara "de plano" l'estinzione del reato** (nella specie, di omesso versamento dell'IVA) per **prescrizione e ordini la restituzione delle cose sequestrate, revocando la confisca** disposta con la sentenza di condanna in primo grado, avendo la parte pubblica diritto allo svolgimento dell'udienza dibattimentale di appello al fine di poter spiegare compiutamente il diritto di azione anche su tale punto»; in motiv.: «Le Sezioni Unite hanno affermato che, nel giudizio d'appello, non è consentito pronunciare sentenza predibattimentale di proscioglimento ai sensi dell'articolo 469 del codice di procedura penale, in quanto il combinato disposto degli articolo 598, 599 e 601 stesso codice non effettua alcun rinvio, esplicito o implicito, a tale disciplina, né la pronuncia predibattimentale può essere ammessa ai sensi dell'articolo 129 del codice di procedura penale, poiché l'obbligo del giudice di dichiarare immediatamente la sussistenza di una causa di non punibilità presuppone un esercizio della giurisdizione con effettiva pienezza del contraddittorio (Sez. U, n. 28954 del 27/04/2017, Iannelli, Rv. 269899). Tuttavia, nell'enunciare il richiamato principio di diritto, le Sezioni Unite hanno precisato che, nell'ipotesi di sentenza d'appello pronunciata, come nel caso si specie, "de plano" in violazione del contraddittorio tra le parti, che, in riforma della sentenza di condanna di primo grado, dichiara l'estinzione del reato per prescrizione, la causa estintiva del reato prevale sulla nullità assoluta ed

insanabile della sentenza, sempreché non risulti evidente la prova dell'innocenza dell'imputato, dovendo la Corte di cassazione adottare in tal caso la formula di merito di cui all'articolo 129, comma secondo, del codice di procedura penale (Sez. U, n. 28954 del 27/04/2017, cit., Rv. 269810). Tuttavia, come è noto, tale principio trova una espressa deroga nel caso in cui il giudice di appello pronunci una sentenza predibattimentale con cui dichiarare l'estinzione del reato per prescrizione, qualora in primo grado la parte civile abbia proposto richiesta di condanna dell'imputato al risarcimento dei danni. In tal caso, infatti, la causa estintiva del reato non prevale sulla nullità assoluta e insanabile della sentenza prebattimentale, in quanto solo nel dibattimento può procedersi alla delibazione di merito relativamente ai capi della sentenza che concernono gli interessi civili, nel contraddittorio delle parti (Sez. 5, n. 21172 del 19/12/2016, dep. 2017, Agaci, Rv. 270047-01). Allo stesso modo deve ritenersi per il caso, come quello in esame, in cui la sentenza predibattimentale di appello, di per sé sempre affetta da nullità assoluta e insanabile per violazione del contraddittorio, dichiarare la prescrizione del reato revocando, di fatto, la confisca disposta in primo grado mediante la restituzione delle cose che erano state sequestrate in vista dell'emanazione del provvedimento ablativo. È infatti evidente che, in tal caso, la parte pubblica ha diritto all'instaurazione del contraddittorio attraverso il normale svolgimento dell'udienza dibattimentale, per poter chiedere, a condizioni esatte, la conferma delle disposizioni patrimoniali, pur in presenza di una causa estintiva del reato. La giurisprudenza di legittimità, nella sua più autorevole composizione, se ha infatti affermato che il giudice, nel dichiarare la estinzione del reato per intervenuta prescrizione, non può disporre, atteso il suo carattere afflittivo e sanzionatorio, la confisca per equivalente delle cose che ne costituiscono il prezzo o il profitto (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264435 - 01), ha tuttavia chiarito che, invece, anche nel caso di declaratoria di estinzione del reato per intervenuta prescrizione, può disporre, a norma dell'articolo 240, comma secondo, n. 1 del codice penale, la confisca del prezzo e, ai sensi dell'articolo 322ter dello stesso codice, la confisca diretta del prezzo o del profitto del reato a condizione che vi sia stata una precedente pronuncia di condanna e che l'accertamento relativo alla sussistenza del reato, alla penale responsabilità dell'imputato e alla qualificazione del bene da confiscare come prezzo o profitto rimanga inalterato nel merito nei successivi gradi di giudizio (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, cit., Rv. 264434 - 01). Queste affermazioni, pur dovendo essere ora coordinate con la nuova disposizione di cui all'articolo 578-bis del codice di procedura penale, richiedono, da un lato, che si distingua tra confisca diretta e confisca per equivalente in caso di declaratoria di prescrizione del reato e, dall'altro, confermano che erroneamente la Corte d'appello ha pronunciato de plano una sentenza predibattimentale di proscioglimento per prescrizione e ordinato la restituzione delle cose sequestrate, revocando di fatto la confisca disposta con la sentenza di condanna in primo grado, non avendo consentito, in violazione del principio del contraddittorio, alla parte pubblica di avvalersi pienamente del secondo grado di giudizio allo scopo di esprimere le proprie ragioni nei confronti della disposta confisca. Ne consegue che è nulla, per violazione del contraddittorio, la sentenza predibattimentale con la quale la Corte di appello dichiarò de plano l'estinzione del reato tributario per prescrizione, revocando di fatto la confisca disposta con la sentenza di condanna in primo grado, avendo la parte pubblica diritto allo svolgimento dell'udienza dibattimentale di appello».

9. Presupposti e rispetto del *ne bis in idem* convenzionale ex art. 649 c.p.p. rispetto agli illeciti tributari presidiati da sanzioni amministrative e penali

9.1. Diversità del fatto storico-naturalistico da considerare negli elementi costitutivi della triade condotta-nesso causale-evento

Sez. F, Sentenza n. 32175 del 25/08/2020 Ud. (dep. 17/11/2020) Rv. 279853 – 01, est. Corbo: «**Non è configurabile un rapporto di "bis in idem" tra l'illecito amministrativo del mancato pagamento di IVA ex art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 ed il reato di occultamento o distruzione di scritture contabili di cui all'art. 10 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, stante la diversità del fatto storico-naturalistico sia in relazione alle condotte sanzionate sia in relazione al profitto generato che, nel primo caso, è costituito dalla sola somma evasa e, nel secondo, anche dagli interessi e dalle sanzioni**»; in motiv.: «Il divieto di bis in idem, nella sua dimensione europea, mira ad evitare che, in relazione ad uno stesso fatto, una persona sia assoggettata a due distinti procedimenti aventi entrambi natura sostanzialmente "penale", anche se uno di essi, ad esempio, sia formalmente qualificato dal legislatore nazionale come "amministrativo". Di conseguenza, primo presupposto per l'operatività del divieto in questione è che i due procedimenti che vengono in rilievo abbiano ad oggetto un **idem factum**. Nell'elaborazione della giurisprudenza di legittimità, ai fini della preclusione connessa al principio del ne bis in idem, **l'identità del fatto sussiste solo quando vi sia corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato, da considerare in tutti i suoi elementi costitutivi sulla base della triade condotta-nesso causale-evento**, non essendo sufficiente la generica identità della sola condotta (così, per tutte, Sez. 2, n. 52606 del 31/10/2018, Biancucci, Rv. 275518-01). Questo indirizzo è in linea con l'insegnamento della Corte costituzionale, secondo cui il giudice può affermare che il fatto oggetto del nuovo giudizio è il medesimo, e quindi ritenere operante il divieto di bis in idem, solo se riscontra la coincidenza dei tre elementi «condotta-nesso causale-evento naturalistico» (così, in motivazione; Corte cost. n. 200 del 2016. che ha dichiarato costituzionalmente illegittime, per violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDO, Vari'. 649 cod. proc. pen. nella parte in cui esclude che il fatto sia il medesimo per la sola circostanza che sussiste un concorso formale tra il reato già giudicato cori sentenza divenuta irrevocabile e il reato per cui è iniziato il nuovo procedimento penale) In particolare, poi, quando le sanzioni si riferiscono entrambe a fatti di mera condotta non seguita da evento, per concludere se vi sia unicità o pluralità e, quindi, se si tratti di idem factum, secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza della Corte EDU, occorre basarsi sulle circostanze fattuali strettamente collegate insieme nel tempo e nello spazio (così, specificamente, Corte EDU, GC, Zolotukhin c. Russia, 10 febbraio 2009, § 58, per l'enunciazione di principio, ma anche § 63, dove si sottolinea che nella specie, la verifica in ordine all'identità dei fatti era necessaria perché era in questione lo stesso comportamento dell'imputato entro lo stesso lasso di tempo)».

9.2. Diversità fra la persona chiamata a rispondere in sede penale e quella sanzionata in via amministrativa

Sez. F, Sentenza n. 42897 del 09/08/2018 Ud. (dep. 28/09/2018) Rv. 273939 – 03, est. Scarcella, P.M. Tampieri (Parz. Diff.): «**Non sussiste la preclusione**

*all'esercizio dell'azione penale di cui all'art. 649 cod. proc. pen., quale conseguenza della già avvenuta irrogazione, per lo stesso fatto, di una sanzione formalmente amministrativa, ma avente carattere sostanzialmente "penale", ai sensi dell'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, allorquando **non vi sia coincidenza fra la persona chiamata a rispondere in sede penale e quella sanzionata in via amministrativa.** (In applicazione del principio, la Corte ha escluso la violazione del divieto di "bis in idem" con riferimento a persona imputata per emissione di fatture inesistenti, fatto per il quale era stata inflitta sanzione amministrativa ad una società, soggetto giuridico diverso dall'imputato persona fisica)». (In applicazione del principio, la Corte ha escluso la violazione del divieto di "bis in idem" con riferimento a **persona imputata ai sensi dell'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 per il mancato versamento dell'acconto IVA, fatto per il quale era stata inflitta sanzione amministrativa alla società cooperativa dello stesso soggetto legalmente rappresentata**);*

Massime precedenti Conformi: n. 43809 del 2015 Rv. 265118 - 01, n. 23839 del 2018 Rv. 273107 - 01; n. 13901 del 2016 Rv. 266669 - 01,

Conf. Sez. 3, n. 24309 del 2017 Rv. 270515 - 01, est Renoldi: «È preclusa la deducibilità della violazione del divieto di "bis in idem" in conseguenza della irrogazione di una sanzione formalmente amministrativa, ma della quale venga riconosciuta la natura "sostanzialmente penale" - secondo l'interpretazione dell'art. 4 Protocollo n. 7 CEDU data dalle decisioni emesse dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nelle cause "Grande Stevens e altri contro Italia" del 4 marzo 2014, e "Nykanen contro Finlandia" del 20 maggio 2014 - quando **la prima sanzione sia stata inflitta ad un soggetto giuridico diverso da quello al quale sia stata ascritta, nel successivo procedimento penale, la violazione costituente reato, non potendosi ritenere, in tal caso, che il fatto sia corrispondente sotto il profilo storico-naturalistico a quello oggetto di sanzione penale.** (Fattispecie relativa all'irrogazione di una sanzione amministrativo-tributaria nei confronti di due società, delle quali l'imputato del reato ex art. 10 ter D.lgs. n. 74 del 2000 era legale rappresentante)».

Sez. 3, n. 22033 del 07/02/2019, dep. 20/05/2019, est. Mengoni, in motiv.: «dovendosi confermare il costante principio di diritto in forza del quale non sussiste la preclusione all'esercizio dell'azione penale di cui all'art. 649 cod. proc. pen., quale conseguenza della già avvenuta irrogazione, per lo stesso fatto, di una sanzione formalmente amministrativa ma avente carattere sostanzialmente "penale" ai sensi dell'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, allorquando **non vi sia coincidenza fra la persona chiamata a rispondere in sede penale e quella sanzionata in via amministrativa** (tra le molte, Sez. 3, n. 515051 del 2018, cit.; Sez. 3, n. 23839 del 07/11/2017, Passaro, Rv. 273107)».

Sez. 3, 22458 del 09/04/2019, dep. 22/05/2019, est. Semeraro: «Vanno pertanto ribaditi i principi espressi da Cass. Sez. 3, n. 35156 del 01/03/2017, Palumbo, Rv. 270913, in tema di confisca, e da Cass. Sez. 3, n. 54372 del 16/10/2018, Benedetti, sul reato di cui all'articolo 10-quater del d.lgs. 74/2000: non sussiste la violazione del principio del ne bis in idem convenzionale, come interpretato dalla sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo nella causa A e B c. Norvegia del 15 novembre 2016, nel caso in cui con la sentenza di condanna per reati tributari commessi in qualità di amministratore di una società sia disposta, nei confronti della società, anche la

sanzione tributaria. Le sanzioni conseguenti alle violazioni tributarie sono state disposte nei confronti della persona giuridica e non della persona fisica: sono dunque insussistenti i presupposti per ravvisare una duplicazione di sanzioni nei confronti del medesimo soggetto a seguito delle medesime condotte, difettando il connotato ineludibile della identità dei soggetti sanzionati. §. 2.3. La Corte di Cassazione, con la sentenza Palumbo, ha ricordato che la Corte di giustizia UE, IV sezione, nella sentenza 5 aprile 2017, Orsi (C-217/15) e Baldetti (C-350/15), ha posto un punto fermo in relazione alla legittimità dell'articolazione normativa del doppio binario punitivo in materia tributaria nel nostro ordinamento. La Corte di giustizia UE ha affermato che «L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui ai procedimenti principali, che consente di avviare procedimenti penali per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, qualora tale sanzione sia stata inflitta ad una società dotata di personalità giuridica, mentre detti procedimenti penali sono stati avviati nei confronti di una persona fisica», sottolineando la **necessità, per l'applicazione del divieto di bis in idem, che debba essere la stessa persona ad essere sottoposta ad una doppia sanzione per uno stesso fatto**».

Sez. 3, Sentenza n. 35156 del 01/03/2017 Ud. (dep. 18/07/2017) Rv. 270913 – 01, est. Liberati: «*Non sussiste violazione del principio del ne bis in idem convenzionale, come interpretato dalla sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo nella causa A e B c. Norvegia del 15 novembre 2016, nel caso in cui con la sentenza di condanna per reati tributari commessi in qualità di amministratore di una società sia disposta, nei confronti dell'imputato, la confisca di somme di denaro per un valore equivalente al profitto diretto, derivante dagli stessi reati, conseguito dall'ente*»; in motiv.: «Come evidenziato anche dalla Corte d'appello nella motivazione della sentenza impugnata, **la confisca**, conseguente alle violazioni tributarie commesse dall'imputato, **è stata disposta in via diretta nei confronti della persona giuridica e non del suo amministratore, con la conseguente insussistenza dei presupposti per ravvisare una duplicazione di sanzioni** nei confronti del medesimo soggetto a seguito delle medesime condotte, difettando il connotato ineludibile della identità dei soggetti sanzionati. Tale aspetto è stato, da ultimo, chiarito dalla **Corte di giustizia UE, IV sezione, nella sentenza 5 aprile 2017, Orsi (C-217/15) e Baldetti (C-350/15)**, nella quale la Corte sovranazionale ha posto un primo punto fermo in relazione alla legittimità dell'articolazione normativa del doppio binario punitivo in materia tributaria nel nostro ordinamento. Al riguardo, infatti, la Corte di giustizia UE ha affermato che "**L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea** deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui ai procedimenti principali, che consente di avviare procedimenti penali per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, qualora tale sanzione sia stata inflitta ad una società dotata di personalità giuridica, mentre detti procedimenti penali sono stati avviati nei confronti di una persona fisica", sottolineando la necessità, per l'applicazione del divieto di bis in idem, che debba essere la stessa persona ad essere sottoposta ad una doppia sanzione per uno stesso fatto, ipotesi non ricorrente nel caso in esame, nel quale la confisca è stata disposta nei confronti della persona giuridica e, nel caso esito infruttuoso, totale o parziale, della sua

esecuzione sul patrimonio dell'ente, nella forma della confisca di valore sui beni dell'imputato. § 2.2. Va aggiunto, in relazione allo specifico punto della confisca per equivalente, che questa ha la finalità di impedire che l'impiego economico dei beni di provenienza delittuosa possa consentire al colpevole di garantirsi il vantaggio che era oggetto specifico del disegno criminoso (Sez. 3, n. 10120 del 01/12/2010, Provenzale, Rv. 249752). Essa mira, infatti, a ripristinare lo status quo ante, cioè la situazione economica del reo modificata dalla commissione dell'illecito, sterilizzandone le utilità tratte, ma - a differenza della confisca diretta - opera mediante l'imposizione di un sacrificio patrimoniale di valore corrispondente a dette utilità, risultate in sé non più (in tutto o in parte) aggredibili; si tratta, pertanto, di una misura connotata da un evidente carattere afflittivo - che non ricorre nella confisca diretta, immediatamente legata alla cosa oggetto del profitto - e da un rapporto consequenziale alla condanna proprio della sanzione penale, esulando invece da essa qualsiasi funzione di prevenzione propria delle pene accessorie e delle misure di sicurezza, compresa la stessa confisca diretta (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264436; Sez. U, n. 18374 del 31/1/2013, Adami, Rv. 255037; Sez. 3, n. 18311 del 6/3/2014, Cialini, 259103; Sez. 3, n. 7180 del 19/1/2017, Rinaldi, non massimata). In altri termini, la misura è parametrata al profitto o al prezzo del reato soltanto sotto un profilo quantitativo, sì che l'ablazione va a colpire una parte del patrimonio che, in sé, non ha alcun collegamento con il reato, né alcun rapporto di pertinenzialità con esso (per tutte, Sez. 3, n. 20887 del 15/4/2015, Aumenta, Rv. 263408); è l'imputato che viene ad essere direttamente colpito nelle sue disponibilità economiche, non la cosa in quanto derivante dal reato, dal che il carattere sanzionatorio, comune - «né più, né meno» (Sez. U, Lucci, cit.) - alla pena applicata con la sentenza di condanna. §. 2.3. Proprio la diretta consequenzialità della confisca di valore alla condanna consente di escludere la violazione del divieto di ne bis in idem prospettata dal ricorrente, per la presenza della "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta" (che nella specie è vera e propria coincidenza) tra i due procedimenti sanzionatori, richiesta dalla Corte di Strasburgo per escludere la violazione di detto divieto. La Corte EDU (grande Camera), con la sentenza del 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, ric. n. 24130/11 e 29758/11, ha, infatti, affermato che "non viola il ne bis in idem convenzionale la celebrazione di un processo penale, e l'irrogazione della relativa sanzione, nei confronti di chi sia già stato sanzionato in via definitiva dall'amministrazione tributaria con una sovrattassa (nella specie pari al 30% dell'imposta evasa), purché sussista tra i due procedimenti una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta". La Corte di Strasburgo ha chiarito che in linea di principio l'art. 4 prot. 7 CEDU non esclude che lo Stato possa legittimamente apprestare un sistema di risposte a condotte socialmente offensive (come l'evasione fiscale) che si articolano - nella cornice di un approccio unitario e coerente - attraverso procedimenti distinti, purché le plurime risposte sanzionatorie non comportino un sacrificio eccessivo per l'interessato, con il conseguente onere per la Corte di verificare se la strategia adottata da ogni singolo Stato comporti una violazione del divieto di ne bis in idem, oppure sia, al contrario il "prodotto di un sistema integrato che permette di affrontare i diversi aspetti dell'illecito in maniera prevedibile e proporzionata, nel quadro di una strategia unitaria" (§ 122). Non sarebbe, infatti, possibile dedurre dall'art. 4 prot. 7 un divieto assoluto per gli Stati di imporre una sanzione amministrativa (ancorché qualificabile come "sostanzialmente penale" ai fini delle garanzie dell'equo processo) per quei fatti di evasione fiscale in cui è possibile, altresì, perseguire e condannare penalmente il soggetto, in relazione

a un elemento ulteriore rispetto al mero mancato pagamento del tributo, come una condotta fraudolenta, alla quale non potrebbe dare risposta sanzionatoria adeguata la mera procedura "amministrativa" (§ 123). Nella prospettiva di un equilibrato bilanciamento tra gli interessi del singolo e quelli collettivi, la Corte ha dunque valorizzato il criterio della "sufficiently close connection in substance and time" ricavato da parte della propria precedente giurisprudenza (§ 125). Ad avviso della Corte EDU il modo più sicuro per assicurare il rispetto dell'art. 4 prot. 7 sarebbe la previsione di un meccanismo in grado di unificare, in qualche stadio della procedura, i due procedimenti sanzionatori, in modo tale da garantire l'irrogazione delle differenti sanzioni da parte di un'unica autorità e nell'ambito di un unico processo, ma la disposizione convenzionale non esclude lo svolgimento parallelo di due procedimenti, purché essi appaiano connessi dal Aot; 4 punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta, e purché esistano meccanismi in grado di assicurare risposte sanzionatorie nel loro complesso proporzionate e, comunque, prevedibili (§ 130), verificando gli scopi delle diverse sanzioni e dei profili della condotta considerati, la prevedibilità della duplicità delle sanzioni e dei procedimenti, i correttivi adottati per evitare "per quanto possibile" duplicazioni nella raccolta e nella valutazione della prova e, soprattutto la proporzionalità complessiva della pena (§ 133). Di tali principi è stata fatta applicazione dalla medesima Corte EDU, I sez., nella recente sentenza 18 maggio 2017, Jóhannesson e a. c. Islanda, ric. n. 22007/11, nella quale è stata ravvisata, all'unanimità, la violazione della garanzia convenzionale, sottolineando le differenze tra il caso di specie all'esame e quello deciso dalla Grande Camera, sotto lo specifico profilo dell'assenza di una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta" tra i due procedimenti sanzionatori. 2.4. Nel caso in esame deve escludersi, alla stregua di tali orientamenti interpretativi della Corte sovranazionale, la configurabilità della violazione del ne bis in idem lamentata, peraltro genericamente, dal ricorrente, in quanto l'applicazione delle due sanzioni (e cioè della pena detentiva e della confisca per equivalente) è avvenuta in un unico processo e contestualmente; con finalità differenti e considerando differenti profili della condotta (la consumazione degli illeciti quanto alla condanna alla pena detentiva e le conseguenze degli stessi, sotto il profilo dell'evasione di imposta, quanto alla confisca); attraverso strumenti di cui era prevedibile ex ante l'adozione, senza duplicazioni nella raccolta e nella valutazione della prova (avvenute, sia per pure con finalità diverse, contestualmente), e, soprattutto, dando vita a un complessivo sistema sanzionatorio che non può, stante la sua correlazione alla imposta evasa, dirsi sproporzionato o irragionevole. Ne consegue, in definitiva, l'infondatezza della doglianza, non essendo ravvisabile la violazione del divieto di ne bis in idem convenzionale prospettato dal ricorrente».

9.3. Connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta tra il procedimento amministrativo e quello penale per cui le due sanzioni costituiscono parte di un unico sistema

Sez. 3, Sentenza n. 6993 del 22/09/2017 Ud. (dep. 14/02/2018) Rv. 272588 – 01, est. Gai, P.M. Mazzotta G. (Parz. Diff.): «*Non sussiste la violazione del "ne bis in idem" convenzionale nel caso della irrogazione definitiva di una sanzione formalmente amministrativa, della quale venga riconosciuta la natura*

sostanzialmente penale, ai sensi dell'art. 4 Protocollo n. 7 CEDU, come interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nelle cause "Grande Stevens e altri contro Italia" del 4 marzo 2014, e "Nykanen contro Finlandia" del 20 maggio 2014, per il medesimo fatto per il quale vi sia stata condanna a sanzione penale, quando **tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta**, tale che le **due sanzioni siano parte di un unico sistema**, secondo il criterio dettato dalla suddetta Corte nella decisione "A. e B. contro Norvegia" del 15 novembre 2016. (Nella specie, la S.C. non ha ravvisato la violazione del suddetto divieto nel caso di avvisi di accertamento di violazioni tributarie e di irrogazione delle relative sanzioni notificati all'imputato pochi mesi prima dell'inizio del procedimento penale per reati tributari relativi ai medesimi fatti); in motiv.: «Non è fondata la violazione dell'art. 4 prot. 6 della Convenzione dei diritti dell'Uomo secondo l'interpretazione data dalla Corte di Giustizia di cui al primo motivo di ricorso. Il riconoscimento della garanzia del ne bis in idem di cui all'art. 4 del Protocollo n. 7 annesso alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, adottato nel novembre del 1984, reso esecutivo nell'ordinamento italiano con la legge 9 aprile 1990, n. 98, è espressione di una garanzia per il cittadino e cioè che nessuno possa essere nuovamente processato o punito per un reato in relazione al quale, nella giurisdizione del medesimo Stato, sia stato assolto o condannato a seguito di sentenza divenuta definitiva. Il principio affermato con riguardo alla materia penale e all'irrogazione delle **sanzioni definite dalla legge «penali»**, come sancito nell'ordinamento interno all'art. 649 cod. proc. pen., è stato progressivamente esteso anche ai casi di sanzioni che pur non formalmente penali sono state ritenute tali, secondo i **criteri Engel**, per il contenuto afflittivo dalla giurisprudenza della Corte Edu. L'evoluzione della giurisprudenza della Corte Edu, ha, infatti, esteso la garanzia convenzionale anche nei casi di sanzioni irrogata avanti ad autorità diverse ed aventi natura sostanzialmente penale secondo i criteri Engel e, per quanto qui di interesse, ha riconosciuto la garanzia convenzionale nei casi di irrogazione di una sanzione amministrativa per lo stesso fatto, avente natura sostanzialmente penale, in presenza di doppio binario sanzionatorio in materia tributaria. Di recente, per quanto strettamente rilevante ai fini della decisione, la Corte Edu ha avuto modo di precisare il perimetro della garanzia convenzionale del divieto di un secondo giudizio, in ambito tributario, con la decisione A. e B. Norvegia. **La Corte EDU (grande Camera), con la sentenza del 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, ric. n. 24130/11 e 29758/11**, ha, infatti, affermato che "non viola il ne bis in idem convenzionale la celebrazione di un processo penale, e l'irrogazione della relativa sanzione, nei confronti di chi sia già stato sanzionato in via definitiva dall'amministrazione tributaria con una sovrattassa (nella specie pari al 30% dell'imposta evasa), purché sussista tra i due procedimenti una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta". La Corte di Strasburgo ha, così, chiarito che in linea di principio l'art. 4 prot. 7 CEDU "non esclude che lo Stato possa legittimamente apprestare un sistema di risposte a condotte socialmente offensive (come l'evasione fiscale) che si articolano - nella cornice di un approccio unitario e coerente - attraverso procedimenti distinti, purché le plurime risposte sanzionatorie non comportino un sacrificio eccessivo per l'interessato, con il conseguente onere per la Corte di verificare se la strategia adottata da ogni singolo Stato comporti una violazione del divieto di ne bis in idem, oppure sia, al contrario il "prodotto di un sistema integrato che permette di affrontare i diversi aspetti dell'illecito in maniera prevedibile e proporzionata, nel quadro di una strategia unitaria" (§ 122). Non sarebbe, infatti, possibile

dedurre dall'art. 4 prot. 7 un divieto assoluto per gli Stati di imporre una sanzione amministrativa (ancorché qualificabile come "sostanzialmente penale" ai fini delle garanzie dell'equo processo) per quei fatti di evasione fiscale in cui è possibile, altresì, perseguire e condannare penalmente il soggetto, in relazione a un elemento ulteriore rispetto al mero mancato pagamento del tributo, come una condotta fraudolenta, alla quale non potrebbe dare risposta sanzionatoria adeguata la mera procedura "amministrativa" (§ 123). Nella prospettiva di un equilibrato bilanciamento tra gli interessi del singolo e quelli collettivi, la Corte ha dunque valorizzato il criterio della "**sufficiently close connection in substance and time**" ricavato da parte della propria precedente giurisprudenza (§ 125). Secondo la Corte EDU, la disposizione convenzionale non esclude lo svolgimento parallelo di due procedimenti, purché essi appaiano connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta, e purché esistano meccanismi in grado di assicurare risposte sanzionatorie nel loro complesso proporzionate e, comunque, prevedibili (§ 130), verificando gli scopi delle diverse sanzioni e dei profili della condotta considerati, la prevedibilità della duplicità delle sanzioni e dei procedimenti, i correttivi adottati per evitare "per quanto possibile" duplicazioni nella raccolta e nella valutazione della prova e, soprattutto la proporzionalità complessiva della pena (§ 133). 6. Nel caso in esame deve escludersi, alla luce degli orientamenti interpretativi espressi dalla giurisprudenza della Corte Edu, la violazione dell'art. 4 4 prot. 7 della Convenzione EDU sussistendo, quella stretta connessione temporale tra i due procedimenti che costituisce l'elemento per ritenere che le due sanzioni irrogate possano essere considerate quali parti di un unico sistema sanzionatorio adottato da uno Stato per sanzionare la commissione di un fatto illecito. Ed infatti, risulta dagli atti che gli avvisi di accertamento e di contestazione, con i quali venivano mosse le contestazioni e irrogate le sanzioni datati 15 luglio 2014, sono stati notificati, a mezzo lettera raccomandata, nel luglio 2014 al Servello; il procedimento di primo grado avanti al Tribunale di Bergamo si è concluso con la pronuncia della sentenza in data 2 dicembre 2014 (mentre il giudizio di appello in data 26 maggio 2015), sicché vi è stata **contemporaneità dell'irrogazione della due sanzioni** a pochi mesi di distanza e, pertanto, deve ritenersi una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta" tra i due procedimenti sanzionatori. 7. Anche il richiamo all'**art. 50 del TFUE** e al principio convenzionale del *ne bis in idem* nel diritto della UE da parte della Corte di Giustizia non è fondato. Ed invero, le norme della Convenzione dei Diritti dell'Uomo si applicano sempre nell'interpretazione data dalla Corte Edu e, dunque, anche la Corte di Giustizia, in applicazione dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'unione europea, che ingloba il diritto convenzionale nel diritto eurounitario, applica le norme convenzionali nell'interpretazione data dalla Corte Edu con la conseguenza che, tenuto conto dell'interpretazione sopra richiamata dalla recente pronuncia A. e B. Norvegia, non ricorrono i presupposti per sollevare una questione pregiudiziale di compatibilità della norma interna ai sensi dell'art. 267 TFUE».

Sez. 3 , Sentenza n. 5934 del 12/09/2018 Ud. (dep. 07/02/2019) Rv. 275833 – 04, est. Zunica, P.M. Salzano (Diff.): «*Non sussiste la violazione del "ne bis in idem" convenzionale nel caso della irrogazione, per il medesimo fatto per il quale vi sia stata **condanna a sanzione penale definitiva**, di una sanzione formalmente amministrativa, della quale venga riconosciuta la natura sostanzialmente penale, ai sensi dell'art. 4, Protocollo n. 7, CEDU, come*

*interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nelle cause "Grande Stevens e altri contro Italia" del 4 marzo 2014, e "Nykanen contro Finlandia" del 20 maggio 2014, quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una connessione sostanziale e temporale efficientemente stretta, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema sanzionatorio, secondo il criterio dettato dalla suddetta Corte nella decisione "A. e B. contro Norvegia" del 15 novembre 2016. (Nella specie, la S.C. non ha ravvisato la violazione del suddetto divieto nel caso di una sanzione amministrativa non ancora irrevocabile al momento della decisione di secondo grado del procedimento penale per **reati tributari relativi ai medesimi fatti**)*»; in motiv.: «infondate, nell'ambito delle valutazioni sulla configurabilità del reato contestato, sono le doglianze relative all'asserita violazione del principio di specialità, essendo stata già correttamente **esclusa** da questa Corte, nella citata pronuncia resa in sede cautelare, **la specialità dell'illecito amministrativo previsto dall'art. 27 comma 18 del d.l. n. 185/2008, convertito dalla I. n. 2/2009**, rispetto al reato di cui all'**art. 10 quater del d.lgs. 74/2000**, che prevede la soglia di punibilità di 50.000 euro, non prevista dalla fattispecie amministrativa. Peraltro, anche con una pronuncia successiva (Sez. 3, n. 30267 del 08/05/2014, Rv. 260260), questa Corte ha ribadito che, in materia di reati tributari, non è applicabile il principio di specialità di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 74 del 2000 tra il delitto di indebita compensazione e l'illecito amministrativo introdotto dall'art. 27, comma 18, del d.l. n. 185 del 2008 convertito dalla I. n. 2 del 2009, che punisce l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute, in quanto la fattispecie penale ha riguardo alla condotta, diversa e ulteriore, consistente nell'omesso versamento dell'imposta dovuta. Quanto poi al richiamo difensivo alla sentenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo del 4 marzo 2014, definitiva il 7 luglio 2014, nota come "Grande Stevens contro Italia", la Corte di appello ne ha ragionevolmente rimarcato l'infondatezza, in base al dirimente rilievo secondo cui, al momento della decisione di secondo grado, la sanzione amministrativa non era stata irrogata con provvedimento irrevocabile, ciò in base all'orientamento giurisprudenziale secondo cui è preclusa la deducibilità della violazione del divieto di "bis in idem" in conseguenza della irrogazione, per un fatto corrispondente sotto il profilo storico-naturalistico a quello oggetto di sanzione penale, di una sanzione formalmente amministrativa, ma della quale venga riconosciuta la natura "sostanzialmente penale", quando, come nel caso di specie, manchi qualsiasi prova della definitività dell'irrogazione della sanzione amministrativa medesima. Né appare decisiva la circostanza che, nelle more, il provvedimento sanzionatorio amministrativo sia divenuto irrevocabile, posto che, a prescindere da ogni approfondimento circa la natura sostanzialmente penale della sanzione irrogata, rimane il dato che l'avvio del presente procedimento penale è avvenuto in epoca prossima all'inizio del procedimento amministrativo (2008), dovendosi sul punto ribadire l'ulteriore affermazione di questa Corte (Sez. 3, n. 6993 del 22/09/2017, Rv. 272588), secondo cui non sussiste comunque la violazione del "ne bis in idem" convenzionale nel caso della irrogazione definitiva di una sanzione formalmente amministrativa, della quale venga riconosciuta la natura sostanzialmente penale (tema questo come detto non adeguatamente esplorato nella presente vicenda), ai sensi dell'art. 4 Protocollo n. 7 C.E.D.U., come interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nelle cause "Grande Stevens e altri contro Italia" del 4 marzo 2014, e "Nykanen contro Finlandia" del 20 maggio 2014, per il medesimo fatto per il quale vi sia stata condanna a sanzione penale, quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una connessione

sostanziale e temporale sufficientemente stretta, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema, secondo il criterio dettato dalla suddetta Corte nella decisione "A. e B. contro Norvegia" del 15 novembre 2016».

Massime precedenti Conformi: N. 6993 del 2018 Rv. 272588 - 01.

10. Efficacia della sentenza penale di assoluzione nel giudizio civile o amministrativo di danno (art. 652 c.p.p.)

Sez. 3, Sentenza n. 27007 del 22/07/2020 Ud. (dep. 29/09/2020) Rv. 279917 – 01, est. Noviello, P.M. Di Nardo (Diff.): *«In tema di reati tributari, nel caso di assoluzione dal reato di omesso versamento dell'IVA previsto dall'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, in ragione del mancato raggiungimento della soglia di punibilità, con la formula "perché il fatto non è previsto dalla legge come reato", non sussiste l'interesse dell'imputato ad impugnare la sentenza al fine di ottenere l'assoluzione con la formula "perché il fatto non sussiste", atteso che, ai sensi dell'art. 652 cod. proc. pen., la sentenza penale irrevocabile di assoluzione non pregiudica comunque il potere dell'amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento della violazione in relazione all'imposta dovuta e non versata in misura inferiore alla soglia di punibilità, in quanto integrante un fatto diverso da quello giudicato in sede penale».*

Sez. 3, Sentenza n. 48585 del 20/09/2016 Ud. (dep. 17/11/2016) Rv. 268193 – 01, est. Scarcella, P.M. Tocci S. (Diff.): *«In tema di reati tributari, l'assoluzione dell'imputato per il reato di cui all'art. 10-bis del D.lgs. n. 74 del 2000 con la formula "perché il fatto non sussiste", in ragione del mancato raggiungimento della soglia di punibilità elevata a seguito del D.lgs. n. 158 del 2015, significa che è stata accertata l'insussistenza del fatto che sia stata raggiunta una soglia pari o superiore a quella prevista per la realizzazione del reato; ne consegue che solo rispetto a tale fatto, ai sensi dell'art. 652 cod. proc. pen., la sentenza penale irrevocabile di assoluzione, pronunciata in sede dibattimentale, ha efficacia di giudicato nel procedimento tributario, restando impregiudicata, per assenza di accertamento in sede penale, la questione dell'eventuale mancato versamento delle ritenute operate in misura inferiore alla soglia di punibilità»; in motiv.: «Ed infatti, a seguito della modifiche introdotte dal recente d.lgs. n. 158 del 2015, con riferimento al reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui all'art. 10-bis del D.lgs. n. 74/2000, la soglia di punibilità viene triplicata, passando da 50.000,00 a 150.000,00 euro. L'illecito è oggi così articolato: In base alla nuova previsione normativa, infatti, "è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta". Orbene, tanto premesso, nel caso di specie, non risultano soddisfatte le condizioni richieste per la persistente perseguibilità penale del fatto, atteso che risulta dalla stessa imputazione che l'ammontare delle ritenute di cui è stato omesso il versamento risulta essere pari ad € 52.249,00, inferiore alla nuova soglia di punibilità introdotta a seguito della novella del 2015. § 5. Correttamente, quindi, il giudice ha assolto la ricorrente, preso atto della novella legislativa; pur rivelandosi la formula adottata erronea per le ragioni indicate nel paragrafo che segue, non*

ricorrono le condizioni per aderire alla richiesta difensiva, posto che, per giurisprudenza pacifica di questa Corte, l'imputato assolto con la formula "perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato" non ha interesse ad impugnare allo scopo di ottenere assoluzione con la formula "perché il fatto non sussiste". Invero egli non potrebbe trarre alcun vantaggio, neanche sul piano morale, dalla applicazione della diversa formula, atteso che il fatto addebitatogli, anche se sussistente ed a lui ascrivibile, rientra ormai nell'ambito di un comportamento penalmente non rilevante e quindi lecito (v., tra le tante: Sez. 5, n. 14718 del 18/11/1999 - dep. 29/12/1999, Simionato M. ed altri, Rv. 215193). L'innalzamento della soglia di punibilità determina certamente l'irrilevanza penale del fatto contestato: non v'è dubbio infatti che la modifica trova applicazione anche a coloro che hanno commesso un fatto di omesso versamento di ritenute certificate "sottosoglia" prima dell'entrata in vigore della nuova norma (22/10/2015). Infatti, in campo penale vige il principio del favor rei e dunque se la fattispecie di reato subisce un'attenuazione, essa si applicherà anche per le violazioni commesse in precedenza. §. 6. Con particolare riferimento alla formula di annullamento, dev'essere qui ricordato che secondo la giurisprudenza di questa Sezione in tema di sentenza di assoluzione dell'imputato per il reato di cui all'art. 10-bis D.lgs. n. 74 del 2000 (ma il principio è chiaramente estensibile a tutti i delitti tributari per i quali è previsto il superamento di una soglia di punibilità quale condicio sine qua non per la rilevanza penale della condotta, qual è ad esempio, anche 110-ter o l'art. 4), per mancato raggiungimento della soglia di punibilità individuata dalla norma - nel frattempo elevata a seguito del D.lgs. n. 158 del 2015 - va deliberata la formula "perché il fatto non sussiste" e non quella "perché il fatto non è previsto come reato", versandosi in una ipotesi di mancanza di un elemento costitutivo, di natura oggettiva, del reato contestato (Sez. 3, n. 6105 del 18/11/2015 - dep. 15/02/2016, Marchese, Rv. 266273). §. 7. Preso atto di quanto sopra, non sussiste tuttavia - per le ragioni esplicitate in precedenza - l'interesse della ricorrente all'impugnazione. Resta infatti da chiarire - difformemente a quanto sostenuto dal ricorrente e dal P.G. -, in continuità con quanto precisato dalla richiamata sentenza Marchese, che anche laddove fosse stata adottata la formula terminativa dell'insussistenza del fatto, come nel caso in esame, per la mancata integrazione della soglia di punibilità, la stessa attiene all'inconfigurabilità della fattispecie incriminatrice quanto all'accertamento che non sussiste il fatto che sia stata raggiunta una soglia pari o superiore a quella prevista per la realizzazione del reato, con la conseguenza che è esclusivamente rispetto a tale fatto che, ai sensi dell'art. 652 cod. proc. pen., la sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata, come in questo caso, in sede dibattimentale, ha efficacia di giudicato, restando impregiudicata, per assenza di accertamento in sede penale, la questione dell'eventuale mancato versamento delle ritenute operate in misura inferiore alla soglia di punibilità e potendo l'amministrazione finanziaria procedere in via amministrativa all'accertamento della violazione e all'irrogazione delle relative sanzioni in relazione all'imposta dovuta e non versata, purché sotto soglia».

11. Revoca della sentenza per abolizione del reato (art. 673 c.p.p.)

Sez. 3, Sentenza n. 5248 del 25/10/2016 Cc. (dep. 03/02/2017) Rv. 269011 – 01, est. Riccardi, P.M. Mazzotta G. (Diff.): «*Il giudice dell'esecuzione, richiesto di*

revoca della sentenza per sopravvenuta "abolitio criminis", ai sensi dell'art. 673 cod. proc. pen., pur non potendo ricostruire la vicenda per cui vi è stata condanna in termini diversi da quelli definiti con la sentenza irrevocabile, né valutare i fatti in modo difforme da quanto ritenuto dal giudice della cognizione, deve accertare se il reato per il quale è stata pronunciata condanna sia considerato ancora tale dalla legge e, a tal fine, può effettuare una sostanziale ricognizione del quadro probatorio già acquisito ed utilizzare elementi che, irrilevanti al momento della sentenza, siano divenuti determinanti, alla luce del diritto sopravvenuto, per la decisione sull'imputazione contestata. (Nella fattispecie, la Corte ha annullato con rinvio l'ordinanza di rigetto della richiesta di revoca della sentenza che aveva dichiarato l'estinzione per intervenuta prescrizione del reato di cui all'**art. 4, D.lgs. n. 74 del 2000**, rilevando l'omessa valutazione, da parte del giudice dell'esecuzione, del profilo relativo all'importo dell'imposta evasa, che, dagli elementi agli atti, risultava inferiore alla soglia attualmente rilevante di euro 150.000,00); in motiv.: «L'istanza di revoca della sentenza per abolizione del reato prevista dall'art. 673 cod. proc. pen. non costituisce un mezzo di impugnazione che consenta la rivisitazione del giudizio di merito, non essendo permesso, al giudice dell'esecuzione adito ai sensi del menzionato articolo 673 una nuova valutazione dei fatti processuali. Egli, invero, deve soltanto giudicare se, allo stato degli atti, il fatto per il quale è stata pronunciata la condanna sia stato oggetto di depenalizzazione, tenendo conto, nell'effettuare l'indagine, della contestazione, salvo che il fatto stesso risulti immutato o diversamente qualificato, quando tale mutamento di qualifica, abbia rilevanza (Sez. 4, n. 550 del 26/02/1997, Lanotte, Rv. 207329). In tema di revoca per "abolitio criminis", ai sensi dell'art. 673 cod. proc. pen., deve escludersi l'operatività dell'istituto allorché esso richieda da parte del giudice dell'esecuzione, non un riscontro meramente ricognitivo dell'intervenuta perdita di efficacia della norma incriminatrice applicata nel giudizio di cognizione, ma un'indagine valutativa in ordine alla sussistenza o meno delle condizioni alle quali è subordinata la produzione dell'effetto abrogativo (Sez. 1, n. 27300 del 05/07/2005, Maiello, Rv. 232002). Tanto premesso, l'ordinanza impugnata ha rigettato la richiesta di revoca sul duplice rilievo che, trattandosi di sentenza di prescrizione del reato, il giudice della cognizione non era entrato nel merito dell'imputazione, e che la 2 contestazione indicava una somma di imposta pari ad C 427.037,00, superiore alla soglia attualmente rilevante di C 150.000,00; quanto alle dichiarazioni del teste, le stesse non erano state oggetto di valutazione da parte della sentenza, proprio in considerazione della declaratoria di prescrizione. Tuttavia, va al riguardo evidenziato che quando l'abolitio criminis viene dedotta in sede esecutiva, al giudice è richiesta la valutazione in astratto della fattispecie oggetto della sentenza rispetto al nuovo assetto del sistema penale, ciò anche se la norma incriminatrice non sia stata interamente abrogata, ma sia stata riscritta con una riduzione del relativo ambito di operatività. In tale ipotesi, il giudice dell'esecuzione, qualora non ritenga sufficiente l'analisi del capo di imputazione, può anche scendere all'esame degli atti processuali per verificare ed accertare, attraverso di essi, la consistenza ed i contorni della condotta, senza però valutare di nuovo il fatto, mediante un giudizio di merito non consentito (Sez. 6, n. 22539 del 10/03/2003, Di Nardo, Rv. 226196); infatti, il giudice dell'esecuzione richiesto di revoca della sentenza per sopravvenuta "abolitio criminis" a norma dell'art. 673 cod. proc. pen., pur non potendo ricostruire la vicenda per cui vi è stata condanna in termini diversi da quelli definiti con la sentenza irrevocabile, né valutare i fatti in modo difforme da quanto ritenuto dal giudice della cognizione, deve accertare se il reato per il quale è stata

pronunciata condanna sia considerato ancora tale dalla legge e, nell'effettuare tale accertamento, ha il potere di far emergere dal quadro probatorio già acquisito elementi che, irrilevanti al momento della sentenza, siano divenuti determinanti, alla luce del diritto sopravvenuto, per la decisione sull'imputazione contestata (Sez. 1, n. 23243 del 24/05/2002, Mazzuocolo, Rv. 221646, in una fattispecie relativa a revoca di sentenza di patteggiamento intervenuta per detenzione e porto illegali di una carabina ad aria compressa, non considerata più arma dall'art. 11, comma 2, della legge 21 dicembre 1999 n. 526, in caso di erogazione, da parte dei proiettili, di energia cinetica inferiore a 7,5 joules). Nel caso in esame, non vi è stata alcuna valutazione, neppure implicita, da parte del giudice della cognizione, in ordine al profilo dell'importo dell'imposta evasa, in quanto non rilevante all'epoca della decisione (allorquando la soglia era pari ad C 103.000,00); sicché, non richiedendosi una rivalutazione del merito, non consentita in sede di esecuzione, va comunque effettuata una sostanziale ricognizione del quadro probatorio (nella specie, rappresentato dalla sola deposizione del funzionario dell'Agenzia delle Entrate), che implichi una valutazione nei limiti dell'evidenza probatoria degli elementi costitutivi del reato divenuti rilevanti in seguito alla sopravvenuta abolitio criminis parziale». Massime precedenti Conformi: N. 23243 del 2002 Rv. 221646 - 01, N. 27300 del 2005 Rv. 232002 - 01, N. 2368 del 2013 Rv. 254561 - 01.

Sez. 3, Sentenza n. 38857 del 10/05/2016 Cc. (dep. 20/09/2016) Rv. 267696 - 01, est. Manzoni, P.M. Baldi F. (Diff.): «*La natura eminentemente sanzionatoria della confisca per equivalente impone al giudice dell'esecuzione, qualora sia stata dichiarata l'illegittimità costituzionale della norma incriminatrice, di revocare ai sensi dell'art. 673 cod. proc. pen. la sentenza irrevocabile di condanna anche nella parte relativa alla confisca, salvo che questa non abbia ancora avuto esecuzione, con restituzione dei beni all'avente diritto. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto "per equivalente" la confisca di somme di danaro disposta contestualmente alla sentenza di condanna per il reato di cui all'art. 10-ter D.lgs. n. 74 del 2000)*».

12. Mandato di arresto europeo

Sez. 6, Sentenza n. 51014 del 30/10/2019 Cc. (dep. 17/12/2019) Rv. 277444 - 01, est. Amoroso, P.M. Cesqui: «*In tema di mandato di arresto europeo, la condizione della doppia incriminabilità risulta espressamente mitigata, con riferimento alla materia delle tasse e delle imposte, dalla previsione dell'art. 7, comma secondo, della legge 22 aprile 2005, n. 69, in quanto **non si richiede una perfetta sovrapposibilità tra la fattispecie prevista dall'ordinamento estero e quella contemplata dall'ordinamento italiano, ma solo che esse risultino analogicamente assimilabili**, sicché, in relazione ai reati tributari, non è ostativo alla consegna il mancato superamento delle soglie di punibilità previste dalla legge italiana in relazione ad una fattispecie comunque prevista come reato dall'ordinamento interno*»; in motivazione: «si deve rammentare che la condizione della doppia punibilità prevista dall'art. 7, comma primo, della L. n. 69 del 2005 per l'esecuzione della consegna, risulta espressamente mitigata dal comma secondo del medesimo articolo proprio con riferimento alla materia delle

tasse e imposte, non richiedendosi la necessità di una perfetta sovrapposizione tra la fattispecie prevista dall'ordinamento estero e quella contemplata dall'ordinamento italiano, ma solo che le stesse risultino analogicamente assimilabili, di guisa che si è escluso in relazione ai reati tributari che assuma rilievo il superamento delle soglie di punibilità previste dalla legge italiana (vedi, Sez. 6, 18/02/2015, Rv. 262806)».

Sez. 3, Sentenza n. 39522 del 20/07/2017 Cc. (dep. 29/08/2017) Rv. 272501 – 01, est. Di Nicola, P.M. Spinaci S. (Diff.): «*Sussiste la condizione per l'esecuzione della consegna prevista dall'art. 7, comma 2, della legge 22 aprile 2005, n. 69, in relazione ad un mandato d'arresto europeo emesso per il reato di omessa registrazione nelle scritture contabili di fatture relative ad operazioni commerciali e di omessa indicazione nelle dichiarazioni fiscali dei relativi elementi attivi, soggetti a tassazione, trattandosi di ipotesi riconducibile alle previsioni di cui all'artt. 3, ovvero - a seguito delle modifiche introdotte dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 - 4 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. (In motivazione, la S.C. ha precisato che, vertendosi in materia di tasse e imposte, la Corte d'appello non è tenuta a verificare la sussistenza della doppia incriminabilità, ma deve riscontrare la presenza dei presupposti indicati nell'art. 7, comma 2, citato e, cioè, l'assimilabilità per analogia tra tasse e imposte previste nel nostro ordinamento e nel Paese richiedente, e la sussistenza del limite di pena stabilito per il reato in Italia)*».

Sez. 3, Sentenza n. 39379 del 23/03/2016 Ud. (dep. 22/09/2016) Rv. 267752 – 01, est. Liberati, P.M. Corasaniti G. (Diff.): «*L'acquisizione di documenti provenienti dall'estero non necessita della procedura di rogatoria internazionale, di cui agli artt. 727 e ss. cod. proc. pen., allorché sia espletata interamente all'interno del territorio italiano e senza che sia compiuta alcuna attività materiale invasiva della territorialità di uno Stato straniero. (Fattispecie di dichiarazione fiscale infedele, nella quale la S.C. ha escluso la sussistenza di una violazione di legge nell'acquisizione di documenti provenienti dalla società estera Ebay Europe Sarl, ottenuta dalla PG mediante richiesta alla società consociata di diritto italiano Ebay S.r.l.)*»; in motiv.: «*citati elenchi delle transazioni commerciali concluse dal ricorrente attraverso la suddetta piattaforma digitale EBay e le fatture emesse dalla società che la gestisce, mediante i quali sono state ricostruite le vendite concluse dall'imputato ed i, conseguenti, componenti attivi di reddito non indicati nelle dichiarazioni fiscali, sono, poi stati legittimamente acquisiti, senza fare ricorso alla procedura di cui agli artt. 727 cod. proc. pen e ss., mediante richiesta alla società di diritto italiano Ebay S.r.l., che li ha procurati alla Guardia di Finanza richiedente, dopo averli ottenuti dalla Ebay Europe Sarl. §. 10 Trattandosi di attività di acquisizione probatoria svolta dalla polizia giudiziaria interamente nel territorio dello Stato, mediante richiesta di documenti ad una società di diritto italiano avente sede legale in Italia, non occorre fare ricorso per il compimento di tale attività alla rogatoria internazionale, in quanto, diversamente, ne risulterebbe stravolto il concetto stesso di rogatoria internazionale, in relazione al suo oggetto, non essendo concepibile una richiesta di assistenza giudiziaria ad uno Stato estero per un'attività interamente espletata nel territorio nazionale e senza che sia stata compiuta alcuna attività materiale invasiva della territorialità e, dunque, della sovranità di uno Stato estero, con la conseguenza che laddove una tale attività debba invece essere espletata in territorio straniero, solo allora sarà necessario ricorrere alla cooperazione giudiziaria (cfr., Sez. 4, n. 9161 del 29/01/2015,*

Andreone, Rv. 262441, in materia di intercettazioni telefoniche, ma espressiva di un principio di carattere generale, applicabile a tutti gli atti di indagine; conf. Sez. 4, n. 13206 del 28/02/2008, Volante, Rv. 239288; Sez. 6, n. 10051 del 03/12/2007, Ortiz, Rv. 239459). Va, inoltre, osservato che la sanzione di inutilizzabilità prevista dall'art. 729 cod. proc. pen., comma 1, come modificato dalla L. 5 ottobre 2001, n. 367, art. 13, concerne esclusivamente l'acquisizione o la trasmissione di documenti o di altri mezzi di prova provenienti dall'autorità giudiziaria estera tramite rogatoria internazionale, e quindi la suddetta sanzione di inutilizzabilità, avente natura speciale, non è applicabile in via estensiva o analogica al di fuori dello specifico ambito nel quale essa è prevista, cioè quello delle rogatorie "all'estero", sicché ne va esclusa l'applicazione nel caso, come quello in esame, di acquisizione di informazioni o documenti, spontaneamente forniti da soggetto residente o avente sede all'estero (cfr. Sez. 2, n. 44673 del 12/11/2008, Rv. 242209). Trattandosi di atti autonomamente acquisiti dalla parte va ad essi applicata la disciplina delle produzioni documentali, di cui agli artt. 234 e ss. cod. proc. pen. (Sez. 3, n. 24653 del 27/05/2009, D., Rv. 244087), con la conseguente insussistenza della violazione di legge processuale denunciata dal ricorrente».

Capitolo II

MISURE CAUTELARI REALI e CONFISCHE

Sezione I

IL SEQUESTRO PREVENTIVO FINALIZZATO ALLA CONFISCA DIRETTA

1. La non estraneità al reato dell'ente beneficiario del profitto scaturente dall'altrui condotta illecita

Sez. 3, Sentenza n. 17840 del 05/12/2018 Cc. (dep. 30/04/2019) Rv. 275599 - 02, est. Aceto: *«In tema di reati tributari, ai fini della valutazione della legittimità del decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta, l'ente che trae profitto dall'altrui condotta illecita non può mai essere considerato terzo "estraneo" al reato. (Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto legittimo il provvedimento di sequestro in vista della confisca diretta delle somme di denaro costituenti il profitto conseguito dalla persona giuridica beneficiaria del reato posto in essere dal commercialista dell'ente)»; in motiv.: «poiché il reato ascritto al C. è contestato come commesso in concorso con il legale rappresentante della società che ha materialmente presentato la dichiarazione fraudolenta, l'ente non può essere considerato terza estranea al reato stesso, con conseguente possibilità di disporre il sequestro preventivo diretto del profitto che sia rimasto nella sua disponibilità (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert. Rv. 258647 - 01, secondo cui è legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto rimasto nella disponibilità di una persona giuridica, derivante dal reato tributario commesso dal suo legale rappresentante, non potendo considerarsi l'ente una persona estranea al detto reato) [...] §5. In ogni caso, a prescindere dai profili di responsabilità del legale rappresentante, l'ente che trae profitto dall'altrui condotta illecita non può mai essere considerato "estraneo" al reato ai fini della confisca diretta del profitto medesimo (cfr., sul punto, Corte cost. sentenza n. 2/1987 secondo cui l'art. 27, comma primo, Cost., non consente che si proceda a confisca di cose pertinenti a reato, ove chi ne sia proprietario al momento in cui la confisca debba essere disposta non sia l'autore del reato o non ne abbia tratto in alcun modo profitto; in senso analogo, Sez. 1, n. 3118 del 08/07/1991, Rv. 188391, aveva affermato il principio che la confisca, come misura di sicurezza patrimoniale, è applicabile 2 anche nei confronti di soggetti (quali le società) sforniti di capacità penale. Ciò sul rilievo che l'estraneità al reato esige che la persona cui le cose appartengono non abbia partecipato con attività di concorso o altrimenti connesse, ancorché si tratti di persona non punibile perché priva di capacità penale; nello stesso senso Sez. 3, n. 3390 del 19/01/1979, Rv. 141690, aveva affermato che può ritenersi estraneo al reato soltanto colui che alla commissione del reato medesimo non abbia partecipato in alcun modo con una qualsiasi attività di concorso o altrimenti connessa, ancorché non punibile. Costituisce declinazione di tali insegnamenti il principio affermato da Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258647, sopra riportato; nel senso che la nozione di "persona estranea al reato" cui appartiene e va restituita la cosa sequestrata (art. 240*

cod. pen.) è diversa da persona estranea al procedimento penale, in quanto richiede la estraneità al fatto - reato, che non ricorre in chi sia sfuggito al procedimento penale, Sez. 1, n. 7855 del 28/01/1988, Rv. 178817)».

Massime precedenti Conformi: N. 6205 del 2015 Rv. 262770 - 01.

2. Il profitto monetario: profili temporali, onere della prova e contenuti oggettivi

Sez. 3, Sentenza n. 31516 del 29/09/2020 Cc. (dep. 11/11/2020) Rv. 280152 - 01, est. Corbetta: «*In tema di reati tributari, la **natura fungibile del denaro non consente il sequestro preventivo funzionale alla confisca diretta delle somme depositate sul conto corrente bancario di una società dichiarata fallita, corrispondenti alle rimesse effettuate dal curatore fallimentare successivamente alla data di consumazione del reato da parte del legale rappresentante della stessa**, in quanto esse, non derivando dal reato, non ne possono costituire il profitto. (Fattispecie relativa al reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificate ex art. 10-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*». In motivazione: «Con la sentenza n. 31516/2020 la S.C ha ricordato: «La Corte a Sezioni Unite ha affermato che ove il prezzo o il profitto c.d. accrescitivo derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme depositate su conto corrente bancario, di cui il soggetto abbia la disponibilità, deve essere qualificata come confisca diretta e, in considerazione della natura del bene, non necessita della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della ablazione e il reato (Sez. Un., n. 10561 del 30/01/2014, dep. 05/03/2014, Gubert, Rv. 258647 nonché Sez. Un., n. 31617 del 26/06/2015, dep. 21/07/2015, Lucci, Rv. 264437); e ciò, implicitamente, proprio perché la natura fungibile del bene, che, come sottolineato dalle Sezioni Unite Lucci, si confonde automaticamente con le altre disponibilità economiche dell'autore del fatto, ed è tale da perdere - per il fatto stesso di essere ormai divenuta una appartenenza del reo - qualsiasi connotato di autonomia quanto alla relativa identificabilità fisica, rende superfluo accertare se la massa monetaria percepita quale profitto o prezzo dell'illecito sia stata spesa, occultata o investita; "ciò che rileva", proseguono le Sezioni Unite, è che "le disponibilità monetarie del percipiente si siano accresciute di quella somma, legittimando, dunque, la confisca in forma diretta del relativo importo, ovunque o presso chiunque custodito nell'interesse del reo". Ma, proprio in ragione di ciò, ed in senso esattamente corrispondente, seppure a contrario, al principio enunciato dalle Sezioni Unite, ove si abbia invece la prova che tali somme non possano proprio in alcun modo derivare dal reato (come appunto nel caso in cui le stesse, come nella specie, siano corrispondenti a rimesse effettuate dal curatore fallimentare successivamente alla scadenza del termine per il versamento delle ritenute), di talché le stesse neppure possono, evidentemente, rappresentare il risultato della mancata decurtazione del patrimonio quale conseguenza del mancato versamento delle imposte (ovvero, in altri termini del "risparmio di imposta" nel quale la giurisprudenza ha costantemente identificato il profitto dei reati tributari), le stesse non sono sottoponibili a sequestro, difettando in esse la caratteristica di profitto, pur sempre necessaria per potere procedere, in base alle definizioni e ai principi di carattere generale, ad un sequestro, come quello di specie, in via diretta. E ciò, a maggior ragione ove le somme siano

rinvenute, in connessione con la stessa ragione della loro corresponsione, in un conto corrente intestato non già alla società, bensì al fallimento. In altri termini, il denaro versato successivamente alla data di consumazione del reato non può essere ritenuto "profitto" del reato, ma rappresenta un'unità di misura equivalente al debito fiscale scaduto e non onorato, eventualmente aggredibile con un provvedimento ablativo se ricorrono i presupposti per la confisca per equivalente. tratta di una conclusione in linea con la costante giurisprudenza di questa Corte di legittimità, secondo cui, in tema di sequestro preventivo funzionale alla confisca, la natura fungibile del denaro non consente la confisca diretta delle somme depositate su conto corrente bancario del reo, ove si abbia la prova che le stesse non possono in alcun modo derivare dal reato e costituiscano, pertanto, profitto dell'illecito (Sez. 3 n. 41104 del 12/07/2018, dep. 24/09/2018, Vincenzini, Rv. 274307; Sez. 3 n. 6348 del 04/10/2018, dep. 11/02/2019, Torelli, Rv. 274859)».

Massime precedenti Conformi: N. 8995 del 2018 Rv. 272353 - 01, N. 6348 del 2019 Rv. 274859 - 01.

Sez. 3, Sentenza n. 23040 del 01/07/2020, dep. 29/07/2020, est. Scarcella, in motivazione: «Si è sul punto affermato che, in tema di sequestro preventivo funzionale alla confisca, la natura fungibile del denaro non consente la confisca diretta delle somme depositate su conto corrente bancario del reo, ove si abbia la prova che le stesse non possono in alcun modo derivare dal reato e costituiscano, pertanto, profitto dell'illecito (Sez. 3, n. 8995 del 30/10/2017 (dep. 2018), P.M. in proc. Barletta e altro, Rv. 272353). In quell'occasione, trattandosi di fattispecie in tema di omesso versamento delle ritenute, di cui all'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, si è esclusa la sussistenza dei presupposti per il sequestro e la successiva confisca di somme di denaro certamente depositate successivamente al momento di perfezionamento del reato. La sentenza Barletta ha chiarito che, sebbene le Sezioni Unite di questa Corte abbiano affermato che ove il prezzo o il profitto c.d. accrescitivo derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme depositate su conto corrente bancario, di cui il soggetto abbia la disponibilità, deve essere qualificata come confisca diretta e, in considerazione della natura del bene, non necessita della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della ablazione e il reato (Sez. Un., n. 10561 del 30/1/2014, Gubert, Rv. 258647; Sez. Un., n. 31617 del 26/6/2015, Lucci, Rv. 264437) e ciò, implicitamente, proprio perché la natura fungibile del bene, che, come sottolineato dalle Sezioni Unite Lucci, si confonde automaticamente con le altre disponibilità economiche dell'autore del fatto, ed è tale da perdere - per il fatto stesso di essere ormai divenuta una appartenenza del reo - qualsiasi connotato di autonomia quanto alla relativa identificabilità fisica, rende superfluo accertare se la massa monetaria percepita quale profitto o prezzo dell'illecito sia stata spesa, occultata o investita; "ciò che rileva", proseguono le Sezioni Unite, è che "le disponibilità monetarie del percipiente si siano accresciute di quella somma, legittimando, dunque, la confisca in forma diretta del relativo importo, ovunque o presso chiunque custodito nell'interesse del reo", nondimeno, proprio in ragione di ciò, ed in senso esattamente corrispondente, seppure a contrario, al principio enunciato dalle Sezioni Unite, ove si abbia invece la prova che tali somme non possano proprio in alcun modo derivare dal reato (come appunto nel caso in cui le stesse, come sostenuto dalla difesa della ricorrente, sarebbero corrispondenti a rimesse successivamente effettuate da terzi contraenti della società in esecuzione di obbligazioni maturate a valle), di talché le stesse

neppure possono, evidentemente, rappresentare il risultato della mancata decurtazione del patrimonio quale conseguenza del mancato versamento delle imposte (ovvero, in altri termini del "risparmio di imposta" nel quale la giurisprudenza ha costantemente identificato il profitto dei reati tributari), le stesse non sono sottoponibili a sequestro, difettando in esse la caratteristica di profitto, pur sempre necessaria per potere procedere, in base alle definizioni e ai principi di carattere generale, ad un sequestro, come quello di specie, in via diretta. A tali considerazioni, sopra testualmente riprodotte, si sono conformate successive pronunce nelle quali il principio affermato dalla sentenza Barletta è stato ribadito, precisando che è onere del terzo ricorrente di allegare circostanze da cui desumere che l'accrescimento del conto è frutto di rimesse successive alla commissione del reato e con questo non collegabili (Sez. 3, n. 41104 del 12/7/2018, Vincenzini, Rv. 274307) e che ai fini della confisca diretta delle somme sequestrate sul conto corrente bancario dell'imputato, la natura fungibile del denaro non è sufficiente per qualificare come "profitto" del reato l'oggetto del sequestro, essendo necessario anche provare che la disponibilità delle somme, successivamente sequestrate, costituisca un risparmio di spesa conseguito con il mancato versamento dell'imposta, precisando che, per accertare se il denaro costituisce profitto del reato tributario, e, cioè, un risparmio di spesa aggredibile in via diretta, è necessario avere riguardo non all'identità fisica delle somme, ma al valore numerario delle disponibilità giacenti sul conto dell'imputato alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta, mentre il denaro versato successivamente a detto termine, che fosse stato sequestrato, non può essere ritenuto "profitto" del reato, ma rappresenta un'unità di misura equivalente al debito fiscale scaduto e non onorato, confiscabile se ricorrono i presupposti per la confisca per equivalente (Sez. 3, n. 6348 del 4/10/2018 - dep. 2019, Torelli, Rv. 274859). Si è inoltre pervenuti ad analoghe conclusioni anche con riferimento a ipotesi di reato diverse da quelle previste dal d.lgs. 74/2000, affermando che è illegittima l'apprensione diretta delle somme di denaro entrate nel patrimonio del reo in base ad un titolo lecito, ovvero in relazione ad un credito sorto dopo la commissione del reato, che non risultino allo stesso collegate, neppure indirettamente (Sez. 6, n. 6816 del 29/1/2019, Sena, Rv. 275048, citata dalla difesa della ricorrente). I principi in precedenza richiamati sono stati successivamente ribaditi (Sez. 3, n. 30414 del 17/5/2019, Iacovelli, non massimata) affermando anche, in tema di **omesso versamento di ritenute** operate quale sostituto di imposta, che il profitto del reato consiste nel corrispondente risparmio di spesa ed, in particolare, nelle disponibilità liquide giacenti sui conti del contribuente alla data di scadenza del termine per il pagamento e non versate, con la conseguenza che il sequestro, per essere qualificato come finalizzato alla confisca diretta del danaro costituente il profitto del reato omissivo, non può mai essere disposto, né essere eseguito, per **importi comunque superiori ai saldi attivi giacenti sui conti bancari e/o postali di cui il contribuente disponeva alla scadenza del termine per il pagamento, né su somme di danaro ace successivamente alla consumazione del reato** (Sez. 3, n. 22061 del 23/1/2019, Moroso, Rv. 275754, non massimata sul punto)».

Sez. 3, Sentenza n. 23040 del 01/07/2020 Cc. (dep. 29/07/2020) Rv. 279827 – 01, est. Scarcella: *«Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca in forma diretta del profitto derivante dal delitto di indebita compensazione, di cui all'art. 10-quater, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, commesso dall'amministratore di una persona giuridica, può avere ad oggetto il **saldo attivo presente sul conto***

corrente sociale al momento della consumazione del reato, coincidente con la presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato - sul rilievo indiziario che le disponibilità monetarie si siano accresciute per il risparmio di spesa conseguito con il mancato versamento dell'imposta -, restando onere della difesa allegare circostanze specifiche da cui desumere che, alla data di consumazione del reato, non vi fossero sul predetto conto somme liquide a disposizione del contribuente o che il denaro sequestrato sia frutto di accrediti con causa lecita effettuati successivamente a tale momento».

Sez. 3, n. 30414 del 17/5/2019, est. Di Stasi, in motiv.: “§. 4.2. Nel solco dei principi elaborati dalle Sezioni Unite, è stato, poi, ulteriormente precisato che la natura fungibile del denaro non consente la confisca diretta delle somme depositate su conto corrente bancario dell'imputato, ove si abbia la prova che le stesse non possono in alcun modo derivare dal reato e costituiscano, pertanto, profitto dell'illecito; e tanto in senso esattamente corrispondente, seppure a contrario, al principio enunciato dalle SU Lucci, perché, ove si abbia la prova che le somme non possano proprio in alcun modo derivare dal reato, le stesse neppure possono, evidentemente, rappresentare il risultato della mancata decurtazione del patrimonio quale conseguenza del mancato versamento delle imposte (ovvero, in altri termini del "risparmio di imposta" nel quale la giurisprudenza ha costantemente identificato il profitto dei reati tributari), e, quindi, non sono sottoponibili a sequestro difettando in esse la caratteristica di profitto, pur sempre necessaria per potere procedere, in base alle definizioni e ai principi di carattere generale, ad un sequestro in via diretta (cfr Sez.3,n.8995 del 30/10/2017, dep.27/02/2018, Rv.272353; Sez.3, n.41104 del 12/07/2018, Rv.274307). Ed è stato anche precisato che è illegittima l'apprensione diretta delle somme di denaro entrate nel patrimonio dell'imputato in base ad un titolo lecito, ovvero in relazione ad un credito sorto dopo la commissione del reato, laddove non risulti provato che tali somme siano collegabili, anche indirettamente, all'illecito commesso; tanto alla luce del principio di diritto enucleabile dalla sentenza S.U. Lucci, da intendersi nel senso che, nell'ipotesi in cui il profitto del reato sia consistito in una somma di denaro, la confisca diretta possa legittimamente avere ad oggetto un importo di pari entità comunque presente nei conti bancari o nei depositi nella disponibilità dell'autore del reato, purché si tratti di denaro già confluito nei conti o nei depositi al momento della commissione del reato ovvero al momento del suo accertamento: solo in tali ipotesi è possibile ragionevolmente sostenere che il denaro è sequestrabile e poi confiscabile in via diretta come profitto accrescitivo, dunque indipendentemente da ogni verifica in ordine al rapporto di concreta pertinenzialità con il reato, perché tale relazione è considerata in via fittizia sussistente proprio per effetto della confusione del profitto concretamente conseguito con tutte le altre disponibilità economiche del reo; è stato, quindi, affermato il seguente principio di diritto: laddove il profitto del reato sia costituito da denaro non più fisicamente identificabile è sempre legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta, senza che sia necessaria la dimostrazione del nesso di derivazione dal reato, delle somme di denaro di valore corrispondente che siano attribuibili all'indagato, cioè che siano presenti sui conti o sui depositi nella disponibilità diretta o indiretta dell'indagato al momento della commissione del reato ovvero al momento del suo accertamento; la medesima forma di sequestro è legittima anche sulle somme di valore corrispondente accreditate su quei conti o su quei depositi in epoca posteriore al momento della commissione o dell'accertamento del reato, purché si tratti di

numerano che risulti dimostrato essere in qualche modo collegabile al reato, perciò allo stesso legato da un rapporto di derivazione anche indiretta (Sez.6, n.6816 del 29/01/2019, Rv.275048). Ed ancora, si è affermato, che la natura fungibile del denaro non è sufficiente per qualificare come "profitto" del reato l'oggetto del sequestro, essendo necessario anche provare che la disponibilità delle somme, successivamente sequestrate, costituisca un risparmio di spesa conseguito con il mancato versamento dell'imposta (Sez.3, n.6348 del 04/10/2018, dep.11/02/2019, Rv.274859) §. 4.3. Alla luce dei suesposti principi di diritto, va, quindi, rilevato che, contrariamente a quanto affermato nell'ordinanza impugnata, la **questione relativa alla estensione dell'oggetto della misura cautelare anche a somme affluite sui conti correnti in sequestro in momento successivo alla commissione del reato o in momento successivo alla data di esecuzione del decreto, non attiene alla fase esecutiva della misura ma concerne la legittimità dell'estensione degli effetti del sequestro a tali somme e, quindi, la stessa individuazione dell'oggetto della misura cautelare reale**. Il vincolo cautelare, infatti, verrebbe a colpire somme che risultano percepite in maniera cronologicamente scollegata con l'illecito commesso e, dunque, per poter essere qualificate come profitto accrescitivo, cioè come disponibilità monetaria accresciuta in conseguenza del profitto del reato, assume rilievo la prova che la disponibilità delle somme, successivamente sequestrate, costituiscano un risparmio di spesa conseguito a seguito della commissione del reato tributario».

Sez. 3, Sentenza n. 47103 del 02/10/2019 Cc. (dep. 20/11/2019) Rv. 277282 – 01, est. Corbo: *«In tema di reati tributari, **l'onere di indicare l'ammontare delle utilità esistenti al momento della consumazione del reato nel patrimonio del soggetto nei cui confronti si intende procedere a sequestro finalizzato alla confisca**, che costituiscono il "risparmio di spesa" determinato dalla violazione dell'obbligo fiscale, **grava sul pubblico ministero**, secondo le regole generali in tema di ripartizione dell'onere della prova e secondo quanto dispone, anche per la determinazione della misura di sicurezza, l'art. 187 cod. proc. pen.»*; in motiv.: «Fondate, invece, nei termini che si preciseranno, sono le censure concernenti la violazione dei limiti di applicabilità del sequestro funzionale alla confisca diretta, formulate nel secondo motivo del ricorso e nel primo, secondo e terzo motivo nuovo, le quali contestano l'ammissibilità di tale misura con riguardo a somme di importo superiore alle disponibilità finanziarie che la società assoggettata al vincolo aveva alla data di commissione dei reati per cui si procede. §. 3.1. La giurisprudenza ormai assolutamente prevalente afferma che la natura fungibile del denaro non consente la confisca diretta delle somme depositate sui conti correnti bancari del reo, e quindi, il prodromico sequestro preventivo, ove si abbia la prova che le stesse non possano in alcun modo derivare dal reato e costituiscano, pertanto, profitto dell'illecito (così, a partire da Sez. 3, n. 8995 del 30/10/2017, dep. 2018, Barletta, Rv. 272353-01, relativa al reato di cui all'art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000, cfr., tra le tante, Sez. 6, n. 6816 del 29/01/2019, Sena, Rv. 275048-01, concernente il reato di esercizio abusivo di una professione, nonché Sez. 3, n. 6348 del 04/10/2018, dep. 2019, Torelli, Rv. 274859-01, nonché ancora Sez. 3, n. 41104 del 12/07/2018, Vincenzini, Rv. 274307-01, entrambe riguardanti, ancora, il reato di cui all'art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000). In applicazione di questo principio, la giurisprudenza risulta escludere, in linea generale, l'applicabilità del sequestro e della successiva confisca diretta in relazione a somme di denaro depositate in epoca successiva al momento di perfezionamento del reato. Si

osserva, precisamente, che le somme di denaro pervenute sul conto del soggetto destinatario della misura ablatoria per effetto di rimesse effettuate da terzi successivamente alla commissione di reati tributari sono estranee al profitto dei medesimi: invero, dato che quest'ultimo si individua nel "risparmio di imposta", le somme indicate «non possono, evidentemente, rappresentare il risultato della mancata decurtazione del patrimonio quale conseguenza del mancato versamento delle imposte» (così, testualmente, Sez. 3, n. 8995 del 2018, Barletta, cit., nonché Sez. 3, n. 6348 del 2019, Torelli, cit., e Sez. 3, n. 41104 del 2018, Vincenzini, cit.). Vi sono, però, anche affermazioni che appaiono attribuire maggiori spazi di operatività alla confisca diretta, e quindi al sequestro preventivo funzionale all'applicazione di tale misura. In particolare, una decisione (Sez. 6, n. 6816 del 2019, Sena, cit.) osserva che, «se la finalità della confisca diretta è quella di evitare che chi ha commesso un reato possa beneficiare del profitto che ne è conseguito, bisogna ammettere che tale funzione è assente laddove l'ablazione colpisca somme di denaro entrate nel patrimonio del reo certamente in base ad un titolo lecito ovvero in relazione ad un credito sorto dopo la commissione del reato, e non risulti in alcun modo provato che tali somme siano collegabili, anche indirettamente, all'illecito commesso»; queste affermazioni, infatti, sembrano riconoscere l'ammissibilità della confisca diretta di numerario materialmente percepito dopo la commissione del reato, sulla base di un credito che, alla data di consumazione dell'illecito, era già esistente, pur se non ancora esigibile. § 3.2. Ad avviso del Collegio, l'orientamento ampiamente prevalente in giurisprudenza deve essere condiviso, pur con la precisazione che **la confisca diretta ed il sequestro ad essa funzionale sono ammissibili anche con riferimento al denaro derivabile da crediti che, al momento della consumazione del reato tributario, erano certi e liquidi, o agevolmente liquidabili, e sono stati nel frattempo incassati**. Da un lato, infatti, un limite all'applicabilità della confisca diretta sicuramente discende dalla nozione di profitto riferibile ai reati tributari, siccome corrispondente a quella di "risparmio di imposta". Invero, il "risparmio di imposta" conseguente alla commissione del reato, in quanto costituito da una mancata decurtazione del patrimonio per effetto della consumazione dell'illecito penale, non può che essere individuato con riferimento ad utilità e valori esistenti al momento in cui questo viene perfezionato. Pertanto, come si osserva diffusamente in giurisprudenza, **le somme riscosse sulla base di titoli sorti o acquisiti dal destinatario della misura cautelare o ablatoria successivamente alla consumazione del reato non costituiscono profitto dei reati tributari e non possono costituire oggetto di confisca diretta**. Dall'altro, però, sembra possibile **ammettere l'applicabilità della confisca diretta anche al di là delle somme di denaro immediatamente disponibili al momento della consumazione del reato nel patrimonio del destinatario della misura ablatoria**. Invero, come osservato dalle Sezioni Unite, «la confisca per equivalente, [...] rappresentando una alternativa alla confisca diretta - la misura sanzionatoria, infatti, opera solo quando non può trovare applicazione la ordinaria misura di sicurezza patrimoniale - presuppone che il relativo oggetto (vale a dire il prezzo o il profitto del reato) abbia una sua consistenza naturalistica e/o giuridica tale da permetterne l'ablazione, nel senso che, una volta entrato nel patrimonio dell'autore del reato, continui a mantenere una sua identificabilità»; di conseguenza, nel caso di profitto o prezzo del reato rappresentato ab origine da una somma di denaro, la confisca diretta è riferibile alle disponibilità finanziarie acquisite, indipendentemente dalla loro identità fisica, e quindi per il loro valore: «agli effetti della confisca, è l'esistenza del

numerario comunque accresciuto di consistenza a rappresentare l'oggetto da confiscare, senza che assumano rilevanza alcuna gli eventuali movimenti che possa aver subito quel determinato conto bancario» (così Sez. U, 21/07/2015, Lucci, Rv. 264437-01, in motivazione, § 16). In coerenza con questa impostazione, sembra ragionevole inferire che l'oggetto della confisca diretta del prezzo o del profitto del reato, quando questi si individuano non in una somma di denaro direttamente percepita, ma in un "valore economico" in relazione al quale il numerario è strumento di misura, vada determinato avendo riguardo a qualunque attività patrimoniale, la quale sia espressiva, in termini omogenei, del "valore economico" conseguito attraverso l'illecito penale ed esistente nel momento della percezione dell'indebito "vantaggio". Se ne può ulteriormente far discendere che, quando il **"valore economico" conseguito per effetto del reato è quello di un "risparmio di spesa", e non quello di un diretto incremento di disponibilità monetarie, il suo oggetto può essere identificato non solo nelle somme di danaro immediatamente disponibili per sostenere la "spesa" dovuta, e non utilizzate, ma anche nelle ulteriori attività patrimoniali in quel momento esistenti, con le quali sarebbe stato agevolmente possibile sostenere la stessa, perché agevolmente liquidabili, e che successivamente sono state riscosse in denaro**; si pensi, ad esempio, ai **crediti su fattura**, normalmente monetizzati dalle imprese mediante operazioni di sconto bancario, ma anche a **crediti scaduti e non ancora incassati per una tolleranza di fatto concessa al debitore**. E del resto, anche le somme immediatamente disponibili sul conto corrente bancario, da un punto di vista giuridico-formale, sono oggetto di un diritto che non è di proprietà, ma di credito (cfr., in proposito, per tutte, l'indicazione dell'art. 1852 cod. civ., secondo il quale «il correntista può disporre in qualsiasi momento delle somme risultanti a suo credito»). § 3.3. Occorre puntualizzare, ancora, che, come denunciato nel ricorso, l'ordinanza impugnata ha esposto una motivazione meramente apparente, così incorrendo nel vizio di violazione di legge, rilevabile in questa sede, quando ha giustificato il sequestro ipotizzando, in termini assolutamente astratti, l'esistenza di conti correnti attivi della società in Italia o all'estero. Ed infatti, anche in relazione all'individuazione del profitto del reato, debbono trovare applicazione le regole generali in tema di ripartizione **dell'onere della prova**, secondo quanto dispone, in linea generale, anche per la «determinazione [...] della misura di sicurezza», l'art. 187 cod. proc. pen. Ne deriva che è onere del Pubblico ministero indicare l'ammontare delle utilità esistenti al momento della consumazione del reato nel patrimonio del soggetto nei cui confronti si intende procedere a sequestro o confisca, agevolmente utilizzabili per adempiere all'obbligo tributario e, però, indebitamente "risparmiare". In conclusione, l'ordinanza impugnata, ferma restando la **legittimità del sequestro funzionale alla confisca diretta anche in caso di preesistente concordato preventivo con transazione fiscale**, deve essere annullata nella parte in cui ha disposto l'applicazione della misura cautelare senza fissare alcun limite in considerazione delle disponibilità della società ricorrente al momento della data di ritenuta commissione dei reati per cui si procede. Si impone, quindi, la necessità di un giudizio di rinvio per individuare l'esatto ambito del **"risparmio di spesa"** conseguito, determinabile **sia nelle somme di danaro immediatamente disponibili per sostenere la "spesa" dovuta al momento della ritenuta consumazione dei reati per cui si procede, sia nelle ulteriori posizioni giuridiche in quel medesimo momento esistenti, con le quali sarebbe stato agevolmente possibile sostenere tale "spesa", perché di pronta liquidazione, e successivamente introitate in**

denaro. Nell'individuare il quantum da sottoporre a sequestro, il giudice rispetterà i criteri di ripartizione dell'onere della prova, escludendo dal vincolo importi superiori a quelli corrispondenti alle disponibilità di cui, nelle forme previste in materia di misure cautelari reali, risulterà accertata la sussistenza al momento della ritenuta commissione dei reati in contestazione».

Sezione II

IL SEQUESTRO PREVENTIVO FINALIZZATO ALLA CONFISCA PER EQUIVALENTE

1. Caratteri di obbligatorietà ed irretroattività della confisca

1.1. Obbligatoria anche con la sentenza di patteggiamento senza accordo delle parti

Sez. 3, Sentenza n. 6047 del 27/09/2016 Cc. (dep. 09/02/2017) Rv. 268829-01, est. Andronio: «*La confisca per equivalente del profitto del reato va obbligatoriamente disposta, anche con la sentenza di applicazione di pena ex art. 444 cod. proc. pen., pur laddove essa non abbia formato oggetto dell'accordo tra le parti, attesa la sua natura di vera e propria sanzione, non commisurata alla gravità della condotta né alla colpevolezza dell'autore, ma diretta a privare quest'ultimo del beneficio economico tratto dall'illecito, anche di fronte all'impossibilità di aggredire l'oggetto principale dell'attività criminosa*». In motiv.: «le censure della ricorrente non tengono conto del principio di diritto — costantemente enunciato da questa Corte — secondo cui la confisca per equivalente disciplinata dall'art. 322 ter cod. pen. opera in via obbligatoria, discendendo tale conclusione, da un lato, dal dato testuale della norma, ove si prevede infatti, sia nel primo che nel comma 2, che la confisca sia "sempre ordinata", sia dalla natura sanzionatoria ad essa incontestabilmente riconosciuta dalla giurisprudenza; attraverso di essa, infatti, si è inteso privare l'autore del reato di un qualunque beneficio economico derivante dall'attività criminosa, anche di fronte all'impossibilità di aggredire l'oggetto principale, nella convinzione della capacità dissuasiva e disincentivante di tale strumento, che assume, così, i tratti distintivi di una vera e propria sanzione, non commisurata né alla colpevolezza dell'autore del reato, né alla gravità della condotta. La confisca per equivalente, che opera — come anticipato — oltre che in caso di condanna, anche, in virtù del testuale contenuto della norma, in ipotesi di sentenza di applicazione della pena ex art. 444 cod. proc. pen., va poi applicata, tanto più in quanto, come precisato, obbligatoria, pur laddove la stessa non abbia costituito oggetto dell'accordo delle parti (ex multis, sez. 2, 4 febbraio 2011, n. 20046), conclusione, questa, ulteriormente discendente dal fatto che la sentenza di patteggiamento è sentenza vincolata relativamente al solo profilo del trattamento sanzionatorio e non anche a quello relativo alla confisca, per il quale la discrezionalità del giudice (discrezionalità vincolata quanto alla confisca obbligatoria) si riepande come in una normale sentenza di condanna, sì che, ove accordo tra le parti su tale punto vi sia comunque stato, il giudice non è obbligato a recepirlo o a recepirlo per intero (sez. 2, 19 aprile 2012, n. 19945, rv. 252825). **Né è necessario**, per l'assenza di norme che dispongano in senso contrario, **che la confisca per equivalente sia preceduta dal sequestro preventivo dei beni oggetto della stessa** (sez. 3, 4 febbraio 2013, n. 17066, rv. 255113). In altri termini - per quanto qui rileva — la confisca per equivalente del profitto di reato deve essere obbligatoriamente disposta, anche con sentenza ex art. 444 cod. proc. pen., pur quando non abbia formato oggetto dell'accordo tra le parti, non potendo tale accordo vincolare il giudice né per quel che attiene alla disposizione della misura stessa, né per quel che concerne

il suo concreto oggetto (ex multis, sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 44445, rv. 257616; sez. 3, 11 marzo 2014, n. 19461».

Massime precedenti conformi: n. 20046 del 2011 rv. 249823 - 01, n. 31742 del 2013 rv. 256734 - 01, n. 44445 del 2013 rv. 257616 - 01, n. 19461 del 2014 rv. 260599 - 01.

Pronunce successive conformi: Sez. 3, sentenza n. 403/2021, est. Gai; Sez. 3, sentenza n. 36933/2020, est. Gai; Sez. 3, sentenza n. 18464/2020, est. Zunica.

1.2. Utilizzabilità degli accertamenti patrimoniali espletati in epoca successiva alla scadenza dei termini delle indagini preliminari.

Sez. 4, Sentenza n. 10208 del 29/01/2020 Cc. (dep. 16/03/2020) Rv. 278646 - 01, est. Tanga: «*Al fine dell'adozione di un provvedimento di sequestro preventivo sono utilizzabili gli **accertamenti patrimoniali** finalizzati ad individuare i beni da sottoporre al vincolo d'indisponibilità, anche se espletati in **epoca successiva alla scadenza dei termini delle indagini preliminari.** (Fattispecie di sequestro, funzionale alla confisca, anche per equivalente, del profitto dei reati di cui all'art. 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)»; in motiv.: «questo Collegio conferma tale orientamento e ritiene che la scadenza del termine stabilito per le indagini preliminari non precluda il compimento di qualsiasi attività procedimentale, ma solo degli atti che hanno la funzione di ricercare ed acquisire le prove; pertanto dopo la scadenza del termine per il compimento delle indagini preliminari, il P.M. può ben svolgere accertamenti patrimoniali sull'indagato, funzionali non ad acquisire la prova nei suoi confronti ma a sottoporre a sequestro preventivo eventuali beni che possano aggravare o protrarre le conseguenze del reato o agevolare la commissione di altri reati ovvero essere oggetto di confisca (come nel caso di specie); di qui la piena legittimità, pur dopo la scadenza del termine di cui all'art. 407 c.p.p., dell'utilizzo, da parte del Tribunale el rinvio, dell'annotazione della G. di F. di Sesto S. Giovanni del 16/05/2019 per confermare il provvedimento impositivo di un vincolo cautelare reale, provvedimento che non ha alcuna efficacia probatoria, né tale efficacia può essere ravvisata negli atti che siano finalizzati ad individuare i beni su cui imporre il vincolo d'indisponibilità (v. specificamente, Sez. 6, n. 35376 del 28/5/2008, dep. 15/9/2008, D'Emanuele e altro, Rv. 240931)».*

Massime precedenti Conformi: N. 35376 del 2008 Rv. 240931 - 01

1.3. Limiti al potere del giudice di appello di disporre in mancanza di gravame del pubblico ministero

Sez. 3, Sentenza n. 7587 del 13/11/2019 Ud. (dep. 26/02/2020) Rv. 278598 - 01, est. Semeraro, P.M. Cuomo (Diff.): «*In tema di impugnazioni, il **giudice di appello, in mancanza di gravame del pubblico ministero**, non può disporre la confisca ex art. 12-bis, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non ordinata dal giudice di primo grado, ostandovi il divieto di reformatio in peius. (In motivazione, la Corte ha precisato che all'omissione del provvedimento può porsi rimedio in sede di esecuzione, ai sensi dell'art. 676 cod. proc. pen.)»; in motiv.: «La cognizione del giudice di appello è delimitata dall'art. 597 cod. proc. pen. Il comma 1 dispone*

che «L'appello attribuisce al giudice di secondo grado la cognizione del procedimento limitatamente ai punti della decisione ai quali si riferiscono i motivi proposti». Nel caso di appello del solo imputato, il comma 3 dispone che «... il giudice non può irrogare una pena più grave per specie o quantità, applicare una misura di sicurezza nuova o più grave, prosciogliere l'imputato per una causa meno favorevole di quella enunciata nella sentenza appellata né revocare benefici, salva la facoltà, entro i limiti indicati nel comma 1, di dare al fatto una definizione giuridica più grave, purchè non venga superata la competenza del giudice di primo grado». Tra i poteri di ufficio della Corte di appello previsti dall'art. 597 comma 5 cod. proc. pen. non rientra l'applicazione della confisca («Con la sentenza possono essere applicate anche di ufficio la sospensione condizionale della pena, la non menzione della condanna nel certificato del casellario giudiziale e una o più circostanze attenuanti; può essere altresì effettuato, quando occorre, il giudizio di comparazione a norma dell'articolo 69 del codice penale»). §. 2.4. Va però ricordato che la confisca per equivalente ha, per giurisprudenza costante, natura sanzionatoria; l'applicazione della confisca, non disposta dal 3 giudice di primo grado, in assenza dell'impugnazione del pubblico ministero, da parte della Corte di appello si sostanzia nell'applicazione di un trattamento sanzionatorio non disposto in primo grado, in violazione dell'art. 597 cod. proc. pen. §. 2.5. La confisca per equivalente ex art. 12-bis d.lgs. 74/2000, per quanto obbligatoria, può essere disposta solo ove non sia possibile disporre la confisca diretta del profitto; presuppone un accertamento di fatto sia sull'ineseguibilità della confisca diretta, sia sull'entità del prezzo o del profitto. Si tratta di elementi di fatto che sono oggetto di prova. Pertanto, il suo contenuto può ritenersi predeterminato solo ove i presupposti applicativi siano stati dimostrati».

Sez, 3 12728/20921, est. Andronio, in motiv.: «Deve allora affermarsi che all'omissione del provvedimento di confisca ex art. 12-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, in assenza di impugnazione, **può avviarsi in sede di esecuzione, ai sensi dell'art. 676 cod. proc. pen., nel contraddittorio tra le parti** (ex multis, Sez. 3, n. 7587 del 13/11/2019, dep. 2020, Rv. 278598). Più in generale, la giurisprudenza ha affermato che il giudice d'appello, anche quando la misura di sicurezza sia obbligatoria e sia stata illegittimamente esclusa o non ritenuta dal primo giudice, non può disporla, modificando in danno dell'imputato la sentenza da quest'ultimo impugnata, in quanto l'art. 597 cod. proc. pen., terzo comma, estende il divieto di reformatio in peius anche all'applicazione di una misura di sicurezza nuova o più grave. Non è ritenuta ammissibile, stante il dettato dell'art. 597, comma 3, cod. proc. pen., una statuizione di confisca in appello in assenza di impugnazione del pubblico ministero (Sez. 6, n. 39911 del 04/06/2014, Scuto, Rv. 261597, e Sez. 6, n. 7507 del 04/02/2009, Iorgu, Rv. 242919). Tale principio è stato ribadito da Sez. 6, n. 52007 del 16/10/2018, Rv. 274578, la quale ha affermato l'abnormità del provvedimento con cui il giudice della cognizione dispone la confisca in un momento successivo a quello della pronuncia della sentenza, in quanto all'omessa pronuncia di tale provvedimento è possibile porre rimedio solo con l'impugnazione o, in caso di formazione del giudicato, con lo strumento previsto dall'art. 676 cod. proc. pen., specificamente dettato per l'ipotesi di beni oggetto di ablazione obbligatoria. E nella stessa logica si pone Sez. 3, n. 51820 del 28/09/2018, Rv. 274096, che ha affermato, seppure in un diverso settore, che il giudice di appello, in mancanza di gravame del pubblico ministero, non può disporre la confisca dei terreni abusivamente lottizzati di cui all'art. 30 d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, non ordinata o esclusa

dal giudice di primo grado, ostandovi il divieto di reformatio in peius, tenuto conto altresì della natura di tale confisca. In motivazione la Corte ha precisato - anche in questo caso - che all'omissione del provvedimento può avviarsi in sede di esecuzione, ai sensi dell'art. 676 cod. proc. pen. A ciò deve aggiungersi che la confisca penale ha una sua precisa ed autonoma configurazione ed è indissolubilmente connessa al profitto del reato tributario e, solo indirettamente alla pretesa fiscale, per il cui soddisfacimento è predisposta la leva penale, essendo indifferente che l'obbligazione tributaria sia estinta, ovviamente per cause diverse dall'esatto adempimento (ossia per cause diverse dal versamento dell'imposta evasa), perché solo quest'ultima circostanza impedisce la duplicazione coattiva del prelievo, sul presupposto che quest'ultimo, in presenza di un esatto pagamento del tributo, sarebbe privo di una causa realmente giustificativa (ex multis Sez. 3, n. 4236 del 18/10/2018, dep. 2019, Rv. 275692 - 02; Sez. 3, n. 20887 del 20/05/2015, Rv. 263409; Sez. 3, n. 37748 del 16/07/2014, Rv. 260189; Sez. 3, n. 5681 del 27/11/2013, Rv. 258691). Diversamente, 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 (ex multis, Sez. 3, n. 6635 del 08/01/2014, Rv. 258903).

1.4. Poteri della Cassazione in caso di omessa applicazione della confisca ex art.12-bis del d. lgs. n. 74 del 2000: annullamento con rinvio

Sez. 3, Sentenza n. 3165 del 22/11/2019 Ud. (dep. 27/01/2020) Rv. 278637 - 02, est. Gentili: *«In tema di ricorso per cassazione, la sentenza di condanna per reato tributario, che abbia omesso la confisca del profitto ex art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000, va parzialmente annullata con rinvio ove occorra verificare, mediante attività istruttorie precluse nel giudizio di legittimità, la possibilità di procedere in via prioritaria alla confisca diretta di tale profitto e, solo ove ciò sia impossibile, a quella per equivalente».*

1.5. Riservata agli Illeciti commessi dal 1.1.2008

Sez. 6, Sentenza n. 10598 del 30/01/2018 Cc. (dep. 08/03/2018) Rv. 272720 - 01, est. Villoni: *«In tema di reati tributari di cui all'art. 1, comma 143, legge 24 dicembre 2007, n. 244, oggi sostituito dall'art. 12-bis, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto corrispondente all'imposta **evasa può essere disposto con riferimento agli illeciti commessi a partire dall'entrata in vigore della legge n. 244 del 2007 (1 gennaio 2008) e dalla corrispondente annualità di imposta, e non da quella relativa all'entrata in vigore della legge 6 novembre 2012, n. 190, atteso che l'integrale rinvio contenuto nel citato art. 1 all'art. 322-ter cod. pen., nella formulazione all'epoca vigente, riguarda entrambe le previsioni di cui ai commi 1 e 2, che sono state formulate con riferimento alla distinta categoria dei delitti contro la P.A. (In applicazione di tale principio, la Corte ha ritenuto infondato il motivo di ricorso con il quale si deduceva l'inapplicabilità del sequestro per equivalente del profitto del reato di evasione tributaria in quanto commesso anteriormente all'entrata in vigore della **legge n. 190 del 2012 che, modificando il comma primo dell'art. 322-ter cod. pen., ha introdotto la*****

possibilità di confiscare anche il profitto dei delitti contro la P.A. ivi previsti)»; in motiv.: «è stato l'art. 1 comma 143 della I. n. 244 del 24/12/2007 in vigore dal 1° gennaio 2008 (legge finanziaria per il 2008) a prevedere l'operatività delle disposizioni di cui all'art. 322-ter cod. pen. , con i seguenti corollari: a) il rinvio operato dall'art. 1, comma 143 riguarda(va) l'intero art. 322-ter cod. pen. quale in vigore alla data del 10 gennaio 2008, comportando la possibilità di procedere al sequestro per equivalente indistintamente sia del prezzo (comma 1) che del profitto (comma 2) dei reati tributari, dal momento che le previsioni ivi stabilite fanno riferimento a delitti contro la P.A. del tutto distinti da quelli di natura tributaria, nel che sta la precisazione contenuta della norma di rinvio ; esattamente in questi termini, del resto, ancorché non in maniera particolarmente diffusa si è pronunciata la sentenza della Sez. 3 n. 35807 del 07/07/2010, Bellonzi e altri, Rv. 248618; b) nei reati tributari comportanti evasione d'imposta non è, infatti, nemmeno concepibile l'esistenza di un prezzo del reato ma soltanto di un profitto, inteso come si ricava dalla costante giurisprudenza di questa Corte di legittimità in argomento (Sez. 3, sent. n. 28047 del 20/01/2017, Giani e altro, Rv. 270429; Sez. 3, n. 19994 del 21/09/2016, Bifulco, Rv. 269763; Sez. 3, sent. n. 11836 del 04/07/2012, Bardazzi, Rv. 254737; Sez. 5, sent. n. 1843 del 10/11/2011, Mazzieri, Rv. 253480 che estende, inoltre, l'area del confiscabile a qualsiasi risparmio di spesa ivi compreso quello derivante dal mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni dovute in seguito all'accertamento del debito tributario, come anche Sez. 3, n. 11836/12 cit.). c) la pretesa limitazione della confiscabilità per equivalente al solo prezzo del reato per i reati tributari anteriormente alla modifica del comma 1 dell'art. 322- ter cod. pen., oltre ad essere priva di senso nei termini precisati, avrebbe significato posticipare l'applicabilità dell'art. 1 comma 143 I. n. 244 del 2007 al momento della modifica della predetta previsione e quindi dell'entrata in vigore della legge n. 190 del 2012, ciò che pacificamente non è avvenuto, come la stessa giurisprudenza sopra citata riguardante proprio l'art. 1 comma 143 cit. sta a dimostrare; d) l'art. 1, comma 143 della L. n. 244 del 2007 risulta oggi formalmente abrogato per effetto dell'art. 14 d.lgs. n. 158 del 2015; al suo posto, l'art. 15 st. d.lgs. ha introdotto l'art. 12-bis al d.lgs. n. 74 del 2000 che contempla la confisca diretta e per equivalente in relazione sia al prezzo che al profitto dei reati previsti dallo stesso decreto, limitandosi a conferire nuova veste formale ad un assetto normativo preesistente. 5. Date le superiori premesse, appare evidente l'inconferenza del tema della applicazione retroattiva dell'art. 322-ter, comma 1 cod. pen. alla confisca per equivalente concernente i delitti tributari, tema che ha, invece, notoriamente riguardato i delitti contro la P.A. ivi contemplati (ex pluribus v. Sez. U, sent. n. 38691 del 25/06/ 2009, Caruso, Rv. 244191). Va conclusivamente ribadito che per i reati previsti dall'art. 1, comma 143 I. n. 244 del 2007 - oggi sostituito dall'art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000 - trova(va) applicazione l'intero art. 322-ter cod. pen. con riferimento al profitto dei reati stessi, il solo ipotizzabile attesa la natura di tali illeciti, a partire dal 10 gennaio 2008 e dalla corrispondente annualità d'imposta, atteso il carattere eminentemente sanzionatorio e quindi di applicazione non retroattiva attribuito dalla giurisprudenza a tale nuovo tipo di confisca (Sez. U sent. n. 18374 del 31/01/2013, Adami e al., Rv. 255037)».

2. L'estensione dell'onere motivazionale dei presupposti legali e le forme di individuazione dei valori da confiscare

Sez. 3 , Sentenza n. 2039 del 02/02/2018 Ud. (dep. 17/01/2019) Rv. 274816 – 06, est. Aceto, P.M. Canevelli (Diff.): «*In tema di reati tributari commessi dal legale rappresentante di una persona giuridica, **l'onere motivazionale del giudice che dispone la confisca di valore prevista dall'art. 12-bis, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 di beni dell'imputato, attesa la natura obbligatoria di detto provvedimento, è limitato alla sussistenza dei presupposti legali della sua applicazione**, consistenti nella impossibilità di disporre la confisca diretta del profitto o del prezzo del reato nel patrimonio della persona giuridica, nella disponibilità del bene oggetto di confisca per equivalente da parte dell'autore materiale del reato e nella corrispondenza del valore del bene al profitto o al prezzo del reato*».

Sez. 3, Sentenza n. 31195 del 14/09/2020 Cc. (dep. 09/11/2020): in motivazione: «in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, il giudice che emette il provvedimento **non è tenuto ad individuare concretamente i beni da sottoporre alla misura ablatoria**, ma può limitarsi a **determinare la somma di denaro che costituisce il profitto o il prezzo del reato o il valore ad essi corrispondente**, mentre l'individuazione specifica dei beni da apprendere e la verifica della corrispondenza del loro valore al quantum indicato nel sequestro è riservata alla fase esecutiva demandata al pubblico ministero (cfr., tra le tantissime, Sez. 6, n. 53832 del 25/10/2017, Cavicchi, Rv. 271736-01, e Sez. 3, n. 37848 del 07/05/2014, Chidichimo, Rv. 260148-01). Di conseguenza, nella specie, essendo stata effettuata dal Pubblico Ministero la concreta individuazione dei beni da sottoporre a vincolo, **le questioni relative alla ritenuta sproporzione** tra il quantum oggetto di sequestro ed i beni vincolati sono da proporre al **giudice dell'esecuzione**, ma certo non sono deducibili mediante istanza di riesame avverso il provvedimento che ha disposto il sequestro».

3. Il presupposto dell'impossibilità di ablazione del profitto diretto

3.1. Costituzionalità del presupposto di ammissibilità del sequestro confiscatorio per equivalente

Sez. 3, Sentenza n. 46973 del 10/05/2018 Cc. (dep. 16/10/2018) Rv. 274074 – 02, est. Di Nicola: «*È manifestamente **infondata la questione di legittimità costituzionale** sollevata in relazione all'art. 12-bis, comma 1, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per contrasto con gli artt. 3 e 27 Cost., nella parte in cui consente la confisca e, quindi, il sequestro di valore nei confronti del legale rappresentante di una persona giuridica per il solo fatto che non sia possibile eseguire quello, diretto, del profitto di reato nei confronti dell'ente, in quanto la confisca, per la sua natura sanzionatoria, trova fondamento nella mera realizzazione del fatto di reato in cui si sostanzia la condotta della persona fisica realizzata nell'interesse o a vantaggio dell'ente*»; in motiv.: «Il Collegio, in linea con la giurisprudenza costituzionale e di legittimità espressa in materia, non ha motivo di discostarsi dalla premessa argomentativa da cui muove il ricorrente, sul **carattere prettamente**

sanzionatorio della confisca per equivalente. La Corte costituzionale ha più volte chiarito che, con l'espressione confisca di valore o per equivalente, si indica una particolare misura di carattere ablativo che il legislatore appronta per il caso in cui, dopo una condanna penale, non sia possibile eseguire la confisca in forma specifica ossia la cd. confisca diretta dei beni che abbiano un «rapporto di pertinenzialità» con il reato (Corte cost. ordinanze n. 301 e n. 97 del 2009), cosicché, mentre la confisca diretta assolve a una funzione essenzialmente preventiva, perché reagisce alla pericolosità indotta nel reo dalla disponibilità di beni che, derivando dal reato, ne costituiscono il prodotto, il prezzo o il profitto (nei reati tributari rilevano soltanto le ultime due tipologie di vantaggio illecito), la confisca per equivalente, invece, colpisce beni di altra natura, che non hanno alcun nesso pertinenziale con il reato, palesando perciò «una **connotazione prevalentemente afflittiva** ed ha, dunque, una natura "eminentemente sanzionatoria"» (Corte cost. ordinanza n. 301 del 2009, cit.). Può ritenersi, infatti, acquisita l'affermazione del naturale polimorfismo dell'istituto della confisca e della varietà di funzioni (di misura di sicurezza, prevenzione o pena) che, di volta in volta, essa possiede e che il legislatore gli attribuisce, atteso che il mero effetto ablativo connesso all'istituto della confisca non vale di per sé a segnare la natura giuridica della misura, perché «la confisca non si presenta sempre di eguale natura e in unica configurazione, ma assume, in dipendenza delle diverse finalità che la legge le attribuisce, diverso carattere, che può essere di pena come anche di misura non penale» (Corte cost. sentenza n. 46 del 1964). Esatta, dunque, la premessa, non sono condivisibili le conclusioni che il ricorrente da essa trae sia in termini di interpretazione costituzionalmente orientata dell'articolo 12-bis, comma primo, d.lgs. n. 74 del 2000 (secondo motivo) e sia in termini di censura di costituzionalità della norma (terzo motivo), pur dovendosi dare atto come tutte le questioni siano ampiamente argomentate e poste con approfondite riflessioni giuridiche. Pur non al cospetto di richieste con le quali si chiedeva di sollevare incidenti di costituzionalità, questa Sezione ha già affrontato, in passato, la questione sottoposta a scrutinio nel presente giudizio, sebbene fossero evocati, ai fini della compatibilità costituzionale della confisca per equivalente nei reati tributari, parametri di costituzionalità solo parzialmente sovrapponibili a quelli enunciati con il presente ricorso. Nel caso di reati tributari commessi da un amministratore di società di capitali, non essendo prevista la responsabilità della persona giuridica e la praticabilità nei confronti dell'ente della confisca per equivalente, il profitto è comunque incamerato dalla persona giuridica e la persona fisica che per essa ha agito, pur non avendo tratto alcun beneficio dalla condotta illecita, si trova comunque esposta a subire la sanzione (la confisca per equivalente) per un vantaggio conseguito da altri, ipotizzandosi perciò la violazione delle garanzie costituzionali e sovranazionali in punto di responsabilità personale in materia penale, di cui agli articoli 25, 27 Cost. e 7 Cedu. Il Collegio, in quell'occasione, osservò, per le ragioni che saranno di seguito in parte ripetute (Sez. 3, n. 38732 del 23/03/2016, Chiarolanza, in motiv.), che la responsabilità penale personale dell'imputato, anche ai fini dell'applicabilità della confisca di valore, non è esclusa, nell'ambito della criminalità d'impresa, dal fatto che non sia ipotizzabile una responsabilità cumulativa dell'ente collettivo. Va subito detto che la mancata previsione, in materia di illeciti fiscali, di una responsabilità amministrativa conseguente da reato della persona giuridica è stata già autorevolmente sottolineata dalla giurisprudenza di legittimità (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, in motiv.), la quale ha affermato come la stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità

amministrativa degli enti finisca per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposto nel d.lgs. n. 231 del 2001, considerato che, nel caso degli enti, il rappresentante che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a quei reati non può che aver operato proprio nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo. Le Sezioni Unite hanno pertanto evidenziato tale irrazionalità precisando che la stessa non è suscettibile di essere rimossa sollevando una questione di legittimità costituzionale, alla luce della costante giurisprudenza costituzionale secondo la quale il secondo comma dell'articolo 25 Cost. deve ritenersi ostativo all'adozione di una pronuncia additiva che comporti effetti costitutivi o peggiorativi della responsabilità penale, trattandosi di interventi riservati in via esclusiva alla discrezionalità del legislatore. (Sez. U, n. 38691 del 25/06/2009, Caruso, Rv. 244189). Le Sezioni Unite si sono pertanto limitate a segnalare tali irrazionalità auspicando un intervento del legislatore, volto ad inserire i reati tributari fra quelli per i quali è configurabile responsabilità amministrativa dell'ente ai sensi del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231. Tuttavia, in materia di reati tributari, è il caso di considerare che, se anche una tale forma di responsabilità fosse prevista, la persona fisica non andrebbe necessariamente esente, in caso di condanna, dall'irrogazione, oltre che della sanzione detentiva e pecuniaria, anche della sanzione della confisca per equivalente, tutte le volte in cui, in tale ultimo caso, l'ente non avesse la disponibilità di altri beni di pari valore o, pur avendoli, fossero di importo inferiore al profitto del reato tributario commesso dalla persona fisica nell'interesse della persona giuridica. Qualora fosse tipizzata, in siffatta materia, la responsabilità dell'ente giuridico, si tratterebbe perciò solo di allontanare o di attenuare (e sarebbe operazione comunque di non poco momento per le sorti della persona fisica) lo spettro di una sanzione, prevista per il solo fatto della consumazione del delitto, che prescinde dunque dalla colpevolezza e dalla gravità del reato, e della quale è chiamato a rispondere colui che non ha beneficiato del profitto illecito. Le precedenti considerazioni già consentono di affermare che la disparità di trattamento evocata dal ricorrente, siccome fondata, in base al suo assunto, sulla casualità della capienza dell'accipiens, costituisce, a ben vedere, un aspetto intrinseco dell'istituto censurato, un'evenienza cioè che il legislatore, sulla base di linee di politica criminale dirette a disincentivare taluni illeciti anche a tutela di valori di rango costituzionale (nel caso di specie, interesse dello Stato all'esatta percezione dei tributi per adempiere agli obblighi solidaristici ex articolo 2 Cost.), ha appositamente previsto per l'eseguibilità della confisca di valore nei confronti dell'autore del reato. Dall'altro lato, come è stato esattamente osservato, tale opzione comporta che, sfumando totalmente nella confisca di valore qualsiasi nesso di pertinenzialità col reato, si farebbe dipendere il "passaggio" da misura di sicurezza a pena in ragione del fatto (del tutto casuale) della permanenza o meno dell'oggetto diretto di confisca (e/o di altri beni se fosse ipotizzabile la responsabilità amministrativa della persona giuridica) nel patrimonio dell'accipiens. Si tratta, quindi, di verificare, nei limiti del sindacato che compete al giudice ordinario, se la disposizione censurata sia allineata al canone della ragionevolezza intrinseca che la Corte costituzionale affranca dal giudizio di comparazione, unicamente evocato dal ricorrente, e declina come regola di giudizio a se stante, oltre che risolutiva del giudizio di costituzionalità delle leggi, anche in considerazione del bilanciamento degli interessi costituzionalmente tutelati svolto dal legislatore nelle materie sulle quali incide ed esercita la sua discrezionalità. A questo proposito, è solo il caso di ricordare che, secondo la giurisprudenza costituzionale, il giudizio di ragionevolezza, lungi dal comportare

il ricorso a criteri di valutazione assoluti e astrattamente prefissati, si svolge attraverso ponderazioni relative alla proporzionalità dei mezzi prescelti dal legislatore nella sua insindacabile discrezionalità rispetto alle esigenze obiettive da soddisfare o alle finalità che intende perseguire, tenuto conto delle circostanze e delle limitazioni concretamente sussistenti (Corte cost., sentenza n. 1130 del 1988). § 3.3. Riprendendo un tema fondamentale che è stato, in precedenza, solo accennato, ricorda il Collegio come la legge 8 giugno 2001, n. 231 abbia configurato la responsabilità amministrativa della persona giuridica per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio (articolo 5) dagli organi dell'ente o da persone loro sottoposte, sotto il profilo della culpa in eligendo o in vigilando (articoli 6 e 7), per l'ovvia impossibilità di estendere, in mancanza di un'espressa previsione, qualsiasi forma del sistema sanzionatorio penale a tale soggetto. Come si è visto, da ciò consegue che la confisca per equivalente, prevista dalla L. n. 231 del 2001, art. 19, comma 2, è applicabile esclusivamente con riferimento ai reati previsti dagli art. 24 e ss., nel novero dei quali non rientrano quelli fiscali di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, fatta salva l'ipotesi in cui la struttura societaria costituisca un apparato fittizio, utilizzato dal reo per porre in essere i reati tributari o altri illeciti, frantumandosi, in tal caso, il rapporto organico che lega colui che agisce in rappresentanza dell'ente collettivo e quest'ultimo. Non è dunque ipotizzabile, in materia di reati tributari, una responsabilità cumulativa (della persona fisica e di quella giuridica) che sia sussumibile nell'ambito della teorica del reato concorsuale, ossia fondata su un nesso, seppure atipico o per equiparazione, tra le due responsabilità, quella (penale) della persona fisica e quella (amministrativa dipendente da reato) dell'ente. Nondimeno il conseguimento da parte dell'ente collettivo di un vantaggio illecito presuppone non soltanto la responsabilità penale individuale, come lo stesso ricorrente mostra di ritenere stimando tale presupposto insufficiente, ma presuppone la responsabilità penale individuale in tutta la portata della norma penale violata (precetto e sanzione), che non può pertanto radicare, per la sua inscindibilità, esoneri di responsabilità sull'intero e complessivo versante sanzionatorio, compresa, quindi, la confisca di valore, perché ogni norma penale tributaria, che prevede fatti di reato tipizzati nel d.lgs. n. 74 del 2000, deve essere integrata, proprio per la natura sanzionatoria della confisca, dalla disposizione dell'articolo 12-bis, comma primo, d.lgs. n. 74 del 2000 e, quindi, riguardata nei suoi elementi essenziali, precetto e sanzione, spettando all'interprete di ricostruire la disposizione normativa nella sua unità. Inoltre, l'appartenenza dell'autore individuale all'ente, che si sostanzia nell'esistenza del rapporto organico, costituisce imprescindibile punto di partenza della complessiva vicenda criminosa, nel senso che è proprio il fatto di reato, nelle sue componenti oggettive e soggettive e nel quale interamente si sostanzia la condotta della persona fisica realizzata nell'interesse o a vantaggio dell'ente, che produce il beneficio a favore della persona giuridica facendole incamerare il profitto del reato, anche se, per taluni delitti tributari, sotto forma di risparmio di spesa. Tutto ciò concretizza pienamente quel giudizio di complessiva rimproverabilità idoneo a contrassegnare il disvalore di condotta e di evento, che il ricorrente erroneamente invoca come componente aggiuntivo per legittimare l'irrogazione della confisca-sanzione nei confronti del soggetto attivo del reato tributario, ritenendo insufficiente il rimprovero mosso all'autore per aver innescato la vicenda criminosa e procurato il conseguente vantaggio fiscale alla persona giuridica in danno della pretesa erariale, inammissibilmente richiedendo per l'applicazione al reo della confisca di valore un comportamento elusivo dell'agente, a ragione, non richiesto dalla norma incriminatrice,

altrimenti risultandone fiaccata la portata disincentivante. §. 3.4. Non è, infatti, di poco momento ricordare come la ratio, che regge l'aspetto sanzionatorio della confisca di valore, sia finalisticamente orientata a disincentivare, in base al principio che "il crimine non paga", gli illeciti progettati per locupletare profitti economici ingiusti. L'amministratore di una persona giuridica sa o deve sapere che, commettendo il reato, va incontro, in caso di condanna, a una pluralità di sanzioni, eziologicamente collegate al suo comportamento illecito ed unitariamente incorporate nella norma incriminatrice, di cui una (la confisca per equivalente) soltanto eventuale perché subordinata all'impraticabilità della confisca in forma specifica, che costituisce la prima opzione normativa. In quest'ottica, la confisca-sanzione è già legittimata dalla realizzazione del fatto di reato, dal quale origina il disvalore che la giustifica, cosicché non è richiesto alcun quid pluris da parte dell'agente, né è necessario che egli si attivi per agevolare il beneficiario, persona giuridica, a dissolvere il profitto o che, in generale, sia addebitale al reo l'impossibilità di procedere alla confisca diretta del profitto. Ne deriva che, integrati tutti gli elementi costitutivi della responsabilità individuale, la valutazione, in ordine alla legittimità della sanzione reale adottata, non può essere vista nell'ottica di una sorta di "deresponsabilizzazione" della persona fisica, soltanto perché il profitto del reato sarebbe andato a vantaggio dell'ente societario (non dell'autore del reato) e non sarebbe recuperabile in altro modo. Sotto tale profilo, appare chiara l'impraticabilità di un'interpretazione della norma come pronosticata dal ricorrente e deve ritenersi anche manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale con riferimento all'articolo 27 della Cost., essendo insostenibile la tesi che la responsabilità penale dell'agente non derivi da fatto proprio ed essendo irrilevante la circostanza (casuale o meno) della non rintracciabilità di beni che costituiscono il profitto del reato nella disponibilità della persona giuridica. §. 3.5. La situazione non muta passando allo scrutinio della norma censurata in relazione all'articolo 3 Cost. Il legislatore intende disincentivare alcuni tipi di illecito, che generano un profitto ingiusto causalmente collegato al reato, e persegue tale strategia sia affidandosi alla sanzione penale classica e alla confisca diretta del profitto del reato, come misura di sicurezza, sia prevedendo, in ultima analisi ossia nel caso di impossibilità di recupero del profitto nei confronti di chi lo ha incamerato, una sanzione aggiuntiva, la confisca di valore, eventuale, a carico del reo. L'impossibilità dell'esecuzione della confisca diretta nei confronti della persona giuridica è dunque il presupposto per l'operatività della confisca per equivalente nei confronti di chi non ha beneficiato del profitto, ma che ha commesso il reato il quale tale profitto ha generato. Per affermare che la disposizione normativa censurata sia intrinsecamente irragionevole, creando disparità di trattamento, e che non sia rispondente alla sua ratio essendi di disincentivare il crimine economico, bisognerebbe che risultasse, secondo i canoni adottati dalla giurisprudenza costituzionale in materia, che il legislatore penale non abbia compiuto alcun apprezzamento dei fini e dei mezzi per raggiungere lo scopo prefissato di scoraggiare il ricorso a tali delitti, o che questo apprezzamento sia stato inficiato da criteri illogici, arbitrari o contraddittori ovvero che l'apprezzamento stesso si manifesti in palese contrasto con i presupposti di fatto che sono alla base della disposizione normativa censurata o, ancora, si accertasse che la legge abbia predisposto mezzi assolutamente inadeguati o contrastanti con lo scopo che essa doveva conseguire ovvero se emergesse che gli organi legislativi si siano serviti della legge per realizzare una finalità diversa da quella di assicurare protezione al bene giuridico tutelato dalle incriminazioni

che, alle condizioni fissate dalla disposizione censurata, consentono la confisca per equivalente. In presenza, invece, di un assetto normativo, privo di profili di irragionevolezza, coerente con la ratio legis della disposizione censurata e pienamente allineato rispetto allo scopo della disposizione finalizzata a rafforzare, con la confisca-sanzione, l'interesse dello Stato alla regolare percezione dei tributi in modo che la Repubblica persegua gli obiettivi sociopolitico-economici necessari al fine di adempiere agli obblighi di solidarietà sociale di cui all'articolo 2 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale con riferimento all'articolo 3 Cost. deve ritenersi manifestamente infondata».

3.2. L'onere della prova, il grado di approfondimento delle verifiche, l'onere di allegazione di elementi contrari e il sequestro preventivo funzionale alla confisca a struttura "mista"

Sez. 3, n. 16523/2019 est. Gentili, in motiv.: «In diverse e non contrastate occasioni la S.C. ha rilevato che in caso di reati tributari commessi dall'amministratore di una società, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente può essere disposto, nei confronti dello stesso, solo quando, all'esito di una valutazione allo stato degli atti sullo stato patrimoniale della persona giuridica, risulti **impossibile il sequestro diretto del profitto del reato nei confronti dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato** (Sez. IV, 7 marzo 2018, n. 10418, Rv. 272238 – 01), dovendo, in altre parole, il Pm, prima di richiedere il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente, procedere ad una valutazione, allo stato degli atti, della capienza patrimoniale dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato (Sez. 3, 13 ottobre 2015, n. 41073, Rv. 265028), valutazione che, sebbene non debba consistere nel compimento di specifici atti di indagine, non può, tuttavia, essere del tutto pretermessa sulla base di considerazioni estranee alla effettiva reperibilità di tale cespiti prioritariamente aggredibili (Sez. 3, 23 agosto 2016, n. 35330, 267649)».

Sez. 3, 36745/2020, est. Semeraro in motiv.: «**Il pubblico ministero non ha una libera scelta tra il sequestro diretto e il sequestro per equivalente** (cfr. in motivazione, ancora Sez. 3, n. 35330//2016, cit.); nella **fase genetica** del sequestro, cioè prima di procedere alle sue richieste, è **tenuto ad accertare l'impossibilità del sequestro del profitto del reato** (sequestro cd. diretto o in forma specifica). Si è però precisato da un lato che tale **impossibilità può essere anche solo transitoria, senza che sia necessaria la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato**; dall'altro che l'onere di procedere, da parte dell'accusa, all'aggressione diretta del profitto del reato non può trasformarsi in una probatio diabolica, nel senso che per dimostrare l'impossibilità di procedere al sequestro in via diretta **non devono ritenersi necessari accertamenti specifici e capillari**».

Sez. 3, Sentenza n. 36428 del 18/04/2019 (dep. 26/09/2019), est. Andronio, in motiv.: «Il ricorso del pubblico ministero è infondato. Dalla stessa prospettiva del ricorrente emerge l'eventualità dell'esistenza di beni societari che avrebbero potuto, almeno potenzialmente, costituire il profitto del reato, da sequestrare in via diretta. Lo stesso pubblico ministero ammette, infatti, di non

aver valutato la capienza in concreto delle società e di avere, invece, effettuato la **scelta discrezionale di non operare il sequestro diretto**, dovuta all'esigenza di far continuare l'attività, sottoposta ad amministrazione giudiziaria. Tale prospettazione si risolve, dunque, nella sostanziale negazione dell'avvenuta verifica del presupposto dell'impossibilità di reperire beni o denaro presso la società; presupposto fissato espressamente, a tutela del patrimonio personale dell'indagato, dall'art. 12-bis. **L'ordinamento non consente, dunque, al pubblico ministero, neanche al fine di garantire la fruttuosità dell'amministrazione giudiziaria di una società, di decidere discrezionalmente di procedere al sequestro finalizzato alla confisca per equivalente presso l'indagato, senza avere comunque accertato l'impossibilità del sequestro in via diretta.** Deve ricordarsi, infatti, che in tema di reati tributari, il pubblico ministero è legittimato, sulla base del compendio indiziario emergente dagli atti processuali, a chiedere al giudice il sequestro preventivo nella forma per "equivalente", invece che in quella "diretta", solo all'esito di una valutazione allo stato degli atti in ordine alle risultanze relative al patrimonio dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato, non essendo invece necessario il compimento di specifici ed ulteriori accertamenti preliminari per rinvenire il prezzo o il profitto diretto del reato. Si è così esclusa la legittimità dell'emissione di un decreto di sequestro per equivalente in difetto di una verifica, sommaria e allo stato degli atti, dell'impossibilità di procedere al sequestro di somme di denaro, costituendo quest'ultimo un sequestro in forma "diretta" (ex plurimis, Sez. 3, n. 41073 del 30/09/2015, Rv. 265028 - 01). Tali affermazioni si attagliano al **caso in cui il pubblico ministero abbia richiesto al Gip esclusivamente il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente dei beni del legale rappresentante della società** e non anche il sequestro in via diretta presso la società. Mentre, per il **diverso caso in cui sia formulata richiesta congiunta di sequestro in forma diretta e, in via residuale, per equivalente**, qualora non siano stati compiuti accertamenti sulla possibilità o meno di porre il vincolo direttamente sul profitto del reato, è riservato alla fase esecutiva o ad un momento successivo all'esercizio dell'azione cautelare l'accertamento dell'impossibilità di procedere al sequestro in forma specifica (Sez. 3, n. 46709 del 28/03/2018, Rv. 274561 - 02), non essendo necessario che tale accertamento sia effettuato, neanche sommariamente, prima della presentazione della richiesta di sequestro da parte del pubblico ministero. A ciò deve aggiungersi che **non sussiste un obbligo per la pubblica accusa di provvedere, in via preventiva o in sede di esecuzione del sequestro, alla ricerca di liquidità o cespiti presso la società, solo nel caso in cui risulti ex actis l'incapienza del patrimonio dell'ente** (ex plurimis, Sez. 3, n. 3591 del 20/09/2018, dep. 24/01/2019, Rv. 275687 - 01; Sez. 3, n. 6205 del 29/10/2014, dep. 11/02/2015, Rv. 262770 - 01)».

Sez. 4, n. 37580 del 15/10/2020 Cc. (dep. 29/12/2020) Rv. 280164 - 01, est. Bellini, P.M. Casella (Parz. Diff.), in motivazione: «Invero se in caso di reati tributari commessi dall'amministratore di una società, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente può essere disposto, nei confronti dello stesso, solo quando, all'esito di una **valutazione allo stato degli atti sullo stato patrimoniale** della persona giuridica, risulti impossibile il sequestro diretto del profitto del reato nei confronti dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato (sez. IV, 24 Gennaio 2018 n.10418, Rubino, Rv.272238

-01¹⁹; sez.3, 30.9.2015. P.M. in proc. Scognamiglio, Rv.265028), deve ritenersi legittimo "il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente dei beni dell'imputato, sul presupposto dell'impossibilità di reperire il profitto del reato nei confronti dell'ente nel caso in cui, successivamente alla imposizione del vincolo cautelare, dallo stesso soggetto **non siano indicati i beni nella disponibilità della persona giuridica su cui disporre la confisca diretta**" (sez.3, 6.7.2016, D'Agostino, Rv.268587 -01; 1.12.2016, Di Florio, Rv.271254 -01). Ancora ha statuito: «a fronte di provvedimento ablativo di **natura mista** (diretto e per equivalente), eseguito dall'ufficio della Procura della Repubblica su beni personali del legale rappresentante della società responsabile di evasione di imposta in relazione al quale si ravvisa il fumus commissi delicti, e giustificato dal primo giudice in quanto sequestro per equivalente, non incombe sul rappresentante dell'accusa fornire dimostrazione delle ragioni per cui non sia stato possibile eseguire la cautela sui beni che costituiscono il profitto del reato (denaro in cassa o beni derivanti dalla trasformazione del risparmio di spesa conseguito al reato fiscale), ma spetta al destinatario del sequestro l'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti materiali per disporre il sequestro in forma diretta (sez.3, 11.11.2014, Bartolini, 261929-01). In sostanza al soggetto destinatario di un provvedimento cautelare reale avente ad oggetto cespiti compresi nel proprio patrimonio, cautela eseguita esclusivamente nella forma per equivalente, incombe l'onere di allegazione della ricorrenza di beni riconducibili in via diretta al reato per cui si procede, rinvenibili nella disponibilità della persona giuridica gravata dall'obbligo tributario inevaso (sez.3, D'Agostino cit.), onere che nella specie non risulta essere stato adempiuto, in quanto il ricorrente si è limitato a contestare l'ambivalente natura della cautela adottata, la subordinata vocazione del sequestro per equivalente e la mancata adozione della cautela diretta, senza peraltro indicare quali fossero i beni nella disponibilità della società gravata dall'obbligo tributario autonomamente sequestrabili».

Sez. 3, Sentenza n. 46973 del 10/05/2018 Cc. (dep. 16/10/2018) Rv. 274074 - 01, est. Di Nicola: «*In tema di reati tributari, è **legittimo il decreto di sequestro preventivo funzionale alla confisca che presenti una struttura "mista"**, prevedendo, in via principale, la sottoposizione a vincolo, a titolo di sequestro diretto, del profitto dei reati conseguito dalla persona giuridica e, subordinatamente all'accertata impossibilità di esecuzione di questo, il sequestro di un valore equivalente nella disponibilità del legale rappresentante dell'ente*»; in motiv.: «la giurisprudenza di legittimità, che, in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei reati tributari, ammette la praticabilità del sequestro preventivo a struttura mista (Sez. 3, n. 38858 del 14/06/2016, Fiusco, Rv. 267631), ossia quello che prevede, come petitum cautelare, sia il sequestro in forma diretta (in via principale) che quello per equivalente (ma in via subordinata), subordinatamente cioè all'impossibilità di esecuzione del primo, nel senso che l'eseguibilità del sequestro di valore si pone in stretta relazione con il verificarsi dell'impossibilità di eseguire quello in forma specifica. La ragione di ciò risiede nel fatto che **la lettera della legge** (articolo 12-bis d.lgs. 74 del 2000 e, prima ancora, l'articolo 1, comma 143, legge n. 244

¹⁹ *Massime precedenti Conformi*: N. 1738 del 2015 Rv. 261929 - 01, N. 41073 del 2015 Rv. 265028 - 01, N. 35330 del 2016 Rv. 267649 - 01, N. 43816 del 2017 Rv. 271254 - 01 est. Socci.

del 2007 in relazione all'articolo 322-ter del codice penale) **non pone le due forme di sequestro in via alternativa tra loro**, perché la disposizione indica nella confisca diretta l'opzione obbligatoria ma principale (... è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato ...) e in quella di valore l'opzione parimenti obbligatoria ma subordinata (...quando essa [la confisca diretta] non è possibile, la confisca dei beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto), con la conseguenza che al titolare dell'azione cautelare non è attribuita la facoltà di chiedere ad libitum l'una o l'altra. Nondimeno, mentre deve ritenersi escluso, come correttamente lo stesso ricorrente mostra di ritenere, il ricorso, in via principale, al solo sequestro (confisca) per equivalente, la giurisprudenza della Corte ne ha ammesso la praticabilità quando risulti ex actis, anche in via genetica, l'impossibilità di esecuzione del sequestro in forma specifica (ex multis, Sez. 3, n. 41073 del 30/09/2015, Scognamiglio, Rv. 265028). In tal caso, fornita la prova che il profitto o il prezzo del reato non è stato rintracciato e neppure è, con l'uso della normale diligenza, prontamente rintracciabile, la condizione negativa si considera adempiuta e il titolare dell'azione cautelare pienamente legittimato a richiedere ed il giudice cautelare a disporre il sequestro (confisca) di valore. Su questa linea, le Sezioni Unite hanno chiarito che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente può essere disposto anche quando l'impossibilità del reperimento dei beni, costituenti il profitto del reato, sia transitoria e reversibile, purché sussistente al momento della richiesta e dell'adozione della misura, non essendo necessaria la loro preventiva ricerca generalizzata (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258648) e ciò sull'assunto che, versandosi in materia di misura cautelare reale, potrebbero, durante il tempo necessario per l'espletamento di tale ricerca, essere occultati gli altri beni suscettibili di confisca per equivalente, così vanificando ogni esigenza di cautela (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, in motiv.). Da tutto questo discende che - nel caso di specie, in presenza di un provvedimento genetico correttamente emesso, avendo il Gip disposto il sequestro in via diretta e subordinatamente quello per equivalente, ed in presenza di una motivazione con la quale il Tribunale cautelare ha dato atto della impraticabilità del sequestro in forma specifica, anche in considerazione del fatto che la società era stata ammessa al concordato preventivo e derivando da nuova finanza la successiva liquidità in precedenza assente - il vizio di violazione di legge denunciato deve ritenersi del tutto insussistente». Massime precedenti Conformi: N. 38858 del 2016, N. 38858 del 2016

Sez. 3, Sentenza n. 29862 del 01/12/2017 Cc. (dep. 03/07/2018) Rv. 273689 – 01, est. Scarcella: *«In caso di decreto sequestro preventivo che presenti una struttura "mista", la **verifica** della infruttuosità del sequestro diretto o dell'incapienza del patrimonio della persona giuridica colpita da tale vincolo, che consente di disporre, in subordine, il sequestro per equivalente nei confronti della persona fisica che ne ha la rappresentanza, **non deve essere necessariamente eseguita prima dell'adozione del provvedimento**, ben potendo, tale accertamento, essere demandato al pubblico ministero in **fase di esecuzione**. (Fattispecie in tema di reati tributari)»,* in motiv.: «Dovendosi dare continuità alla giurisprudenza di questa stessa Sezione sul punto (v. Sez. 3, n. 38858 del 14/06/2016 - dep. 20/09/2016, Fiusco, Rv. 267631). Ed invero, corretta è la premessa dalla quale muovono gli odierni ricorrenti: il sequestro preventivo "diretto" e il sequestro "per equivalente" presentano differenti caratteristiche

strutturali e funzionali. Mentre il primo consiste nella sottoposizione al vincolo di beni che costituiscono il profitto del reato per cui si procede, o sono ad esso riconducibili (come nel caso dei beni acquisiti attraverso il reimpiego dei proventi illeciti), il secondo ricorre quando la cautela reale è realizzata su beni diversi (e del tutto avulsi da una relazione di pertinenzialità) da quelli che costituiscono il profitto dell'attività criminosa, il cui valore economico sia, nondimeno, corrispondente a quello del profitto stesso. Le due forme di sequestro soggiacciono, conseguentemente, a una differente disciplina processuale che attiene, per i profili qui in considerazione, al loro peculiare rapporto funzionale, caratterizzato dalla sussidiarietà della forma per equivalente rispetto a quella diretta. Come, infatti, è stato chiarito dalle Sezioni Unite (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014 - dep. 05/03/2014, Gubert, Rv. 258648), si può far luogo al sequestro per equivalente soltanto dopo avere verificato la impossibilità, ancorché temporanea, di sottoporre al provvedimento cautelare i beni che, direttamente o indirettamente, siano riferibili al profitto del reato (il quale, nei reati tributari, è costituito da "qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario": così Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, Adami, Rv. 255036). Tale riscontro, tuttavia, non deve necessariamente essere effettuato nell'originario decreto di sequestro, quanto piuttosto in una fase successiva alla sua emissione, corrispondente alla concreta esecuzione del provvedimento ablativo. Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, anche a Sezioni unite (v. le già cit. Sez. U., n. 10561 del 5/03/2014, Gubert), infatti, in materia cautelare, non è possibile pretendere la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato giacché, durante il tempo necessario per l'espletamento di tale ricerca, potrebbero essere occultati gli altri beni suscettibili di confisca per equivalente, così vanificando ogni esigenza di cautela. Infatti, quando il sequestro interviene in una fase iniziale del procedimento, non è, di solito, ancora possibile stabilire se sia possibile o meno la confisca dei beni che costituiscono il prezzo o il profitto di reato, previa la loro certa individuazione (in termini v. anche Sez. 3, n. 41073 del 30/09/2015, P.M. in proc. Scognamiglio, Rv. 265028). Per tale motivo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto del reato ex art. 322-ter cod. pen. (oggi, a seguito della novella operata dal D. Lgs. n. 158/2015, previsto dall'art. 12-bis, d. lgs. n. 74 del 2000) può essere disposto anche solo parzialmente nella forma per equivalente, qualora non tutti i beni costituenti l'utilità economica tratta dall'attività illecita risultino individuabili (Sez. 2, n. 11590 del 9/02/2011, Sciammetta, Rv. 249883). Coerentemente con questa impostazione, la Suprema Corte ha altresì affermato che in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, il giudice che emette il provvedimento ablativo è tenuto soltanto ad indicare l'importo complessivo da sequestrare, mentre l'individuazione specifica dei beni da apprendere e la verifica della corrispondenza del loro valore al quantum indicato nel sequestro è riservata alla fase esecutiva demandata al pubblico ministero (si vedano Sez. 2, n. 36464 del 21/07/2015, Armeli e altro, Rv. 265058; Sez. 2, n. 24785 del 12/05/2015, Monti e altri, Rv. 264282; Sez. 3, n. 37848 del 7/05/2014, Chidichimo, Rv. 260148; Sez. 3, n. 10567/13 del 12/07/2012, Falchero, Rv. 254918) ben potendo, del resto, il destinatario ricorrere al giudice dell'esecuzione qualora dovesse ritenersi pregiudicato dai criteri adottati dal pubblico ministero nella selezione dei cespiti da confiscare (Sez. 3, n. 20776 del 6/03/2014, P.G. in proc. Hong, Rv. 259661). Lungo la stessa direttrice ermeneutica è stato ritenuto legittimo il sequestro

preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni costituenti profitto illecito anche quando **l'impossibilità del loro reperimento sia anche soltanto transitoria e reversibile, purché sussistente al momento della richiesta e dell'adozione della misura** (Sez. 2, n. 2823/2009 del 10/12/2008, Schiattarella, Rv. 242653). §. 5. Conseguo alle considerazioni fin qui svolte che il provvedimento di sequestro non deve necessariamente contenere una specifica individuazione dei beni da sottoporre alla misura cautelare, potendo certamente rinviare tale specificazione alla successiva fase esecutiva. In una ipotesi siffatta, dunque, dovrà rimettersi a tale fase anche la determinazione delle concrete modalità di articolazione della cautela reale, in specie per quanto attiene alla sottoposizione a vincolo del singolo bene nelle forme della ablazione diretta o di quella per equivalente. Sulla base delle argomentazioni che precedono, dunque, deve ritenersi del tutto legittimo, diversamente da quanto opinato dai ricorrenti, il decreto di sequestro preventivo che presenti, quanto alle forme della realizzazione del vincolo reale, una struttura "mista", prevedendo la sottoposizione dei beni in parte a sequestro diretto e "in subordine" per equivalente nel caso in cui il sequestro diretto, da eseguirsi nei confronti della società, risulti infruttuoso o incapiente rispetto all'imposta evasa, salva in quest'ultimo caso la necessaria predeterminazione dell'ammontare del valore del compendio assoggettabile alla cautela. Peraltro, come già anticipato, nella materia dei reati tributari, il profitto consiste in genere in "qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario" (Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, Adami e altro, Rv. 255036; conformemente v. anche Sez. 5, n. 36870 5 del 14/05/2013, P.M. in proc. Ragosta, Rv. 256945), sicché il sequestro preventivo ha ad oggetto, di regola, somme di denaro rispetto alle quali la forma della cautela è quella "diretta" (così Sez. 6, n. 30966 del 14/06/2007, Puliga, Rv. 236984, secondo cui è legittimamente operato in base alla prima parte dell'art. 322-ter, comma 1, cod. pen., il sequestro preventivo delle disponibilità del conto corrente dell'imputato). Ne consegue che il decreto di sequestro ben potrà disporre che si faccia luogo all'applicazione della cautela sul denaro (sequestro "diretto") nonché sugli altri beni, mobili o immobili (comprese, ad es., le quote societarie di spettanza), rinvenibili nella sfera giuridico-patrimoniale di ciascuno dei compartecipi al reato fino al valore del profitto determinato, nello stesso decreto, dal giudice. Tali **beni verranno poi concretamente determinati nel momento esecutivo**, con obbligo, gravante in prima battuta sul pubblico ministero investito dell'esecuzione e, quindi, sul giudice della cautela (e, infine, sul tribunale del riesame in sede di ulteriore e successivo controllo), di verificare il preventivo esperimento del sequestro nella forma diretta e, al contempo, la corrispondenza, quanto al sequestro per equivalente, del valore delle cose sequestrate a quello del profitto determinato nel provvedimento ablativo».

Sez. 3, Sentenza n. 40362 del 06/07/2016 Cc. (dep. 28/09/2016) Rv. 268587 – 01 est. Di Nicola, P.M. Canevelli (Diff.): «*Quando si procede per reati tributari commessi dal legale rappresentante di una persona giuridica, è legittimo il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente dei beni dell'imputato, sul presupposto dell'impossibilità di reperire il profitto del reato nei confronti dell'ente, nel caso in cui, successivamente alla imposizione del vincolo cautelare, dallo stesso soggetto non siano indicati i beni nella disponibilità della persona giuridica su cui disporre la confisca diretta*»;

in motiv.: «Ne deriva che, quando il sequestro cd. diretto del profitto del reato tributario non è possibile nei confronti della società, non è di conseguenza consentito nei confronti dell'ente collettivo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, salvo che la persona giuridica costituisca uno schermo fittizio (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258646). La ragione di ciò scaturisce dal fatto che i reati tributari non sono ricompresi (ai sensi del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231) nella lista di quelli che consentono il sequestro per equivalente nei confronti di una persona giuridica. Tuttavia l'impossibilità del sequestro del profitto del reato (sequestro cd. diretto o in forma specifica) può essere anche solo transitoria, senza che sia necessaria la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato. È stato anche sottolineato che la fase della ricerca del profitto cd. diretto si esaurisce inevitabilmente nel periodo coincidente con la fase genetica della cautela reale ed immediatamente dopo la sua applicazione, perché il sequestro per equivalente nei confronti dell'autore del reato, e soprattutto il suo mantenimento, supera la questione della reperibilità del profitto diretto da parte della persona giuridica in quanto l'aggressione dei beni per equivalente postula l'impossibilità genetica o funzionale, quantunque in ipotesi transitoria, di ricorrere al sequestro diretto. L'impossibilità di ricorrere al sequestro in forma specifica è genetica quando, prima che sia stata esercitata l'azione cautelare e prima che sia stato disposto il sequestro per equivalente, risulta ex actis che il profitto diretto del reato non è rintracciabile presso la persona giuridica. L'impossibilità di ricorrere al sequestro in forma specifica è funzionale quando, esercitata l'azione cautelare, il pubblico ministero abbia chiesto al giudice il sequestro in forma specifica nei confronti della persona giuridica e quello per equivalente nei confronti della persona fisica imputata del reato tributario e - disposta dal giudice tanto l'una, quanto l'altra forma di sequestro - non sia stato rintracciato presso la persona giuridica, in tutto o in parte, il profitto del reato o, comunque, risulta ex actis, sulla base di accertamenti compiuti dopo l'esercizio dell'azione cautelare e prima dell'eventuale emissione del decreto di sequestro preventivo, che presso la persona giuridica non sia rintracciabile il profitto del reato tributario commesso nell'interesse dell'ente. In ogni caso, l'onere di procedere, da parte dell'accusa, all'aggressione diretta del profitto del reato non può trasformarsi in una probatio diabolica, nel senso che per dimostrare l'impossibilità di procedere al sequestro in via diretta non devono ritenersi necessari accertamenti specifici e capillari. Ne consegue che, al di fuori dei casi in cui sia stato possibile dimostrare che la società non sia altro che uno schermo fittizio (questione neppure ipotizzata dal ricorrente), l'unica possibilità esistente per disporre il sequestro e la confisca dei beni della persona giuridica costituenti il profitto di reati tributari sta nel provare che ci si trovi di fronte al profitto del reato, con le difficoltà che ciò comporta, laddove questo, in materia di reati tributari, è costituito, generalmente, da un risparmio di spesa».

Massime precedenti Conformi: N. 42966 del 2015 Rv. 265158 - 01

3.3. Il caso dell'intervenuto fallimento della persona giuridica

Sez. 3, Sentenza n. 14766 del 26/02/2020 Cc. (dep. 13/05/2020) Rv. 279382 - 01, est. Andreatta: «*In tema di reati tributari, il **sequestro finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti della persona fisica è ammissibile anche nel caso di intervenuto fallimento della persona giuridica, che***

determina il passaggio dei beni nella disponibilità della curatela, con conseguente **impossibilità di ablazione attraverso il sequestro in via diretta nei confronti di detta persona giuridica**»; in motiv.: «in quanto, come già chiarito da questa Corte (Sez. 3, n. 45574 del 29/05/2018, E., Rv. 273951 e successivamente, Sez. 3, n. 51462 del 04/10/2019, P.M. in proc. Salvio, non mass.), il vincolo apposto a seguito della dichiarazione di fallimento importa lo spossessamento e il venir meno del potere di disporre del proprio "patrimonio in capo al fallito, attribuendo invece al curatore il compito di gestire tale patrimonio al fine di evitarne il depauperamento. Tale conclusione, posta in dubbio da pronunce che hanno invece individuato in capo al fallito la titolarità dei beni sino al momento della vendita fallimentare (Sez. 5, n. 52060 del 30/10/2019, Angeli, Rv. 277753, e Sez. 4, n. 7550 del 05/12/2018, Sansone, Rv. 275129), è stata, da ultimo, implicitamente fatta propria da Sez. U, n. 45936 del 26/09/2019, fallimento di Mantova Petroli Srl in liquidazione, Rv. 277257) laddove la stessa (v. § 3.) ha dato per acquisita l'esclusione della possibilità di eseguire il sequestro su beni appartenenti alla massa fallimentare. Ne consegue, in definitiva, che la peculiare natura dell'attivo fallimentare derivante da tale spossessamento è di ostacolo all'applicabilità dell'art. 12-bis del d.lgs. n. 74 del 2000 che individua, quale limite all'operatività della confisca, l'appartenenza dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato a terzi estranei al reato]. Sez. 3, n. 17750/2019, est. Gentili ricorda: « come ancora di recente ha stabilito questa Corte, peraltro non senza avere dovuto superare precedenti orientamenti contrastanti (si vedano, infatti, ex multis, a titolo esemplificativo: Corte di Cassazione, Sezione III penale, 7 giugno 2017, n. 2877; idem Sezione III penale, 9 giugno 2016, n. 23907), in tema di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di cui all'art. 12-bis, del d.lgs. n. 74 del 2000, non può essere adottato sui beni già assoggettati alla procedura fallimentare, in quanto la dichiarazione di fallimento importa il venir meno del potere di disporre del proprio patrimonio in capo al fallito, attribuendo al curatore il compito di gestire tale patrimonio al fine di evitarne il depauperamento (Corte di cassazione, Sezione III penale, 10 ottobre 2018, n. 45574)».

3.4. I casi della stabile organizzazione in Italia di società formalmente residente all'estero e della società-schermo

Sez. 3, Sentenza n. 10098 del 27/11/2019 Cc. (dep. 16/03/2020) Rv. 278536 – 02, est. Noviello: «*In tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca disposto in relazione a reati tributari, nel caso in cui sia configurabile la "stabile organizzazione" in Italia di una società formalmente residente all'estero (cd. estero-vestizione della residenza fiscale), il sequestro preventivo per equivalente può essere disposto sui **beni dell'imputato**, ove non sia stato possibile reperire nei confronti dell'ente il profitto diretto del reato, mentre, invece, in caso di costituzione di una "società-schermo", il sequestro preventivo ai fini di confisca del profitto diretto del reato può essere eseguito, indifferentemente, sia sui beni dell'imputato, sia su quelli della società*»; in motiv.: «un chiaro indirizzo giurisprudenziale, condiviso da questo collegio, quello per cui l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, da parte di società avente residenza fiscale all'estero, la cui omissione integra il reato previsto dall'art. 5 del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sussiste se l'impresa abbia stabile organizzazione in Italia, il che si verifica quando si svolgano nel territorio

nazionale la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi (cfr. Sez. 3, n. 32091 del 21/02/2013 Rv. 257043 - 01 Mazzeschi; Sez. 3, n. 7080 del 24/01/2012 Rv. 252102 - 01 Barretta). §. 2.3. Del predetto principio hanno fatto corretta applicazione i giudici della cautela. Infatti, richiamando quali parametri normativi di riferimento l'art. 73 del D.P.R. n. 917/1986 e 4 del modello OCSE, il collegio ha innanzitutto messo in luce la rilevanza della verifica del luogo ove abbia operato il centro direttivo ed amministrativo della società, come centro di promanazione di atti giuridici rilevanti e di gestione della stessa. [...] Con riferimento alle operazioni di costituzione di società "fittizie", inteso come indicativo di fenomeni illeciti di "esterovestizione", la S.C. ha precisato: " Invero, il senso reale di tale espressione ha riguardo, in estrema sintesi, al fenomeno, già in precedenza, accennato con le massime prima citate, per cui un'impresa estera abbia invece una sede fissa di affari nel territorio italiano, così effettuando ivi la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto un fine sociale, ma senza dichiarare i relativi proventi dalla stessa generati e ad essa direttamente imputabili. E' per tali ragioni che viene definita "artificiosa" la costituzione o il trasferimento della sede della società all'estero, in quanto l'operazione appare tale, nel senso della creazione di una **"forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica"** (Cass. Civ. Sez. 5, n. 2869 del 07/02/2013 Rv. 625687 - 01). Senza che tuttavia ciò presupponga, necessariamente, una forma completamente virtuale e fittizia dell'Ente, in quanto solo apparentemente esistente. Così precisato il significato del riferimento ad aspetti "artificiosi" della società estera, ma operante in realtà in Italia, appare chiaro che tale concetto non è distonico, bensì perfettamente compatibile, rispetto al principio, evocato dalla difesa, per cui le norme fiscali italiane devono essere interpretate e applicate, in conformità alla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, in modo da non ostacolare le libertà sancite dai Trattati dell'Unione e, in particolare, la libertà di stabilimento. Ed invero, la valorizzazione ai fini della "esterovestizione" dell'illustrata regola della verifica della sussistenza di una "stabile organizzazione occulta" d'impresa in territorio italiano non è in contrasto con il principio - chiarito dalla Corte di giustizia - per cui la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa, non costituisce abuso della libertà di stabilimento né con quello secondo il quale la misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa solo se concerne specificatamente le costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica (cfr., sentenza del 12 settembre 2006, caso C-196-04, Casbury Schweppes, punti 35,37). §. 2.6. In linea con tale ricostruzione, che valorizza quale parametro discrezionale essenziale il luogo della effettiva amministrazione e gestione degli affari, questa Suprema Corte ha rimarcato questo dato (cfr. Sez. 3, n. 50151 del 13/07/2018 Rv. 274090 - 01), laddove ha perspicuamente evidenziato come nell'ambito di operazioni di "esterovestizione" le società estero vestite non sono, perciò soltanto, necessariamente prive della loro autonomia giuridico - patrimoniale e, quindi, automaticamente qualificabili come "schermi" ovvero enti artificialmente costruiti, nel senso "restrittivo" proposto dalla prospettazione difensiva. In altri termini, possono rientrare nel comune fenomeno della esterovestizione sia forme societarie del tutto apparenti (cd. "società schermo" come tali del tutto "fittizie") sia altre forme comunque dotate di una propria

autonomia giuridica e operativa. Si è infatti precisato come sia ben possibile che quando l'attività economica svolta da una impresa non residente è nascosta al fisco italiano, perché la sede fissa degli affari, per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività, si trova allocata nel territorio dello Stato (secondo la definizione normativa data dall'articolo 162, comma 1, del Tuir), non si è al cospetto, per ciò solo, di una "società schermo" ovvero artificiosamente creata bensì di una "stabile organizzazione occulta" che si configura quando un'impresa estera, avendo una sede fissa di affari nel 5 territorio italiano, effettua la sua attività mediante una organizzazione di persone e di mezzi, ma senza dichiarare i relativi proventi dalla stessa generati e ad essa direttamente imputabili. Laddove invece, ove la persona giuridica estera sia "artificiosa" ossia in concreto priva di autonomia, essa rappresenterà solo uno "schermo" attraverso il quale l'amministratore agisce come effettivo titolare (Sez. 3, n. 18311 del 06/03/2014, Cialini, in motiv.). §. 2.7. E tuttavia, potrà parlarsi egualmente di "**esterovestizione**", tanto da consentirsi in entrambi i casi l'ablazione cautelare del profitto dell'operazione illecita, emergendo solo su tale ultimo piano una distinzione tra le due fattispecie, con riferimento alle diverse modalità di recupero del profitto illecitamente ottenuto mediante "esterovestizione" (cfr. in motivazione Sez. 3, n. 50151 de/13/07/2018 cit.): invero, ove si accerti che l'ente costituisce lo schermo fittizio delle attività e delle disponibilità dell'amministratore resosi autore del reato tributario, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto può essere disposto, anche nel caso di estero-vestizione, tanto sui beni intestati alla persona giuridica quanto anche direttamente su quelli della persona fisica, in quanto il denaro o il valore trasferito devono ritenersi ancora pertinenti, sul piano sostanziale, alla disponibilità del soggetto che ha commesso il reato, in "apparente" vantaggio dall'ente ma, nella sostanza, a favore proprio, cosicché non si applica la regola iuris che governa l'articolo 12-bis del decreto legislativo n. 74 del 2000 nella parte in cui richiede l'apprensione del profitto in forma specifica del reato, se esistente, nei confronti della società e, nel caso di impossibilità di reperire presso l'ente il profitto diretto, il sequestro per equivalente nei confronti della persona fisica. Qualora invece la società abbia una sua precisa e riscontrata autonomia giuridica e sia perciò concretamente operativa, ma ricorra, l'ipotesi della estero-vestizione, la persona giuridica sarà pienamente assoggettata al regime fiscale italiano ma, quanto alla reperibilità ed alla quantificazione del profitto confiscabile del reato tributario, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente dei beni dell'imputato, persona-fisica, è governato interamente dai principi fissati nell'articolo 12-bis del decreto legislativo n. 74 del 2000, con la conseguenza che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto può essere disposto sui beni della persona fisica, cui è attribuito il reato tributario, sempre che sia stato impossibile reperire il profitto del reato nei confronti dell'ente, persona-giuridica».

Massime precedenti Conformi: n. 50151 del 2018 Rv. 274090 - 02 Rv. 274090 - 01, Di Nicola: *«In tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca disposto in relazione a reati tributari, nel caso in cui sia configurabile la "stabile organizzazione" in Italia di una società formalmente residente all'estero (cd. estero-vestizione della residenza fiscale), a norma dell'art. 12-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente può essere disposto sui beni dell'imputato, ove non sia stato possibile reperire nei confronti dell'ente il profitto del reato; laddove invece sia ravvisata la costituzione*

di una "società-schermo", priva reale di autonomia e mero strumento di copertura attraverso il quale la persona fisica svolge attività economica, il sequestro preventivo ai fini di confisca per equivalente del profitto può essere eseguito, indifferentemente, sia sui beni dell'imputato, sia su quelli della società». (In motivazione, la Corte ha evidenziato che la distinzione rileva anche ai fini dell'individuazione dell'imposta evasa - Irpef, per i redditi delle persone fisiche, e Ires per quelli delle società - e della conseguente quantificazione del profitto confiscabile)».

3.5. Il caso degli elementi sintomatici dell'inesistenza di beni in capo all'ente e del profitto diretto già sottoposto a sequestro per altri reati

Sez. 3, n. 3591 del 20/09/2018, dep. 24/01/2019, Rv. 275687, est. Gentili, P.M. Tocci (Diff.): «In tema di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente può essere disposto nei confronti del legale rappresentante di una società solo nel caso in cui, all'esito di una valutazione allo stato degli atti sullo stato patrimoniale della persona giuridica, risulti impossibile il sequestro diretto del profitto del reato nel patrimonio dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato, non essendo necessaria, tuttavia, ai fini dell'accertamento di tale impossibilità, l'inutile escussione del patrimonio sociale se già vi sono **elementi sintomatici dell'inesistenza di beni in capo all'ente**»; In motiv.: «in linea di principio - laddove si indaghi per reati tributari commessi dal legale rappresentante di una società commerciale il quale abbia operato in tale sua qualità e, pertanto, avvantaggiando in prima battuta il soggetto impersonale da lui amministrato - può essere disposto il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente in danno del soggetto persona fisica allorché, all'esito di una valutazione allo stato degli atti sulla condizione patrimoniale della persona giuridica, sia risultato impossibile il sequestro diretto del profitto del reato rinvenibile presso l'ente che ha immediatamente tratto vantaggio dalla commissione del reato (Corte di cassazione, Sezione IV penale, 7 marzo 2018, n. 10418), deve, tuttavia, osservarsi che la verifica di tale impossibilità **non deve comportare la preventiva infruttuosa "escussione" del patrimonio della società in questione, essendo sufficiente la esistenza di indicazioni logicamente contrarie alla affermazione della disponibilità di beni in capo alla persona giuridica (Corte di cassazione, Sezione V penale, 23 giugno 2017, n. 31450, Micheli, Rv 272111 - 01)**, non essendo tenuta la pubblica accusa ad una preventiva ricerca di liquidità ovvero di altri cespiti riferibili alla persona giuridica, ove, *ex actis*, emerga, sia pure in termini deduttivi e non materialmente accertati, una situazione di incapienza del patrimonio sociale (Corte di cassazione, Sezione III penale, 11 febbraio 2015, n. 6205). In una situazione tale sarà onere del soggetto indagato, inciso dalla misura cautelare reale, laddove voglia liberarsi dal vincolo in tal modo gravante sui suoi beni, indicare, in sede di impugnazione della misura in questione, l'esistenza e la consistenza di beni patrimoniali, riferibili alla persona giuridica, sui quali imporre, ricorrendone i presupposti, il sequestro nella forma diretta (Corte di cassazione, Sezione III penale, 28 settembre 2016, n. 40362)». Conformi: N. 6205 del 2015 Rv. 262770 - 01

Sez. 3, Sentenza n. 9380 del 16/10/2019 Cc. (dep. 09/03/2020) Rv. 278416 - 01, est. Liberati, P.M. Filippi (Parz. Diff.): «In tema di reati tributari, la possibilità

di disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente dei beni degli amministratori sussiste anche laddove non possa farsi luogo al sequestro diretto del profitto derivante dalla commissione del reato nel patrimonio dell'ente nel cui interesse costoro hanno agito perché **già sottoposto a sequestro preventivo in relazione ad altro reato**. (Fattispecie in tema di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte); in motiv.: «§. 3.2. Ciò premesso va, anzitutto, rilevato che il sequestro preventivo dei beni oggetto delle distrazioni mediante le quali sarebbe stato commesso il delitto di bancarotta fraudolenta è stato disposto a fini impeditivi, allo scopo di evitare il compimento di ulteriori atti di disposizione e la loro dispersione, che pregiudicherebbero ulteriormente il soddisfacimento dei creditori sociali, ed è dunque destinato, in caso di condanna, a permanere in caso di confisca o a convertirsi in sequestro conservativo, secondo quanto previsto dall'art. 323, commi 3 et 4, cod. proc. pen. Tale sequestro determina, dunque, un vincolo di indisponibilità dei beni che a esso sono stati assoggettati, destinato a determinare un provvedimento ablatorio o un ulteriore vincolo (quello del pignoramento, strumentale alla espropriazione mediante esecuzione forzata), cosicché esso preclude, a causa della sua esistenza, la possibilità di imporre sui medesimi beni un ulteriore vincolo strumentale allo loro confisca (il sequestro preventivo a fine di confisca diretta del profitto del reato di sottrazione fraudolenta di cui all'art. 11 cit.), giacché tale ulteriore vincolo risulterebbe inutilmente apposto qualora dei beni venga disposta la confisca in relazione al reato di bancarotta o se il precedente sequestro preventivo sia mantenuto a fini conservativi, in quanto tali esiti impedirebbero al secondo sequestro, disposto in relazione al reato tributario, di esplicare l'effetto cui è preordinato, e cioè la confisca del profitto di tale reato. §. 3.3. Correttamente, dunque, è stata esclusa la possibilità di eseguire il sequestro in via diretta del profitto del reato (costituito, quanto al reato tributario, dalla riduzione, simulata o fraudolenta, del patrimonio del soggetto obbligato e, quindi, consistente nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase costituenti oggetto delle condotte artificiose considerate dalla norma, v. Sez. 3, n. 10214 del 22/01/2015, Chiarolanza, Rv. 262754; Sez. 5, n. 32018 del 14/03/2019, Lascarache, Rv. 277251), in quanto il suddetto vincolo di indisponibilità impedisce di utilmente apporne un altro successivo, e quindi si versa in una ipotesi di impossibilità di procedere al sequestro diretto del profitto del reato tributario. Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente può, infatti, essere disposto nei confronti del legale rappresentate di una società quando, all'esito di una **valutazione allo stato degli atti** sullo stato patrimoniale della persona giuridica, risulti impossibile il sequestro diretto del profitto del reato nel patrimonio dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato, **non essendo necessaria, ai fini dell'accertamento di tale impossibilità, l'inutile escussione del patrimonio sociale se già vi sono elementi sintomatici dell'inesistenza di beni in capo all'ente** (v. Sez. 3, n. 3591 del 20/09/2018, dep. 24/01/2019, Bennati, Rv. 275687), come avvenuto nel caso in esame, nel quale l'esistenza di un altro vincolo di indisponibilità è stata, correttamente, ritenuta come determinante l'impossibilità di eseguire il sequestro in via diretta. §. 4. L'eventuale capienza dei beni di cui è stato disposto il sequestro in via diretta in relazione al reato di bancarotta fraudolenta, o, comunque, la loro idoneità a soddisfare il debito tributario (privilegiato ex art. 2752 cod. civ.), non impedisce di disporre anche il sequestro per equivalente dei beni degli amministratori della società, stante l'attuale indisponibilità dei beni costituenti il profitto del reato (derivante dalla

apposizione del vincolo in relazione al reato di bancarotta) e la conseguente impossibilità di procedere in via diretta al sequestro del profitto del reato tributario di cui all'art. 11 d.lgs. 74/2000 agli stessi contestato. L'eventuale futuro soddisfacimento, totale o parziale, del credito erariale, attraverso i beni oggetto di confisca diretta o sul ricavato dalla loro vendita, consentirà la riduzione o la revoca del sequestro per equivalente, non tanto per il venire meno del presupposto costituito dalla attuale impossibilità di procedere al sequestro diretto, quanto per il soddisfacimento del credito in relazione al quale esso è stato disposto».

4. Limiti di ammissibilità del sequestro finalizzato alla confisca per equivalente

4.1. La competenza del tribunale del riesame sulla pignorabilità dei cespiti

Sez. 4 , n. 37580 del 15/10/2020 Cc. (dep. 29/12/2020) Rv. 280164 – 01, est. Bellini: *«In tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, le contestazioni concernenti i limiti di pignorabilità dei cespiti sottoposti a vincolo reale, non attenendo a modalità esecutive della cautela, sono di competenza del giudice del riesame ovvero dell'appello cautelare, cui è demandato un controllo pieno su tutti i profili di legittimità della misura ablativa, compresi quelli di sostanza e derivazione civilistica, salvo l'esercizio del potere di devoluzione al giudice civile nel caso previsto dall'art. 324, comma 8, cod. proc. pen. »*: in motiv. la S.C. ha osservato: «Fondato risulta invece il secondo motivo di ricorso che attiene, tra l'altro, alla assoggettabilità a sequestro per equivalente di alcuni cespiti in capo al ricorrente che, per vincolo di destinazione, per il particolare regime giuridico cui sono assoggettati ovvero per la **funzione previdenziale** eventualmente perseguita (**polizze**), potrebbero essere sottoposti a specifiche limitazioni, qualitative o quantitative, alla pignorabilità previste da disposizioni del codice civile o di quello di rito, e conseguentemente ad analoghi limiti di sequestrabilità, trattandosi di misure suscettibili di tramutarsi nell'ablazione a favore dell'erario mediante la confisca. §. 4.1 Del tutto erroneamente sostiene il giudice del riesame, in sede di rinvio, che la questione relativa alla pignorabilità dei singoli cespiti (nella specie gestione patrimoniale che si assume vincolata al diritto di escussione dell'istituto di credito depositario, polizze con funzione previdenziale), esuli dalla cognizione del giudice del riesame attenendo alla fase dell'esecuzione e che pertanto soltanto in sede di incidente di esecuzione sarebbe stata ammissibile una reazione dell'interessato all'eventuale sequestro dei cespiti operato fuori dai limiti di assoggettabilità alla cautela reale. A tale proposito la giurisprudenza di legittimità, anche a sezioni unite ha evidenziato come **la verifica della ricorrenza di eventuali limiti, previsti dalle norme del codice di procedura civile, alla pignorabilità di beni sottoposti a cautela penale reale, non attenga alle modalità esecutive della cautela, bensì alla astratta legittimità della stessa** (sez. U, 21.7.2016, Culasso, Rv.267592 in relazione a beni compresi in fondo patrimoniale), e che in particolare "la catena dei rinvii, dall'art. 318 cod. proc. pen. all'art. 324, fino al comma 9 dell'art. 309, rende evidente come il **controllo demandato al tribunale del riesame sia "pieno"** e non soffra delimitazioni ma debba tendere alla verifica di legittimità della misura ablativa per tutti i suoi profili, compresi quelli di sostanza e

derivazione civilistiche, salvo l'esercizio del potere di devoluzione al giudice civile ai sensi dell'art. 324, comma 8 cod.proc.pen.". Assume nella fattispecie la Corte a sezioni unite che deve ritenersi viziato tanto per violazione di legge, quanto per difetto di motivazione il provvedimento con cui il giudice del riesame cautelare, oltre ad escludere la propria competenza a provvedere, si limiti a sostenere che la questione relativa alla insequestrabilità dei beni conferiti nel **fondo patrimoniale** riguarda la fase esecutiva del sequestro e non la sua astratta legittimità. §. 4.2 Analoghe considerazioni sono state svolte, anche più recentemente, dai giudici di legittimità in relazione al sequestro preventivo per equivalente, in una prospettiva di confisca, degli **emolumenti retributivi o pensionistici** che siano stati accreditati su conto bancario o postale, se non per gli **importi eccedenti il triplo della pensione sociale**, quale limite generale stabilito in materia di pignorabilità dall'art. 545 cod. proc. civ. (sez.3, 14.3.2019, Di Franco Salvatore, Rv.275386; sez.2, 2.10.2019, PMT, Rv.279461-01; sez.6, 8.1.2020, Iannuzzo Angela, Rv.278560-01; sez.3, 28.2.2020, Lucchese Lorenzo Filippo, Rv.279269). A prescindere dalla contrastante soluzione offerta dal giudice di legittimità all'applicabilità, in ipotesi di sequestro preventivo, dei limiti di aggredibilità degli emolumenti previsti dalla disciplina processual-civilistica, risulta essere stata pacificamente riconosciuta la cognizione del giudice del riesame ovvero dell'appello cautelare a provvedere sulle contestazioni concernenti i limiti di pignorabilità dei cespiti sottoposti a sequestro preventivo».

4.2. Beni del fondo patrimoniale familiare

Sez. 3, Sentenza n. 23621 del 17/07/2020 Ud. (dep. 07/08/2020) Rv. 279824 – 01, est. Marini: «*In materia di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente dei beni dell'amministratore, nel caso di incapacienza dei beni della società rispetto al debito maturato, non presupponendo alcuna forma di responsabilità civile, può avere ad oggetto anche beni inclusi nel **fondo patrimoniale familiare**, in quanto su di essi grava un mero vincolo di destinazione che non ne esclude la disponibilità da parte del proprietario che ve li ha conferiti. (Fattispecie nella quale è stato ritenuto legittimo il sequestro di un immobile appartenente al ricorrente, sebbene incluso nel fondo patrimoniale e assegnato alla moglie separata ed ai figli)*»; in motiv.: «La Corte deve ricordare che la questione è stata affrontata dalla citata sentenza n.40362 del 2016. Tale decisione, confermando il precedente indirizzo, chiarì che il solo fatto che un bene immobile faccia parte di un fondo finalizzato all'utilizzo da parte dei familiari del ricorrente non impedisce che lo stesso formi oggetto di misura cautelare in vista di futura confisca a seguito di condanna per reati tributari. Con motivazione che questa Corte condivide, tale sentenza ha ricordato che "la Corte (ha) affermato che il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente, non presupponendo alcuna forma di responsabilità civile, può avere ad oggetto anche beni inclusi nel fondo patrimoniale familiare, in quanto appartenenti al soggetto che ve li ha conferiti (Sez. 3, n. 40364 del 19/09/2012, Chiodini, Rv. 253681). Infatti, i beni costituenti il fondo patrimoniale possono essere aggrediti dal sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, gravando sui medesimi un mero vincolo di destinazione che non attiene alla titolarità del diritto di proprietà, e quindi, al tema dell'appartenenza del bene a persona estranea al reato sicché i beni costituenti il fondo patrimoniale rimangono nella disponibilità del proprietario o dei rispettivi

proprietari e possono essere sottoposti a sequestro e a confisca in conseguenza dei reati ascritti ad uno dei conferenti (Sez. 3, n. 1709 del 25/10/2012, dep. 2013, Cervone, non mass.)).

4.3. Unico immobile di proprietà o c.d. prima casa

Sez. 3, Sentenza n. 8995 del 07/11/2019 Cc. (dep. 05/03/2020) Rv. 278275 - 01, est. Andronio, P.M. Canevelli (Diff.): «*In tema di reati tributari, il limite alla **espropriazione immobiliare previsto dall'art. 76, comma 1, lett. a), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602**, nel testo introdotto dall'art. 52, comma 1, lett. g), del d.l. 21 giugno 2013, n. 69 (convertito, con modificazioni, in legge 9 agosto 2013, n. 98), opera **solo nei confronti dell'Erario**, per debiti tributari, e non di altre categorie di creditori, riguarda **l'unico immobile di proprietà**, e non la "prima casa" del debitore, e non costituisce un limite all'adozione né della confisca penale, sia essa diretta o per equivalente, né del sequestro preventivo ad essa finalizzato. (Fattispecie relativa alla confisca per equivalente dell'abitazione dell'indagato, quale profitto del delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n.74)»; in motivazione, circa i rilievi difensivi a conforto della pretesa impignorabilità della "prima casa" dell'indagato ha osservato: «sono infondati, perché l'art. 52 (in particolare, comma 1, lettera g) del d.l. n. 69 del 2013, convertito, con modificazioni dalla legge n. 98 del 2013, non può trovare applicazione nel caso in esame, contrariamente a quanto affermato in un *obiter dictum* dalla sentenza Sez. 3, n. 22581 del 13/01/2019 (punto 4.1.), richiamata dalla difesa. In particolare, per quanto qui rileva, la disposizione in questione ha modificato il comma 1, lettera a), dell'art. 76 (Espropriazione immobiliare) del d.P.R. n. 602 del 1973 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), inserito nella sezione IV (Disposizioni particolari in materia di espropriazione immobiliare) di tale testo normativo, nei seguenti termini: «Ferma la facoltà di intervento ai sensi dell'articolo 499 del codice di procedura civile, l'agente della riscossione: a) non dà corso all'espropriazione se l'unico immobile di proprietà del debitore, con esclusione delle abitazioni di lusso aventi le caratteristiche individuate dal decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, e comunque dei fabbricati classificati nelle categorie catastali A/8 e A/9, è adibito ad uso abitativo e lo stesso vi risiede anagraficamente». §. 1.2.1. Da tale formulazione letterale emerge, in primo luogo, che il limite posto dal legislatore all'espropriazione immobiliare non riguarda la "prima casa", ma **"l'unico immobile di proprietà del debitore"**. Si tratta di un concetto evidentemente diverso da quello di "**prima casa**", perché ha a che vedere con la consistenza complessiva del patrimonio del debitore e non semplicemente con la qualificazione del singolo immobile oggetto di pignoramento. Ne consegue che, per invocare l'applicazione della disposizione in tema di espropriazione immobiliare, il debitore non può limitarsi a prospettare che l'immobile pignorato è la sua "prima casa", perché una tale prospettazione non esclude di per sé che lo stesso debitore sia proprietario di altri immobili. §. 1.2.2. Deve poi rilevarsi che - contrariamente a quanto ritenuto dal ricorrente - la disposizione in questione non fissa un principio generale di impignorabilità, perché si riferisce solo alle espropriazioni da parte del fisco per debiti tributari e non a quelle promosse da altre categorie di creditori per debiti di altro tipo. Né, a ben vedere, la disposizione in questione può trovare applicazione in relazione alla confisca*

penale, sia essa diretta o per equivalente, perché l'oggetto della confisca è il profitto del reato e non il debito verso il fisco. E i due concetti devono essere tenuti distinti, perché il profitto di delitti consistenti nell'evasione dell'imposta per mezzo di omessa, infedele o fraudolenta dichiarazione o di omesso versamento, che può essere oggetto di sequestro preventivo funzionale alla confisca, è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale e non comprende né le sanzioni dovute a seguito dell'accertamento del debito, che rappresentano, invece, il costo del reato stesso, derivante dalla sua commissione (Sez. 3, n. 17535 del 06/02/2019, Rv. 275445; Sez. 3, n. 28047 del 20/01/2017, Rv. 270429), né gli interessi maturati in favore dello Stato (Sez. 3, n. 40358 del 05/07/2016, Rv. 268329); mentre il debito verso il fisco è sempre comprensivo dell'originario debito tributario, degli interessi e delle sanzioni (sostanzialmente in tal senso, Sez. 3, n. 7359 del 04/02/2014, Rv. 261500). §. 1.2.3. Tali conclusioni si pongono in consapevole parziale contrasto con quanto già affermato da questa Corte di cassazione, oltre che con la citata sentenza n. 22581 del 2019, anche con la sentenza Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016, dep. 20/01/2017, Rv. 268797, la quale afferma che, **in tema di reati tributari, la disposizione di cui all'art. 52, comma 1, lettera g), del d.l. n. 69 del 2013** - che vieta all'agente della riscossione, in specifiche ipotesi e condizioni, di procedere all'espropriazione della "prima casa" del debitore - **preclude l'applicazione del sequestro preventivo, finalizzato alla confisca diretta, dell'abitazione di soggetto indagato per il delitto di cui all'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000, commesso mediante l'alienazione simulata del cespite immobiliare**. La pronuncia giunge a tale conclusione evidenziando che il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte - cui la stessa si riferisce - è reato di pericolo concreto ed esige, pertanto, che la condotta sia idonea a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva, sull'assunto che la stessa sia ex ante non consentita, per mancanza dei relativi presupposti normativi. Si rileva, in particolare, che il principio espresso da Sez. 3, n. 7359 del 04/02/2014 - secondo cui la preclusione fissata dall'art. 52, comma 1, lettera g), del d.l. n. 69 del 2013 non trova applicazione nell'ambito del processo penale e, pertanto, non impedisce il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, dell'abitazione dell'indagato - era riferito a una fattispecie concreta in cui l'imputato rispondeva del reato di cui all'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 e la questione riguardava esclusivamente la possibilità di sottoporre a sequestro penale l'immobile destinato ad abitazione del contribuente, il cui valore costituiva l'equivalente delle imposte non versate. Mentre, nella vicenda oggetto della **sentenza n. 3011 del 2016**, l'immobile rileva di per sé quale oggetto materiale della condotta e la norma violata prevede espressamente che la condotta sia idonea a rendere inefficace la procedura esecutiva. Si giunge così - senza espressamente contestare il principio espresso dalla sentenza n. 7359 del 2014 - alla conclusione che «consentire la confisca diretta di un bene che non può più essere oggetto di espropriazione immobiliare e che dunque non costituisce più profitto del reato, equivale a consentire in modo surrettizio quel che il legislatore espressamente esclude», perché la confisca costituirebbe, «di fatto, una misura inutilmente punitiva e ingiustamente afflittiva che si aggiungerebbe alla pena principale prevista per il reato, trasformandosi in una vera e propria confisca di valore». Come anticipato, tali conclusioni non possono essere condivise, perché - pur non ponendosi in contrasto con il principio dell'inapplicabilità del limite dell'espropriazione nel procedimento penale per reati tributari - si basano sull'assunto che la disposizione limitativa

dell'espropriazione esprima un principio generale applicabile alla "prima casa" del debitore tributario. Bisogna, invece, ribadire che **il limite alla pignorabilità fissato dal comma 1, lettera a), dell'art. 76 del d.P.R. n. 602 del 1973** - nel testo introdotto dall'art. 52, comma 1, lettera g), del d.l. n. 69 del 2013, convertito, con modificazioni dalla legge n. 98 del 2013: **si riferisce solo alle espropriazioni da parte del fisco e non a quelle promosse da altre categorie di creditori; non riguarda la "prima casa", ma "l'unico immobile di proprietà del debitore; non trova comunque applicazione alla confisca penale, sia essa diretta o per equivalente, né al sequestro preventivo ad essa preordinato».**

Conf. Cass. sez. 2, n. 35755/2020; contra Sez. 3, n. 3011 2017 Rv. 268797 - 01.

Sez. 3, I, n. 45707/2019 in motiv.: «questa Corte ha già sancito (cfr. Sez. 3, n. 7359 del 04/02/2014 Rv. 261500 - 01 Foini), in un caso relativo ad un reato diverso da quello di cui all'art. 11 del D.lgs. 74/2000 (in particolare trattavasi del reato ex art. 10 ter del D.lgs. 74/2000), che riguardo al tema della rilevanza del "**principio dell'impignorabilità dell'immobile costituente prima casa del contribuente**" le limitazioni imposte con il D.L. 21 giugno 2013, n. 69, recante "Disposizioni urgenti per il rilancio dell'economia" e convertito, con modificazioni, dalla L. 9 agosto 2013, n. 98, riguardano, comunque, il solo agente della riscossione e sono limitate a specifiche ipotesi e condizioni e non svolgono alcun effetto sulla misura cautelare reale imposta nel processo penale, avente, evidentemente, finalità del tutto diverse. L'operatività, pur riconosciuta dalla Suprema Corte, rispetto al reato ex art. 11 cit., si spiega per la peculiare struttura del medesimo, laddove la fattispecie di pericolo presuppone l'idoneità dell'atto simulato o fraudolento a ostacolare la procedura esecutiva, cosicché solo sotto tale aspetto "strutturale" di quest'ultimo reato assume rilievo la disposizione di cui all'art. 76 richiamata, senza che tuttavia essa possa acquisire una portata generale anche rispetto a fattispecie - come l'art. 2 del D.lgs. 74/2000 - che si connotino diversamente nei loro elementi costitutivi. Va aggiunto che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto corrispondente all'imposta evasa può essere **applicato anche ai beni acquistati dall'indagato in epoca antecedente all'entrata in vigore dell'art. 1, comma 143, della legge n. 244 del 2007**, che ha esteso tale misura ai reati tributari, in quanto il principio di irretroattività attiene solo al momento di commissione della condotta, e non anche al tempo di acquisizione dei beni oggetto del provvedimento (cfr. Sez. 5, n. 25490 del 28/05/2014 Rv. 259184 - 01 Runci).

4.4. Somme corrispondenti al triplo della pensione sociale giacenti sul conto corrente del destinatario della misura, i quattro quinti degli emolumenti retributivi e gli assegni di carattere alimentare

Sez. 3, Sentenza n. 14606 del 14/03/2019 Cc. (dep. 03/04/2019) Rv. 275386 - 01, est. Reynaud, P.M. Salzano (Diff.): «*In tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, non possono essere sottoposte a vincolo somme corrispondenti al **triplo della pensione sociale giacenti sul conto corrente del destinatario della misura, allorquando sia certo che costituiscano emolumenti corrisposti nell'ambito del rapporto di lavoro o d'impiego.*** (In

*motivazione, la Corte ha chiarito che le previsioni degli artt. 1 e 2 del d.P.R. 5 gennaio 1950, n. 180, in quanto finalizzate alla tutela di un diritto fondamentale garantito dall'art. 2 Cost., trovano applicazione anche in materia penale e, segnatamente, con riguardo al sequestro preventivo); in motiv.: «La giurisprudenza di questa Corte, condivisa dal Collegio, ha più volte riconosciuto che il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente del controvalore di entità monetarie costituenti il prezzo o il profitto di reati è consentito solo nei limiti del **quinto** del relativo importo, al netto delle ritenute, in relazione agli **emolumenti retributivi corrisposti dallo Stato e dagli altri enti indicati nell'art. 1 d.P.R. 5 gennaio 1950 n. 180**, testo unico delle leggi concernenti il sequestro, il pignoramento e la cessione degli stipendi, salari e pensioni dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni (Sez. 2, n. 9767 del 18/11/2014, dep. 2015, Allotta, Rv. 263290; Sez. 1, n. 41905 del 23/09/2009, Cardilli, Rv. 245049; Sez. 6, n. 25168 del 16/04/2008, Puliga, Rv. 240572). Nella motivazione di tali decisioni, infatti, si precisa che gli **emolumenti retributivi nella misura di quattro quinti e gli assegni di carattere alimentare** per l'intero sono riconducibili all'area dei diritti inalienabili della persona tutelati dall'art. 2 Cost. E' pacifico, poi, che detta disciplina trova applicazione anche ai **dipendenti del settore privato**, in cui opera l'odierno ricorrente, posto che, in tema di espropriazione forzata presso terzi, le modifiche apportate dalle l. n. 311 del 2004 e n. 80 del 2005 (di conversione del d.l. n. 35 del 2005) al d.P.R. n. 180 del 1950 hanno comportato la totale estensione al settore del lavoro privato delle disposizioni originariamente dettate per il lavoro pubblico, sicché i crediti derivanti dai rapporti di cui al n. 3 dell'art. 409 c.p.c. sono pignorabili nel limite di un quinto, previsto dall'art. 545, comma 4, c.p.c. (Sez. U civ. , n. 1545 del 20/01/2017, Rv. 642004- 02). La stessa decisione delle Sezioni Unite civili ha inoltre precisato che **l'amministratore unico o il consigliere di amministrazione di una s.p.a.** sono legati alla stessa da un rapporto di tipo societario che, in considerazione dell'immedesimazione organica tra persona fisica ed ente e dell'assenza del requisito della coordinazione, **non è compreso in quelli previsti dal n. 3 dell'art. 409 c.p.c.**; ne deriva che i compensi loro spettanti per le funzioni svolte in ambito 3 i/ societario sono pignorabili **senza i limiti previsti dall'art. 545, comma 4, c.p.c.** (Sez. U civ., n. 1545 del 20/01/2017, Rv. 642004). §. 2. Sotto altro angolo visuale, deve osservarsi che è bensì vero che questa Corte ha affermato il principio secondo cui il divieto, stabilito dall'art. 545 cod. proc. civ., di pignoramento delle somme percepite a titolo di credito pensionistico - o ad esso assimilato - in misura eccedente un quinto del loro importo **non opera quando le somme siano già state corrisposte all'avente diritto e si trovino confuse con il suo patrimonio mobiliare** (Sez. 3, n. 44912 del 07/04/2016, Bernasconi, Rv. 268771; Sez. 3, n. 12902 del 20/11/2015, dep. 2016, Merli, Rv. 266761). Come si evince dalla motivazione della prima delle citate decisioni - che proprio per questo esclude l'applicabilità della nuova disposizione di cui subito si dirà - il principio, tuttavia, vale soltanto laddove non sia possibile individuare le somme provenienti dalla corresponsione di ratei pensionistici o stipendiali perché corrisposte da epoca imprecisata, sì che le stesse si sono irrimediabilmente confuse con il restante patrimonio. A fortiori, ovviamente, il principio non vale allorquando tali somme, dopo essere state incassate, sono state spese, pur se il patrimonio si sia successivamente incrementato in termini corrispondenti a fronte di successivi introiti che trovino origine in altra causa. **Anche in sede penale, per contro, deve farsi applicazione del disposto di cui all'art. 545, sesto comma, cod. proc. civ.** - introdotto dall'art. 13, comma*

1, lett. I), di. 27 giugno 2015, n. 83, conv., con non diff., dalla I. 6 agosto 2015, n. 132 - secondo cui «le somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità che tengono luogo di pensione, o di assegni di quiescenza, nel caso di accredito su conto bancario o postale intestato al debitore, possono essere pignorate, per **l'importo eccedente il triplo dell'assegno sociale, quando l'accredito ha luogo in data anteriore al pignoramento**; quando l'accredito ha luogo alla data del pignoramento o successivamente, le predette somme possono essere pignorate nei limiti previsti dal terzo, quarto, quinto e settimo comma, nonché dalle speciali disposizioni di legge». La giurisprudenza civile di questa Corte, di fatti, ha precisato che la nuova disposizione - efficace soltanto per procedure successive all'entrata in vigore della legge di riforma - ha derogato al previgente regime dei beni fungibili secondo le regole del deposito irregolare, in virtù del quale le somme versate perdono la loro identità di crediti pensionistici e, pertanto, non sono sottoposte ai limiti di pignorabilità dipendenti dalle cause che diedero origine agli accrediti, con conseguente applicazione del principio generale di cui all'art. 2740 c.c. (Sez. L, n. 26042 del 17/10/2018, 651193). Detta disciplina, reputa il Collegio, ha all'evidenza inteso risolvere il problema qui discusso in termini generali, peraltro dimostrando - contrariamente a quanto si sostiene in ricorso - che l'art. 545 cod. proc. pen. non riguarda un piano diverso da quello su cui si muove il d.P.R. 180 del 1950. Benché la disposizione, considerata la sedes materiae in cui è stata inserita, si riferisca al solo pignoramento - la cui disciplina è peraltro richiamata dall'art. 104, lett. a), disp. att. cod. proc. pen. quanto all'esecuzione del sequestro preventivo - la stessa è espressione di un principio generale che mira appunto a garantire i diritti fondamentali tutelati dall'art. 2 Cost., sicché deve certamente farsene **applicazione con riguardo al sequestro penale**, in particolare quello preventivo che qui viene in rilievo, non essendo ragionevole ritenere che in questo campo debba continuare a valere l'opposto principio interpretativo secondo cui, una volta versati sul conto corrente del creditore (ciò che di regola accade per stipendi e pensioni), gli emolumenti si confondano nel patrimonio sì da perdere la natura alimentare che, nei ragionevoli limiti indicati nella nuova norma, è loro propria. Per contro, a fronte della chiara scelta legislativa che, non può nemmeno ritenersi - come invece opina il ricorrente - che in ambito penale operi il diverso principio secondo cui, pur dopo l'ingresso delle somme nel patrimonio, continuerebbe a valere la regola dell'insequestrabilità oltre la misura del quinto. §. 3. L'ordinanza impugnata, citando risalente giurisprudenza civile, non ha tenuto conto dell'innovazione apportata all'art. 545 cod. proc. civ. e deve pertanto essere annullata con rinvio per nuovo esame formulandosi il seguente principio di diritto: il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente non può essere eseguito su somme corrispondenti al triplo della pensione sociale giacenti sul conto corrente del destinatario della misura allorquando sia certo che tali somme sono riconducibili ad emolumenti corrisposti nell'ambito del rapporto di lavoro o d'impiego».

Massime precedenti conformi: N. 15795 del 2015 Rv. 263234 - 01, N. 25168 del 2008 Rv. 240572 - 01, N. 41905 del 2009 Rv. 245049 - 01, N. 9767 del 2015 Rv. 263290 - 01

Massime successive conformi:

Sez. 6 , Sentenza n. 8822 del 08/01/2020 Cc. (dep. 04/03/2020) Rv. 278560 – 01, est. Ricciarelli, P.M. Dall’Olio (Diff.): «*In tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca, non possono essere vincolati **emolumenti retributivi o pensionistici** che siano stati accreditati su conto bancario o postale, se non per gli importi eccedenti il triplo della pensione sociale, quale limite generale stabilito in materia di pignorabilità dall'art. 545 cod. proc. civ. senza che possa ostarvi la confusione di tali somme con il restante patrimonio mobiliare del soggetto, quando sia attestata la causale dei versamenti*».

Contra Sez. 2, n. 16055/2020, est. Tutinelli per la quale sussistono plurime ragioni per rivalutare i presupposti delle precedenti pronunce che hanno esteso la portata dell'art. 545 c.p.c. alla confisca e al sequestro preventivo ed escludere l'operatività del combinato disposto degli artt. 545 e 546 c.p.c. al caso in esame, come del resto già affermato dalla Corte di cassazione (cfr. - in motivazione – C. III, n. 44912/2016 Rv. 268771 - 01); la diversità di presupposti determina essenzialmente la inapplicabilità dei limiti previsti in tema di esecuzione forzata dei crediti dal codice di procedura civile alla esecuzione dei provvedimenti di sequestro e confisca per equivalente in ambito penale in conseguenza della eterogeneità di ratio e fondamento delle rispettive previsioni (cfr. §. 3.2.8 della sentenza della C. 16055/2020).

4.5. L'importo massimo del profitto del reato

Sez. 3, Sentenza n. 46049 del 28/03/2018 Ud. (dep. 11/10/2018) Rv. 274697 – 01, est. Di Nicola, P.M. Perelli (Diff.): «*La natura sanzionatoria della confisca per equivalente comporta che la stessa **non possa essere disposta per un valore superiore al profitto del reato**, risolvendosi, in caso contrario, nell'applicazione di una pena illegale, il cui importo deve essere ridotto dal giudice anche d'ufficio*»; in motiv.: «La confisca per equivalente, introdotta per i reati tributari dall'articolo 1, comma 143, I. n. 244 del 2007, ed ora prevista dall'artico 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000, ha natura eminentemente sanzionatoria (ex multis, Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, Adani, Rv. 255037). La natura sanzionatoria della confisca per equivalente è stata affermata dalla Corte costituzionale che ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 1, comma 143, della legge 24 10 dicembre 2007, n. 244, nella parte in cui, prevedendo, per i reati tributari, la confisca obbligatoria per un valore corrispondente a quello del profitto, ha stabilito che essa non opera retroattivamente. Invero, la mancanza di pericolosità dei beni che sono oggetto della confisca per equivalente, unitamente all'assenza di un "rapporto di pertinenzialità" tra il reato e detti beni, conferiscono all'indicata confisca una natura <<<eminentemente sanzionatoria>>, che impedisce l'applicabilità a tale misura patrimoniale del principio generale dell'art. 200 cod. pen., secondo cui le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione, e possono essere, quindi, retroattive, sottolineando che a tale conclusione si giunge sulla base della duplice considerazione che il secondo comma dell'art. 25 Cost. vieta l'applicazione retroattiva di una sanzione penale e che la giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo ha ritenuto in contrasto con i principi sanciti dall'art. 7 della Convenzione l'applicazione retroattiva di una confisca di beni riconducibile

proprio ad un'ipotesi di confisca per equivalente (Corte cost. n. 301 del 23/09/2009, Rv. 0034107). Logico corollario di tali approdi è che la confisca di valore, avendo natura eminentemente sanzionatoria, partecipa alla disciplina delle sanzioni penali, con la conseguenza che essa non può essere disposta ed eseguita per un valore superiore al profitto del reato, risolvendosi, in caso contrario, nell'applicazione di una pena illegale, alla quale sarebbe pienamente equiparabile, sicché, nel caso di superamento del valore confiscato rispetto al prezzo o profitto del reato, l'importo deve essere ridotto. anche d'ufficio».

Sez. 3, Sentenza n. 46716 del 28/03/2018 Cc. (dep. 15/10/2018) Rv. 274487 - 01, est. Reynaud, P.M. Perelli (Parz. Diff.): *«In tema di sequestro preventivo, volto alla confisca per equivalente, di beni immobili, è illegittima l'estensione del vincolo cautelare ai **frutti** della cosa sequestrata ove il valore di mercato della stessa copra l'importo fissato nel provvedimento di sequestro»*; in motiv.: «Nel caso di specie, decidendo sull'incidente di esecuzione proposto, il g.i.p. ha tuttavia ritenuto che proprio dalla corrispondenza tra il valore dei beni sequestrati e quello del profitto per equivalente determinato nel provvedimento di sequestro dovesse discendere l'impossibilità di sottoporre a vincolo anche ulteriori valori come i frutti ricavabili dall'immobile. Ritenere diversamente significherebbe - peraltro in assenza di richiesta e di titolo - estendere surrettiziamente gli effetti della misura cautelare, disposta sino alla concorrenza di una certa somma ed integralmente già eseguita. La decisione, logicamente motivata, è dunque incensurabile in questa sede, essendo stato al proposito correttamente richiamato ed applicato il condivisibile orientamento secondo cui le modalità di attuazione del decreto di sequestro preventivo adottate dal pubblico ministero e sindacabili dal giudice dell'esecuzione esclusivamente sotto il profilo dell'inesistenza del titolo e della sua indispensabilità al fine di dare esecuzione al provvedimento giurisdizionale devono essere le meno gravose tra quelle possibili ed adeguate a salvaguardare 5 gli effetti del sequestro, in ossequio al principio di proporzionalità applicabile - sia nella fase genetica, sia in quella funzionale - anche alle misure cautelari reali (cfr. Sez. 3, n. 30405 del 08/04/2016, Murino e aa, Rv. 267586). Ne deriva che nel caso di sequestro preventivo di beni immobili finalizzati alla confisca per equivalente, se il loro valore di mercato copre l'importo fissato nel provvedimento di sequestro, è di regola modalità esecutiva sufficiente la trascrizione del provvedimento nei registri immobiliari, essendo invece illegittima l'estensione del vincolo cautelare ai frutti della cosa sequestrata».

Massime precedenti Conformi: N. 30405 del 2016 Rv. 267586 - 01

4.6. I beni intestati alla società incorporante

Sez. 3, Sentenza n. 47312 del 03/05/2017 Cc. (dep. 13/10/2017) Rv. 271825 - 01, est. Renoldi: *«Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, disposto sui beni della società, successivamente interessata da un processo di fusione per incorporazione, è eseguibile anche nei confronti dei beni formalmente intestati alla **società incorporante** nei limiti in cui tali beni risultano riferibili, al momento della fusione, alla società incorporata, in quanto tale processo si risolve in una vicenda evolutiva-modificativa dello stesso soggetto giuridico, che conserva la propria identità, pur in un nuovo contesto*

organizzativo»; in motiv.: «La questione posta all'odierno Collegio riguarda, pertanto, la possibilità di disporre il sequestro preventivo per equivalente nei confronti di beni originariamente intestati alla società nell'interesse della quale sia stato commesso il delitto tributario contestato, i quali siano successivamente entrati, per effetto di una fusione per incorporazione della stessa società, nella sfera giuridico-patrimoniale del nuovo soggetto giuridico risultante dalla menzionata procedura di trasformazione societaria. § 3. In proposito, giova premettere che sotto la vigenza originaria dell'art. 2504-bis cod. civ., nel quale l'art. 13 del d.lgs. n. 22 del 1991 aveva sostanzialmente trasfuso il quarto comma dell'art. 2504 dell'originario testo codicistico, il nostro ordinamento stabiliva che "la società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione". In giurisprudenza, nonostante il dissenso di parte della dottrina, la tesi largamente prevalente per oltre trent'anni era stata nel senso che le fusioni dessero luogo ad un'ipotesi di successione a titolo universale corrispondente alla successione mortis causa delle persone fisiche: cosicché la società incorporata si sarebbe estinta, con il contestuale subingresso della incorporante nella titolarità dei rapporti giuridici, attivi e passivi, facenti capo alla prima (ex multis: Cass. nn. 12350 e 5716 del 2003; nn. 17974, 9504 e 4679 del 2002; nn. 14238, 10595, 9595, 6949, 4180 e 2655 del 2001; n. 9796 del 2000). Coerentemente con tale impostazione, il legislatore penale, quando ha inteso addivenire ad un differente assetto regolativo, ha espressamente statuito in termini opposti: così, l'art. 29, d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, il quale ha previsto che "nel caso di fusione, anche per incorporazione, l'ente che ne risulta risponde dei reati dei quali erano responsabili gli enti partecipanti alla fusione". Successivamente alla modifica introdotta con la riforma del diritto societario ad opera del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, l'art. 2504-bis cod. civ., nella sua nuova formulazione, stabilisce che "la società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione". A seguito della modifica appena riportata, la giurisprudenza di legittimità, dopo qualche oscillazione, valorizzando la lettera della disposizione, che non contiene più il riferimento all'effetto estintivo e che, inoltre, sottolinea che la 3 società che risulta dalla fusione o quella incorporante prosegue in tutti i rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione, è pervenuta ad affermare che, ai sensi del nuovo art. 2504-bis cod. civ., la fusione tra società non determina, nelle ipotesi di fusione per incorporazione, l'estinzione della società incorporata, né crea un nuovo soggetto di diritto nell'ipotesi di fusione paritaria, ma attua l'unificazione mediante l'integrazione reciproca delle società partecipanti alla fusione, risolvendosi in una vicenda meramente evolutivo-modificativa dello stesso soggetto giuridico, che conserva la propria identità, pur in un nuovo assetto organizzativo (Sez. U, n. 2637 del 8/02/2006, Rv. 586134 - 01; Sez. 3, n. 4661 del 28/02/2007, Rv. 596669 - 01; Sez. U, n. 19509 del 14/09/2010). In definitiva, secondo tale impostazione, la fusione comporta un mutamento formale di un'organizzazione societaria già esistente, ma non la creazione di un nuovo ente, che si distingue dal vecchio, per cui la società incorporata sopravvive in tutti i suoi rapporti, anche processuali, alla vicenda modificativa nella società incorporante (Sez. 6, n. 24498 del 18/11/2014 Rv. 633265 - 01). Diversamente dalle ipotesi di estinzione conseguenti alla cancellazione della società dal registro delle imprese per cessazione o per completamento delle attività di liquidazione, nell'incorporazione per fusione, la società incorporante, partecipando essa stessa alla fusione, non è mai totalmente distinta dalla parte

già costituita, onde quel tipo di operazione dipende interamente dalla volontà degli stessi organi delle due società che ne sono protagoniste, ivi compresa l'incorporante (Sez. U., 13 marzo 2013, n. 6070). Tale linea interpretativa si è progressivamente consolidata, permanendo qualche incertezza unicamente in relazione al profilo, qui non rilevante, concernente la natura innovativa o interpretativa della modifica; ciò che ha reso necessario un nuovo intervento delle Sezioni unite civili, le quali si sono attestate a favore della prima tesi (Sez. U, n. 19698 del 17/09/2010, Rv. 614542 - 01; Sez. 2, n. 21916 del 21/10/2011, Rv. 619529 - 01; Sez. 1, n. 8600 del 11/04/2014, Rv. 630822 - 01; Sez. 1, n. 1376 del 26/01/2016, Rv. 638413 - 01). 4. A fronte di questa univoca interpretazione della citata disposizione da parte della giurisprudenza delle Sezioni civili di questa Corte, le Sezioni penali si sono pronunciate, in una isolata occasione, nel senso che la società incorporante risponda dei fatti della società incorporata ex art. 2504-bis cod. civ. (Sez. 2, n. 14600 del 12/03/2014, dep. 28/03/2014, BER Banca S.p.A., non massimata); una prospettiva alla quale, a parere di questo Collegio, deve essere data continuità, quantomeno nel senso, imposto dai principi in materia di responsabilità penale, che il sequestro preventivo possa essere sì disposto sui beni formalmente intestati alla società incorporante, ma nei limiti in cui essi fossero riferibili alla società incorporata al momento della fusione (allorché, ad 4 esempio, come parrebbe nel caso di specie, l'esecuzione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente avrebbe potuto essere eseguito rispetto a cespiti immobiliari riferibili alla società incorporata). Né, peraltro, può porsi, nel caso devoluto alla cognizione di questo Collegio, alcun problema connesso alla eventuale tutela della buona fede dei terzi estranei al reato (cfr. Sez. 5, n. 4064 del 27/10/2015, dep. 29/01/2016, Intesa San Paolo S.p.a., Rv. 265498), atteso che B.A., indagato nel procedimento principale in relazione all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, non soltanto era il legale rappresentante della società incorporata, ma rivestiva la medesima qualità anche all'interno della società incorporante, sicché nessun ragionevole dubbio avrebbe potuto avanzarsi in ordine al fatto che egli fosse a conoscenza che la società incorporata si era, comunque, avvantaggiata del profitto derivante dai reati per i quali sia stata disposta la misura cautelare».

Massime precedenti Conformi: N. 4064 del 2015 Rv. 265498 - 01

4.7. Acquisti effettuati in regime di separazione dei beni con provvista fornita dall'indagato

Sez. 3, Sentenza n. 6595 del 26/10/2016 Cc. (dep. 13/02/2017) Rv. 270747 – 01, est. Aceto: «*In tema di sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente, nel caso di **acquisti effettuati in regime di separazione dei beni**, la misura ablatoria va esclusa quando sia accertato che il reddito del coniuge estraneo al reato, il quale rivendichi determinati beni, sia tale da giustificare l'acquisto; in caso contrario, l'acquisto effettuato con **provvista fornita dall'indagato** legittima la presunzione "iuris tantum" della loro disponibilità anche da parte di quest'ultimo - fatti salvi i beni di natura strettamente personale -, sicché resta a carico del coniuge rivendicante la prova della disponibilità esclusiva degli stessi. (Fattispecie relativa al sequestro di oggetti preziosi)*»; in motiv.: «osserva il Collegio che secondo quanto prevede (oggi) l'art. 12-bis, d.lgs. n. 74 del 2000 (che ripete, sul punto, quanto già disponeva l'art. 322-ter, cod. pen.), deve essere sempre ordinata la confisca di beni di cui il reo ha la

disponibilità per un valore corrispondente al prezzo o al profitto del reato. §. 4.4. Come questa Corte ha già spiegato, per «**disponibilità**» si deve intendere la relazione effettuale con il bene, connotata dall'esercizio dei poteri di fatto corrispondenti al diritto di proprietà (Sez. 2, n. 22153 del 22/02/2013, Ucci, Rv. 255950). Si tratta, dunque, di un concetto che, nell'interpretazione giurisprudenziale, è sovrapponibile al possesso civilistico (in questo senso, espressamente, Sez. 3, n. 15210 del 08/03/2012, Costagliola, Rv. 252378, secondo cui per disponibilità dell'indagato si devono intendere, al pari della nozione civilistica del possesso, tutte quelle situazioni nelle quali i beni stessi ricadano nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il potere dispositivo su di essi venga esercitato per il tramite di terzi). §. 4.5. La «disponibilità» del bene non necessariamente corrisponde al suo **uso** effettivo, essendo noto che il possesso può essere esercitato anche per mezzo di terzi (come non ha mancato di evidenziare proprio Sez. 3, n. 15210 del 2012, cit.). L'uso è un dato esteriore che ha natura di per sé neutra (l'uso dell'autovettura coniugale da parte del coniuge intestatario, non ne esclude la disponibilità dell'altro coniuge; allo stesso modo, determinati orologi ben possono essere indossati indifferentemente da uno dei coniugi, anche se oggetto di regalo coniugale). §. 4.6. L'uso, insomma, dimostra la disponibilità del bene da parte del coniuge, ma non esclude quella dell'altro, legittimando, semmai, la confisca del 50% del valore del bene stesso (Sez. 3, n. 29898 del 27/03/2013, Giorgiani, Rv. 256438; Sez. 3, n. 3535 del 06/10/2015, Miluzzi, Rv. 266246). L'uso esclude la disponibilità dell'altro coniuge solo quando ha ad oggetto un bene strettamente personale che, per questa ragione, è sottratto alla comunione legale (art. 179, comma 1, lett. c, cod. civ.). §. 4.7. In ogni caso, la **comunione legale** dei beni non è di ostacolo di per sé alla confisca "pro-quota" del bene che ne costituisce oggetto. Ciò sul rilievo che tale regime patrimoniale, per esempio, non esclude la disponibilità dell'immobile da parte dell'autore del reato e non lo sottrae all'azione esecutiva dei creditori particolari del coniuge (art. 189, cod. civ.), salvo in tal caso l'assegnazione, a favore dell'altro, della somma lorda ricavata dalla vendita del bene stesso o del valore di questo (Cass. civ. Sez. 3, n. 6575 del 14/03/2013, Rv. 625462). Occorre peraltro aggiungere che, secondo quanto già affermato da questa Corte, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente può riguardare nella loro **interessa anche i beni in comproprietà con un terzo estraneo al reato**, qualora essi siano indivisibili o sussistano inderogabili esigenze per impedirne la dispersione o il deprezzamento, essendo altrimenti assoggettabile alla misura cautelare soltanto la quota appartenente all'indagato (Sez. 3, n. 29898 del 27/03/2013, Giorgiani, Rv. 256438). §. 4.8. Pertanto, il ricorso, in termini assoluti, al criterio della natura del bene (gioiello o orologio o orecchino) ovvero a quello della disponibilità di un reddito da parte del coniuge che ne rivendica la disponibilità è metodologicamente errato perché prescinde completamente dal regime patrimoniale della famiglia. È evidente, infatti, che in caso di **comunione legale dei beni** gli acquisti effettuati dopo il matrimonio sono di proprietà anche dell'altro coniuge, a meno che, come detto, non si tratti di beni di uso strettamente personale del tutto sottratti, in quanto tali, alla disponibilità dell'altro. §. 4.9. Nel caso di specie, il ricorso al criterio del reddito potrebbe assumere rilevanza solo se gli acquisti sono stati effettuati in regime di separazione dei beni (il che non è dato sapere); in tal caso, però, l'acquisto effettuato con **provviste dell'altro coniuge** legittima la presunzione "iuris tantum" della disponibilità anche da parte di quest'ultimo (esclusi, ovviamente,

i casi in cui il bene sia di natura strettamente personale) (Sez. 3, n. 11497 del 11/02/2015, Trotta, Rv. 262695)».

4.8. Estensione per l'intero ammontare del profitto nei confronti di ciascun concorrente

Sez. 3, Sentenza n. 56451 del 05/12/2017 Cc. (dep. 19/12/2017) Rv. 273604 – 01, Est. Scarcella, P.M. Perelli (Diff.): «*In tema di reati tributari il sequestro preventivo per equivalente in funzione della confisca prevista dall'art. 12-bis, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 può essere disposto, entro i limiti quantitativi del profitto, **indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori della condotta criminosa, non essendo ricollegato all'arricchimento personale di ciascun concorrente bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione del reato***»; in motiv.: «Deve osservare che il concorso di persone nel reato implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente e il sequestro non è collegato all'arricchimento personale di ciascuno dei correi, bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito. Trattasi di principio più volte affermato da questa Corte a cui il Collegio ritiene di dover dare continuità, dovendosi ricordare che, una volta esclusa la possibilità di sequestrare l'originario profitto del reato, il sequestro preventivo per equivalente, in vista della confisca prevista dall'art. 12-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, può essere disposto, entro i limiti quantitativi del suddetto profitto, indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori della condotta criminosa, non essendo esso ricollegato all'arricchimento personale di ciascuno dei correi bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito (v., tra le tante: Sez. 2, n. 10838 del 20/12/2006 - dep. 14/03/2007, Napolitano, Rv. 235832). § 15. Deve, dunque, essere affermato il seguente principio di diritto: «In tema di reati tributari, il sequestro preventivo per equivalente, in vista della confisca prevista dall'art. 12-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, può essere disposto, entro i limiti quantitativi del profitto, indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori della condotta criminosa, non essendo esso ricollegato all'arricchimento personale di ciascuno dei correi bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito (nella specie la S.C. ha ritenuto legittimo il sequestro disposto nei confronti del **concorrente, collaboratore dell'indagata ispiratrice del meccanismo fraudolento attuativo del c.d. accolto fiscale, integrante il reato di indebita compensazione**)».

Massime precedenti Conformi: N. 10838 del 2006 Rv. 235832 - 01, N. 2488 del 2014 Rv. 261852 - 01, N. 25560 del 2015 Rv. 265292 - 01;

Successive Conformi:

Sez. 2, 5287/2021 afferma applicazione del principio solidaristico che, in caso di reato plurisoggettivo o concorso nel reato monosoggettivo, legittima la confisca dell'intero profitto realizzato nei confronti di ciascuno dei partecipi o concorrenti, salvo il divieto di duplicazione nella fase della esecuzione.

Sez. 6, n. 26621, del 10/4/2018, Rv. 273256, est. Mogini: «*In tema di confisca per equivalente deve applicarsi il principio solidaristico che implica l'imputazione dell'intera azione e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente e pertanto, una volta perduta l'individualità storica del profitto illecito, la sua confisca e il sequestro preventivo ad essa finalizzato possono interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto*

accertato, ma l'espropriazione non può essere duplicata o comunque eccedere nel "quantum" l'ammontare complessivo dello stesso; è dunque irrilevante quale sia la quota di profitto eventualmente incamerata dall'imputato o anche solo se egli abbia effettivamente ricavato una parte dello stesso a seguito della consumazione in concorso con altri; conf. Sez. 3, n. 56451, del 5/12/2017, Rv. 273604; Sez. 2, n. 33755, del 15/7/2016, Rv. 267576».

Sez. 2, 5241/2021: in motiv.: «La sentenza del G.i.p., inoltre, ha anche fatto corretta applicazione del principio solidaristico, che implica l'imputazione dell'intera azione e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente e pertanto, una volta perduta l'individualità storica del profitto illecito, la sua confisca e il sequestro preventivo ad essa finalizzato possono interessare indifferente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato, ma l'espropriazione non può essere duplicata o comunque eccedere nel quantum l'ammontare complessivo dello stesso, verifica questa demandata alla fase esecutiva; è dunque irrilevante quale sia la quota di profitto eventualmente incamerata dall'imputato o anche solo se egli abbia effettivamente ricavato una parte dello stesso a seguito della consumazione in concorso con altri (Sez. 2, n. 16100 del 27/02/2019, Kamata, Rv. 276051; Sez. 6, n. 26621 del 10/04/2018, Ahmed, Rv. 273256; Sez. 3, n. 56451 del 5/12/2017, dep. 2018, Maiorana, Rv. 273604)».

Sez. 3, Sentenza n. 1999 del 14/11/2017 Cc. (dep. 18/01/2018) Rv. 272714 – 01, est. Scarcella: «*In tema di reati tributari, il sequestro preventivo per equivalente, funzionale alla confisca prevista dall'art. 12 bis, d.lgs. n. 74 del 2000, può essere disposto, entro i limiti quantitativi del profitto, indifferente nei confronti di uno o più autori della condotta criminosa, non essendo ricollegabile all'arricchimento personale di ciascuno dei correi, bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito. (Nella specie, la Corte ha ritenuto legittimo il sequestro disposto nei confronti del **consulente fiscale, ispiratore del meccanismo fraudolento attuativo del c.d. accolto fiscale, integrante il reato di indebita compensazione, nonostante della frode ne avesse tratto beneficio economico il solo cliente**)*».

4.9. Su quota di immobile di piena proprietà dell'indagato

Sez. 3 , Sentenza n. 25448 del 23/07/2020 Cc. (dep. 09/09/2020) Rv. 279867 – 01, est. Liberati: «*In tema di reati tributari, è legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di una **quota dell'immobile di piena proprietà dell'indagato**, ben potendo il vincolo essere apposto su di un bene solo fino alla concorrenza del profitto del reato da sequestrare. (In motivazione, la Corte ha precisato che, in caso di confisca della sola quota in conseguenza della necessità di rapportare l'importo oggetto di sequestro al valore del profitto conseguito, si realizza una comunione ordinaria sul bene immobile tra lo Stato - e, per esso, l'Agenzia del demanio - e l'indagato, assoggettata alla disciplina generale sulla comunione ordinaria di cui agli artt. 1100-1116 cod. civ.)*»; in motiv.: «Va ricordato che l'ordinamento non esprime, in nessun settore, un principio generale secondo cui, nell'apposizione di vincoli di indisponibilità sui beni del debitore, così come di quello obbligato al risarcimento del danno da delitto, si debba tenere conto, nell'individuazione delle cose da apprendere (o restituire, operando il medesimo principio), delle preferenze espresse da

quest'ultimo. Piuttosto, l'individuazione dei beni da sequestrare rientra nell'ambito della discrezionalità del giudice della fase esecutiva del provvedimento cautelare, con l'unico limite - applicabile analogicamente anche al settore penale (per identità di ratio, stante la più agevole soddisfazione delle pretese erariali sulle somme di denaro) - di dover preferire comunque il denaro (come espressamente ora previsto dall'art. 517, comma 2, cod. proc. pen., come modificato dalla l. n. 52 del 2006, v., in proposito, Sez. 2, n. 41049 del 26/10/2011, Cappa, Rv. 251515). (...) Quanto alla possibilità di disporre il sequestro di un immobile appartenente per intero all'indagato solo per una parte, va osservato che l'apposizione del vincolo preordinato all'ablazione entro tale limite non è affatto illegittima, stante la ricordata preferenza accordata dall'ordinamento al sequestro del denaro, cui consegue la necessità di sequestrare anzitutto il denaro e, per il residuo, gli altri beni, anche non per intero. Tale sequestro, inoltre, non può neppure dirsi concettualmente errato o astrattamente inammissibile, ben potendo il vincolo cautelare preordinato alla confisca essere apposto su di un bene solo fino alla concorrenza del profitto del reato da sequestrare, cioè pro quota, rimanendo l'eventuale eccedenza di valore nella disponibilità dell'indagato: l'effetto che ne conseguirà, nel caso in cui venga disposta la confisca del bene non per l'intero ma solo per la quota del profitto da assoggettare a sequestro (per mancanza o incapienza di altri beni), sarà il sorgere di una comunione ordinaria su tale bene, tra lo Stato, e per l'esso l'Agenzia del Demanio, partecipante a tale comunione nella misura in cui è stata disposta la confisca, e l'indagato, partecipante in misura pari al valore residuo di tale bene non sottoposto a confisca, assoggettata alla disciplina generale sulla comunione ordinaria (artt. 1100 - 1116 cod. civ.) e al cui eventuale scioglimento potrà procedersi secondo la disciplina dettata dall'art. 1111 cod. civ.».

4.10. Beni societari assoggettati alla procedura fallimentare

A favore della sequestrabilità:

Sez. 4 , Sentenza n. 7550 del 05/12/2018 Cc. (dep. 19/02/2019) Rv. 275129 - 01, est. Di Salvo, P.M. Epidendio (Parz. Diff.): *«In tema di reati tributari, è legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di **somme di denaro appartenenti alla società fallita e assegnate ai creditori con piano di riparto dichiarato esecutivo ma non ancora eseguito**, in quanto il provvedimento del giudice delegato si limita ad accertare giudizialmente la misura dei crediti aventi diritto al riparto e ad ordinarne al curatore il pagamento, ma l'effetto traslativo del denaro appartenente alla società fallita si produce solo con la materiale "traditio" delle somme»; in motiv.:* «Correttamente, infatti, il giudice a quo ha posto in rilievo che il decreto del giudice delegato fallimentare dichiarativo dell'esecutività del piano di riparto, lungi dall'aver un'efficacia traslativa della proprietà dei beni ricompresi nella massa fallimentare e dall'operare il trasferimento nel patrimonio dei creditori delle somme ricavate dalla vendita dei beni fallimentari, opera una determinazione di fonte giudiziaria della misura dei crediti ammessi al riparto, disponendo che il curatore provveda all'adempimento nelle forme ordinarie. In sostanza, il provvedimento del giudice delegato si limita ad accertare giudizialmente la misura dei crediti aventi diritto al riparto e a ordinare al curatore il pagamento ma l'effetto traslativo della proprietà del danaro appartenente alla società fallita ai creditori si produce solo con la materiale traditio delle somme. Infatti, anche successivamente

all'emissione del decreto di esecutività del piano di riparto da parte del giudice delegato, ma prima della materiale consegna del danaro agli aventi diritto, i diritti dei terzi, pur ammessi al riparto delle somme, conservano la connotazione di meri diritti di credito, che non mutano la loro originaria natura giuridica. **Ne deriva che le somme di danaro, fino alla loro materiale distribuzione da parte del curatore, non possono essere considerate come appartenenti ad un terzo estraneo alla commissione del reato ma restano beni della società fallita, come tali sequestrabili nei confronti di quest'ultima.** Si tratta di un'impostazione ineccepibile, sotto il profilo giuridico, sulla base dei principi elaborati dalla giurisprudenza citata dallo stesso giudice a quo. In questa sede può soltanto aggiungersi che le conclusioni alle quali è pervenuto il Tribunale sono del tutto conformi anche agli approdi ermeneutici della giurisprudenza civile, la quale ha sottolineato come, in tema di fallimento, **l'ammissione del credito al passivo e l'inclusione del relativo importo nel piano di riparto, divenuto esecutivo, non determinino una novazione del credito, che è e rimane un diritto di credito nei confronti del fallito**, non trasformandosi neanche in un credito nei confronti della massa fallimentare (Sez. 1, n. 8185 del 02/04/2010, Rv. 612548 - 01) e, quindi, ancor meno in un diritto reale sulle somme assegnate».

A favore dell'insequestrabilità:

Sez. 3, Sentenza n. 14766 del 26/02/2020 Cc. (dep. 13/05/2020) Rv. 279382 - 01, est. Andreazza: *«In tema di reati tributari, il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti della persona fisica è ammissibile anche nel caso di intervenuto fallimento della persona giuridica, che determina il passaggio dei beni nella disponibilità della curatela, con conseguente impossibilità di ablazione attraverso il sequestro in via diretta nei confronti di detta persona giuridica».*

Sez. 3, Sentenza n. 45574 del 29/05/2018 Cc. (dep. 10/10/2018) Rv. 273951 - 01, est. Galterio, P.M. Angelillis (Diff.): *«In tema di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di cui all'art. 12-bis, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non può essere adottato sui beni già assoggettati alla procedura fallimentare, in quanto la dichiarazione di fallimento importa il venir meno del potere di disporre del proprio patrimonio in capo al fallito, attribuendo al curatore il compito di gestire tale patrimonio al fine di evitarne il depauperamento».*

5. La disponibilità dei beni

Sez. 3, Sentenza n. 4887 del 13/12/2018 Cc. (dep. 31/01/2019) Rv. 274852 - 01, est. Corbetta: *«In tema di confisca per equivalente, la "disponibilità" del bene, quale presupposto del provvedimento, non coincide con la nozione civilistica di proprietà, ma con quella di possesso, ricomprendendo tutte quelle situazioni nelle quali il bene stesso ricade nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il potere dispositivo su di esso venga esercitato tramite terzi, e si estrinseca in una relazione connotata dall'esercizio dei poteri di fatto corrispondenti al diritto di proprietà».*

Massime precedenti Conformi: N. 15210 del 2012 Rv. 252378 - 01, N. 22153 del 2013 Rv. 255950 - 01, N. 11732 del 2005 Rv. 231390 - 01.

Sez. 3, Sentenza n. 23046 del 09/07/2020 Cc. (dep. 29/07/2020) Rv. 279821 - 01, est. Corbetta: «*In tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente ai sensi dell'art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000, la **delega ad operare rilasciata dal titolare di un conto corrente all'indagato, ove non caratterizzata da limitazioni, è sufficiente a dimostrare la disponibilità da parte di quest'ultimo delle somme depositate***»; in motiv.: «ai fini della confisca disposta ai sensi dell'art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000 (e, in precedenza, dell'art. 1, comma 143, I. 24 dicembre 2007, n. 244, che rinvia, in quanto applicabili, alle disposizioni di cui all'articolo 322-ter cod. pen.), essa è sempre ordinata con riferimento ai «beni, di cui il reo ha la **disponibilità**» per un valore corrispondente al prezzo o al profitto del reato. In relazione alla confisca in esame - e, di conseguenza, al sequestro essendo prodromico e funzionale alla confisca medesima - rileva dunque non la proprietà ma, appunto, la disponibilità del bene; come già chiarito da questa Corte di legittimità, "con tale locuzione, la legge ha inteso indubbiamente designare la relazione effettuale del condannato col bene, connotata dall'esercizio di poteri di fatto, corrispondenti al contenuto del diritto di proprietà, in forza dei quali egli può determinare autonomamente la destinazione, l'impiego e il godimento del bene stesso. La disponibilità coincide, cioè, con la signoria di fatto sulla res, indipendentemente e al di fuori delle categorie delineate dal diritto privato: e se ad una di tali categorie vuoi farsi proprio riferimento, il richiamo più **appropriato risulta essere quello riferito al possesso nella definizione che ne dà l'art. 1140 cod. civ.**" (Sez. 1, n. 11732 del 09/03/2005 - dep. 24/03/2005, De Masi ed altro, Rv. 231390). La nozione di "disponibilità", pertanto, coincide non con la nozione civilistica di "proprietà" ma con quella del "possesso": essa ricomprende tutte quelle situazioni nelle quali i beni stessi ricadano nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il potere dispositivo su di essi venga esercitato per il tramite di terzi (Sez. 3, n. 15210 del 08/03/2012 - dep. 20/04/2012, Costagliola e altri, Rv. 252378), e si estrinseca in una relazione effettuale con il bene, connotata dall'esercizio dei poteri di fatto corrispondenti al diritto di proprietà (Sez. 2, n. 22153 del 22/02/2013 - dep. 23/05/2013, Ucci e altri, Rv. 255950)».

6. Questioni in punto di legittimazione alla richiesta di dissequestro

6.1. Il terzo titolare formale di un patrimonio sottoposto a sequestro preventivo perché ritenuto nella effettiva disponibilità dell'indagato

Sez. 3, Sentenza n. 25264 del 02/07/2020 Cc. (dep. 08/09/2020) Rv. 279945 - 01, est. Macrì: «*Il terzo titolare formale di un patrimonio sottoposto a sequestro preventivo, in quanto ritenuto nella effettiva disponibilità degli indagati, non può chiederne il dissequestro parziale per provvedere al pagamento dell'onorario del proprio difensore, versandosi in una situazione giuridica comunque non tutelabile in tale fase*»; in motiv.: «la parte ricorrente ha eccepito la lesione del diritto di difesa perché impossibilitata a pagare l'avvocato, a causa del sequestro del patrimonio. Innanzi tutto, la società è già difesa nel processo da un difensore di

fiducia, nel pieno rispetto dell'art. 24 Cost., che, evidentemente, ha maturato o maturerà, secondo gli accordi privatistici, un credito professionale. La società non è pertanto né legittimata né interessata ad agire per ottenere la soddisfazione del credito del professionista, il quale, invece, solo allorquando verrà accertato l'an ed il quantum della sua pretesa e questa sarà divenuta esigibile, potrà agire con gli strumenti contemplati dall'ordinamento, secondo le circostanze. Ben è vero che il debitore può avere un interesse all'adempimento e, a talune condizioni, anche un diritto, ma si tratta di una situazione giuridica soggettiva non tutelabile nella fase prematura in cui ci si trova, per giunta in assenza della domanda di pagamento ma in presenza di un sequestro preventivo di tutti i beni della società finalizzato alla confisca dei beni di indagati per reati tributari. Non consta che la giurisprudenza di legittimità si sia occupata di un caso siffatto. Nei repertori, l'attenzione è focalizzata sulla differenza della competenza tra il giudice del riesame e il giudice dell'esecuzione, secondo che l'impugnazione attenga alla verifica dei presupposti della misura cautelare o alle modalità di esecuzione e gestione della stessa (ad esempio, nel frequente caso della liquidazione del compenso dell'amministratore giudiziario o del custode del patrimonio sequestrato, la giurisprudenza è ferma nell'individuare la competenza del giudice dell'esecuzione, perché atto di natura amministrativa relativo alla gestione del patrimonio (tra le più recenti, Cass., Sez. 3, n. 19914 del 12/12/2018, dep. 2019, Von Einem, Rv. 275963-01), ovvero sulle modalità di soddisfazione dei crediti che siano maturati in data anteriore al sequestro e siano assistiti da garanzia reale (Cass., Sez. 6, n. 6469 del 05/11/2014, dep. 2015, Deutsche Bank Mutui S.p.A., Rv. 262338, secondo cui il titolare di un diritto di credito assistito da garanzia reale su bene sottoposto a sequestro penale può far valere il suo diritto solo in via posticipata davanti al giudice dell'esecuzione penale, a seguito della decisione definitiva sulla confisca; non è invece legittimato a chiedere una tutela in via anticipata proponendo, durante la pendenza del procedimento penale, istanza di revoca della misura cautelare al fine di poter iniziare o proseguire l'azione esecutiva civile). Qualche analogia potrebbe rinvenirsi nella legge fallimentare, allorché, a seguito dello spossessamento del patrimonio del debitore, questi debba far fronte alle spese per atti personali. L'art. 46 I. fall., attualmente vigente, prevede che non siano compresi nel fallimento i beni e i diritti di natura strettamente personale; gli assegni aventi carattere alimentare, gli stipendi, pensioni, salari, ciò che il fallito guadagna con la sua attività, entro i limiti di quanto occorre per il mantenimento suo e della famiglia; i frutti derivanti dall'usufrutto legale sui beni dei figli, i beni costituiti in fondo patrimoniale e i frutti di essi, salvo quanto è disposto dall'art. 170 del codice civile; le cose che non possono essere pignorate per disposizione di legge. Disciplina sovrapponibile a questa si rinviene nel d. lgs. n. 14 del 12 gennaio 2019, agli art. 146 e 147, non ancora entrati in vigore. È escluso poi che il credito del difensore officiato dal fallito sia prededucibile ai sensi dell'art. 111-bis I. fall. o 222 d.lgs. n. 14 del 12 gennaio 2019, non ancora entrato in vigore. L'art. 40 del d.lgs. n. 159 del 6 settembre 2011, relativo alla gestione dei beni sequestrati, rinvia all'art. 47 I. fall. sugli alimenti al fallito ed ai suoi familiari, mentre l'intero titolo IV è dedicato alla tutela dei diritti dei terzi ed al rapporto con le procedure concorsuali. Non si rinvencono tuttavia norme di tutela specifica del creditore del professionista nominato dal soggetto spossessato, e ciò per la semplice ragione che va trattato alla stregua di qualsiasi creditore chirografario o privilegiato. Sennonché, certamente alla società non possono applicarsi le norme sugli alimenti e d'altra parte, avendo perso la disponibilità delle sue sostanze, non può assumere debiti né esigere

crediti, la gestione essendo passata all'autorità giudiziaria che vi provvede, se del caso, con l'ausilio del custode o dell'amministratore giudiziario. Nel caso in esame, il legale rappresentante della società avrebbe dovuto presentare l'istanza di ammissione al patrocinio a spese dello Stato e, in caso di eventuale diniego, avrebbe dovuto, impugnando, prospettare i presupposti della questione di legittimità costituzionale. Non può invece pretendere in questa sede la restituzione del denaro per adempiere ad un debito che egli stesso ha contratto, sembrerebbe in data successiva al sequestro, e quindi soggetto come un qualsiasi credito alla diversa disciplina dei crediti nei confronti di un soggetto il cui patrimonio è sequestrato in funzione della successiva confisca».

6.2. Legittimazione del curatore

A favore:

Sez. 3, Sentenza n. 47737 del 24/09/2018 Cc. (dep. 19/10/2018) Rv. 275438 - 01, est. Semeraro, P.M. Gaeta (Parz. Diff.): «*Il **curatore fallimentare** di una società che ha ceduto beni immobili ad altra società usata come "schermo" dagli imputati è legittimato a proporre istanza di revoca del sequestro per equivalente di tali beni immobili, purché abbia un interesse concreto ed attuale alla restituzione del bene. (Nella fattispecie, la Corte ha annullato con rinvio l'ordinanza con cui era stata respinta l'istanza di restituzione presentata dal curatore fallimentare della società cedente, nonostante che la restituzione dei beni dalla società "schermo" a questa fosse stata disposta con sentenza irrevocabile a seguito dell'accoglimento dell'azione revocatoria fallimentare)*».

Sez. U, Sentenza n. 45936 del 26/09/2019 Cc. (dep. 13/11/2019) Rv. 277257 - 01, est. Zaza, P.M. Cuomo (Diff.) «*Il curatore fallimentare è legittimato a chiedere la revoca del sequestro preventivo a fini di confisca e ad impugnare i provvedimenti in materia cautelare reale. (Fattispecie relativa a sequestro preventivo, disposto prima del fallimento, ai fini della confisca prevista dall'art. 12-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 in cui la Corte ha precisato che la legittimazione del curatore, discendente dalla titolarità del diritto alla restituzione dei beni sequestrati, dev'essere riconosciuta anche in relazione ai beni caduti in sequestro prima della dichiarazione di fallimento, giacché anch'essi facenti parte della massa attiva che entra nella disponibilità della curatela, con contestuale spossessamento del fallito, ai sensi dell'art. 42 legge fall.)*».

Massime precedenti Conformi: N. 48804 del 2013 Rv. 257553 - 01, N. 24160 del 2003 Rv. 227479 - 01, N. 17749 del 2019 Rv. 275453 - 01, est. Gentili;
Massime precedenti Diformi: N. 23388 del 2016 Rv. 267346 - 01, N. 42469 del 2016 Rv. 268015 - 01, N. 27262 del 2019 Rv. 276284 - 01

Contro:

Sez. 2, Sentenza n. 27262 del 16/04/2019 Cc. (dep. 19/06/2019) Rv. 276284 - 01, est. Borsellino: «*Il **curatore fallimentare** non è legittimato a proporre impugnazione avverso il provvedimento di sequestro preventivo, anche per equivalente, **emesso anteriormente** alla dichiarazione di fallimento di un'impresa non essendo titolare di alcun diritto sui beni del fallito, né in proprio, né quale rappresentante dei creditori del fallito i quali, prima della conclusione della procedura concorsuale, non hanno alcun diritto restitutorio sui beni. (In*

motivazione la Corte ha richiamato, a conferma dell'attuale assenza di legittimazione, la previsione del "nuovo codice della crisi di impresa" che, solo a decorrere dalla entrata in vigore nel 2020, attribuisce al curatore la legittimazione a proporre, nei confronti del decreto di sequestro e delle ordinanze in materia di sequestro, richiesta di riesame ed appello nonché ricorso per cassazione».

6.3. Terzo proprietario interessato alla restituzione

Sez. 3, Sentenza n. 36347 del 11/07/2019 Cc. (dep. 22/08/2019) Rv. 276700 – 01, est. Corbetta: *«In tema di sequestro preventivo, il terzo che affermi di avere diritto alla restituzione del bene oggetto di sequestro, può dedurre, in sede di merito e di legittimità, unicamente la propria effettiva titolarità o disponibilità del bene e l'inesistenza di un proprio contributo al reato attribuito all'indagato, senza potere contestare l'esistenza dei presupposti della misura cautelare. (Fattispecie in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente ex art. 12-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)»; in motiv.: «Va ricordato che, ai sensi dell'art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000, la condanna per taluni dei delitti previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 comporta invariabilmente "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 dei beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto". In particolare, la confisca per equivalente -e, prima ancora, il sequestro ad essa funzionale - ha la finalità di impedire che l'impiego economico dei beni di provenienza delittuosa possa consentire al colpevole di garantirsi il vantaggio che era oggetto specifico del disegno criminoso (Sez. 3, n. 10120 del 01/12/2010, Provenzale, Rv. 249752). Essa mira, infatti, a ripristinare lo status quo ante, cioè la situazione economica del reo modificata dalla commissione dell'illecito, sterilizzandone le utilità tratte, ma - a differenza della confisca diretta - opera mediante l'imposizione di un sacrificio patrimoniale di valore corrispondente a dette utilità, risultate in sé non più (in tutto o in parte) aggredibili; si tratta, pertanto, di una misura connotata da un evidente carattere afflittivo - che non ricorre nella confisca diretta, immediatamente legata alla cosa oggetto del profitto - e da un rapporto consequenziale alla condanna proprio della sanzione penale, esulando invece da essa qualsiasi funzione di prevenzione propria delle pene accessorie e delle misure di sicurezza, compresa la stessa confisca diretta (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264436; Sez. U, n. 18374 del 31/1/2013, Adami, Rv. 255037; Sez. 3, n. 18311 del 6/3/2014, Cialini, 259103; Sez. 3, n. 7180 del 19/1/2017, Rinaldi, non massimata). In altri termini, la misura è parametrata al profitto o al prezzo del reato soltanto sotto un profilo quantitativo, sì che l'ablazione va a colpire una parte del patrimonio che, in sé, non ha alcun collegamento con il reato, né alcun rapporto di pertinenzialità con esso (per tutte, Sez. 3, n. 20887 del 15/4/2015, Aumenta, Rv. 263408); è l'imputato che viene ad essere direttamente colpito nelle sue disponibilità economiche, non la cosa in quanto derivante dal reato, dal che il carattere sanzionatorio, comune - "né più, né meno" (Sez. U, Lucci, cit.) - alla pena applicata con la sentenza di condanna. In relazione al sequestro in esame, pertanto, rileva non la proprietà ma, appunto, la disponibilità del bene, e, come già chiarito da questa Corte, "con tale locuzione, la legge ha inteso indubbiamente designare la relazione effettuale del condannato col bene, connotata dall'esercizio di poteri di fatto, corrispondenti al contenuto del diritto di proprietà, in forza dei quali egli può determinare autonomamente la destinazione, l'impiego e il godimento del bene stesso. **La disponibilità coincide, cioè, con la signoria di***

fatto sulla res, indipendentemente e al di fuori delle categorie delineate dal diritto privato: e se ad una di tali categorie vuoi farti proprio riferimento, il richiamo più appropriato risulta essere quello riferito al **possesso** nella definizione che ne dà l'art. 1140 cod. civ." (Sez. 1, n. 11732 del 09/03/2005 - dep. 24/03/2005, De Masi ed altro, Rv. 231390). La nozione di "**disponibilità**" coincide non con la nozione civilista di "proprietà" ma con quella del "possesso": essa ricomprende tutte quelle situazioni nelle quali i beni stessi ricadano nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il potere dispositivo su di essi venga esercitato per il tramite di terzi (Sez. 3, n. 15210 del 08/03/2012 - dep. 20/04/2012, Costagliola e altri, Rv. 252378), e si estrinseca in una relazione effettuale con il bene, connotata dall'esercizio dei poteri di fatto corrispondenti al diritto di proprietà (Sez. 2, n. 22153 del 22/02/2013 - dep. 23/05/2013, Ucci e altri, Rv. 255950).

§ 6. Di conseguenza, in tema di sequestro preventivo, **il terzo che affermi di avere diritto alla restituzione della cosa sequestrata non può contestare l'esistenza dei presupposti della misura cautelare, potendo unicamente dedurre la propria effettiva titolarità o disponibilità del bene sequestrato e l'inesistenza di relazioni di collegamento concorsuale con l'indagato** (si vedano al riguardo Cass. Sez. 6 del 13 agosto 2008 n. 16974, non massimata; Cass. Sez. 6 del 5 agosto 2016 n. 34704, Paolini, Cass. Sez. 6 del 12 maggio 2016 n. 21966, Gaetani, entrambe non massimate; Sez. 6, n. 42037 del 14/09/2016 - dep. 05/10/2016, Tessarolo, Rv. 268070; Sez. 3, n. 15139 del 20/02/2019, dep. 08/04/2019, Organo, non massimata). Del resto, una volta che il terzo dimostri l'effettività del contenuto del diritto di proprietà di cui è formalmente titolare, vede riconosciuta la sua pretesa, indipendentemente dalla sussistenza del fumus del reato ascritto all'indagato.

§ 7. Coerentemente con il principio ora indicato, si è affermato che, **in tema di confisca, la legittimazione alla partecipazione al giudizio dei terzi interessati ai sensi dagli artt. 104-bis disp. att. cod. proc. pen. e 240-bis cod. pen., risponde all'esigenza di consentire agli stessi di interloquire sia in merito al collegamento tra il bene oggetto della misura patrimoniale reale e il fatto del reato che in merito alla propria buona fede**, esclusa, al contrario, ogni possibilità di intervento in tema di responsabilità penale dell'imputato, altrimenti traducendosi la loro partecipazione in intervento adesivo a favore di costui (Sez. 2, n. 53384 del 12/10/2018 - dep. 28/11/2018, Lega Nord per l'Indipendenza della Padania, Rv. 274242). Invero, come correttamente osservato nella motivazione della decisione da ultimo indicata, "la possibilità di partecipazione al giudizio di parti private diverse dall'imputato (in concreto, il responsabile civile e la parte civile, parti eventuali "tradizionali" titolari di un autonomo potere di impugnazione ai sensi degli artt. 6 575 e 576 cod. proc. pen., nonché i soggetti considerati dall'art. 104 bis cod. proc. pen., comma 1-quinquies in relazione all'art. 240-bis cod. pen.) non comporta necessariamente la legittimazione ad interloquire sui fatti di reato e sulla responsabilità penale dell'imputato. Tanto consentono le disposizioni sulla parte civile e il responsabile civile, giustificate, però, dall'inscindibile collegamento diretto dell'interesse delle stesse parti con il fatto di reato, collegamento diretto escluso, invece, nei confronti del terzo che rivendichi diritti sui beni oggetto di sequestro o confisca penali, il cui interesse sarebbe senz'altro soddisfatto, in qualunque sede processuale, con l'allegazione e la prova dell'appartenenza a sé dei beni coinvolti secondo un titolo assistito dalla buona fede, indipendentemente dall'eventuale condanna degli imputati".

Massime precedenti Conformi: N. 42037 del 2016 Rv. 268070 - 01

Sezione III
DISPOSIZIONI COMUNI IN MATERIA DI SEQUESTRO E DI CONFISCA
TRIBUTARIA

1. Reati presupposto

Sez. 3, Sentenza n. 15745 del 14/12/2018 Ud. (dep. 10/04/2019) Rv. 275957 – 01, est. Corbetta, P.M. Cuomo (Parz. Diff.): *«In tema di reati tributari, ai fatti di occultamento o distruzione di documenti contabili commessi fino al 20 ottobre 2015, data di entrata in vigore dell'art. 12 bis d.lgs. n.74 del 2000, non è applicabile la confisca per equivalente, né ai sensi dell'art. 1, comma 143, legge n. 244 del 2007, che non contemplava l'art. 10 del d.lgs. citato tra i delitti per i quali poteva essere disposto il provvedimento ablativo, né a norma dell'art. 12-bis, in quanto detta confisca, avendo natura eminentemente sanzionatoria, non si applica ai reati commessi anteriormente all'entrata in vigore della legge citata»; in motiv.:* «osservato che, in materia di reati tributari, la confisca è stata introdotta dall'art. 1, comma 143, l. 24 dicembre 2007, n. 244, a norma del quale «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». Tale disposizione è stata successivamente abrogata dall'art. 14 d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, che contestualmente ha introdotto, nel corpo del d.lgs. n. 74 del 2000, l'art. 12 bis, a tenore del quale la confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo di uno dei delitti previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, deve essere sempre disposta nel caso di condanna o di sentenza di applicazione concordata della pena. Come correttamente indicato dal ricorrente, la giurisprudenza di questa Corte ha affermato che tra le due disposizioni appena indicate vi è continuità normativa (Sez. 3, n. 50338 del 22/09/2016 - dep. 28/11/2016, P~G. in proc. Lombardo, Rv. 268386; Sez. 3, n. 35226 del 16/06/2016 - dep. 22/08/2016, D'Agapito, Rv. 267764). Si deve però osservare che l'art. 1, comma 143, l. n. 244 del 2007, norma vigente al momento del fatto, essendo la data di consumazione del reato indicata al settembre 2012, individuava espressamente i delitti tributari in relazione ai quali erano applicabili le disposizioni di cui all'art. 322 ter cod. pen. e, tra questi, non era contemplato il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto e punito dall'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000, in relazione al quale, pertanto, non può essere disposta la confisca a norma della disposizione in esame. Nondimeno, nel caso in esame non può nemmeno applicarsi retroattivamente la disposizione dell'art. 12 bis d.lgs. n. 74 del 2000, stante la natura eminentemente sanzionatoria della confisca per equivalente, come affermato dalle Sezioni Unite in relazione all'ipotesi di confisca introdotta per i reati tributari dall'art. 1, comma 143, l. n. 244 del 2007, principio che, ovviamente, vale anche per la confisca di cui all'art. 12 bis d.lgs. n. 74 del 2000, stante l'indicata continuità normativa tra le due disposizioni».

2. Profitto dei reati tributari

2.1. In via generale: risparmio economico al netto delle sanzioni

Sez. 3, Sentenza n. 1657 del 27/09/2018 Cc. (dep. 15/01/2019) Rv. 275474 – 01, est. Andronio, P.M. Filippi (Parz. Diff.): *«In tema di reati tributari, ai fini del*

*sequestro preventivo funzionale alla confisca anche per equivalente, il **profitto** è costituito dal **risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, essendo indifferente se l'imposta evasa, in concreto, sia stata non pagata o portata a credito dal contribuente***; in motivazione, rispetto a delitto ex art. 2 d.lgs. n. 74/2000: «il ricorrente non contesta il provvedimento sotto il profilo della sussistenza degli indizi di reato, limitandosi a lamentare la mancata considerazione della sequestrabilità di un credito nei confronti del fisco in capo alla società della quale l'indagato era il legale rappresentante; sequestrabilità dalla quale discenderebbe la diminuzione dell'entità del sequestro per equivalente operato nei confronti di questo. Come costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità, il sequestro preventivo per equivalente, disposto nei confronti di persona sottoposta ad indagini per il reato di frode fiscale, non può avere ad oggetto beni per un valore eccedente il profitto del reato, sicché il giudice è tenuto a valutare l'equivalenza tra il valore dei beni e l'entità del profitto così come avviene in sede di confisca (ex plurimis, Sez. 3, Akx n. 1893 del 12/10/2011, dep. 18/01/2012, Rv. 251797 - 01), perché, nei reati tributari, il profitto oggetto del sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente è costituito dal **risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale** (ex plurimis, Sez. 3, n. 28047 del 20/01/2017, Rv. 270429 - 01; Sez. 3, n. 19994 del 21/09/2016, dep. 27/04/2017, Rv. 269763 - 01). Il profitto della frode fiscale corrisponde, in altri termini, all'imposta evasa, indipendentemente dalle concrete modalità della sua mancata corresponsione da parte del contribuente all'amministrazione finanziaria ed è, dunque, indifferente se tale imposta sia stata in concreto non pagata o portata a credito dal contribuente stesso. **L'evasione dell'imposta costituisce, infatti, non uno degli elementi costitutivi, ma semplicemente l'oggetto del dolo specifico del reato**, che si consuma, in un momento precedente all'evasione stessa, con l'indicazione in **dichiarazione di elementi passivi fittizi**. Tali principi trovano applicazione anche nel caso di specie, in cui il Tribunale ha evidenziato - con statuizione di merito insindacabile in questa sede - che il credito Iva di un milione di euro in capo alla società della quale indagato era legale rappresentante non è effettivamente sussistente, perché generato dalla utilizzazione, nel corso degli anni, di numerose fatture per operazioni inesistenti; con la conseguenza che tale credito non può essere oggetto di un fruttuoso sequestro, non essendo l'amministrazione finanziaria tenuta ad onorarlo. Del tutto correttamente, dunque, si è proceduto nel caso di specie al sequestro per equivalente nei confronti dell'amministratore della società fino alla concorrenza di euro 1.362.501,00, somma comprensiva del milione di euro non reperito presso la società. Massime precedenti Conformi: N. 19994 del 2017 Rv. 269763 - 01, N. 28047 del 2017 Rv. 270429 - 01, N. 9578 del 2013 Rv. 254748 - 01.

Sez. 3, Sentenza n. 17535 del 06/02/2019 Cc. (dep. 24/04/2019) Rv. 275445 - 01, est. Corbetta, P.M. Viola (Diff.): «*In tema di reati tributari, il **profitto** di delitti consistenti nell'evasione dell'imposta per mezzo di omessa, infedele o fraudolenta dichiarazione o di omesso versamento, che può essere oggetto di sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente, è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale e **non comprende anche le sanzioni** dovute a seguito dell'accertamento del debito, che rappresentano, invece, il costo del reato stesso, derivante dalla sua commissione. (Fattispecie in tema di reato di omesso*

versamento dell'IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74); in motiv.: «Va anzitutto ricordato che il profitto dei reati tributari, in ragione delle specifiche caratteristiche di detti delitti, è peculiarmente caratterizzato dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale a seguito del mancato pagamento d'imposta (tra le tante, Sez.3, n. 9578 del 17/01/2013, dep. 28/02/2013, Tanghetti, Rv. 254748; Sez.3, n. 1199 del 02/12/2011, dep. 16/01/2012, Galiffo, Rv. 251893), non risolvendosi in un accrescimento del patrimonio del soggetto attivo. È ben vero che le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato che il profitto, confiscabile anche nella forma per equivalente, è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario (Cass., Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013 - dep. 23/04/2013, Adami e altro, Rv. 255036); ma tale principio è stato affermato in relazione alla peculiare figura delittuosa che incrimina la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000. Invero, in relazione al delitto di "sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte", una volta maturati interessi e sanzioni, l'attività distrattiva dei beni, finalizzata a rendere infruttuosa la procedura di riscossione, comporta un "risparmio di spesa" che attiene non più alla sola voce principale del debito erariale, ma concerne tutti gli accessori esigibili dal fisco; di conseguenza, in relazione al delitto di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, il profitto, quale risparmio del contribuente, non può che essere calcolato con riferimento alla totalità del credito vantato dall'erario, essendo del tutto indifferente la natura delle voci che lo compongono, dato che la condotta illecita è finalizzata ad evitarne complessivamente il pagamento (Sez.5, n. 1843 del 10/11/2011, dep. 17/01/2012, Mazzieri, Rv. 253480). In altri termini, proprio perché, in relazione alla vicenda oggetto di scrutinio da parte dell'indicata sentenza delle Sezioni Unite, la condotta illecita addebitata non era quella di evasione dell'imposta a seguito di dichiarazione o di omesso versamento, ma di sottrazione fraudolenta dei beni quale possibile oggetto di apprensione da parte dell'Erario a fronte, per di più, di un accertamento del debito fiscale con computo anche delle sanzioni collegate, il profitto, corrispondente al valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'amministrazione finanziaria per l'Erario (vedi Sez. 3, n. 40534 del 06/05/2015, dep. 09/10/2015, Trust e altro, Rv.265036; Sez. 3, n. 10214 del 22/01/2015, dep. 11/03/2015, Chiarolanza e altri, Rv. 262754), doveva essere parametrato anche alle già calcolate sanzioni volendo il contribuente sottrarsi appunto anche ad esse. Il principio enunciato dalle Sezioni Unite con riferimento al delitto di "sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte", punito dall'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, proprio per la peculiare struttura della fattispecie incriminata, non può perciò essere esteso ai reati fiscali dichiarativi ovvero di omesso versamento delle imposte. Va quindi data continuità al principio - che, seppure enunciato in relazione al delitto di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, è estensibile al caso in esame -, secondo cui in tema di reati tributari, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, che costituisce profitto del reato di omesso versamento dell'IVA di cui all'art. 10 ter d.lgs. n. 74 del 2000, e non può avere ad oggetto le sanzioni dovute a seguito dell'accertamento del debito, che rappresentano, invece, il costo del reato stesso, derivante dalla sua commissione (Sez. 3, n. 28047 del 20/01/2017 - dep.

07/06/2017, Giani e altro, Rv. 270429). In tale decisione si è condivisibilmente chiarito con riferimento "ai reati dichiarativi (come quelli nella specie contestati di cui all'art. 2) caratterizzati dalla evasione di imposta, la sanzione, lungi dal potere rientrare nel concetto di profitto del reato è, esattamente al contrario, il costo del reato stesso, originato infatti dalla sua commissione e, per tale ragione, necessariamente successivo ad essa". In altri termini, nei reati dichiarativi, connotati dall'evasione di imposta o nei reati di omesso versamento, la sanzione tributaria rientra nel concetto non di "profitto", ma di "costo" del reato, che trova origine nella commissione dello stesso e, di conseguenza, la commisurazione della confisca anche sull'importo della sanzione tributaria deve ritenersi illegittima dovendo il profitto essere individuato nella sola imposta evasa: il solo risparmio che ottiene il contribuente infedele. La circostanza che il mancato versamento di un tributo determini l'ulteriore obbligo di corrispondere altre somme a titolo di sanzione è una conseguenza prevista dal sistema tributario, sicché l'importo di tali somme non può rientrare nel calcolo del risparmio di spesa, che il contribuente ha ricavato non pagando l'originario importo dovuto a titolo di imposta, ciò che integra il profitto del reato».

Massime precedenti Conformi: N. 28047 del 2017 Rv. 270429.

Sez. 3, Sentenza n. 19994 del 21/09/2016 Cc. (dep. 27/04/2017) Rv. 269763 - 01, est. Socci, P.M. Mazzotta G. (Diff.): «*In tema di reati tributari, il profitto del reato oggetto del sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, e rimane inalterato anche nella ipotesi di **sospensione della esecutività dell'atto impugnato disposto dalla commissione tributaria**, venendo meno solo a seguito dello sgravio da parte della Agenzia delle Entrate o dell'annullamento della pretesa fiscale con decisione, anche non definitiva, del giudice tributario. (Fattispecie di sequestro preventivo per equivalente finalizzato alla confisca del profitto del reato di cui all'art. 4 del D.lgs. n. 74 del 2000, nella quale la Corte ha escluso l'incidenza sui presupposti del vincolo cautelare dell'intervenuta sospensione, in sede di giustizia tributaria, dell'esecutività dell'avviso di accertamento, evidenziandone la natura di provvedimento ad efficacia limitata e a cognizione sommaria)*»; in motiv.: «La sospensione dell'atto del processo tributario per sua natura ha una limitata efficacia - fino alla decisione nel merito - e la cognizione della Commissione tributaria è sommaria. Conseguentemente la sospensione dell'atto non incide sulla sussistenza dei requisiti per il sequestro preventivo: "In tema di reati tributari, il profitto del reato oggetto del sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, che rimane inalterato anche nella ipotesi di sospensione della esecutività della cartella esattoriale da parte della commissione tributaria" (Sez. 3, n. 9578 del 17/01/2013 - dep. 28/02/2013, Tanghetti, Rv. 25474801). Solo lo sgravio da parte dell'Agenzia delle entrate o l'annullamento della pretesa fiscale con decisione della Commissione Tributaria - anche se non definitiva - potrebbe incidere sul profitto e quindi sui presupposti del sequestro: "In tema di reati tributari, il profitto, confiscabile anche per equivalente, del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, va individuato nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase, con la conseguenza che lo stesso non è configurabile, e non è quindi possibile disporre o mantenere il sequestro

funzionale all'ablazione, in caso di annullamento della cartella esattoriale da parte della commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva, e di correlato provvedimento di "sgravio" da parte dell'Amministrazione finanziaria" (Sez. 3, n. 39187 del 02/07/2015 - dep. 28/09/2015, Lombardi Stronati, Rv. 26478901). Può conseguentemente affermarsi il seguente principio di diritto: "In tema di reati tributari, il profitto del reato oggetto del sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale e nell'ipotesi di sospensione della esecutività dell'atto impugnato da parte della Commissione Tributaria, ex art. 47 d.lgs. 546 del 1992, i presupposti per il sequestro preventivo funzionale alla confisca non vengono ridimensionati, in considerazione della cognizione sommaria e limitata nel tempo della sospensione; solo lo sgravio da parte dell'Agenzia delle entrate o la sentenza di merito - anche non definitiva - della Commissione Tributaria fanno venire meno il profitto del reato ai fini del sequestro". Massime precedenti Conformi: N. 9578 del 2013 Rv. 254748 - 01, N. 39187 del 2015 Rv. 264789 - 01

Sez. 3, Sentenza n. 43952 del 05/05/2016 Cc. (dep. 18/10/2016) Rv. 267925 - 01, est. Socci, P.M. Birritteri L. (Diff.): «*In tema di **emissione di fatture per operazioni inesistenti, non può** essere disposto il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, sui beni dell'emittente per il valore corrispondente al **profitto conseguito dall'utilizzatore** delle fatture medesime, in quanto il regime derogatorio previsto dall'art. 9 D.lgs. n. 74 del 2000 - escludendo la configurabilità del concorso reciproco tra chi emette le fatture per operazioni inesistenti e chi se ne avvale - impedisce l'applicazione in questo caso del principio solidaristico, valido nei soli casi di illecito plurisoggettivo. (In motivazione, la S.C. ha chiarito che il vincolo nei confronti dell'emittente può essere imposto in relazione al solo prezzo del delitto di cui all'art. 8 D.lgs. n. 74 del 2000, da individuare - in sede di sequestro - con riferimento a qualsiasi utilità economica valutabile ed immediatamente o indirettamente derivante dalla commissione del reato)*».

Massime precedenti Conformi: N. 42641 del 2013 Rv. 257419 - 01, N. 15458 del 2016 Rv. 266832 - 01

Sez. 3, Sentenza n. 55482 del 20/07/2017 Ud. (dep. 13/12/2017) Rv. 271987 - 01, est. Andronio: «*In tema di reati tributari di cui all'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre, n. 244, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente previsto dall'art. 12-bis comma 1, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, può essere disposto non soltanto per il prezzo, ma **anche per il profitto del reato**. (In motivazione la Corte ha precisato che il **principio, già valido prima delle modifiche apportate all'art. 322-ter cod. pen. dalla legge dell'11 giugno 2012, n. 190**, ha trovato conferma nell'attuale regime dell'istituto)*»; in motiv.: «in considerazione le plurime e conformi decisioni di questa Corte, le quali hanno statuito che, con riguardo ai reati tributari considerati dall'art. 1, comma 143, della legge n. 244 del 2007, la confisca per equivalente può essere disposta non soltanto per il prezzo, ma anche per il profitto del reato, posto che l'integrale rinvio alle disposizioni di cui all'art. 322 ter cod. pen., contenuto nell'art. 1, comma 143, richiamato, consente di affermare che, con riferimento a detti reati, trova applicazione non solo il primo ma anche il secondo comma della norma codicistica (ex plurimis, Sez. 3, n. 23108 del 23/04/2013, Rv. 255446; Sez. 3, n. 35807 del 07/07/2010, Rv. 248618; Sez.3, n. 25890 del

26/05/2010, Rv. 248058). Né, proprio in ragione del rinvio all'art. 322 ter nella sua integralità, può lamentarsi che l'interpretazione in questione sarebbe di natura estensiva e, dunque, non consentita. A diverse conclusioni non può condurre neppure la modifica dell'art. 322 ter, comma 1, introdotta dall'art. 1, comma 75, lettera o), della legge 6 novembre 2012, n. 190, per effetto della quale la confisca di beni di cui il reo ha la disponibilità è consentita, per i delitti previsti dagli artt. da 314 a 320 cod. pen., per un valore corrispondente non più solo al prezzo del reato ma anche al profitto di esso. Tale modifica è stata infatti introdotta proprio per consentire l'operatività del sequestro per equivalente del profitto in relazione a quelle ipotesi per le quali l'esclusivo riferimento al prezzo non consentiva di estendere al di là di esso l'oggetto della misura reale, in tal modo essendosi adeguato il sistema interno alle indicazioni in tema di confisca di valore desumibili da una serie di fonti internazionali ed europee tra cui la decisione quadro 2005/212/GAI del 24 febbraio 2005 del Consiglio dell'Unione Europea, che all'art. 2 impone agli Stati Membri di adottare «le misure necessarie per poter procedere alla confisca totale o parziale di strumenti o proventi di reati punibili con una pena della libertà superiore ad un anno o di beni il cui valore corrisponda a tali proventi». Dunque, tale modifica è volta a sanzionare compiutamente, attraverso lo strumento della confisca per equivalente, le condotte illecite volte a procurare all'agente illeciti profitti, senza irragionevoli distinzioni fondate sulla diversa tipologia dei reati posti in essere. E il quadro appena delineato trova conferma nell'attuale regime dell'istituto, contenuto nell'art. 12- bis, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000, inserito dall'art. 10, comma 1, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, perché tale disposizione, in continuità con la disciplina precedente, prevede che, «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».

Massime precedenti Conformi: N. 25890 del 2010 Rv. 248058 - 01, N. 35807 del 2010 Rv. 248618 - 01, N. 23108 del 2013 Rv. 255446 - 01

2.2. Autonoma determinazione dell'importo del profitto confiscabile in ambito penale rispetto a quello definito in sede amministrativa

Sez. 3, Sentenza n. 50157 del 27/09/2018 Cc. (dep. 07/11/2018) Rv. 275439 - 01, est. Gai, P.M. Filippi (Diff.): *«In materia di reati tributari, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di determinare l'ammontare dell'imposta evasa, da intendersi come l'intera imposta dovuta e non versata, suscettibile dapprima di sequestro e, poi, di confisca, in base a una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dal giudice tributario, **non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria**»*

Conf. Sez. 3, n. 28710 del 19/04/2017, P.G. in proc. Mantellini, Rv. 270476; Sez. 3, n. 15899 del 02/03/2016, Colletta, Rv. 266817; Sez. 3, n. 38684 del 04/06/2014, Agresti, Rv. 260389; Sez. 3, n. 37335 del 15/07/2014, Buonocore, Rv. 260188; Sez. 3, n. 36396 del 18/05/2011, Mariutti, Rv. 251280; Sez. 3, n. 5490 del 26/11/2008, Crupano, Rv. 243089

Sez. 3, Sentenza n. 29091 del 04/04/2019 Cc. (dep. 03/07/2019) Rv. 276756 – 03, est. Di Nicola, P.M. Seccia (Parz. Diff.): «*In tema di reati tributari, il **giudice non è vincolato**, nella determinazione del profitto confiscabile, **all'imposta risultante a seguito dell'accertamento con adesione o del concordato fiscale tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente** anche se, per potersi discostare dal dato quantitativo convenzionalmente accertato e tener invece conto dell'iniziale pretesa tributaria dell'Erario, **occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'originaria quantificazione dell'imposta dovuta**»; in motiv.: «La doglianza diretta a delineare una nozione del profitto del reato tributario completamente accessoria rispetto alle procedure concorsuali o a quelle di accertamento tributario sia del tutto non condivisibile. Il profitto del reato tributario, confiscabile anche nella forma per equivalente, è costituito, nei casi di omesso versamento di imposte, di cui all'articolo 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, dal risparmio di spesa derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni (v. Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, Adami, Rv. 255036 - 01). Perciò il compito **di accertare l'ammontare dell'imposta evasa è rimesso al giudice penale**, al quale spetta di compiere una verifica che, privilegiando il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale, può **sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione** con quella eventualmente effettuata in sede amministrativa o dinanzi al giudice tributario (v. Sez. 3, n. 38684 del 04/06/2014, Agresti, Rv. 260389 - 01). Ne consegue che il giudice penale non è vincolato, nella determinazione del profitto confiscabile, all'imposta risultante a seguito dell'accertamento con adesione o del concordato fiscale tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente, anche se, per potersi discostare dal dato quantitativo convenzionalmente accertato e tener invece conto dell'iniziale pretesa tributaria dell'erario, occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano l' maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta (Sez. 3, n. 5640 del 02/12/2011, dep. 2012, Manco, Rv. 251892 - 01). Siffatta situazione è comunque estranea alla procedura disciplinata dall'articolo 182-ter della legge fallimentare sul fondamentale rilievo che detta procedura deve essere esperita ogniquale volta si intenda proporre il pagamento ridotto o dilazionato dei debiti tributari, inclusi quelli relativi all'IVA e alle ritenute. In altri termini, l'imprenditore in stato di crisi o di insolvenza che intenda definire, d'intesa con le agenzie fiscali, il trattamento dei crediti tributari deve farlo attraverso la domanda di concordato preventivo o nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis della L.F., seguendo la procedura dettata dall'articolo 182-ter, in forza della quale, nell'ambito del piano di concordato preventivo di cui all'articolo 160 della L.F., il debitore può proporre il pagamento, parziale o dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori "esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo" ovvero "il debitore può effettuare la proposta di cui al comma 1 anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis"».*

Massime precedenti Conformi: N. 5640 del 2012 Rv. 251892 – 01

Sez. 4, 31002 del 11/04/2019, dep. 16/07/2019, est. Dawan, in motivazione: «Sotto altro profilo, in relazione alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, suscettibile dapprima di sequestro e poi di confisca, è altrettanto pacifico, nella giurisprudenza di legittimità, il principio secondo cui spetta esclusivamente al giudice penale il compito di accertare e determinare

l'ammontare dell'imposta evasa, da intendersi come l'intera imposta dovuta, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria (Sez. 3, n. 28710 del 19/04/2017, P.G. in proc. Mantellini, Rv. 270476; Sez. 3, n. 15899 del 02/03/2016, Colletta, Rv. 266817; Sez. 3, n. 38684 del 04/06/2014, Agresti, Rv. 260389; Sez. 3, n. 37335 del 15/07/2014, Buonocore, Rv. 260188; Sez. 3, n. 36396 del 18/05/2011, Mariutti, Rv. 251280; Sez. 3, n. 5490 del 26/11/2008, Crupano, Rv. 243089). L'autonomia del processo penale da quello amministrativo, sancita dall'art. 20, d.lgs. n. 74 del 2000 (secondo cui "Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione"), non può non valere anche ai fini, che qui che qui rilevano, dell'individuazione dell'ammontare dell'imposta evasa per l'adozione e il mantenimento del provvedimento cautelare in funzione della confisca, nei casi di raggiunti accordi conciliativi con l'erario. Ciò premesso, il Collegio osserva che l'ordinanza impugnata ottempera al principio di diritto espresso dalla sentenza di annullamento, la quale aveva affermato che il giudice penale ben possa, sulla scorta di elementi di fatto, discostarsi dalla quantificazione del profitto come risultante dalla conclusione di accordi conciliativi con l'agenzia delle entrate, poiché, diversamente ragionando si perverrebbe alla introduzione di una pregiudiziale tributaria non prevista nell'ordinamento giuridico, ma dell'esercizio di tale autonomo potere deve dare congrua argomentazione. Il Tribunale brindisino ricorda come tutte e tre le procedure conciliative prendano le mosse dalla richiesta della società di vedersi riconosciuti costi non contabilizzati. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate aveva considerato plausibile l'ipotesi che la società dei ricorrenti avesse rinunciato alla contabilizzazione e deduzione di un considerevole ammontare di costi in nero al mero fine di dissimulare i relativi ricavi di vendita. Il contenuto dei relativi atti, afferma il Tribunale, rende evidente come l'A.d.E., sulla scorta di proprie scelte discrezionali, anche di opportunità per avvantaggiarsi di una rapida e sicura riscossione, abbia "disposto" della obbligazione erariale, concordando con i contribuenti alcune valutazioni sulla determinazione dell'imposta evasa. Richiamato l'art 109, comma 4, TUIR, ricorda come, nel caso di specie, i costi riconosciuti dall'Agenzia non fossero imputati nel conto economico, non si rinvenissero da esercizi precedenti, non rientrassero tra quelli imputabili al conto economico, ma fossero deducibili ex lege. Nella specie, i costi considerati dall'Agenzia non poggiano affatto su elementi caratterizzati da certezza e precisione (come prescrive l'ultima parte del citato comma 4), ma rappresentano il mero frutto dell'adesione dell'Amministrazione finanziaria alle argomentazioni della parte. Ciò a voler ulteriormente sottolineare, afferma l'ordinanza impugnata, il carattere "dispositivo" dell'azione amministrativa, nell'ottica di un favor conciliationis, che risulta palese laddove, pur in presenza di una contabilità inattendibile e di prospetti extracontabili, l'A.d.E. riconosceva al campione, unilateralmente disposto dalla società, "un buon grado di attendibilità", estendendone la valenza anche ai due anni di imposta precedenti, rinunciando così ad utilizzare il criterio della semplice media operata dalla Guardia di Finanza. Il Tribunale evidenzia la mancanza di adeguati approfondimenti sulla rispettiva congruità delle valutazioni così operate. Al riguardo, sostiene che le argomentazioni induttive (pur in seno ad un originario accertamento analitico-induttivo) dell'ente riscossore, dettate dalle richiamate

esigenze deflattive e di celere riscossione, non possano essere condivise dal Giudice ordinario. Tanto più che, nell'odierno procedimento penale rileva 6 essenzialmente l'evasione dell'IRES e dell'IVA, mentre l'accertamento dell'A.d.E. ed i successivi accordi conciliativi e l'accertamento con adesione avevano investito anche l'IRAP».

2.3. Riducibilità del sequestro per versamenti rateali in presenza di autonomi titoli cautelari

Sez. 3, Sentenza n. 6054 del 26/10/2016 Cc. (dep. 09/02/2017) Rv. 268836 – 01 est. Riccardi: *«In tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto di reati tributari, l'esistenza di autonomi titoli cautelari non osta all'**adeguamento del valore** dell'insieme dei beni sottoposti a vincolo, in forza di tutti i predetti titoli, alla **minore entità del profitto determinato tenendo conto delle diminuzioni corrispondenti ai versamenti effettuati in esecuzione di un accordo di rateizzazione del debito tributario**, giacché l'autonomia dei titoli stessi rileva soltanto in punto di valutazione di loro eventuali vizi genetici o funzionali, ma non determina la sovrapposizione degli effetti limitativi sui beni in sequestro. (In applicazione del principio, la S.C. ha annullato con rinvio un'ordinanza del tribunale del riesame secondo cui, a fronte di due sequestri disposti per il reato di cui all'art. 10 bis D.lgs. n. 74 del 2000, in relazione ad annualità diverse, il pagamento parziale del debito tributario afferente le annualità cui si riferiva il primo decreto di sequestro non aveva efficacia anche con riferimento al secondo, nonostante che il valore dei beni complessivamente sottoposti a sequestro superasse il valore residuo del profitto, ridotto in ragione di tale pagamento)»; in motiv.: «In particolare, risultavano emessi due titoli cautelari reali per la medesima fattispecie incriminatrice di cui all'art. 10 bis d.lgs. 74/2000, l'uno emesso il 23/07/2015, in relazione alle annualità 2010, 2011, 2012 e 2013, e l'altro emesso il 13/11/2015, in relazione all'annualità 2014; avendo gli indagati provveduto al versamento della complessiva somma di € 310.959,14, in adempimento del piano di rateizzazione concordato con l'Amministrazione finanziaria per l'estinzione del debito erariale relativo alle annualità 2010-2013 (oggetto del primo titolo cautelare), il Gip aveva accolto la richiesta di revoca parziale, limitatamente al valore di € 183.748,16, sul rilievo che il valore dei beni sottoposti a sequestro in virtù dei due titoli cautelari, pari ad € 8.313.919,10, fosse superiore al valore residuo del profitto, ridotto ad € 8.130.170,94, in ragione dei versamenti nel frattempo eseguiti. Il Tribunale di Salerno annullava, tuttavia, il provvedimento di revoca parziale, affermando, in virtù del principio di autonomia dei titoli cautelari, che il pagamento parziale del debito tributario in relazione al primo titolo cautelare (annualità 2010-2013) non potesse avere efficacia anche con riferimento al secondo titolo cautelare (annualità 2014). [...]n 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 (ex multis, Sez. 3, n. 20887 del 15/04/2015, Aumenta, Rv. 263409; Sez. 3, n. 6635 del 08/01/2014, Cavatorta, Rv. 258903). Tanto premesso, in applicazione del principio richiamato, il Gip del Tribunale di Salerno aveva disposto la revoca parziale del sequestro per equivalente, riducendo il valore nella misura corrispondente al versamento del debito tributario. L'ordinanza impugnata ha, invece, annullato la revoca parziale, sul presupposto dell'autonomia dei titoli cautelari, ripristinando gli effetti del secondo sequestro disposto in relazione all'annualità del 2014. Tuttavia, il sequestro preventivo "per equivalente", disposto nei confronti di persona sottoposta ad indagini per reati fiscali, non può avere ad oggetto beni per un valore eccedente il profitto del reato, sicché il giudice è tenuto a valutare l'equivalenza tra il valore dei beni e l'entità del profitto così come avviene in sede di confisca (Sez. 3, n. 1893 del 12/10/2011, dep. 2012, Manfellotto, Rv. 251797). L'esistenza di distinti ed autonomi titoli cautelari reali non osta alla valutazione del rapporto di costante equivalenza tra valore dei beni ed entità del profitto, innanzitutto perché non è richiesto alcun nesso di pertinenzialità tra il reato tributario presupposto ed il profitto confiscabile (ex multis, Sez. 3, n. 1261 del 25/09/2012, dep. 2013, Marseglia, Rv. 254175: "Qualora il profitto tratto da taluno dei reati per i quali è prevista la confisca per equivalente sia costituito da denaro, l'adozione del sequestro preventivo non è subordinata alla verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato, non sussistendo alcun nesso pertinenziale tra il reato e il bene da confiscare"); sicché, nel caso di sequestro per equivalente, deve sussistere un rapporto di costante dipendenza tra valore del profitto e oggetto del vincolo reale, poiché, altrimenti, la misura reale fonderebbe una indebita duplicazione sanzionatoria. In secondo luogo, va osservato che l'autonomia dei titoli cautelari può rilevare, ai fini processuali, per la valutazione di eventuali vizi genetici o 3 funzionali dei provvedimenti, ma non già per fondare la sovrapposizione degli effetti limitativi del bene patrimoniale; invero, l'adozione di una pluralità di titoli cautelari reali può dipendere, nella fase delle indagini preliminari, dalle esigenze contingenti, anche casuali, dell'investigazione, che possono fare emergere anche non contemporaneamente vicende di rilevanza penale; del resto, qualora le condotte omissive contestate nel presente procedimento fossero state oggetto di un unico titolo cautelare reale, perché, magari, accertate, in fase di indagini preliminari, contestualmente, non vi è dubbio che il parziale versamento dell'imposta evasa avrebbe determinato la corrispondente diminuzione del tantumdem in sequestro, in relazione a tutti i periodi di imposta. Al riguardo, peraltro, va osservato che la fungibilità degli effetti delle misure cautelari incidenti sul medesimo bene giuridico (il patrimonio nella cautela reale, la libertà personale nella cautela personale), in quanto emesse in relazione al medesimo fatto, ovvero a fatti diversi collegati, è un principio rinvenibile anche nella parallela materia - oggetto di espressa disciplina codicistica, e di laboriosa elaborazione giurisprudenziale - delle c.d. contestazioni a catena (art. 297, comma 3, cod. proc. pen.). Inoltre, va evidenziato che la funzione cautelare del sequestro è strumentale alla funzione sanzionatoria della confisca, alla quale è preordinato; e se la definitiva ablazione può avere ad oggetto il valore del profitto (eventualmente residuo), a prescindere dal numero dei titoli cautelari emessi, sarebbe irragionevole e sproporzionato consentire l'apposizione di un vincolo reale ad essa strumentale, e strutturalmente precario, su un valore superiore al

profitto, in dipendenza della mera adozione di distinti ed autonomi titoli cautelari. In altri termini, se la sanzione è la confisca per equivalente, lo strumento processuale del sequestro, funzionale alla successiva ablazione, non può essere adottato, benché sulla base di distinti titoli cautelari, in relazione a beni di valore superiore al profitto conseguito; che, in caso contrario, si materializzerebbe la celebre immagine dello strumento processuale che, da "socio di minoranza" diviene "socio tiranno" del diritto penale, esondando dall'originario ruolo strumentale e fagocitando la stessa interpretazione degli istituti di diritto sostanziale».

3. Le condizioni di non operatività della confisca ex art. 12, c.2, d.lgs. n. 74/2000

Sez. 3, n. 18034 del 05/02/2019 Cc (dep. 02/05/2019), Rv. 275951 - 01, est. Scarcella, P.M. Salzano (Diff.): *«In tema di reati tributari, la previsione di cui all'art. 12-bis, comma 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, secondo la quale la confisca, diretta o per equivalente, non opera per la parte del profitto o del prezzo del reato che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro, va intesa nel senso che, per la parte coperta da tale impegno, la confisca può comunque essere adottata nonostante l'accordo rateale intervenuto, ma non è eseguibile, producendo i suoi effetti solo al verificarsi del mancato pagamento del debito»*; in motiv.: «§. 11. Circa poi la "inoperatività" della confisca, si prospettavano due possibili interpretazioni differenti. Secondo una prima opzione, qualora l'imputato si fosse impegnato formalmente al versamento del dovuto all'erario, il giudice non avrebbe dovuto disporre la confisca in seguito alla condanna, dovendosi attendere l'eventuale successivo mancato versamento. Una conseguenza di tale posizione ermeneutica sarebbe stata l'esclusione di un sequestro preventivo successivo all'assunzione dell'impegno, ovvero la caducazione degli effetti di quello che già disposto in quanto, essendo lo stesso finalizzato alla confisca, ne sarebbe mancata la ragione giustificativa, non potendo l'ablazione definitiva essere disposta dal giudice. Ma ciò non soltanto cozzerebbe con la lettera della disposizione normativa, che include l'ipotesi di un sequestro in atto, ma consentirebbe la conservazione della disponibilità dei beni per il reo, con rischio di dispersione del patrimonio. Maggiormente sostenibile ad avviso di questo Collegio è invece la seconda opzione interpretativa, con applicabilità della confisca, la cui produzione di effetti verrebbe condizionata al mancato ottemperamento dell'impegno formalmente assunto, quindi ad un evento futuro ed incerto, ferma restando la possibilità di disporla anche successivamente al suo verificarsi. Ne discende inoltre la conservazione della legittimità del sequestro preventivo prodromico alla confisca, permanendo sino all'integrale pagamento del debito, almeno per un quantum corrispondente ai versamenti mancanti (Cass., Sez. III, 27 maggio 2015, n. 25339; Cass., Sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887; Cass., Sez. III, 11 febbraio 2015, n.11497). L'interessato, dunque, può quindi domandare il dissequestro per la parte che dimostri di avere versato, ex art. 321, comma terzo, c.p.p., ovvero invocare l'applicazione dell'art. 85 disp. att. c.p.p. il quale consente che le cose sequestrate (nella specie, il denaro) possano essere restituite previa esecuzione di specifiche prescrizioni che, nel caso di specie, consistono nella destinazione a favore dell'erario a titolo

di pagamento del debito. Analogamente qualora siano stati sequestrati beni mobili ed immobili, il contribuente-indagato potrebbe procedere versando all'erario la somma di valore corrispondente (recentemente, in termini: Cass., 21 giugno 2018, n.28745). §. 12. Ne discende, pertanto, che, correttamente, il tribunale del riesame ha negato l'esistenza di un automatismo tra l'esistenza della procedura conservativa di carattere pubblicistico e l'assenza del periculum in mora, laddove si consideri che la transazione fiscale conclusa con l'Agenzia delle Entrate si configura certamente come un impegno ad adempiere, ma, di per sé, non elimina in radice il pericolo di una dispersione dei beni costituendo l'inadempimento una opzione non auspicabile, ma certamente possibile e, in ogni caso, produce effetti impeditivi, come previsto dall'art. 12-bis, d.lgs. n. 74 del 2000 solo con riguardo alla confisca; residua, ovviamente - senza che ciò pregiudichi rebus sic stantibus la sussistenza del periculum in mora - la possibilità per l'indagato, di domandare il dissequestro per la parte che dimostri di avere versato, ex art. 321, comma terzo, c.p.p., ovvero di invocare l'applicazione dell'art. 85 disp. att. c.p.p.».

Sez. 3, Sentenza n. 28488 del 10/09/2020 Ud. (dep. 14/10/2020) Rv. 280014 - 01, est. Andronio: *«In tema di reati tributari, la disposizione di cui all'art.12-bis, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, introdotta dal d.lgs. n.158 del 2015, secondo cui la confisca diretta o di valore dei beni costituenti profitto o prezzo del reato «non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro», deve essere intesa nel senso che la confisca - così come il sequestro preventivo ad essa preordinato - può essere adottata anche a fronte dell'impegno di pagamento assunto, producendo tuttavia effetti solo ove si verifichi l'evento futuro ed incerto costituito dal mancato pagamento del debito. (In motivazione, la Corte ha precisato che il sequestro e la conseguente confisca devono essere conservati fino all'integrale effettivo pagamento della somma evasa, potendo le rate già versate essere considerate solo ai fini della riquantificazione della misura)».*

Sez. 3, Sentenza n. 28488 del 10/09/2020 (dep.14/10/2020) in motivazione: **«nonostante l'intervenuto accordo di adesione** tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito tributario, non emerge dagli atti la prova di quel parziale pagamento del debito erariale cui dovrebbe corrispondere una riduzione della confisca, in applicazione del principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa (affermato da: Sez. 3, n. 42087 del 12/07/2016, Rv. 268081; Sez. 3, n. 4097 del 19/01/2016, Rv. 265843; Sez. 3, n. 20887 del 15/04/2015, Rv. 263409; Sez. 3, n. 6635 del 08/01/2014, Rv. 258903). Deve ricordarsi, sul punto, che la disposizione del d.lgs. n. 74 del 2000, art. 12-bis, comma 2 (introdotta dal d.lgs. n. 158 del 2015) prevede che la confisca diretta o di valore dei beni costituenti profitto o prodotto del reato «non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro»; e la stessa **deve essere intesa nel senso che la confisca (così come il sequestro preventivo ad essa preordinato) può essere adottata anche a fronte dell'impegno di pagamento assunto, producendo tuttavia effetti solo ove si verifichi l'evento futuro ed incerto costituito dal mancato pagamento del debito** (Sez. 3, n. 33389 del 08/06/2018; Sez. 3, n. 42470 del 13/07/2016, Rv.

268384²⁰; **Sez. 3, n. 5728 del 14/01/2016, Rv. 266038**²¹)²². La Corte territoriale, alla luce della richiamata giurisprudenza di legittimità, non avrebbe potuto disporre la caducazione della misura ablatoria in vista della integrale estinzione del debito tributario. Il sequestro preventivo, e la conseguente confisca, devono essere infatti conservati sino all'integrale effettivo pagamento del quantum evaso (tenuto conto anche delle sanzioni applicate e degli interessi), potendo le rate già versate essere tenute in conto solo ai fini della riquantificazione della misura; riquantificazione il cui ammontare non è stato dedotto in modo specifico con il ricorso per cassazione. Va osservato, peraltro, che la Corte territoriale ha sospeso l'efficacia della misura ablatoria, salva la «sua operatività in caso di mancato adempimento dell'obbligo assunto con l'erario», così prendendo in adeguata considerazione quel piano rateale che l'imputato - pur nella genericità della sua prospettazione - sostiene essere in corso di adempimento».

Sez. 3, Sentenza n. 14738 del 12/12/2019 (dep. 13/05/2020), est. Aceto, in motivazione: «la Corte ha reiteratamente affermato il principio secondo il quale l'art. 12-bis cit. si riferisce alle assunzioni d'impegno nei termini riconosciuti e ammessi dalla legislazione tributaria di settore (**accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, transazione fiscale, attivazione di procedure di rateizzazione automatica o a domanda**) (Sez. 3, n. 8225 del 09/02/2016, Rv. 267334; Sez. 3, n. 5728 del 14/01/2016, Rv. 66037). La **definizione agevolata delle controversie tributarie**, poiché si perfeziona con la presentazione della domanda e il tempestivo pagamento della prima rata, costituisce certamente impegno produttivo degli effetti previsti dalla norma. È necessario tuttavia che: a) le controversie oggetto di richiesta di definizione non riguardino, nemmeno in parte, le risorse o le somme di cui al comma 5, lett. a e b, dell'art. 6, d.l. n. 119 del 2018; b) la controversia oggetto di definizione (e dunque l'atto impugnato che ne è oggetto; comma 8 dell'art. 6) riguardi in tutto o in parte gli stessi fatti produttivi del profitto confiscabile. 9.4. La Corte ha comunque spiegato che il comma secondo dell'art. 12-bis del d.lgs. n. 74 del

²⁰ Est. Renoldi:

²¹ Sez. 3, Sentenza n. 5728 del 14/01/2016 Cc. (dep. 11/02/2016) Rv. 266037 – 01, est. Andreazza, riferisce ai casi di obbligo assunto in maniera formale, l'ipotesi di accordo, raggiunto con l'Agenzia delle Entrate, per il pagamento rateale del debito di imposta.

²² Sez. 3, Sentenza n. 50157 del 27/09/2018 Cc. (dep. 07/11/2018), in motivazione: «Si è specificato, in particolare, che la locuzione "non opera" non significa affatto che la confisca, a fronte dell'accordo rateale intervenuto, non possa essere adottata, ma che la stessa non divenga, più semplicemente, efficace con riguardo alla parte "coperta" da tale impegno salvo ad essere "disposta", come recita il comma 2 dell'art. 12-bis cit., allorché l'impegno non venga rispettato e il versamento "promesso" non si verifichi. Si è, altrettanto, specificato che solo l'integrale pagamento del debito tributario, in virtù della necessità di evitare la sostanziale duplicazione dello stesso, può condurre alla non operatività della confisca e, correlativamente, alla obliterazione del sequestro imposto a tal fine, essendo invece insufficiente la mera ammissione ad un piano rateale di pagamento o il parziale pagamento effettuato a tale ultimo titolo (Sez. 3, n. 5681 del 27/11/2013, Crocco, Rv. 258691). Ed infatti, solo col pagamento del debito viene meno qualsiasi indebito vantaggio da aggredire col provvedimento ablatorio, di talché un successivo provvedimento comporterebbe una inammissibile duplicazione della sanzione».

2000, nel disporre che la confisca diretta o di valore dei beni costituenti profitto o prodotto del reato "non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro" e che "nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta", non preclude l'adozione del sequestro preventivo ad essa confisca finalizzato, relativamente agli importi non ancora corrisposti. Ciò sul rilievo che la funzione del vincolo cautelare è quella di garantire che l'adottata misura ablativa, inefficace con riguardo alla parte coperta dall'impegno, espliciti i propri effetti qualora il versamento "promesso" non si verifichi (così Sez. 3, n. 5728 del 14/01/2016, Orsetto, Rv. 266038; Sez. 3, n. 42087 del 12/07/2016, Vitale, Rv. 268081; Sez. 3, n. 42470 del 13/07/2016, Orsi, Rv. 268384)».

Sez. 3, Sentenza n. 46973 del 10/05/2018 Cc. (dep. 16/10/2018), est. Di Nicola, in motivazione: «[...] va data continuità alla giurisprudenza della Corte in forza della quale, in tema di reati tributari, la disposizione di cui al comma secondo dell'art.12-bis del d.lgs. n. 74 del 2000 (introdotta dal d.lgs. n.158 del 2015), secondo cui la confisca diretta o di valore dei beni costituenti profitto o prodotto del reato "non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro", deve essere intesa nel senso che la confisca - così come il sequestro preventivo ad essa preordinato - può essere adottata anche a fronte dell'impegno di pagamento assunto, producendo tuttavia effetti solo ove si verifichi l'evento futuro ed incerto costituito dal mancato pagamento del debito (Sez. 3, n. 42470 del 13/07/2016, Orsi, Rv. 268384; Sez. 3, n. 5728 del 14/01/2016, Orsetto, Rv. 266038), con la conseguenza che, pur in presenza di un impegno a versare, non risulta preclusa l'adozione della misura ma, sub conditione, soltanto la sua esecuzione».

Sez. 3, Sentenza n. 25061 del 07/05/2019 Cc. (dep. 05/06/2019), est. Semeraro, in motivazione: «§. 4.2. Deve affermarsi che la mera presentazione di un'**istanza di ammissione al concordato preventivo**, con il relativo piano, anche con la **richiesta di accesso alla «rottamazione tre»** per il pagamento dei debiti tributari, è inidonea ad impedire il sequestro preventivo ai sensi dell'art. 12-bis d.lgs. 74/2000, in assenza dei provvedimenti di ammissione e di omologazione. Il comma 2 dell'art. 12-bis prevede che «La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta». La Corte di Cassazione (cfr. Cass. Sez. 3 n. 42470 del 13/07/2016, Orsi, Rv. 268384) ha delimitato l'ambito applicativo della norma chiarendo che con il verbo si impegna, l'art. 12-bis comma 2 si riferisce alle «... ipotesi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale, di transazione fiscale, ma anche quelle di attivazione di procedure di rateizzazione, automatica o a domanda, come l'accordo per il pagamento rateale del debito d'imposta raggiunto, come nel caso di specie, con l'Agenzia delle Entrate (così Sez. 3, n. 5728 del 14/01/2016, Orsetto, Rv. 266038)». L'uso del termine tecnico di impegno è dunque stato interpretato nel senso che non basta una manifestazione di volontà unilaterale ma occorre che l'impegno sia il frutto di un accordo, manifestato con le diverse forme previste dalla legge, al pagamento e che al pagamento consegua la riduzione del sequestro preventivo».

Sez. 3, Sentenza n. 47103 del 02/10/2019 Cc. (dep. 20/11/2019), est. Corbo, in motivazione ammette la compatibilità del vincolo reale con la procedura

pubblicistica di liquidazione disattendendo le contrarie argomentazioni per cui precluderebbe irragionevolmente alla stessa la possibilità di realizzare il suo scopo e di assicurare la soddisfazione delle aspettative del ceto creditorio, si porrebbe in contrasto con la espressa volontà dell'Amministrazione finanziaria esternata nella transazione fiscale, determinerebbe una preferenza indebita a favore dei crediti tributari ed è in contrasto con l'inapplicabilità della confisca per la parte del debito che il contribuente si impegna a versare all'erario: «Occorre innanzitutto precisare, in linea generale, che il **sequestro preventivo finalizzato alla confisca ex art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000 è sicuramente compatibile con l'esistenza di transazioni o accordi tra il soggetto gravato del debito tributario e l'Amministrazione finanziaria**. Invero, lo stesso art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000 contempla testualmente la compatibilità tra la persistenza della misura cautelare reale e l'assunzione di un obbligo del debitore a versare l'importo dovuto all'Amministrazione finanziaria, laddove, nel primo periodo del comma 2, dispone: «la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario in presenza di sequestro» (cfr. per questa osservazione, da ultimo, Sez. 3, n. 22061 del 23/01/2019, Moroso, mass. per altro, nonché, in precedenza, Sez. 3, n. 42087 del 12/07/2016, Vitale, Rv. 268081-01, e Sez. 3, n. 5728 del 14/01/2016, Orsetto, Rv. 266038-01). Inoltre, l'applicabilità del sequestro nonostante l'inoperatività della confisca è logicamente e sistematicamente spiegabile perché la funzione del primo resta quella di garantire che la misura ablatoria, inefficace con riguardo alla parte coperta dall'impegno del contribuente, espliciti i propri effetti qualora il versamento "promesso" non si verifichi (così, ancora, Sez. 3, n. 22061 del 2019, Moroso, cit., Sez. 3, n. 42087 del 2016, Vitale, cit., e Sez. 3, n. 5728 del 2016, Orsetto, cit.). 2.2. Posta questa premessa, va poi rilevato come nessuna preclusione all'applicabilità del sequestro funzionale alla confisca diretta discende dalla intervenuta omologazione di un concordato preventivo, anche in epoca precedente all'adozione del provvedimento di vincolo cautelare penale. Come si è infatti precisato in giurisprudenza, il sequestro preventivo funzionale alla confisca, diretta o per equivalente, del profitto dei reati tributari, prevista dall'art. 12-bis, comma primo, del d.lgs. n. 74 del 2000, **prevale sui diritti di credito vantati sul medesimo bene per effetto della ammissione al concordato preventivo, attesa l'obbligatorietà della misura ablatoria alla cui salvaguardia è finalizzato il sequestro** (così Sez. 3, n. 28077 del 09/02/2017, Marcantonini, Rv. 270333-01). La soluzione appena indicata, del resto, si pone in linea con il diffuso orientamento giurisprudenziale secondo cui il sequestro preventivo avente ad oggetto un bene confiscabile in via obbligatoria è assolutamente insensibile alla stessa procedura fallimentare (così Sez. U, n. 29951 del 24/05/2004, Focarelli, Rv. 228165-01, nonché, con specifica applicazione in materia di reati tributari, Sez. 3, n. 23907 del 01/03/2016, Taurino, Rv. 266940-01, e Sez. 4, n. 7550 del 05/12/2018, dep. 2019, Sansone, Rv. 275129-01, la quale ha ritenuto applicabile la misura cautelare anche con riguardo a somme di denaro appartenenti alla società fallita e assegnate ai creditori con piano di riparto dichiarato esecutivo ma non ancora eseguito). Il carattere di obbligatorietà della confisca cui è funzionale il sequestro, inoltre, spiega anche perché la misura ablatoria prevale sui diritti dei creditori e sull'ordine di prelazione nei pagamenti fissato dalle leggi sulle procedure concorsuali e dal concordato preventivo: le somme potenzialmente confiscabili a norma dell'art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000, infatti, rilevano non tanto quali debiti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ma anche, e soprattutto, in quanto profitto di un reato, nel caso di confisca diretta, ovvero in quanto

mezzi necessari per assicurare l'attuazione di una sanzione di tipo penale, nel caso di confisca per equivalente. Si può aggiungere che anche il dato letterale sembra confermare l'insensibilità del quantum da sottoporre ad ablazione perché prezzo o profitto di un reato tributario (o, eventualmente, perché equivalente di tale prezzo o profitto) rispetto ad accordi transattivi stipulati con l'Amministrazione finanziaria, pur se nell'ambito di procedure concorsuali. Da un lato, infatti, il primo periodo del comma 2 dell'art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000, nel disporre che «la confisca non opera per la parte [di profitto o prezzo del reato o di loro equivalente] che il contribuente si impegna a versare all'erario in presenza di sequestro», induce ad assumere come principio generale quello della doverosità dell'ablazione per l'altra parte di profitto o prezzo del reato, o di loro equivalente, ossia per quella parte per la quale non vi è impegno di versamento. Dall'altro, poi, né questa, né altre disposizioni prevedono rideterminazioni dell'estensione del profitto del reato, o comunque deroghe all'ambito di applicazione della misura ablatoria, connesse alla stipulazione di transazioni fiscali; e, però, sembra ragionevole ritenere che, a tal fine, sarebbe necessaria un'espressa previsione legislativa, perché l'ipotesi di una "riduzione" dell'oggetto della confisca ex art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000 in conseguenza della transazione fiscale implica la subordinazione dell'operatività di una misura di tipo penale a scelte effettuate al di fuori del processo penale, e in assenza del controllo del giudice penale».

4. La questione dell'applicabilità al sequestro ex art. 12 bis d.lgs. n. 74/2000 delle disposizioni in materia di amministrazione e destinazione dei beni sequestrati e confiscati, nonché in materia di tutela dei terzi e di esecuzione del sequestro previste dal d.lgs. 6 settembre 2011 n. 159 (art. 104 bis, c.1, quater, c.p.p.)

A favore dell'inapplicabilità:

Sez. 3, Sentenza n. 14738 del 12/12/2019 Cc. (dep. 13/05/2020) Rv. 279462 – 03, est. Aceto: «**L'art. 104-bis comma 1-quater disp. att. cod. proc. pen. non è applicabile al sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto ai sensi dell'art. 12-bis del d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, in quanto estende le disposizioni in materia di amministrazione e destinazione dei beni sequestrati e confiscati, nonché quelle in materia di tutela dei terzi e di esecuzione del sequestro previste dal d.lgs. 6 settembre 2011 n. 159 (codice antimafia), ai soli casi di sequestro e confisca previsti dall'art. 240-bis cod. pen. e dalle altre disposizioni, nelle quali il predetto art. 12-bis non rientra, che a tale articolo rinviano, nonché agli altri casi di sequestro e confisca di beni nei procedimenti relativi ai delitti di cui all'art. 51, comma 3-bis, cod. proc. pen.**»; in motiv.: «a) l'art. 104-bis, comma 1 quater, disp. att. c.p.p., si applica ai soli casi di sequestro e confisca in casi particolari previsti dall'art. 240-bis cod. pen. o dalle altre disposizioni di legge che a questo articolo rinviano nonché agli altri casi di sequestro e confisca di beni adottati nei procedimenti relativi a delitti di cui all'art. 51, comma 3-bis, cod. proc. pen.; b) nel caso in esame il sequestro è stato adottato al fine di consentire la confisca del profitto ai sensi dell'art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000, norma che non rinvia all'art. 240-bis ed è applicabile in procedimenti per delitti non contemplati dall'art. 51, comma 3-bis, cod. proc. pen.; c) il terzo titolare di

diritti di credito anteriori al sequestro di cui all'art. 52, d.lgs. n. 159 del 2011, è persona fisicamente e giuridicamente distinta dallo Stato, prova ne sia che, come esattamente sostenuto anche dal PG nella sua memoria, in caso di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrati, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'art. 1253 cod. civ. (art. 50 d.lgs. n. 159 del 2011); d) infine il ricorrente, come detto, non è legittimato a fare valere gli interessi dell'Erario».

Sez. 3, Sentenza n. 30422 del 30/05/2019 Cc. (dep. 10/07/2019) Rv. 276789 – 01, est. Corbetta, P.M. Canevelli (Diff.): «L'art. 104-bis disp. att. cod. proc. pen. è una disposizione speciale applicabile alle sole ipotesi di sequestro rivolto alla confisca di prevenzione di cui al d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159, codice antimafia, **non estensibile per via analogica** ad istituti diversi, come il sequestro finalizzato alla confisca diretta o quello per equivalente. (In motivazione, la Corte, a conferma di quanto affermato, ha rilevato che l'art. 104-bis, comma 1-quater, disp. att. cod. proc. pen. estende testualmente le sole disposizioni in materia di amministrazione e destinazione dei beni sequestrati e confiscati nonché quelle in materia di tutela dei terzi e di esecuzione del sequestro previste sempre dal codice antimafia al sequestro e alla confisca in casi particolari previsti dall'art. 240-bis cod. pen. o dalle altre disposizioni di legge che a questo articolo rinviano, nonché agli altri casi di sequestro e confisca di beni adottati nei procedimenti relativi ai delitti di cui all'art. 51, comma 3-bis, cod. proc. pen.)».

A favore dell'applicabilità del principio generale di tutela dei titolari in buona fede di diritti di credito dei terzi e dei diritti reali di garanzia anteriori al sequestro:

Sez. 3, Sentenza n. 38608 del 18/04/2019 Cc. (dep. 18/09/2019) Rv. 277159 – 02, est. Zunica, P.M. Filippi (Diff.): «La previsione dell'**art. 52 d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159**, secondo cui la confisca non pregiudica i **diritti di credito dei terzi e i diritti reali di garanzia anteriori al sequestro**, sebbene riferita alla cd. confisca di prevenzione, esprime un **principio generale**, valido anche per gli altri tipi di confisca, diretta o per equivalente, per i quali venga in rilievo la posizione del terzo titolare di diritti di credito o di garanzia, ivi compresa quella in ambito tributario di cui all'art. 12-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74»; in motiv.: «Rispetto al tema principale sollevato nel ricorso, ovvero la posizione del terzo titolare di diritti di garanzia rispetto ai beni confiscati, la giurisprudenza di legittimità ha più volte affermato il principio secondo cui, in tema di confisca di **beni gravati da ipoteca**, l'estinzione della garanzia reale non si verifica qualora il terzo acquirente del credito ipotecario dimostri la propria buona fede, nel senso di aver positivamente adempiuto agli obblighi di informazione e di accertamento imposti dal caso concreto, e di aver fatto quindi affidamento incolpevole sul proprio dante causa (cfr. ex multis Sez. 1, n. 32648 del 16/06/2009, Rv. 244816 e Sez. 1, n. 45260 del 27/09/2013, Rv. 257913, che si segnala anche per la sua ampiezza di richiami giurisprudenziali). Invero, la questione era stata già affrontata dalle Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 9 del 28/04/1999, Rv. 213511), secondo cui il sacrificio dei diritti vantati da terzi su res oggetto di confisca non può essere ritenuto conforme ai principi generali dell'ordinamento lì dove il terzo sia da ritenersi "estraneo" alla condotta illecita altrui, precisandosi in tal senso che l'essere la confisca un modo

"autoritativo" di acquisto del diritto di proprietà non comporta che il trasferimento stesso possa avere un contenuto diverso e più ampio di quello che faceva capo al precedente titolare del bene, lì dove insistano diritti non estinti di terzi estranei; ciò che rileva è pertanto l'attenta qualificazione della particolare condizione fattuale e giuridica del terzo che deve connotarsi, per evitare di ricadere nella condizione di soggetto colpevolmente avvantaggiato dall'altrui azione illecita, in termini di buona fede, intesa come non conoscibilità, con l'uso della diligenza richiesta dalla situazione concreta, del rapporto di derivazione della propria posizione soggettiva dal reato commesso dal condannato. Quanto alla individuazione delle condizioni che portano al riconoscimento del diritto del terzo "estraneo al reato", deve ribadirsi che va esclusa un'accezione della buona fede che, facendo leva sulla necessità di un atteggiamento doloso del terzo, finisca per attribuire alla relativa nozione un ambito estremamente restrittivo, al punto da configurare la posizione soggettiva del terzo come necessaria adesione consapevole e volontaria all'altrui attività illecita. Del resto, la nozione di colpevolezza o di volontà colpevole abbraccia sia il dolo che la colpa e, conseguentemente, un comportamento non può qualificarsi come incolpevole non soltanto quando esso sia qualificato dal dolo, ma anche quando tale consapevolezza e tale volontà siano mancate in dipendenza di un atteggiamento colposo dovuto a imprudenza, negligenza e imperizia, sicché non può parlarsi di comportamento incolpevole qualora il fatto, pur non essendo stato conosciuto, sia tuttavia conoscibile con l'uso dell'ordinaria diligenza, con la conseguenza che non può ipotizzarsi una condizione di buona fede e di affidamento incolpevole quando un dato fatto illecito non sia stato conosciuto, ma risultasse pur sempre "conoscibile", se non avesse spiegato incidenza sulla rappresentazione del reale uno stato soggettivo addebitabile a condotta colposa. In definitiva, per ottenere il riconoscimento del suo diritto correlato a un bene confiscato in via definitiva, il terzo deve allegare elementi idonei a rappresentare non solo la sua buona fede (intesa come assenza di accordi sottostanti che svelino la consapevolezza dell'attività illecita realizzata all'epoca dal contraente poi sottoposto al sequestro) ma anche l'affidamento incolpevole, inteso come applicazione, in sede contrattuale, di un livello di media diligenza, da rapportarsi al caso in esame, volto a escludere una rimproverabilità di tipo colposo. L'elaborazione giurisprudenziale ha trovato peraltro una parziale conferma a livello normativo con l'art. 52 del d.lgs. n. 159 del 2011, il cui primo comma dispone che la confisca non pregiudica i **diritti di credito dei terzi che risultano da atti aventi data certa anteriore al sequestro, nonché i diritti reali di garanzia costituiti in epoca anteriore al sequestro**, ove ricorrano le seguenti condizioni: a) che il proposto non disponga di altri beni sui quali esercitare la garanzia patrimoniale idonea al soddisfacimento del credito, salvo che per i crediti assistiti da cause legittime di prelazione su beni sequestrati; b) che il credito non sia strumentale all'attività illecita o a quella che ne costituisce il frutto o il reimpiego, sempre che il creditore dimostri la buona fede e l'inconsapevole affidamento; c) nel caso di promessa di pagamento o di ricognizione di debito, che sia provato il rapporto fondamentale; 5 d) nel caso di titoli di credito, che il portatore provi il rapporto fondamentale e quello che ne legittima il possesso. Tale previsione, per quanto riferita alla cd. confisca di prevenzione, esprime un principio generale che deve ritenersi valido anche per gli altri tipi di confisca, come quella in ambito tributario ex art. 12 bis del d.lgs. n. 74/2000, per i quali venga in rilievo la posizione del terzo titolare di diritti di credito o di garanzia, a nulla rilevando che si tratti di confisca disposta non in via diretta ma per equivalente».

Sez. 3, Sentenza n. 38608 del 18/04/2019 Cc. (dep. 18/09/2019) Rv. 277159 – 01, est. Zunica, P.M. Filippi (Diff.): «*In tema di **confisca di beni gravati da ipoteca, il terzo acquirente del credito ipotecario**, per ottenere il riconoscimento del proprio diritto, che preclude l'estinzione della garanzia reale, deve allegare elementi idonei a rappresentare non solo la sua buona fede, intesa come estraneità all'attività illecita in precedenza realizzata dal contraente colpito dal sequestro, ma anche il suo affidamento incolpevole, inteso come positivo adempimento dell'obbligo di informazione imposto dal caso concreto, volto a escludere una rimproverabilità di tipo colposo. (Fattispecie relativa a un **credito assistito da garanzia ipotecaria su un bene confiscato** ai sensi dell'art. 12-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in cui la Corte ha annullato con rinvio la decisione che aveva escluso la buona fede e l'affidamento incolpevole della banca, evidenziando che non risultava fondata su un'adeguata disamina degli elementi di fatto disponibili e ritenuti rilevanti, effettuata con riferimento concreto alle modalità e alla tipologia dell'operazione contrattuale)*»; in motiv.: «rispetto al tema principale sollevato nel ricorso, ovvero la **posizione dei terzo titolare di diritti di garanzia rispetto ai beni confiscati**, la giurisprudenza di legittimità ha più volte affermato il principio secondo cui, in tema di confisca di beni gravati da ipoteca, l'estinzione della garanzia reale non si verifica qualora il terzo acquirente del credito ipotecario dimostri la propria buona fede, nel senso di aver positivamente adempiuto agli obblighi di informazione e di accertamento imposti dal caso concreto, e di aver fatto quindi affidamento incolpevole sul proprio dante causa (cfr. ex multis Sez. 1, n. 32648 del 16/06/2009, Rv. 244816 e Sez. 1, n. 45260 del 27/09/2013, Rv. 257913, che si segnala anche per la sua ampiezza di richiami giurisprudenziali). Invero, la questione era stata già affrontata dalle Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 9 del 28/04/1999, Rv. 213511), secondo cui il sacrificio dei diritti vantati da terzi su res oggetto di confisca non può essere ritenuto conforme ai principi generali dell'ordinamento lì dove il terzo sia da ritenersi "estraneo" alla condotta illecita altrui, precisandosi in tal senso che l'essere la confisca un modo "autoritativo" di acquisto del diritto di proprietà non comporta che il trasferimento stesso possa avere un contenuto diverso e più ampio di quello che faceva capo al precedente titolare del bene, lì dove insistano diritti non estinti di terzi estranei; ciò che rileva è pertanto l'attenta qualificazione della particolare condizione fattuale e giuridica del terzo che deve connotarsi, per evitare di ricadere nella condizione di soggetto colpevolmente avvantaggiato dall'altrui azione illecita, in termini di buona fede, intesa come non conoscibilità, con l'uso della diligenza richiesta dalla situazione concreta, del rapporto di derivazione della propria posizione soggettiva dal reato commesso dal condannato. Quanto alla individuazione delle condizioni che portano al riconoscimento del diritto del terzo "estraneo al reato", deve ribadirsi che va esclusa un'accezione della buona fede che, facendo leva sulla necessità di un atteggiamento doloso del terzo, finisca per attribuire alla relativa nozione un ambito estremamente restrittivo, al punto da configurare la posizione soggettiva del terzo come necessaria adesione consapevole e volontaria all'altrui attività illecita. Del resto, la nozione di colpevolezza o di volontà colpevole abbraccia sia il dolo che la colpa e, conseguentemente, un comportamento non può qualificarsi come incolpevole non soltanto quando esso sia qualificato dal dolo, ma anche quando tale consapevolezza e tale volontà siano mancate in dipendenza di un atteggiamento colposo dovuto a imprudenza, negligenza e imperizia, sicché non può parlarsi di comportamento incolpevole qualora il fatto, pur non essendo stato conosciuto, sia tuttavia conoscibile con l'uso dell'ordinaria diligenza, con la conseguenza che non può ipotizzarsi una

condizione di buona fede e di affidamento incolpevole quando un dato fatto illecito non sia stato conosciuto, ma risultasse pur sempre "conoscibile", se non avesse spiegato incidenza sulla rappresentazione del reale uno stato soggettivo addebitabile a condotta colposa. In definitiva, **per ottenere il riconoscimento del suo diritto correlato a un bene confiscato in via definitiva, il terzo deve allegare elementi idonei a rappresentare non solo la sua buona fede** (intesa come assenza di accordi sottostanti che svelino la consapevolezza dell'attività illecita realizzata all'epoca dal contraente poi sottoposto al sequestro) **ma anche l'affidamento incolpevole, inteso come applicazione, in sede contrattuale, di un livello di media diligenza, da rapportarsi al caso in esame, volto a escludere una rimproverabilità di tipo colposo.** L'elaborazione giurisprudenziale ha trovato peraltro una parziale conferma a livello normativo con **l'art. 52 del d.lgs. n. 159 del 2011**, il cui primo comma dispone che la confisca non pregiudica i diritti di credito dei terzi che risultano da atti aventi data certa anteriore al sequestro, nonché i diritti reali di garanzia costituiti in epoca anteriore al sequestro, ove ricorrano le seguenti condizioni: a) che il proposto non disponga di altri beni sui quali esercitare la garanzia patrimoniale idonea al soddisfacimento del credito, salvo che per i crediti assistiti da cause legittime di prelazione su beni sequestrati; b) che il credito non sia strumentale all'attività illecita o a quella che ne costituisce il frutto o il reimpiego, sempre che il creditore dimostri la buona fede e l'inconsapevole affidamento; c) nel caso di promessa di pagamento o di ricognizione di debito, che sia provato il rapporto fondamentale; d) nel caso di titoli di credito, che il portatore provi il rapporto fondamentale e quello che ne legittima il possesso. **Tale previsione, per quanto riferita alla cd. confisca di prevenzione, esprime un principio generale che deve ritenersi valido anche per gli altri tipi di confisca, come quella in ambito tributario ex art. 12 bis del d.lgs. n. 74/2000, per i quali venga in rilievo la posizione del terzo titolare di diritti di credito o di garanzia, a nulla rilevando che si tratti di confisca disposta non in via diretta ma per equivalente».**

Massime precedenti Conformi: N. 45260 del 2013 Rv. 257913 - 01

Sez. 1, Sentenza n. 15534 del 27/10/2017 Cc. (dep. 06/04/2018) Rv. 272627 - 01, est. Magi: «*In tema di confisca per equivalente, la natura sanzionatoria del provvedimento non osta alla **tutela del diritto sul bene oggetto di confisca vantato da un terzo estraneo alla condotta illecita altrui, che versa in condizione di buona fede** (Fattispecie in cui un istituto bancario vantava un diritto di garanzia reale sul bene confiscato iscritto prima del sequestro)*»; in motiv.: «Occorre infatti precisare che se da un lato l'intervento dettagliato del legislatore nella delicata materia del conflitto tra le 'forme espropriative' espressive di potestà punitiva o di contenimento della pericolosità e i diritti di terzi estranei al reato (o alla dinamica realizzativa della pericolosità) è avvenuto, a tutt'oggi, nei soli ambiti - per nulla marginali - della confisca di prevenzione (d.lgs. n.159 del 2011), della confisca estesa penale e di quella relativa ai procedimenti per reati di cui all'art. 51 comma 3 bis cod.proc.pen. (art. 12 sexies 1.356 del 1992 e succ. mod.), è pur vero che tale intervento consente di estrarre e di consolidare alcuni **principi di carattere generale** (per lo più preesistenti alla formalizzazione legislativa) che consentono di risolvere - doverosamente - tutti i conflitti assimilabili ed a tutt'oggi privi di regolamentazione espressa. §. 3.4 Con ciò si intende affermare che l'avvenuta «formalizzazione legislativa» dei presupposti e delle forme di tutelabilità del diritto di credito inciso dalla confisca (art. 2 e ss. d.lgs. n.159 del 2011) in determinati settori dell'ordinamento,

risponde ad una **esigenza generale di contemperamento e non presenta caratteri di eccezionalità derogatoria**, quanto di paradigma legale di stabilizzazione di alcuni principi «di sistema». In effetti, l'intera quaestio della tutela del credito garantito in rapporto ad interventi 'ablativi' della autorità pubblica (e dunque del giudice penale o della prevenzione) sui beni oggetto della garanzia, sorge già negli anni '80 e '90 dello scorso secolo per una ragione essenziale, che è quella di rispetto della effettività ad un principio generale dell'ordinamento giuridico, rappresentato dalla tutela dell'affidamento, in campo di diritti civili. 3.5 Che si tratti di un principio generale del sistema è del tutto pacifico, e ciò non solo nel sistema interno ma nel sistema già comunitario, ora della UE (si veda, ad esempio, l'arresto rappresentato da Sez. I civile del 4.7.2014, Patilli contro Inps, ove si valorizza il principio generale della tutela del legittimo affidamento dell'operatore economico prudente e accorto, principio che sin dalla decisione CGUE del 3 maggio 1978 in C112/77 fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario; in senso analogo va citata Corte Cost. n.1 del 1997, secondo cui, il terzo di buona fede, proprietario di un bene utilizzato in occasione della commissione di un reato, e portatore di ... posizione protetta dal principio della tutela dell'affidamento incolpevole, che permea di sé ogni ambito dell'ordinamento giuridico e dal quale scaturisce anche la regola generale di circolazione dei beni mobili nel nostro sistema di mercato). Ora, lì dove il sistema della giustizia penale o di prevenzione accentua la tendenza a divenire strumento di «recupero coatto» di beni che si ritengono frutto di accumulazione patrimoniale illecita (sulla falsariga della confisca di prevenzione antimafia inserita nell'ordinamento dalla legge n.646 del 1982) è inevitabile che il contrattare di simile tendenza (peraltro amplificata dalla proliferazione di ulteriori tipologie di confische non strettamente pertinentziali, come la confisca 'di valore' e per equivalente) sia rappresentato dalla necessità di «disciplinare» le inevitabili interrelazioni che nel sistema economico e della circolazione dei beni si sono venute a determinare tra il bene in questione e i soggetti 'terzi' che hanno acquisito medio tempore dei diritti, correlati al medesimo. Ed i principi generali sul tema, poi formalizzati dall'intervento legislativo del 2011 in sede di prevenzione, restano - a ben vedere - quelli dettati dalle **Sezioni Unite di questa Corte nel noto arresto Bacherotti**, risalente al 1999. In tale decisione (Sez. U. n. 9 del 28.4.1999), si è in sostanza **affermato - in via generalissima - che il sacrificio dei diritti vantati da terzi su res oggetto di confisca non può essere ritenuto conforme ai principi generali dell'ordinamento lì dove il terzo sia da ritenersi «estraneo» alla condotta illecita altrui**. Si è altresì precisato che l'essere la confisca un modo «autoritativo» di acquisto del diritto di proprietà non comporta che il trasferimento stesso possa avere un contenuto diverso e più ampio di quello che faceva capo al precedente titolare del bene, lì dove insistano diritti, non estinti, di terzi estranei. Ciò che rileva è pertanto l'attenta qualificazione della particolare condizione fattuale e giuridica del terzo che deve connotarsi - per evitare di ricadere nella condizione di soggetto colpevolmente avvantaggiato dall'altrui azione illecita - in termini di buona fede, intesa nella non conoscibilità - con l'uso della diligenza richiesta dalla situazione concreta - del rapporto di derivazione della propria posizione soggettiva dal reato (o dalla condotta illecita) commesso dal condannato. La citazione di tale arresto non è superflua, proprio in ragione del fatto che - come sostenuto da questa Corte di cassazione in numerosi arresti - la decisione in parola rappresenta l'antecedente logico della formalizzazione normativa, posto che il legislatore si è mosso - negli ambiti prima ricordati - con la consapevolezza di intervenire su un terreno già arato da autorevoli interpretazioni giurisprudenziali, ricognitive

di un principio generale. §. 3.6 Da ciò deriva la considerazione per cui **l'avvenuta formalizzazione normativa del procedimento di riconoscimento della pretesa creditoria, da rivolgersi verso lo Stato (destinatario del bene a titolo originario**, data la portata espansiva della disposizione di cui all'art. 45 del d.lgs. n.159 del 2011 in punto di natura giuridica della confisca) possiede un **indubbio valore di conferma di quel principio da cui deriva, la cui realizzazione - in ambiti affini - va perseguita con il massimo grado di effettività, pena la violazione del basilare principio di ragionevolezza delle disparità di trattamento.** §. 4. **Non vi è, pertanto, alcuna ragione giuridica tesa a legittimare un diverso atteggiarsi della confisca 'di valore' e per equivalente**, rispetto non già al destinatario primario (il soggetto condannato, che subisce il giusto grado di afflittività della misura) quanto al soggetto 'terzo' cui si tende ad imporre un sacrificio patrimoniale indiretto. Tale sacrificio in tanto può essere imposto in quanto il terzo non si trovi in quella condizione di «incolpevole affidamento» che, per converso ne impone la tutela da parte del giudice della esecuzione. In altre parole, la più volte ribadita 'natura sanzionatoria' (perché il bene colpito è surrogatorio del profitto del reato) della confisca per equivalente è tale nei confronti del condannato, ma certo non assume valore alcuno di differenziazione del trattamento del terzo che, se realmente incolpevole, mantiene la pienezza del diritto all'indennizzo per la perdita della garanzia del credito. A tali principi generali, pur in assenza di applicabilità diretta del reticolato normativo di cui agli artt. 52 e ss. d.lgs. n.159 del 2001, il giudice del rinvio dovrà pertanto attenersi nell'esaminare l'originaria istanza».

Il diritto di credito dei terzi in procedura concordataria in rapporto al sequestro confiscatorio.

Sez. 3, Sentenza n. 28077 del 09/02/2017 Cc. (dep. 07/06/2017) Rv. 270333 - 01, est. Renoldi: «**Il sequestro preventivo funzionale alla confisca, diretta o per equivalente, del profitto dei reati tributari, prevista dall'art. 12-bis, comma primo, del D.lgs. n. 74 del 2000, prevale sui diritti di credito vantati sul medesimo bene per effetto della ammissione al concordato preventivo, attesa l'obbligatorietà della misura ablatoria alla cui salvaguardia è finalizzato il sequestro.** (In motivazione, la Corte ha osservato che il rapporto tra il vincolo imposto dall'apertura della procedura concorsuale e quello discendente dal sequestro, avente ad oggetto un bene di cui sia obbligatoria la confisca, deve essere risolto a favore della seconda misura, prevalendo sull'interesse dei creditori l'esigenza di inibire l'utilizzazione di un bene intrinsecamente e oggettivamente "pericoloso", in vista della sua definitiva acquisizione da parte dello Stato); in motiv.: «secondo la prevalente giurisprudenza di questa Corte, l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, seppure antecedente alla scadenza del termine previsto per il versamento dell'imposta, non esclude la configurabilità del reato (Sez. 3, n. 12912 del 4/02/2016, dep. 31/03/2016, Ugolini, Rv. 266708; Sez. 3, n. 44283 del 14/05/2013, dep. 31/10/2013, P.M. in proc. Gavioli, Rv. 257484), non potendo derivare da una scelta di natura privatistica, il venir meno di obblighi giuridici di natura pubblicistica, come il versamento delle imposte alla scadenza di legge, la cui violazione allo spirare del termine comporta l'integrazione della fattispecie, che si configura come reato istantaneo (Sez. 3, n. 39101 del 24/04/2013, dep. 23/09/2013, Mammi, Rv. 257285). Nel caso di specie, la contestazione concerne la realizzazione di reati

in data 20/09/2012, 20/09/2013, 19/09/2014 e 21/09/2015, laddove l'ammissione al concordato preventivo è avvenuta in data 6/05/2016 come indicato nello stesso atto di impugnazione del difensore, sicché i reati sarebbero astrattamente configurabili anche a voler accedere all'opposto indirizzo interpretativo, secondo cui in presenza di una transazione fiscale concordata ai sensi dell'art. 182-ter della legge fallimentare, va esclusa la configurabilità del delitto di omesso versamento delle ritenute d'imposta dovute e certificate ove essa sia omologata prima della consumazione del reato, coincidente con la data di scadenza prevista per il versamento omesso, mutando l'accordo gli elementi costitutivi del reato di cui all'art. 10-bis D.lgs. n. 74 del 2000, incidendo il medesimo sia sul termine di pagamento, che può essere dilazionato ovvero frazionato in più rate, sia sull'importo stesso del tributo che, nel caso di imposte diverse dall'Iva e di quelle armonizzate, può essere addirittura ridotto per effetto dell'accordo, con eventuale rimodulazione del debito al di sotto della soglia di punibilità, di modo che il titolo di pagamento non è più costituito dalla dichiarazione annuale di sostituto di imposta o dai certificati rilasciati ai sostituiti, bensì dalla transazione fiscale, il cui eventuale successivo inadempimento comporta la revoca della transazione stessa, ma non anche la reviviscenza del reato (così Sez. 3, n. 6591 del 26/10/2016, dep. 13/02/2017, P.M. in proc. Taccone, Rv. 269146; Sez. 3, n. 15853 del 12/03/2015, dep. 16/04/2015, Fantini, Rv. 263436). Nondimeno, secondo la censura del ricorrente, l'omologazione del concordato preventivo non consentirebbe l'adozione o, comunque, il mantenimento del sequestro preventivo finalizzato alla confisca di beni della società ammessa alla procedura concorsuale, atteso il divieto normativo, gravante sui creditori per titolo o causa anteriore al decreto di omologazione del concordato preventivo, di avviare, sul patrimonio del debitore, procedure esecutive, anche di natura cautelare. Tale ricostruzione, tuttavia, confligge con la consolidata giurisprudenza di legittimità in materia di confisca nei reati tributari. Secondo quanto affermato da questa Corte in precedenti occasioni, infatti, la confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo di uno dei delitti previsti dal D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, deve essere **sempre disposta nel caso di condanna o di sentenza di applicazione concordata della pena, secondo quanto stabilito dall'art. 12-bis, comma 2, del predetto D.lgs., introdotta dal D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, che ha sostanzialmente riprodotto l'art. 1, comma 143, I. 24 dicembre 2007, n. 244, abrogato dall'art. 14 del citato D.lgs. n. 158 del 2015; art. 1 che a sua volta richiama la previgente fattispecie prevista dall'art. 322-ter cod. pen.** (Sez. 3, n. 50338 del 22/09/2016, dep. 28/11/2016, P.G. in proc. Lombardo, Rv. 268386; Sez. 3, n. 35226 del 16/06/2016, dep. 22/08/2016, D'Agapito, Rv. 267764; in termini anche Sez. 3, n. 19461 del 11/03/2014, dep. 12/05/2014, P.G. in proc. Stefanelli, Rv. 260599). Muovendo da tale premessa si è ulteriormente rilevato (così Sez. 3, n. 23907 del 1/03/2016, dep. 9/06/2016, P.M. in proc. Taurino, Rv. 266940, relativo ad un caso di sequestro preventivo funzionale alla confisca su beni sottoposti a procedura fallimentare), che questa Corte, a Sezioni unite, ha in passato affermato il principio dell'assoluta insensibilità del sequestro preventivo avente ad oggetto un bene confiscabile in via obbligatoria alla procedura fallimentare, prevalendo sull'interesse dei creditori l'esigenza di inibire l'utilizzazione di un bene intrinsecamente e oggettivamente "pericoloso" in vista della sua definitiva acquisizione da parte dello Stato. Nel frangente, peraltro, si era anche sottolineato come nel caso di confisca obbligatoria, prevista dall'art. 240, comma 2, cod. pen. ovvero da leggi speciali, il rapporto di pertinenzialità tra

bene e reato dovesse ritenersi interamente assorbito nella verifica della "confiscabilità" del bene, sicché la valutazione richiesta al giudice della cautela reale sulla pericolosità della cosa non conteneva margini di discrezionalità, 7 essendo la res considerata pericolosa in base ad una presunzione assoluta e volendo la legge escludere che il bene potesse essere rimesso in circolazione, sia pure attraverso l'espropriazione del reo, sicché non poteva consentirsi che il bene stesso, restituito all'ufficio fallimentare, potesse essere venduto medio tempore e il ricavato distribuito ai creditori. Ciò posto, deve ritenersi che nell'ambito di una valutazione secondo cui le finalità dei due vincoli sono del tutto differenti, il rapporto tra il vincolo imposto dall'apertura della procedura concorsuale ed il vincolo discendente dal sequestro avente ad oggetto un bene di cui sia obbligatoria la confisca (come nel caso che occupa) non possa che essere risolto a favore della seconda misura, attesa la sua chiara natura sanzionatoria, dimostrata dal fatto che la stessa non è commisurata né alla colpevolezza dell'autore del reato, né alla gravità della condotta. Infatti, ove si ragionasse diversamente, si verrebbe ad annettere alla procedura concorsuale un effetto di "improcedibilità" o, meglio, di "estinzione" della sanzione del tutto extravagante rispetto agli specifici casi contemplati dal sistema codicistico. Né va obliterato il dato per cui i **diritti di credito dei terzi** non appaiono ricompresi nell'ambito ristretto indicato dall'art. 12-bis, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000, posto che l'unico limite alla confiscabilità è rappresentato dalla "appartenenza" del bene a persona estranea al reato (così, ancora, così Sez. 3, n. 23907 del 1/03/2016, dep. 9/06/2016, P.M. in proc. Taurino, Rv. 266940). E del resto, sia pure con riguardo ai rapporti con il fallimento della confisca ex art. 19 del d.lgs. n. 231 del 2001, questa Corte ha in passato testualmente precisato che attesi i chiari connotati sanzionatori della stessa, "sarebbe davvero singolare che alla affermazione di responsabilità dell'ente non seguisse, come doveroso, la prevista sanzione" essendo la finalità del legislatore, non vanificabile in alcun modo, appunto quella di ristabilire l'equilibrio economico alterato dal reato (Sez. Un. 11170 del 25/09/2014, Uniland S.p.a. e altro, Rv. 263679 - 263684). Ritiene, dunque, questo Collegio che vada affermato, sulla scia di precedenti pronunciamenti di tenore sostanzialmente analogo, il principio di diritto secondo cui "dal carattere obbligatorio e sanzionatorio della confisca, diretta o anche per equivalente, del profitto dei reati tributari prevista dall'art. 12-bis, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000, consegue che il sequestro preventivo ad essa funzionale prevalga sui diritti incidenti, per effetto della pendenza di una procedura concorsuale, sul patrimonio del soggetto sottoposto alla cautela reale". Consegue, peraltro, a tale premessa, la sostanziale irrilevanza delle questioni relative ai periculum in mora considerando, ancora una volta, la natura obbligatoria/sanzionatoria della confisca cui il provvedimento di sequestro preventivo in questione è preordinato. 8 Pertanto, anche il terzo motivo di impugnazione deve ritenersi infondato».

Massime precedenti Conformi: N. 23907 del 2016 Rv. 266940 - 01.

5. Inapplicabilità dell'art. 85 disp. att. c.p.p.

Sez. 3, Sentenza n. 14738 del 2020 Rv. 279462 – 01, Est. Aceto: «*L'art. 85 disp. att. cod. proc. pen., che, inserito nel capo VI delle norme di attuazione recante*

"Disposizioni relative alle prove", prevede la possibilità di restituzione di cose in sequestro previa esecuzione di specifiche prescrizioni, non si applica al sequestro preventivo»; in motiv.: «Si è discusso in giurisprudenza della possibilità di applicare l'art. 85, disp. att. c.p.p., inserito nel capo VI delle norme di attuazione recante «Disposizioni relative alle prove», al sequestro preventivo. In senso contrario si era espressa Sez. 2, n. 5606 del 20/01/2009, Rv. 243284, secondo cui non si applica al sequestro preventivo la disposizione che disciplina, in riferimento al sequestro probatorio, le modalità di restituzione della cosa previo pagamento di una cauzione a garanzia. In senso favorevole si era però espressa Sez. 3, n. 56 dell'11/01/2000, Rv. 216211, secondo cui la disposizione dell'art. 85 disp. att. cod. proc. pen., che prevede la possibilità di restituzione di cose sequestrate previa esecuzione di specifiche prescrizioni, è applicabile, stante il rinvio contenuto nell'art. 104 delle stesse disp. at., al sequestro preventivo. Essa consente esclusivamente di ottemperare alle prescrizioni impartite, mentre diviene pienamente operativa, nel senso che il sequestro può considerarsi definitivamente cessato, solo quando le dette prescrizioni siano state puntualmente eseguite. Più recentemente il principio è stato ribadito da Sez. 3, n. 40399 del 27/06/2019, Rv. 276936, sul rilievo, appunto, che l'art. 85 è richiamato dall'art. 104 disp. att. c.p.p. 8.25. Sennonché, l'art. 104 disp. att. c.p.p. è stato integralmente sostituito dall'art. 2, comma 9, lett. a), legge 15 luglio 2009, che ha interamente ed autonomamente disciplinato l'esecuzione del sequestro preventivo senza alcun richiamo alle disposizioni relative al sequestro probatorio. La stessa legge aveva inserito l'art. 104-bis (amministrazione dei beni sottoposti a sequestro probatorio), poi sottoposto ad ulteriori modifiche ad opera della legge 17 ottobre 2017, n. 161 (art. 30, comma 2, lett. a e b) e della legge 10 marzo 2018, n. 21 art. 6, comma 3, lett. a tnn. 1 e 2), che disciplina la amministrazione dei beni sottoposti a sequestro preventivo e a sequestro e confisca in casi particolari ad esclusione dei beni destinati ad affluire al Fondo Unico Giustizia, per i quali vige, come visto, il regime di gestione già ampiamente illustrato. Ne consegue che l'art. 85 disp. att. c.p.p., in quanto non più richiamato dall'art. 104, e in considerazione della autonoma e articolata disciplina delle modalità esecutive del sequestro preventivo, non è applicabile al sequestro preventivo».

6. I confini del ne bis in idem cautelare: casi di non preclusione del nuovo sequestro

6.1. Valutazione nel successivo provvedimento di elementi precedentemente non esaminati perché non disponibili

Sez. 3, Sentenza n. 16616 del 18/11/2019 Cc. (dep. 03/06/2020) Rv. 278947 – 01, est. Liberati: «*In tema di provvedimenti cautelari, il principio del "ne bis in idem" non preclude l'emissione di un nuovo sequestro preventivo sui medesimi beni in relazione ai quali il vincolo reale sia stato già disposto e successivamente annullato a seguito di impugnazione, allorquando nel secondo provvedimento siano stati **valutati dall'autorità giudiziaria elementi precedentemente non esaminati perché non disponibili.** (Fattispecie relativa all'adozione di un nuovo decreto di sequestro preventivo di somme di denaro per il reato di cui all'art. 2 del d. lgs. 10 marzo 2000 n. 74, dopo l'annullamento di precedente, analogo,*

provvedimento, sulla base di un fatto nuovo consistito nella presentazione della dichiarazione a fini Iva contenente una indebita deduzione di imposta per operazioni inesistenti, la cui mancanza aveva impedito di ritenere il reato consumato»);

Massime precedenti Conformi: N. 10972 del 2012 Rv. 252362 - 01, N. 43806 del 2008 Rv. 241415 - 01, N. 21103 del 2013 Rv. 256439 - 01, N. 24963 del 2015 Rv. 264095.

6.2. Esigenza cautelare diversa da quella inizialmente ipotizzata

Sez. 3, Sentenza n. 29091 del 04/04/2019 Cc. (dep. 03/07/2019), est. Di Nicola, in motivazione: «La giurisprudenza di legittimità ha già affermato che il principio del **"ne bis in idem" cautelare** non è ostativo alla reiterazione o alla nuova emanazione del provvedimento di sequestro preventivo su beni in relazione ai quali il vincolo reale sia stato, secondo i casi, già disposto oppure negato, allorquando il nuovo decreto si fonda su una **esigenza cautelare diversa da quella inizialmente ipotizzata oppure quando l'autorità procedente sia chiamata a valutare elementi precedentemente non esaminati** (Sez. 3, n. 24963 del 18/02/2015, Aprovitola, Rv. 264095 - 01). La "ratio" dell'effetto preclusivo sta infatti nell'impedire che, immutate le condizioni legittimanti l'applicabilità o meno di una misura cautelare, vi sia una mera rivalutazione degli stessi elementi, dovendosi evitare, in assenza di un quid novi, che venga emessa una misura cautelare in precedenza negata o che venga revocata una misura cautelare in precedenza adottata, con la conseguenza che, in assenza di elementi di novità, non è consentito al pubblico ministero di richiedere, attraverso una rivalutazione degli stessi elementi, il sequestro e, per converso, non è consentito all'indagato di ottenere, senza un quid novi, la revoca di un vincolo in precedenza imposto».

6.3. Sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta dopo annullamento di quello finalizzato alla confisca per equivalente

Sez. 3, Sentenza n. 46709 del 28/03/2018 Cc. (dep. 15/10/2018), est. Di Nicola, in motivazione: «il **petitum della seconda richiesta di sequestro preventivo**, [...], è completamente diverso dal **petitum della prima richiesta** che innescò il provvedimento cautelare poi annullato dal Tribunale del riesame. Inizialmente, il pubblico ministero aveva chiesto ed ottenuto il sequestro per equivalente esclusivamente con riferimento ai beni nella disponibilità dei rappresentanti legali della società, ossia di coloro che erano ritenuti gli autori del fatto criminoso, senza dare conto dell'impossibilità, quantunque transitoria, di ricorrere al sequestro in forma diretta del profitto del reato. A seguito dell'ordinanza di annullamento della misura, il pubblico ministero avrebbe potuto impugnare il provvedimento o valutare la possibilità di reiterare la richiesta cautelare. L'organo dell'accusa ha optato per la seconda alternativa ed i ricorrenti insorgono sostenendo che l'azione cautelare era preclusa dal **"giudicando cautelare"** determinato dall'annullamento operato dal tribunale del riesame, cosicché non poteva essere richiesto ed adottato un nuovo provvedimento restrittivo per il medesimo fatto e nei confronti delle stesse persone in pendenza dei termini per l'impugnazione dell'ordinanza di annullamento. 7 Il rilievo è

infondato perché, avuto riguardo alle precedenti considerazioni e dunque alle ragioni dell'annullamento del primo sequestro nonché alla diversità del petitum cautelare posto a fondamento della prima e della seconda richiesta, il principio/ secondo cui la regola del "**ne bis in idem cautelare**" preclude che possa essere nuovamente adottato un provvedimento della stessa specie in presenza di una decisione giurisdizionale non impugnata o non più soggetta ad impugnazione, vale solo quando sia stata esclusa nella fattispecie esaminata la sussistenza delle condizioni generali giustificanti l'adozione della misura o siano state ritenute mancanti le altre condizioni dell'azione (legittimazione ed interesse ad agire) e sempre che rimanga immutato, in assenza cioè di "nova", lo stato di fatto processuale che ha originato la precedente decisione. **Né può ritenersi operante il divieto del "ne bis in idem cautelare" quando la nuova iniziativa sia fondata, come nella specie, su un petitum sostanzialmente, sia pure parzialmente, diverso da quello posto a fondamento di una precedente richiesta cautelare e l'annullamento della misura sia stato disposto, situazione nella specie ricorrente, proprio in forza dell'errata formulazione del petitum.** Neppure è sostenibile l'esistenza di una preclusione dovuta alla contemporanea pendenza dei termini per impugnare il provvedimento del tribunale del riesame di annullamento del decreto di sequestro preventivo da parte del pubblico ministero, potendo quest'ultimo, in pendenza dei termini per esercitare una impugnazione incidentale "de libertate", azionare, nei confronti dello stesso indagato e per lo stesso fatto, una nuova iniziativa cautelare fondata su un petitum, in tutto o in parte, diverso (e, quindi, nuovo) rispetto a quello precedentemente azionato o sulla base di nuovi elementi, fermo restando che, effettuata la scelta di reiterare l'azione cautelare in base ai nova, resta preclusa la possibilità di proporre l'impugnazione cautelare e viceversa. A queste conclusioni si giunge sul rilievo che l'«idem» il cui «bis» è precluso non può concretarsi ed esaurirsi, in ambito cautelare, come avviene invece nel processo cognitivo, nella mera identità del fatto, ma ricomprende necessariamente anche l'identità degli elementi posti (e valutati) a sostegno o a confutazione di esso e della sua rilevanza cautelare (Sez. U, n. 7931 del 16/12/2010, dep. 2011, Testini, in motiv.). §. 3.2. Infatti, nei reati tributari, non è possibile disporre il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente del profitto conseguito dalla persona giuridica attraverso il reato tributario commesso da parte del legale rappresentante dell'ente, ai sensi dell'articolo 19 del D.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, perché gli articoli 24 e ss. del citato D.lgs. non prevedono i reati fiscali tra le fattispecie in grado di giustificare l'adozione del provvedimento, con esclusione dell'ipotesi, nel caso in esame non sussistente, in cui la struttura aziendale costituisca un apparato fittizio utilizzato dal reo per commettere gli illeciti (Sez. 3, n. 1256 del 19/09/2012, dep. 2013, Unicredit, Rv. 254796). D'altro canto, l'articolo 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000 - e, prima ancora, l'articolo 1, comma 143, legge 24 dicembre 2007, n. 244 nonché l'articolo 322-ter del codice penale - configurano, dal punto di vista strutturale, la **confisca di valore - e, quindi, il sequestro finalizzato a tale tipologia di confisca - come residuale, ossia sussidiaria**, rispetto alla confisca diretta o in forma specifica, che invece colpisce specificamente il prezzo o il profitto del reato, il quale ultimo è costituito da qualsivoglia vantaggio economico derivante in via diretta ed immediata (cd. nesso di pertinenzialità) dalla commissione dell'illecito (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264436) e può, dunque, essere individuato anche nei beni acquisiti con l'impiego dell'immediato profitto del reato (cd. surrogati) ovvero può consistere, come spesso accade nei reati tributari, anche in un risparmio di spesa. Da ciò consegue che il sequestro e la confisca di valore sono una

conseguenza non solo eventuale, ma **residuale** del reato, perché praticabile solo quando non sia possibile procedere con la confisca diretta del profitto o del prezzo del crimine. Per questa ragione, il sequestro del "provento" del reato costituisce il primo obiettivo cautelare che il pubblico ministero deve obbligatoriamente perseguire in subiecta materia. Infatti, la confisca per equivalente - caratterizzandosi per il fatto che può ricadere su beni che, oltre a non avere alcun rapporto con la pericolosità della res o con la pericolosità individuale del soggetto, non hanno neppure alcun collegamento diretto con il reato - non richiede la prova della sussistenza del nesso di pertinenzialità della res rispetto al reato, essendo assoggettabili a confisca beni nella disponibilità dell'imputato per un valore corrispondente a quello relativo al profitto o al prezzo del reato (Sez. 6, n. 11902 del 27/01/2005, Baldas, Rv. 231234), perseguendo il legislatore, in tal modo, l'obiettivo di privare il reo di un qualunque beneficio sul versante economico, nella convinzione della portata disincentivante di questo genere di previsione sanzionatoria. Su queste basi, la giurisprudenza di legittimità, con orientamento al quale occorre dare continuità, ha affermato che il **sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente del prezzo o del profitto del reato, è legittimamente adottato** solo se, per una qualsivoglia ragione, i proventi dell'attività illecita non siano rinvenuti nella sfera giuridico - patrimoniale dell'indagato (Sez. 5, n. 46500 del 19/09/2011, Lampugnani, Rv. 251205) o, nel caso di reati tributari commessi dal legale rappresentante di una persona giuridica, non sono rinvenuti nella sfera patrimoniale dell'ente che ha tratto beneficio del profitto del reato e nel cui interesse il reato tributario è stato commesso. 9 Ne consegue che, oltre alla ravvisabilità di uno dei reati per i quali tale vincolo è consentito e alla non appartenenza dei beni a persona estranea al reato, il **sequestro preventivo per equivalente, richiede, per la legittimità della sua adozione, che nella sfera giuridico - patrimoniale di chi abbia conseguito l'indebito vantaggio patrimoniale non sia stato rinvenuto, per una qualsivoglia ragione, il prezzo o il profitto del reato.** Logico corollario di tali affermazioni è che il carattere residuale della confisca del tantundem rispetto a quella diretta comporta che, di regola, la prima in tanto è possibile se ed in quanto sia stato previamente e vanamente esperito, pur senza necessità di una preventiva ricerca generalizzata del provento, il tentativo di rinvenire il prezzo o il profitto originario del reato nella sfera giuridico - patrimoniale di chi ha tratto il beneficio dall'illecito (solitamente il suo autore o la persona giuridica, nel caso di reati tributari commessi dal legale rappresentante, fatta salva l'ipotesi della "società schermo"), con la conseguenza che lo spostamento della misura dal profitto o prezzo del reato ad altro bene, di pari valore ma ricadente nella disponibilità del reo, è consentito esclusivamente in via residuale rispetto all'esperibilità della confisca diretta, pur dovendosi considerare che l'impossibilità del sequestro del profitto del reato (sequestro cd. diretto o in forma specifica) può essere anche solo transitoria, senza perciò che sia necessaria, come si è anticipato, la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato perché, versandosi in materia di misura cautelare reale, non è possibile pretendere la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato, in quanto, durante il tempo necessario per l'espletamento di tale ricerca, potrebbero essere occultati gli altri beni suscettibili di confisca per equivalente, così vanificando ogni esigenza di cautela (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258648). Infatti, quando il sequestro interviene in una fase iniziale del procedimento, non si può, di solito, stabilire se sia possibile o meno la confisca dei beni che costituiscono il prezzo od il profitto di reato, previa loro certa individuazione (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, in motiv.). Sul

presupposto che tale impossibilità non deve necessariamente essere assoluta e definitiva, ma può riguardare anche un'impossibilità transitoria o reversibile, purché esistente nel momento in cui la misura cautelare reale viene richiesta e disposta, è stato affermato che la possibile precarietà di tale circostanza condiziona di fatto anche l'onere di motivazione del provvedimento cautelare, che va limitato al richiamo della, sia pur momentanea, indisponibilità del bene, senza che sia necessario dare dettagliatamente conto delle attività volte alla ricerca dell'originario prodotto o profitto del reato (Sez. 3, n. 41072 del 30/09/2015, Granato, non mass.; Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, cit.; Sez. 2, n. 19662 del 17/04/2007, D'Antuono, Rv. 236592), in quanto, se l'adozione della cautela fosse condizionata alla completa esecuzione di tali ricerche, la funzione cautelare del sequestro potrebbe essere facilmente elusa durante il tempo occorrente per il compimento delle indagini compiute o da compiersi in proposito, di talché deve ammettersi che, ai limitati fini della cognizione sommaria, l'indicazione d'irreperibilità del profitto o prezzo del reato deve possedere un limitato grado di specificità, coerente con lo stadio più o meno embrionale nel quale si trova il procedimento. Da ciò deriva che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente è legittimo, senza che occorra previamente richiedere il sequestro in forma specifica, solo quando il reperimento dei beni costituenti il profitto del reato sia impossibile, ovvero quando gli stessi non siano aggredibili, e la motivazione che lo dispone dia conto di tale impossibilità, con la precisazione che, da un lato, non è necessario un approfondito accertamento quale presupposto della richiesta cautelare di un sequestro preventivo per equivalente e, dall'altro, il pubblico ministero non ha una libera scelta tra il sequestro diretto e quello per equivalente ma, sulla base del compendio indiziario emergente dagli atti processuali, può chiedere al giudice il sequestro preventivo nella forma per "equivalente", invece che in quella "diretta", all'esito di una valutazione allo stato degli atti in ordine alle risultanze relative al patrimonio dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato, non essendo invece necessario il compimento di specifici ed ulteriori accertamenti preliminari per rinvenire il prezzo o il profitto nelle casse della società o per ricercare in forma generalizzata i beni che ne costituiscono la trasformazione, incombando, invece, al soggetto destinatario del provvedimento cautelare l'onere di allegare, se in suo possesso (ovviamente), elementi dai quali risulti la possibilità di disporre il sequestro in forma diretta (Sez. 3, n. 41073 del 30/09/2015, Scognamiglio, Rv. 265028; Sez. 3, n. 1738 del 11/11/2014, dep. 2015, Bartolini, Rv. 261929) e senza che ciò si risolva in una inversione dell'onere della prova a carico del soggetto indagato. Sulla base di tali approdi, questa Sezione ha sostenuto che la fase della ricerca del profitto cd. diretto si esaurisce inevitabilmente nel periodo coincidente con la fase genetica della cautela reale ed immediatamente dopo la sua applicazione, perché il sequestro per equivalente nei confronti dell'autore del reato, e soprattutto il suo mantenimento, supera la questione della reperibilità del profitto diretto da parte della persona giuridica in quanto l'aggressione dei beni per equivalente postula (essendo diversamente il sequestro illegittimo) l'impossibilità genetica o funzionale, quantunque in ipotesi transitoria, di ricorrere al sequestro diretto. Sotto tale ultima prospettiva, è stato affermato (Sez. 3, n. 40362 del 06/07/2016, D'Agostino, in motiv.) che l'impossibilità di disporre il sequestro in forma specifica è genetica quando - prima che sia stata esercitata l'azione cautelare e prima che sia stato disposto il sequestro per equivalente, avendo il pubblico ministero svolto indagini per la ricerca del profitto del reato - risulta, ex actis, che il profitto del reato non è rintracciabile presso la persona giuridica, cosicché residua solo la possibilità di una richiesta di sequestro per equivalente.

In tal caso, il pubblico ministero, avendo previamente dimostrato l'impossibilità genetica di poter vincolare il profitto del reato, non è obbligato a richiedere il sequestro diretto. Invece, l'impossibilità di ricorrere al sequestro in forma specifica è funzionale quando, esercitata l'azione cautelare, il pubblico ministero abbia chiesto al giudice il sequestro del profitto o del prezzo del reato nei confronti della persona giuridica e quello per equivalente nei confronti della persona fisica imputata del reato tributario e - disposta dal giudice tanto l'una, quanto l'altra forma di sequestro a condizione che, in fase di esecuzione, sia eseguito prima il sequestro diretto e, in caso di irreperibilità del profitto, il sequestro per equivalente - non sia stato rintracciato presso la persona giuridica, in tutto o in parte, il profitto del reato o, comunque, risulta, ex actis, sulla base di accertamenti eventualmente compiuti dopo l'esercizio dell'azione cautelare e prima dell'eventuale emissione del decreto di sequestro- preventivo, che presso la persona giuridica non sia rintracciabile il profitto del reato tributario commesso nell'interesse dell'ente. E proprio perché il pubblico ministero, per la tutela delle ragioni cautelari, può pretermettere la preventiva ricerca generalizzata e precisa dei beni da sequestrare, riservandosi l'accertamento e l'individuazione dopo l'esercizio dell'azione cautelare o dopo aver ottenuto la misura e così configurandosi, all'esito, l'impossibilità funzionale di procedere al sequestro in forma specifica, la giurisprudenza di legittimità è compatta nel ritenere che, in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, il giudice che emette il provvedimento non è tenuto ad individuare concretamente i beni da sottoporre alla misura ablatoria, ma può limitarsi a determinare la somma di denaro che costituisce il profitto o il prezzo del reato o il valore ad essi corrispondente, mentre l'individuazione specifica dei beni da apprendere e la verifica della corrispondenza del loro valore al "quantum" indicato nel sequestro è riservata alla fase esecutiva demandata al pubblico ministero (Sez. 6, n. 53832 del 25/10/2017, Cavicchi, Rv. 271736; Sez. 2, n. 24785 del 12/05/2015, Monti, Rv. 264282; Sez. 5, n. 9738 del 02/12/2014, dep. 2015, Giallombardo, Rv. 262893; Sez. 3, n. 37848 del 07/05/2014, Chidichimo, Rv. 260148; Sez. 3, n. 20776 del 06/03/2014, Hong, Rv. 259661; Sez. 2, n. 35813 del 29/05/2013, Scimemi, Rv. 256827). In definitiva, deve ritenersi che l'onere di procedere, da parte dell'accusa, all'aggressione diretta del profitto del reato non può trasformarsi in una probatio diabolica, nel senso che, per dimostrare l'impossibilità di procedere al sequestro in via diretta, non devono ritenersi necessari accertamenti specifici e capillari, sebbene ne sia auspicabile il preventivo compimento quando ciò non comporti pregiudizio per il perseguimento delle esigenze cautelari. Stando così le cose, la richiesta di sequestro preventivo "per equivalente" avanzata direttamente ed esclusivamente nei confronti del reo, che implica la prova cautelare, nei sensi in precedenza precisati, dell'impossibilità di procedere al sequestro del profitto del reato, si distingue nettamente, per diversità di oggetto e di presupposti, dalla richiesta congiunta (a questo punto necessaria in quanto, in assenza di accertamenti, non si può ancora sapere se sia possibile o meno porre il vincolo sul profitto del reato) di sequestro in forma specifica e, in via residuale, per equivalente, con la conseguenza che, **nel caso di proposizione in tempi successivi di entrambe le richieste da parte del pubblico ministero, la decisione sulla prima istanza, che non abbia investito, come nella specie, il merito della richiesta cautelare, non preclude l'esame di quella successiva, stante la diversità del petitum, che nel primo caso presuppone, in partenza, l'impossibilità, sia pure transitoria e reversibile, di procedere al sequestro cd. "diretto"**, mentre nel secondo caso, riservando alla fase esecutiva o ad un momento successivo all'esercizio dell'azione cautelare l'accertamento circa

l'impossibilità di procedere al sequestro in forma specifica, deve necessariamente prevedere, in primis, il sequestro "diretto" perché "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" (articolo 12-bis, comma 1, decreto legislativo n. 74 del 2000)».

7. Le vicende della confisca

7.1. Rapporti con la prescrizione della pretesa erariale

Sez. 3 , Sentenza n. 4236 del 18/10/2018 Cc. (dep. 29/01/2019) Rv. 275692 - 02, est. Di Nicola, P.M. Di Nardo (Parz. Diff.): *«In tema di reati tributari, l'intervenuta prescrizione della pretesa fiscale non esclude la configurabilità dell'illecito penale, né preclude l'adozione del provvedimento di confisca del profitto derivante dall'illecito penale. (In motivazione, la Corte ha precisato che solo l'estinzione dell'obbligazione tributaria per effetto del suo esatto adempimento determina il venir meno dei presupposti della confisca del profitto del reato)»; in motiv.: «La confisca penale ha una sua precisa ed autonoma configurazione ed è indissolubilmente connessa al profitto del reato tributario e, solo indirettamente alla pretesa fiscale, per il cui soddisfacimento è predisposta la leva penale, essendo indifferente che l'obbligazione tributaria sia estinta, ovviamente per cause diverse dall'esatto adempimento (ossia per cause diverse dal versamento dell'imposta evasa), perché solo quest'ultima circostanza impedisce la duplicazione coattiva del prelievo, sul presupposto che quest'ultimo, in presenza di un esatto pagamento del tributo, sarebbe privo di una causa realmente giustificativa in quanto la restituzione all'erario del profitto del reato fa venir meno lo scopo principale perseguito con la confisca, escludendo la temuta duplicazione sanzionatoria. Diversamente, 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 (Sez. 3, n. 20887 del 15/04/2015, Aumenta, Rv. 263409; Sez. 3, n. 6635 del 08/01/2014, Cavatorta, Rv. 258903). È stato infatti affermato che, in tema di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto del reato, corrispondente all'ammontare dell'imposta evasa, può essere legittimamente mantenuto fino a quando permane l'indebito arricchimento derivante dall'azione illecita, che cessa con l'adempimento dell'obbligazione tributaria (Sez. 3, n. 46726 del 12/07/2012, Lanzalone, Rv. 253851). Ad avviso del Collegio, pertanto, la "prescrizione tributaria", così come non incide sulla configurabilità del reato tributario, non incide neppure sulla determinazione del profitto confiscabile, la cui quantificazione è parametrata al profitto del reato che non cessa di essere tale se la pretesa tributaria, in tutto o in parte, si prescrive».*

7.2. Esito positivo dell'affidamento in prova ai servizi sociali

Sez. 2 - , Sentenza n. 35738 del 23/09/2020 Ud. (dep. 14/12/2020) Rv. 280312 - 01, est. Pacilli, P.M. Cocomello (Parz. Diff.): *«La confisca per equivalente*

ex art. 322-ter cod. pen. non si estingue in caso di esito positivo dell'affidamento in prova ai servizi sociali, ai sensi dell'art. 47, comma 12, ord. pen., poiché tale misura ablativa, pur avendo un carattere afflittivo e sanzionatorio, non è equiparabile né alla pena principale, né alle pene accessorie, essendo connotata prevalentemente da una funzione ripristinatoria della situazione economica modificata dalla commissione del fatto illecito»; in motivazione: «Questa Corte ha già chiarito che la locuzione "ogni altro effetto penale" deve intendersi riferita alle pene accessorie, deponendo in tal senso l'art. 20 c.p., che definisce le pene accessorie effetti penali della condanna. Si è anche puntualizzato (Sez. 1, n. 17019 del 25/3/2003, P.M. in proc. Pellegrini, Rv. 224807) in coerenza con la sentenza delle Sezioni Unite n. 27 del 14/12/1994 (Sessa, Rv. 199496), che, non essendo menzionate nell'art. 47 Ord. pen., le misure di sicurezza non si estinguono in caso di esito positivo dell'affidamento in prova ai servizi sociali: interpretazione, questa, che non contrasta con il disposto dell'art. 210 co. 2 c.p., che pone l'estinzione della pena come ostativa all'applicazione di misure di sicurezza, non rientrando in tale previsione l'estinzione per effetto del positivo esperimento dell'affidamento in prova, che è estranea alle ipotesi di cui agli artt. 171 e segg. c.p., in quanto costituisce conseguenza dell'espiazione della pena, sia pure in forma alternativa alla detenzione. Alla luce di quanto precede deve allora affermarsi che, in caso di esito positivo dell'affidamento in prova, la confisca per equivalente ex art. 322-ter cod. pen., non si estingue. A differenza infatti della confisca diretta, generalmente ricompresa nel novero delle misure di sicurezza, questa Corte ha riconosciuto alla confisca per equivalente "natura eminentemente sanzionatoria", in quanto assolve ad una funzione non di prevenzione ma "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". La confisca per equivalente "è, pertanto, connotata dal carattere afflittivo e da un rapporto consequenziale alla commissione del reato proprio della sanzione penale" (ex plurimis, S.U. n. 18374 del 31/01/2013 e n. 31617 del 26.6.2015). Anche la Corte Cost. (v.: sentenza n. 97 del 2009; sentenza n. 51 del 2017) ha riconosciuto alla confisca per equivalente natura sanzionatoria, affermando che, mentre la confisca diretta, reagendo alla pericolosità indotta nel reo dalla disponibilità di tali beni, assolve a una funzione essenzialmente preventiva, la confisca per equivalente, che raggiunge beni di altra natura, "palesa una connotazione prevalentemente afflittiva ed ha, dunque, una natura eminentemente sanzionatoria". Il riconoscimento della natura "eminentemente sanzionatoria" della confisca per equivalente non vale però ad equipararla né alla pena principale né alle pene accessorie. Con specifico riferimento alla confisca per equivalente del prezzo o del profitto del reato prevista dall'art. 322-ter cod. pen., deve rilevarsi che essa, oltre ad essere connotata da un prevalente carattere afflittivo e sanzionatorio, ha anche evidenti finalità ripristinatorie, di semplificazione probatoria ed esecutiva, che la differenziano sostanzialmente da una pura e semplice pena patrimoniale. La confisca per equivalente ex art. 322-ter c.p., infatti, non ha la capacità di infliggere un quid pluris afflittivo, poiché si limita a privare l'autore di uno dei reati contro la pubblica amministrazione, contemplati dalla norma, di un valore equivalente a quanto da lui illecitamente ed effettivamente conseguito attraverso il reato e di cui sia divenuta impossibile l'apprensione diretta. Si tratta, in altri termini, di una forma di confisca che trova il proprio fondamento e limite nel vantaggio tratto dal reato, che resta esclusa nel caso in cui quanto illecitamente percepito sia già stato altrimenti

restituito (vedi, con riferimento a reati contro la p.a., Sez. 6, n. 15847 del 5/2/2019, Mauro Sandra, Rv. 275543, Sez. 6, n. 16872 del 30/1/2019, Guerra Leoniero, Rv. 275671). Esclusa quindi l'equiparazione alla pena principale, deve rilevarsi che la confisca per equivalente differisce anche dalle pene accessorie. Essa, infatti, persegue lo scopo di ripristinare la situazione economica del reo, qual era prima della violazione della legge penale, privandolo delle utilità ricavate dal crimine commesso e sottraendogli beni di valore ad esse corrispondenti, senza esplicitare alcuna funzione preventiva, diversamente da quanto accade per le pene accessorie e le misure di sicurezza, compresa la stessa confisca diretta del prezzo o profitto del reato. Si tratta, dunque, di uno «strumento ablatorio ripristinatorio dal carattere affittivo», applicabile anche in sede esecutiva pur non essendo catalogabile tra le pene accessorie (Sez. 1, n. 23716 del 15/12/2016 - dep. 12/5/2017, Soddu, Rv. 270112, § 4.1.) Non essendo, quindi, né una pena principale né una pena accessoria, la confisca ex art. 322 ter cod. pen non è incisa dall'esito positivo dell'affidamento in prova ai servizi sociali, che, ai sensi dell'art. 47 Ord. pen., riverbera effetti solo sulla pena detentiva e su quella pecuniaria (con i limiti di cui si è innanzi detto) nonché sulle pene accessorie, ad eccezione di quelle perpetue. Ne discende che deve ritenersi corretto l'epilogo decisorio della Corte d'appello che ha disposto la confisca de qua nei confronti dell'imputato, con conseguente rigetto del ricorso».

7.3. Esito positivo della messa alla prova

Sez. 3, Sentenza n. 47104 del 02/10/2019 Cc. (dep. 20/11/2019) Rv. 277347 - 01, est. Mengoni: «*In tema di reati tributari, la confisca per equivalente di cui all'art. 12-bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, presuppone la pronuncia di una sentenza di condanna o di applicazione della pena su richiesta, alle quali non può essere equiparata la declaratoria di estinzione del reato per esito positivo della **messa alla prova, ai sensi degli artt. 168-ter cod. pen. e 464-septies cod. proc. pen.**, che prescinde da un accertamento di penale responsabilità, ferma restando l'applicabilità delle sanzioni amministrative accessorie, ove previste dalla legge*»; in motiv.: «La confisca per equivalente di cui all'art. 12-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, per espressa previsione normativa, può essere disposta soltanto con la sentenza di condanna o di applicazione della pena su richiesta, tenuto conto della sua natura tipicamente sanzionatoria penale. La medesima misura ablatoria, pertanto, non costituisce una sanzione amministrativa accessoria e, a differenza di questa, non può essere disposta con la sentenza ex artt. 464-septies cod. proc. pen. e 168-ter cod. pen., con la quale è dichiarato estinto il reato per l'esito positivo della prova, salva l'applicabilità, per l'appunto, delle sole sanzioni amministrative accessorie, ove previste dalla legge. Quel che deriva dalla considerazione, pacifica, secondo cui tale declaratoria estintiva non può essere equiparata alla pronuncia di una sentenza di condanna, prescindendo dall'accertamento della penale responsabilità (cfr. in tal senso Cfr. Sez. 3, n. 53640 del 18/07/2018, Dellagaren, Rv. 275183). La sentenza impugnata, pertanto, deve essere annullata senza rinvio limitatamente alla disposta confisca per equivalente, confisca che si elimina».

Sez. 3, 3458/2020 est. Liberati: in motiv.: «La confisca per equivalente di cui all'art. 12 bis del d.lgs. n. 74 del 2000, per espressa previsione normativa, può essere disposta soltanto con la sentenza di condanna o di applicazione della

pena su richiesta, in quanto, a differenza della confisca diretta, che ha natura di misura di sicurezza, la confisca per equivalente ha carattere afflittivo e sanzionatorio (v. Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, Adami, Rv. 255037), e quindi non può essere disposta nel caso di estinzione del reato, occorrendo la pronuncia di una sentenza di condanna o di applicazione della pena (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264435; v. anche Sez. 3, n. 47104 del 02/10/2019, Calia, Rv. 277347, che ha escluso la possibilità di mantenere la confisca per equivalente disposta in relazione a reato tributario dichiarato estinto per esito positivo della messa alla prova; v. anche, a proposito della non assimilabilità della sentenza che abbia dichiarato l'estinzione del reato per prescrizione a una sentenza di condanna, Sez. 3, n. 53640 del 18/07/2018, Dellagaren Rv. 275183).

8.Sospensione feriale

Sez. 3, Sentenza n. 45550 del 18/05/2017 Cc. (dep. 03/10/2017) Rv. 271644 – 01, est. Andronio, P.M. Fimiani (Diff.): *«In tema di riesame del decreto di sequestro preventivo, la sospensione feriale opera anche nel caso in cui il termine per la decisione del tribunale del riesame inizi a decorrere in un periodo di non sospensione, se l'udienza camerale non si celebra nel medesimo periodo, con la conseguenza che anche il termine perentorio della decisione rimane sospeso».*