

ASPESI – Associazione Nazionale tra le
Società di Promozione e Sviluppo Immobiliare

La riforma dei reati tributari: l'autoriciclaggio

av. Lorenzo Imperato
Torino, 21 aprile 2016

Rilevanza penale delle detrazioni

Art. 1, lett. a), d. lgs. n. 74 del 2000 (ante 2015)

«b) per "elementi attivi o passivi" si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto»

Pertanto, prima della riforma del 2015, i comportamenti vietati dalla legge penale potevano incidere *soltanto* sulla determinazione dell'imponibile, e non anche dell'imposta.

Conseguenza pratica:

Prima della riforma del 2015, i reati in materia di dichiarazione potevano essere realizzati indicando falsamente in dichiarazione un onere deducibile (dall'imponibile) ma non anche un onere detraibile od una detrazione (dall'imposta).

Riforma del 2015 – testo vigente:

«per "elementi attivi o passivi" si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, 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»

Art. 2 d. lgs. n. 74 del 2000:

«E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni [annuali] relative a dette imposte elementi passivi fittizi»

Prima della riforma del 2015, il reato più grave previsto nel decreto n. 74 del 2000 poteva essere realizzato soltanto attraverso la dichiarazione annuale.

Da valutare, ora, le conseguenze della modifica: come indicato, è stato soppresso l'aggettivo «annuali» dal testo dell'art. 2.

Si può ritenere che abbiano assunto, a seguito della modifica, rilevanza penale le seguenti dichiarazioni infrannuali:

- la dichiarazione che si deve presentare in occasione della fusione, per il periodo che va dall'inizio del periodo di imposta alla data in cui ha effetto la fusione (art. 5-bis, comma 2, d.p.r. n. 322 del 1998)
- la dichiarazione che la società designata deve presentare nel caso di scissione (art. 5-bis, comma 3, d.p.r. n. 322 del 1998)
- la dichiarazione che deve presentare la società oggetto di trasformazione, per il periodo che va dall'inizio del periodo di imposta alla data in cui ha effetto la trasformazione (art. 5-bis, comma 1, d.p.r. n. 322 del 1998)
- la dichiarazione che deve essere presentata per il periodo antecedente alla liquidazione per i soggetti ires (art. 5, comma 1, d.p.r. n. 322 del 1998)
- la dichiarazione da presentare per il periodo che va dall'inizio del periodo di imposta alla dichiarazione di insolvenza (art. 5, comma 4, d.p.r. n. 322 del 1998).

Desta perplessità, invece, l'inclusione fra i documenti penalmente rilevanti delle seguenti dichiarazioni/comunicazioni:

- lo "spesometro", trattandosi anzitutto di una comunicazione di dati all'Amministrazione e non di una dichiarazione utile alla liquidazione dell'imposta; e, soprattutto, non dovendosi in esso riportare tutte le operazioni poste in essere dal contribuente (ad esempio, non devono essere riportate le operazioni per le quali il pagamento sia stato effettuato con carte bancarie, già oggetto di tracciabilità)
- la comunicazione iva: trattandosi, anche in questo caso di una comunicazione, attraverso la quale non si determina l'imposta dovuta; risulta prevalente il profilo statistico e si tratta, comunque, di adempimento annuale
- gli elenchi intrastat: pur avendo periodicità mensile o trimestrale, non rilevano penalmente, trattandosi di meri strumenti di comunicazione. Infatti, eventuali irregolarità vengono sanzionate, sul piano amministrativo, con una sola sanzione, a prescindere da quantità e qualità delle irregolarità realizzate

- la dichiarazione di volontà di operare intra UE: si tratta, in questo caso, di una dichiarazione preventiva, di una dichiarazione di volontà, che non è suscettibile di recepire gli elementi passivi oggetto dell'art. 2
- la comunicazione delle dichiarazioni di intento: attiene, nuovamente, ad un fatto comunicativo, ed è stata introdotta al fine di scongiurare le frodi all'iva
- la comunicazione di operazioni con i paradisi fiscali: si possono riproporre le considerazioni testé formulate
- le dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione di attività: anche in tal caso, si tratta di adempimenti utili a comunicare all'Agenzia delle Entrate atti di volontà del contribuente, ovvero la variazione di dati in precedenza comunicati

Art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000 (testo vigente):

«Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica 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, quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;
 - b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.
2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.
3. 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».

Art. 3 d. lgs. n. 74 del 2000 (testo abrogato):

«Fuori dei casi previsti dall'art. 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, 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 lire centocinquanta milioni;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a lire tre miliardi».

Definizione di operazioni simulate ai fini dell'applicazione dell'art. 3:

«per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti».

Ne discende che le operazioni fiscalmente elusive non possono avere rilevanza penale.

Infatti, la nuova definizione (in vigore dall'agosto 2015) dell'elusione fiscale – art. 10-*bis* legge n. 212 del 2000 – prevede che: «le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie».

Cass., sez. I pen., 25.10.2013, n. 43899, con riguardo alla norma abrogata, aveva stabilito che i 'mezzi fraudolenti' erano stati ravvisati nell'«essersi avvalsi di società e trust istituiti all'estero, emittenti titoli non negoziabili al di fuori del rapporto specifico; nella conforme esposizione non veritiera di tali elementi, dapprima nelle dichiarazioni dei redditi presentate individualmente dalle singole società del gruppo, quindi in quella consolidata, presentata dalla capogruppo Unicredit s.p.a., con la conseguente fraudolenta determinazione dell'imponibile, sottrazione di elementi attivi e liquidazione dell'imposta in misura inferiore al dovuto per gli importi complessivi e parziali, analiticamente individuati dall'ufficio requirente».

Questa situazione di fatto dovrebbe essere penalmente rilevante anche con la nuova norma, stante la possibilità di ravvisare il fenomeno dell'interposizione.

«In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 3 d.lg. n. 74 del 2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), premesso che non è sufficiente la sola falsa rappresentazione (realizzabile anche in forma omissiva), nelle scritture contabili obbligatorie, degli elementi sulla base dei quali si determina l'obbligazione tributaria, ma occorre anche un "quid plurius" costituito dall'uso di "mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento", deve ritenersi che siano tali tutti quegli accorgimenti la presenza dei quali imponga l'effettuazione di accertamenti fiscali e indagini penali che altrimenti non sarebbero stati necessari. (Nella specie, in applicazione di tale principio, la Corte ha ritenuto che correttamente fosse stato ravvisato l'uso di mezzi fraudolenti in un caso in cui era risultato che la società amministrata dall'imputato, avendo ricevuto pagamenti per servizi resi ad altra società, ne aveva contabilizzati solo una parte, dirottando l'altra, senza che di ciò risultasse traccia nelle proprie scritture contabili, sul conto corrente di una società fiduciaria facente capo ad un prossimo congiunto dell'imputato medesimo)» (Cass., III pen., 15,10,2014, n. 50308).

«In tema di reati fiscali, la cd. "sottofatturazione", pur non essendo qualificabile, di per sé, come "mezzo fraudolento" idoneo a rendere configurabile il reato di cui all'art. 3 d.lg. n. 74 del 2000 (dichiarazione fraudolenta mediante artifici diversi da quelli di cui al precedente art. 2), può tuttavia assumere la detta connotazione quando sia accompagnata da un "quid pluris" che può anche essere costituito da comportamenti di per sé leciti, i quali vengono però ad acquistare natura illecita solo per il contesto di mendacio contabile a cui sono collegati e per lo scopo fraudolento di impedire agli uffici fiscali la scoperta di detto mendacio. (Nella specie, il "quid pluris" è stato ritenuto sussistente nel fatto che, trattandosi di sottofatturazione avente ad oggetto la vendita di case di abitazione da parte di un'impresa costruttrice, questa aveva omesso sistematicamente la registrazione, pur non obbligatoria, dei preliminari di compravendita, in cui era indicato il prezzo reale, ed aveva imposto agli acquirenti, all'atto della stipula dei contratti definitivi, il pagamento in contanti della parte di detto prezzo che eccedeva quello indicato in fattura)» (Cass., sez. III pen., 22.11.2012, n. 2292)

Il caso appena proposto, invece, non può trovare disciplina nella nuova figura del delitto di cui all'art. 3.

Infatti, ora la norma così specifica nel terzo comma:

«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».

Pertanto, la mera sottofatturazione non rileva penalmente ai sensi dell'art. 3, ma, qualora venga superata la soglia di punibilità di euro 150,000 di imposta evasa (oltre a quella percentuale), ai sensi dell'art. 4 (dichiarazione infedele).

Art. 4 d. lgs. n. 74 del 2000 – dichiarazione infedele – norma vigente sino al 2015:

«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 cinquantamila;

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 due milioni».

Problemi che determinava la norma ora modificata:

- Non chiariva come dovesse essere inteso il termine «fittizi» riferito agli elementi passivi: di qui il tema se rilevassero penalmente soltanto gli elementi passivi «inesistenti» ovvero anche quelli esistenti ma «indeducibili»
- Non chiariva se l'elusione fiscale potesse essere penalmente rilevante
- Prevedeva una soglia di punibilità di imposta evasa troppo bassa (euro 50.000)

Infatti, di conseguenza:

- l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza denunciava il contribuente anche nel caso in cui la verifica fiscale avesse posto in luce elementi passivi indeducibili
- La Cassazione ha stabilito, in passato (2012), che l'elusione fiscale fosse penalmente rilevante

Testo dell'art. 4 come modificato nel 2015, ora vigente:

«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)».

I problemi evidenziati sono stati superati:

- La norma ora chiarisce che rilevano penalmente soltanto gli elementi passivi inesistenti
- La norma specifica che non rilevano penalmente questioni meramente fiscali, quali quelle derivanti dall'applicazione dei principi di inerenza, deducibilità, competenza, classificazione o valutazione di elementi del reddito e dell'imposta reali
- La soglia di punibilità è stata significativamente elevata ad euro 150.000 di imposta evasa.

L'attuale giurisprudenza in materia di omesso versamento di imposte:
la crisi di liquidità; il subentro degli amministratori; la messa in
liquidazione; l'intervento delle procedure concorsuali

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 24-02-2016) 11-04-2016, n. 14745 – crisi di liquidità

«Non può, pertanto, 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 (protrattasi, in sede di prima applicazione della norma, nella seconda metà del 2006) di non far debitamente fronte alla esigenza predetta organizzativa (per l'esclusione del rilievo scriminante di impreviste difficoltà economiche in sé considerate v., in riferimento alla parallela norma dell'art. 10-bis, Sez. 3, n. 10120 del 01/12/2010, dep. 2011, Provenzale).

Questa Corte ha ulteriormente precisato che è necessario che siano assolti, sul punto, 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, Mercutello, Rv. 258055, Sez.3, n. 43599 del 09/09/2015, dep.29/10/2015, Rv.265262).

Poichè la forza maggiore postula la individuazione di un fatto imponderabile, imprevisto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, tanto da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente, questa Suprema Corte ha sempre escluso, quando la specifica questione è stata posta, che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante. (Sez. 3, n. 4529 del 04/12/2007, Cairone, Rv. 238986; Sez. 1, n. 18402 del 05/04/2013, Giro, Rv. 255880; Sez. 3, n. 24410 del 05/04/2011, Bolognini, Rv.250805; Sez. 3, n. 9041 del 18/09/1997, Chiappa, Rv. 209232; Sez. 3, n. 643 del 22/10/1984, Bottura, Rv. 167495; Sez. 3, n. 7779 del 07/05/1984, Anderi, Rv. 165822).

Costituisce corollario di queste affermazioni il fatto che nei reati omissivi integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso (Sez. 6, n. 10116 del 23/03/1990, Iannone, Rv.184856).

*Ne consegue che: a) il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore perchè non esclude la *suitas* della condotta; b) la mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante non può pertanto essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta/politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità; c) non si può invocare la forza maggiore quando l'inadempimento penalmente sanzionato sia stato concausato dal mancato pagamento alla singole scadenze mensili e dunque da una situazione di illegittimità; d) l'inadempimento tributario penalmente rilevante può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep.25/02/2015, Rv.263128)».*

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 07-01-2016) 15-02-2016, n. 6113 – 10-ter e rilevanza della crisi di liquidità

«Non va, infatti, dimenticato che l'imputato può invocare la assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia, soprattutto, l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto (v., con riferimento all'omologa ipotesi del d. lgs. n. 74 del 2000 art. 10-bis, Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014 -dep. 15/05/2014, P.G. in proc. Zanchi, Rv. 259190, in cui la Corte ha considerato irrilevante la mancata riscossione di crediti osservando che l'inadempimento dei clienti rientra nel normale rischio di impresa)».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 25-11-2015) 28-12-2015, n. 50578 - omesso versamento iva - crisi di liquidità

«In tema di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, l'inadempimento della obbligazione tributaria può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da 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.

In particolare, nel reato di omesso versamento di Iva, ai fini dell'esclusione della colpevolezza è irrilevante la 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.(Sez. 3, Sentenza n. 2614 del 06/11/2013 Ud. (dep. 21/01/2014) Rv.258595)».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 28-10-2015) 18-01-2016, n. 1623 – crisi di liquidità e rilevanza dell'accordo di risanamento

«Quanto infatti alla prima doglianza, la Corte territoriale ha correttamente affermato come fosse del tutto ininfluyente, ai fini dell'integrazione della fattispecie incriminatrice, la giustificazione fornita dal ricorrente in ordine all'omesso versamento dell'Iva in considerazione della mancanza di liquidità della società conseguente all'accordo di risanamento predisposto da un professionista ai sensi della L. Fall., art. 67, comma 3, lett. d), (istituto introdotto dal D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito in legge 14 maggio 2005, n. 80, cosiddetto decreto competitività), trattandosi di un accordo di natura privatistica che non poteva comunque coinvolgere il pagamento dei tributi, con la conseguenza che il ricorrente era comunque tenuto a versare l'imposta per il 2009 entro il 27 dicembre 2010. Peraltro, questa Corte, in materia di omesso versamento di imposte, ha affermato il principio secondo cui, la colpevolezza del soggetto tenuto ad assolvere l'obbligazione tributaria non è esclusa dalla crisi di liquidità intervenuta al momento della scadenza del termine utile per il versamento, 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 (Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, dep. 2014, Mercutello, Rv. 258055).

Nè può essere ascrivibile a forza maggiore la mancanza della provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria per effetto di una scelta di politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità, come quella di privilegiare taluni pagamenti al posto di altri o, come nella specie, di ricorrere ad un piano di risanamento dell'impresa, di cui alla L. fall., art. 67, comma 3, lett. d), perchè l'istituto non rientra in un procedimento giudiziale o soggetto ad omologa da parte del giudice, come invece avviene per il concordato preventivo, ma si risolve in un atto stragiudiziale non soggetto al controllo del giudice nè nella fase di preparazione, nè nella fase di esecuzione, consistendo in un atto unilaterale dell'imprenditore e quindi risolvendosi in una operazione strettamente ed interamente privatistica, indirettamente riconosciuta come meritevole di tutela da parte dell'ordinamento mediante l'esenzione del patrimonio all'assoggettamento dell'azione revocatoria, sempre che si verifichino le condizioni e sussistano i requisiti previsti dalla legge, ossia che il piano di risanamento dell'esposizione debitoria dell'impresa sia idoneo ad assicurare il riequilibrio della situazione finanziaria e la cui ragionevolezza deve essere attestata da un professionista iscritto nel registro dei revisori contabili e che abbia i requisiti previsti dalla legge».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 28-10-2015) 04-02-2016, n. 4631 – Soggetto subentrato nella carica di amministratore dopo la presentazione della dichiarazione e prima della scadenza del versamento

«Va ricordato che nelle società di capitali, la responsabilità per i reati previsti da 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, ma risponde del reato di omesso versamento di IVA, anche il soggetto che, subentrando ad altri nella carica di amministratore o liquidatore di una società di capitali, dopo la presentazione della dichiarazione d'imposta e prima della scadenza del versamento, omette di versare all'Erario le somme dovute sulla base della dichiarazione medesima, senza compiere il previo controllo di natura puramente contabile sugli ultimi adempimenti fiscali, in quanto attraverso tale condotta lo stesso si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze (cfr. Sez. 3, n. 34927 del 24/06/2015, Alfieri, Rv. 264882).

4. Orbene, nel caso in esame, i giudici di merito hanno dato conto del fatto che l'imputato era divenuto amministratore nel settembre 2006, per cui ben avrebbe potuto ottemperare al versamento dovuto entro il termine previsto per legge, ossia il 27 dicembre successivo».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 19-09-2013) 27-03-2014, n. 14432 – responsabilità dell'amministratore – obbligo di garanzia

non è sufficiente che un imprenditore che, versando in situazione di difficoltà finanziarie (o per altre ragioni), decida di rivolgersi ad un terzo delegandogli la gestione di fatto della società, vada esente da responsabilità in caso di condotte omissive in qualche modo legate al ruolo imprenditoriale, incombando invero sull'imprenditore un obbligo specifico di vigilanza sull'operato del terzo che, se non osservato, mantiene ferma la responsabilità penale.

3.2 La delega, anche di fatto, da parte dell'imprenditore ad un terzo della gestione della società, in assenza di un comportamento manifesto da parte del primo di spogliarsi giuridicamente della rappresentanza legale della società, non vale quale condotta positiva atta a scriminare il delegante.

Il tema della responsabilità penale dell'amministratore di diritto di una società (colui, cioè, che riveste la carica formale con correlata rappresentanza legale esterna) per fatti commessi da terzi che amministrano la società in via di fatto, non è nuovo nella giurisprudenza di questa Corte che, in svariate occasioni, ha sempre precisato che l'amministratore di diritto continua a rispondere di eventuali reati omissivi (ferma restando l'eventualità di una ipotesi di condotta concorsuale del terzo), in stretta correlazione con gli obblighi propri gravanti sull'amministratore di diritto: obblighi di vigilanza che gli impongono di controllare di continuo l'andamento della gestione ed intervenire per evitare che tali condotte illecite possano essere poste in essere.

4. Secondo le regole proprie dell'art. 40 cpv. c.p., l'elemento psicologico si atteggia sempre secondo i principi generali: è sufficiente, quindi, che il titolare dell'obbligo di garanzia abbia conoscenza dei presupposti fattuali del dovere di attivarsi per impedire l'evento e, ciò nonostante, non si attivi consapevolmente.

In tal caso egli verrà chiamato a rispondere a titolo di dolo nei delitti (ma ovviamente anche nelle contravvenzioni) in quanto vuole (o prevede) l'evento, ovvero ne risponderà a titolo di colpa per negligenza, imperizia, imprudenza o violazione di norme (come accade nei delitti colposi e, in generale nelle fattispecie contravvenzionali). E' dunque la consapevolezza da parte del "garante" di un obbligo giuridico di vigilanza da esercitarsi nei riguardi di un terzo cui siano stati conferiti poteri gestori o di amministrazione "di fatto" (il quale non ha quegli obblighi di garanzia riservatigli dalla legge, ma può essere chiamato a rispondere a titolo di concorso con il garante) a determinare la responsabilità in capo al titolare della posizione di garanzia secondo le ordinarie regole ermeneutiche in tema di elemento soggettivo del reato».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 13-03-2014) 02-04-2014, n. 15119 – accertamento responsabilità dell'ex amministratore

«La sentenza di questa Corte richiamata, a sostegno della sua tesi, dal Tribunale (Cass. sez. 3 n.12268 del 19.2.2013), nell'affermare che il precedente amministratore della società non poteva ritenersi, di per sé, estraneo alla commissione del reato ("potrebbe aver fornito un contributo causale alla commissione del fatto, creando materialmente i presupposti per il successivo omesso versamento"), demandava, però, al Giudice del rinvio di valutare l'effettiva incidenza della condotta posta in essere dai singoli soggetti coinvolti nell'amministrazione". Tali principi sono stati ancor più chiaramente affermati con la sentenza n. 39082 del 9.4.2013. Tale pronuncia, dopo aver ribadito che il reato di cui al d. lgs. n.74 del 2000 art. 10-ter, è un reato istantaneo proprio, ha evidenziato che bisogna far riferimento al momento previsto per l'adempimento "per determinare il fatto consumativo".

Per il soggetto non più formalmente in "condizioni" di poter adempiere, bisogna accertare l'esistenza di "specifici elementi probatori... da cui desumere che la pregressa gestione fosse stata destinata all'evasione dell'iva ed a tale scopo fossero destinati i mancati accantonamenti ai quali l'ordinanza fa generico cenno (nulla si dice ad esempio dell'eventuale residuo di cassa trovato dal curatore e se la somma fosse o meno sufficiente, per l'esecuzione del pagamento o se vi fossero, nel passivo fallimentare, altri debiti aventi grado anteriore onde il pagamento si sarebbe palesato in violazione della par condicio), di talchè l'omissione del versamento alla scadenza potesse essere ricondotto..(al ricorrente)... o al liquidatore"».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 17-12-2013) 08-04-2014, n. 15660 – l'amministratore subentrante

«I giudici di merito avevano ritenuto che, benchè la D. fosse subentrata al precedente amministratore, quale legale rappresentante della società nell'aprile del 2006 e che non si poteva escludere che, prima del suo ingresso, altri soggetti avessero incassato l'IVA senza versarla nel termine previsto dalla normativa fiscale, tali circostanze non rilevavano sotto il profilo della di lei responsabilità penale come amministratrice in quanto, pur nominata legale rappresentante solo nell'aprile 2006, aveva avuto tutto il tempo sino al dicembre 2006, ben sette mesi, per provvedere al versamento delle ritenute al fine di evitare la propria responsabilità penale. Nè poteva reputarsi provato che tra il 24.4.2006 ed il 26.9.2006 la C(at)RDTECH S.r.l., si trovasse in condizioni economi che tali da rendere impossibile alla D. procedere al versamento dell'IVA con conseguente inesigibilità della condotta la cui omissione integra il reato contestato.

Motivi della decisione

Il ricorso è manifestamente infondato e pertanto deve essere dichiarato inammissibile. Quanto al primo motivo di ricorso, la Corte territoriale ha puntualmente motivato in proposito, ritenendo che colui che subentra nella carica di amministratore di una società si espone a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 23-06-2015) 24-09-2015, n. 38788 – responsabilità del titolare di una ditta individuale - prestanome

«In ogni caso, va precisato che - sia che si inquadri la fattispecie nella figura della mera interposizione fittizia (come pronosticherebbe la ricorrente) che in quella del socio occulto in una società occulta (ipotesi maggiormente aderente al caso di specie ove un imprenditore individuale appare all'esterno e altro soggetto, socio, resta nascosto, pur avendo tutte le caratteristiche del socio -gestore) - il soggetto titolare di una ditta "apparentemente" individuale è penalmente responsabile - o a titolo di dolo diretto, 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 verificano -anche nel caso in cui la gestione dell'impresa sia, di fatto, svolta da terzi, gravando sull'imprenditore "palese", quale legale rappresentante e titolare dell'impresa, i doveri positivi di vigilanza e di controllo sulla corretta gestione di essa (v. Sez. 3, n. 25047 del 25/05/2011, Piga, Rv. 250677; Sez. 3, n. 22919 del 06/04/2006, Furini, Rv. 234474), anche nei casi in cui egli, in quanto titolare della ditta individuale, sia mero prestanome di altri soggetti che agiscano quali gestori di fatto.

Tale principio fonda sul presupposto che i soggetti titolari di imprese individuali, al pari degli amministratori di società, sono titolari di una posizione di garanzia nel senso che su di loro comunque incombe l'obbligo di impedire l'evento pregiudizievole, anche se prodotto da una condotta costituente reato posta in essere da altri.

Esiste cioè un dovere giuridico di attivarsi - ovviamente quando si abbia la consapevolezza che il gestore di fatto ponga in essere condotte integranti il reato - per evitare che l'evento temuto si verifichi e tale dovere, in considerazione dell'elemento tipicamente personale, è ancora più stringente in quanto la ditta individuale coincide con la persona fisica titolare di essa e, perciò, non costituisce un soggetto giuridico autonomo, sia sotto l'aspetto sostanziale che sotto quello processuale.

La giurisprudenza di legittimità ha chiarito come, in siffatti casi, le componenti essenziali della posizione di garanzia, in cui versi il titolare dell'obbligo, siano, da un lato, una fonte normativa di diritto privato (nel caso di specie, artt. 2083 e 2563 e ss. cod. civ.) o pubblico che costituisca il dovere di intervento e, dall'altro, l'esistenza di un potere attraverso il corretto uso del quale il soggetto garante sia in grado di impedire l'evento (Sez. 4, n. 8217 del 21/05/1998, Fornari ed altro, Rv. 212144), tanto sull'esatto presupposto che la norma dell'art. 40 c.p.cpv., secondo la quale non impedire un evento, che si ha l'obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo, può e deve essere interpretata in termini solidaristici, avendo presenti le norme dell'artt. 2 e 32 Cost., art. 41 Cost, comma 2, (Sez. 4, n. 4793 del 06/12/1990, dep. 29/04/1991, Bonetti, Rv. 191792) e, nel caso di specie, un'impresa, deputata ad emettere false fatture, opera in contrasto con il principio dell'utilità sociale dell'iniziativa economica».

**Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 24-06-2015) 18-08-2015, n. 34927 -
responsabilità per i reati tributari connessi alla carica - amministratore di società –
liquidatore**

«5. 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.

Alla medesima disciplina soggiace il liquidatore ex artt. 2276 e 2489 c.c., nominato in caso di scioglimento della società, passibile della responsabilità per i delitti previsti dal d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 in virtù della espressa previsione dell'art. 1, comma 1, lett. c), del decreto in combinazione con le norme che ne definiscono poteri e responsabilità.

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 subentra 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 poichè si trattava dell'IVA dovuta sulla base dell'ultima dichiarazione e quindi era sufficiente, prima di assumere la carica di amministratore o di liquidatore, di chiedere in visione la dichiarazione e l'attestato di versamento all'erario dell'IVA a debito per adempire nel termine stabilito al pagamento dell'obbligazione tributaria.

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 nel caso che ci occupa non pare che potesse essere stato difficile alla A., anche considerato che il precedente amministratore era il fratello - e ci sono verifiche assai semplici e coincidenti con i minimi riscontri d'obbligo che devono essere eseguiti prima del subentro nella carica in difetto delle quali egli accetta il rischio che ci possa essere qualcosa che non va di cui è chiamato a rispondere anche penalmente».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 12-03-2015) 16-04-2015, n. 15853 – responsabilità del rappresentante legale della società – incidenza del concordato preventivo - Massime

«Il reato di cui all'art. 10-ter del d. lgs. 74 del 2000 non è compatibile, nel caso di ammissione al concordato preventivo anteriore alla scadenza del termine per il relativo versamento ovvero anteriore alla consumazione del reato, con l'inclusione del debito Iva nel piano concordatario, nel senso di mera dilazione, senza incidenza sul quantum e in particolare senza conseguenze sul quantum della dilazione stessa, in forza della previsione del pagamento degli interessi».

«Il reato di omesso versamento degli acconti Iva non sussiste laddove, prima della scadenza per il pagamento del debito tributario, la società sia stata ammessa a concordato preventivo con inclusione del debito Iva nel piano concordatario: l'apertura di tale procedura, infatti, determina comunque una dilazione di tale pagamento e rende quindi irrilevante il mancato rispetto dei termini di versamento originariamente stabiliti».

«la dilazione del pagamento dell'intero debito IVA rientra nell'ambito del piano concordatario e se il concordato preventivo non è una manifestazione di autonomia negoziale, bensì un istituto prevalentemente pubblicistico, è più che illogico considerare ciò tamquam non esset ai fini penali, dissociando settori parimenti pubblicistici dell'ordinamento, ovvero consentendo da un lato al giudice fallimentare di ammettere al concordato preventivo l'imprenditore che nel suo piano progetta di commettere un reato e poi di omologare la deliberazione con cui i creditori hanno approvato un siffatto progetto criminoso, e dall'altro al giudice penale di sanzionare il soggetto che ha eseguito un accordo omologato, la cui relativa domanda sia stata, peraltro, ab origine comunicata al pubblico ministero, condannandolo per il reato di omesso versamento dell'IVA di cui all'art. 10-ter del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74».

«Il concordato preventivo, pur originandosi da un impulso del debitore, non è confinato in un dispositivo privatistico, governato esclusivamente dalle parti dei negozi coinvolti in quell'inadempimento complessivo che integra lo stato di crisi di cui all'art. 160 primo comma, della legge fallimentare di cui al [R.D. 16 marzo 1942, n. 267](#), o addirittura lo stato di insolvenza di cui all'ultimo comma del medesimo articolo, bensì attinge alla soglia pubblicistica, si snoda in un percorso giurisdizionalmente disegnato e vigilato, per ricevere infine una ratifica di quanto deliberato dai creditori sulla proposta del debitore da parte dell'organo giurisdizionale di talché il detto concordato non può ritenersi irrilevante ai fini delle conseguenze penali della condotta conforme al deliberato accordo».

La sottrazione fraudolenta alla riscossione delle imposte: il fondo patrimoniale, il trust.

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 19-11-2015) 04-03-2016, n. 9154 – sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e costituzione di un fondo patrimoniale

«3.2. – (...)la costituzione del fondo patrimoniale non potrebbe di per sè essere qualificata come atto fraudolento, in mancanza di concreti elementi in tale senso. In particolare, la difesa evidenzia, sul punto, che il Tribunale avrebbe trascurato di considerare che l'indagato aveva altri beni, di valore rilevante, che erano rimasti estranei al fondo patrimoniale e che sarebbero stati sufficienti comunque a soddisfare le pretese del fisco.

Deve premettersi, in punto di diritto, che, a fronte di un fondo patrimoniale costituito ex art. 167 cod. civ., per fare fronte ai bisogni della famiglia, è necessario accertare, ai fini della sussistenza del reato di cui al D. lgs. n. 74 del 2000 art. 11, - 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. Infatti, la scelta dei coniugi di costituire il fondo rappresenta uno dei modi legittimi di attuazione dell'indirizzo economico e delle esigenze del nucleo familiare, dovendosi escludere le sole esigenze di natura voluttuaria o caratterizzate da interessi meramente speculativi (sez. 3, 4 aprile 2012, n. 40561).

A ciò deve aggiungersi, 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, la necessità di dimostrare che la costituzione del fondo patrimoniale abbia in concreto messo in pericolo la garanzia patrimoniale. Ne consegue che qualora - come nel caso di specie - la difesa abbia prospettato in sede cautelare l'esistenza di beni non inclusi nel fondo e di un valore tale da costituire adeguata garanzia, il giudice ha l'onere di fornire una pur sommaria motivazione sulla ragione per cui la costituzione del fondo rappresenterebbe, in ogni caso, uno strumento idoneo a rendere più difficoltoso il recupero del credito erariale».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 21-05-2015) 25-06-2015, n. 26746 – costituzione di fondo patrimoniale – atto idoneo ad ostacolare la pretesa erariale

«Ed invero, (...), risulta che in data 11/12/2012, a seguito delle verifiche fiscali, i germani V. avevano costituito un fondo patrimoniale in modo da rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva già in atto nei confronti dei medesimi nonché della scuole paritarie di cui erano soci amministratori.

Nessun dubbio, dunque, che sussistesse il fumus del reato di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 art. 11, avendo invero più volte affermato questa Corte che in tema di reati tributari, la costituzione di un fondo patrimoniale integra il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, in quanto è atto idoneo ad ostacolare il soddisfacimento di un'obbligazione tributaria (Sez. 3, n. 5824 del 18/12/2007 - dep. 06/02/2008, Soldera, Rv. 238821). A ciò peraltro si aggiunga che la contestazione difensiva, a fronte dell'indubbia idoneità della condotta a porre in pericolo la riscossione dei debiti tributari sulla base del giudizio prognostico ex ante operato dai giudici di merito, non appare minimamente fondata su elementi oggettivi idonei a dimostrare che l'immissione di beni personali del contribuente-debitore nel fondo patrimoniale costituisse un atto compiuto con intento non fraudolento, o comunque che tale condotta si presentasse inidonea a compromettere la riscossione dei debiti tributari».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 04-04-2012) 31-05-2012, n. 21013 – costituzione fondo patrimoniale – idoneità ad impedire il soddisfacimento della pretesa erariale

«2.1. Risulta accertato (e comunque non contestato) che l'imputato, unitamente alla moglie, aveva costituito, in data (OMISSIS) un fondo patrimoniale nel quale confluivano i diritti di proprietà del suo patrimonio immobiliare ed i diritti di usufrutto; il tutto allorquando la Guardia di Finanza di Montecatini già aveva iniziato, in data 22/07/2004, una verifica tributaria nei confronti dell'imputato, titolare dell'omonima impresa individuale. In data 31/05/2005 la Guardia di Finanza notificava a P.P. il verbale di constatazione ed in data 22/09/2005 l'avviso di accertamento relativo alle maggiori imposte da versare.

2.2. P.P., nel corso del dibattimento di 1 grado ha ammesso di aver costituito il fondo patrimoniale (su consiglio dei familiari) a verifica già iniziata, per metterlo al riparo del rischio della Finanza.

2.3. Va ribadito che in tema di reati tributari la costituzione di un fondo patrimoniale integra il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, in quanto è atto idoneo ad ostacolare il soddisfacimento di una obbligazione tributaria (vedi sez. 3^a n. 5824 del 18/12/2007, depositata il 06/02/2008, ric. Soldera, rv 238821).

Nè è necessario, secondo l'indirizzo prevalente della giurisprudenza di legittimità - ai fini della sussistenza degli elementi costitutivi di detto reato - che sia già in atto una procedura di riscossione, essendo sufficiente che l'atto fraudolento sia di per sé solo idoneo ad impedire il soddisfacimento totale o parziale del Fisco (conforme Sez. 5^a n. 7916 del 26/02/2007, ricorrente Cutillo)».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 22-11-2013) 07-01-2014, n. 129 – costituzione fondo patrimoniale tra coniugi- Individuazione dei beni da sottoporre al sequestro

Svolgimento del processo

«2. Il S. risulta indagato dalla Procura di Sassari: (...) c) per il reato di cui all'art. 11 del predetto D.Lgs. (Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte), per avere, sempre nella qualità descritta nei capi che precedono, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte (...) ed ai conseguenti interessi e sanzioni, compiuto atti fraudolenti costituiti dalla creazione di un fondo patrimoniale con i beni immobili di loro proprietà in modo da rendere inefficace in tutto o in parte la procedura di riscossione (in Sassari il 22/06/09).

4. Propone ricorso il difensore fiduciario cassazionista (...).

4.1. Deduce, anzitutto, l'assoluta illegittimità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca che interessi beni estranei al reato e/o all'indagato, giacchè di proprietà di terzi; in particolare, si duole per aver il tribunale del riesame totalmente ignorato quanto dedotto dalla difesa sulla proprietà del bene sequestrato, di cui al fondo patrimoniale costituito secondo il PM fraudolentemente), rilevando come tale bene risultasse, prima della costituzione del fondo, di esclusiva proprietà del coniuge dell'indagato; peraltro, il regime patrimoniale dei coniugi è quello della separazione dei beni, sicchè non può sostenersi che scopo dell'operazione fosse quello di sottrarre il bene alla garanzia del credito erariale, in quanto un'eventuale procedura di riscossione coattiva delle imposte dovute, mai avrebbe potuto aggredire il bene in questione perchè di proprietà esclusiva del coniuge del S..

Motivi della decisione

La questione, tuttavia, nel caso in esame, non è se siano o meno sequestrabili per equivalente i beni della persona giuridica ove si proceda per le violazioni finanziarie commesse dal legale rappresentante della società (questione su cui esiste un contrasto nella giurisprudenza di questa Sezione che, in data 30/10/2013, ha rimesso al Primo Presidente la valutazione del rinvio alle Sezioni Unite della questione se siano o meno aggredibili i beni di una società per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa: n. 20691/13, ric. Leone), investendo invece la censura il profilo della non sequestrabilità del bene immobile di cui al fondo patrimoniale, bene che prima della costituzione del fondo era di proprietà esclusiva della coniuge del ricorrente, soprattutto alla luce del fatto che i coniugi hanno scelto il regime della separazione patrimoniale. Sulla questione, il tribunale motiva richiamando decisioni di questa Corte che ammettono la possibilità di apporre il vincolo cautelare sui beni costituenti il fondo patrimoniale (Sez. 3, n. 18527 del 03/02/2011 - dep. 11/05/2011, Zavarise, Rv. 250525; Sez. 3, n. 40364 del 19/09/2012 - dep. 15/10/2012, Chiadini, Rv. 253681). Non rileva, peraltro, nè la circostanza che i coniugi avessero scelto il regime della separazione dei beni nè che il bene immobile, prima della costituzione del fondo, fosse di esclusiva proprietà della coniuge, come sostenuto dalla difesa. Ed invero, il vincolo cautelare ha colpito il bene immobile destinato al fondo patrimoniale, bene la cui proprietà, come previsto espressamente dalla legge civile, spetta ad entrambi i coniugi, salvo che sia diversamente stabilito nell'atto di costituzione, circostanza questa che non emerge in actis nè è stata rappresentata dalla difesa (art. 168, comma 1 c.c.). Ciò che rileva, infatti, ai fini dell'applicazione del vincolo cautelare, è la disponibilità al momento del disposto sequestro e, a tale data, il bene era nella disponibilità di entrambi i coniugi.

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 26-11-2015) 07-03-2016, n. 9238 – costituzione di trust

«2. Con la prima doglianza il ricorrente censura l'ordinanza impugnata per violazione di legge e mancanza di motivazione del fumus commissi delicti relativamente all'imputazione provvisoria mossagli ex D. lgs. n. 74 del 2000 art. 11. Sostiene anzitutto che la costituzione del Trust Max & Go srl non esplica effetti a tale fine, poichè nello stesso non sono affluiti beni di alcun tipo provenienti dal patrimonio della debitrice fiscale Max & Go srl(...).

Il motivo è infondato.

I primi due profili non hanno alcun rilievo in ordine alla configurazione, ancorchè provvisoria e cautelamente finalizzata, del reato di cui al D. lgs. n. 74 del 2000 art. 11 art. 11, a carico dell'indagato. Infatti che il Trust Max & Go non abbia ricevuto conferimenti, in particolare immobiliari, ovvero che il patrimonio della Max & Go possa essere capiente rispetto alla pretesa fiscale penalmente tutelata dalla norma incriminatrice de qua, sono fatti che non incidono sulla concreta applicabilità della medesima, trattandosi di un reato non di danno, bensì di pericolo, eventualmente permanente, la cui consumazione si protrae per tutto il tempo in cui vengono posti in essere atti idonei a insidiare patrimonialmente l'adempimento dell'obbligazione tributaria (Cass, Sez. 3, n. 37415 del 25/06/2012, Tonetto, 253359).

(...) si rileva che la stessa costituzione del Trust è atto che di per sé mette in pericolo la garanzia patrimoniale del credito fiscale, potendo in qualsiasi momento essere ceduto a esso e quindi segregato un valore economico rientrante nel patrimonio della Max & Go ed essendo d'altro canto proprio questa la finalità per la quale, espressamente, il Trust è stato costituito.

(...) In ogni caso va notato che nella struttura ontologica del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, l'"idoneità" delle condotte è riferita all'inefficacia della esecuzione esattoriale sia "in tutto" sia "in parte". Il che appunto sta a significare che anche una non totale diminuzione della garanzia patrimoniale generica offerta dal patrimonio del debitore fiscale deve pacificamente considerarsi condotta penalmente rilevante nell'ambito di questo titolo di reato».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 08-04-2015) 15-04-2015, n. 15449

«La giurisprudenza di questa Corte ha, nel tempo, chiarito che, ai fini della configurabilità del reato, si richiede esclusivamente che l'atto simulato di alienazione o gli altri atti fraudolenti sui beni siano idonei ad impedire il soddisfacimento totale o parziale del credito tributario, non essendo necessaria la sussistenza di una procedura di riscossione in atto (...), con la conseguenza che, sotto il profilo psicologico, deve sussistere il dolo specifico, rappresentato dal fine di sottrarsi al pagamento del proprio debito tributario e, sotto il profilo materiale, deve porsi in essere una condotta fraudolenta 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 (...).

L'oggetto giuridico del reato in esame non è, pertanto, il diritto di credito del fisco, bensì la garanzia generica data dai beni dell'obbligato, cosicché esso può configurarsi anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, avvenga comunque il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori (...).

Si tratta, dunque, di un reato di pericolo, rispetto al quale la condotta penalmente rilevante può essere costituita da qualsiasi atto o fatto fraudolento intenzionalmente volto a ridurre la capacità patrimoniale del contribuente stesso, riduzione da ritenersi, con un giudizio ex ante, idonea sia dal punto di vista quantitativo che qualitativo, a vanificare in tutto od in parte, o comunque rendere più difficile, una eventuale procedura esecutiva (...).

Si è ulteriormente rilevato, considerando il tenore del D. lgs. n. 74 del 2000 art. 11, che esso contempla, oltre alla alienazione simulata, il generico richiamo ad altri atti la cui connotazione comune è data dal loro carattere fraudolento, da intendersi come comportamento che, sebbene formalmente lecito - come peraltro lo è l'alienazione di un bene - sia però caratterizzato da una componente di artificio o di inganno (...).

Si è conseguentemente ritenuto configurato il reato in esame in ipotesi di cessione simulata dell'avviamento commerciale (...), cessione di immobili e quote sociali alla convivente da parte di un commercialista (...), pluralità di trasferimenti immobiliari (Sez. 3, n. 19524 del 4/4/2013, Antonini, Rv. 255900), costituzione di un fondo patrimoniale ex art. 167 cod. civ.(...), 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 (...), vendita simulata mediante stipula di un apparente contratto di "sale and lease back" (...).

2. Considerati, dunque, i principi dianzi richiamati (...), deve rilevarsi che, nella fattispecie, la legittimità della costituzione del trust (...) non è stata minimamente posta in dubbio dai giudici del merito, i quali, invece, hanno posto in evidenza lo scopo fraudolento della costituzione medesima e la finalità unica di sottrarre il patrimonio del contribuente alla procedura coattiva.

Era poi risultato che, attraverso l'istituzione di un trust, l'imputato, quale liquidatore della società, aveva trasferito a se stesso, quale trustee, l'intero patrimonio attivo e passivo della società medesima, con lo scopo evidente di sottrarre i suoi beni alla procedura di riscossione coattiva delle imposte.

3. Diversamente da quanto sostenuto in ricorso, il provvedimento impugnato ha effettuato una valutazione delle emergenze processuali che risulta adeguata e corretta, indicando in maniera esaustiva sulla base di quali dati fattuali doveva ritenersi dimostrata la natura fraudolenta della costituzione del trust.

Osserva la Corte territoriale che l'operazione effettuata ha comportato, quale unica conseguenza, la sottrazione del patrimonio societario ad eventuali azioni dell'erario finalizzate alla riscossione delle imposte, rilevando come disponente e trustee coincidessero con la medesima persona (l'imputato) e che la dichiarata finalità liquidatoria indicata nell'atto costitutivo del trust non risultava mai comunicata a i creditori sociali, nè emergeva che tale adempimento fosse comunque previsto, rilevando altresì la sostanziale inutilità della costituzione del trust per le finalità indicate, ben potendo i creditori, in caso di liquidazione, vedere soddisfatti i propri crediti senza problemi di priorità temporale quando il patrimonio sociale sia sufficiente a tale scopo, ovvero, in caso di insufficienza, fare ricorso al concordato preventivo o alle altre procedure concorsuali di tipo fallimentare.

Rilevano inoltre i giudici del merito l'inesistenza di qualsivoglia elemento atto a dimostrare la effettiva e concreta utilizzazione del trust per soddisfare i creditori della società ed, in particolare, l'effettuazione, anche parziale, di versamenti all'erario delle somme dovute.

4. Si tratta di argomentazioni stringenti, prive di cedimenti logici o manifeste contraddizioni che indicano come inequivocabilmente accertata in fatto la unica finalità della costituzione del trust, che i giudici del merito correttamente individuano nella sottrazione del patrimonio al fisco».

Sequestro e confisca per equivalente

Cass. pen. Sez. V, Sent., (ud. 28-05-2014) 13-06-2014, n. 25490 – caratteri della confisca per equivalente

Svolgimento del processo

«1.R.S. propone ricorso per cassazione contro l'ordinanza del tribunale del riesame di Torino con la quale veniva rigettata la richiesta presentata avverso il decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente emesso dal gip del medesimo tribunale, essendo l'odierno ricorrente indagato per reati fiscali tra cui l'omesso versamento di ritenute certificate e l'omesso versamento dell'Iva, nonché per la partecipazione ad associazione a delinquere finalizzata a commettere reati fiscali e di bancarotta.

2. A sostegno del ricorso per cassazione eccepisce la violazione dell'art. 322 ter c.p. e art. 125 c.p.p., ritenendo che il tribunale abbia erroneamente applicato il sequestro ex art. 322 ter a beni acquistati dall'indagato in epoca (tra il 1991 e il 1994) molto risalente all'introduzione ad opera della L. n. 244 del 2007 art. 1, comma 143, di tale tipo di sequestro anche per i reati tributari.

Inoltre, non vi sarebbe alcun rapporto dei beni sequestrati con il reato, il che pone il limite della impossibilità di ricondurre temporalmente quel bene sottoposto a vincolo ad una attività anche meramente prodromica alla commissione del fatto illecito, e quindi idonea a configurare il bene quale profitto del reato.

Motivi della decisione

2. La tesi sostenuta dal ricorrente è, prima di tutto, contraddetta dal chiaro tenore letterale della norma, che consente il sequestro e la confisca per equivalente di beni, richiedendo come unica condizione che il reo ne abbia la disponibilità; se fosse richiesto il vincolo pertinenziale con il reato, si ricadrebbe nella prima parte della norma, ossia nella confisca "ordinaria". Ma la confisca per equivalente in tanto si differenzia dalla confisca del corpo del reato in quanto cade su beni non pertinenti al delitto, purchè siano nella disponibilità del soggetto. La giurisprudenza citata dal ricorrente è totalmente inconferente, in quanto riferibile ad un ipotesi di confisca prevista dal D.L. 8 giugno 1992 art. 12 sexies, avente non natura sanzionatoria, ma natura di misura di sicurezza, come espressamente affermato dalla stessa pronuncia richiamata (10.887-2013).

3. Quanto alla data di acquisto dei beni oggetto del provvedimento ablativo essa è del tutto irrilevante sia perchè trattasi di elemento non contemplato dalla norma, sia perchè il principio di irretroattività in materia penale attiene al momento della condotta e non invece al tempo ed alle modalità di acquisizione dei beni destinatari in concreto della sanzione. Sebbene alla confisca per equivalente - introdotta per i reati tributari dalla L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 143, - debba attribuirsi natura eminentemente sanzionatoria (come tale soggetta al principio di cui all'articolo due del codice penale) la irretroattività deve intendersi riferita al fatto di reato (per cui non si applica ai reati commessi anteriormente all'entrata in vigore della legge citata; cfr. Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, Adami, Rv. 255037) e non certo alla data di acquisizione dei beni su cui cade la sanzione».

Cass. pen. Sez. Unite, Sent., (ud. 30-01-2014) 05-03-2014, n. 10561

«2.5. Va anzitutto sottolineato che la confisca diretta del profitto di reato è istituito ben distinto dalla confisca per equivalente. Deve essere tenuto ben presente che la confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, non è confisca per equivalente, ma confisca diretta.

La giurisprudenza di legittimità ha infatti affermato che, nel caso in cui il profitto del reato di concussione sia costituito da denaro, è legittimamente operato in base alla prima parte dell'art. 322 ter c.p., comma 1, il sequestro preventivo di disponibilità di conto corrente dell'imputato. (Sez. 6, n. 30966 del 14/06/2007, Puliga, Rv.236984).

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. (Sez. 3, n. 1261 del 25/09/2012, dep. 2013, Marseglia, Rv. 254175. Fattispecie in tema di reati tributari).

E' pertanto ammissibile il sequestro preventivo, ex art. 321 c.p.p., qualora sussistano indizi per i quali il denaro di provenienza illecita sia stato depositato in banca ovvero investito in titoli, trattandosi di assicurare ciò che proviene dal reato e che si è cercato di nascondere con il più semplice degli artifici. (Sez. 6, n. 23773 del 25/03/2003, Madaffari, Rv. 225757).

Infatti, in tema di sequestro preventivo, nella nozione di profitto funzionale alla confisca rientrano non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell'attività criminosa. (Sez. 2, n. 45389 del 06/11/2008, Perino, Rv. 241973).

La trasformazione che il denaro, profitto del reato, abbia subito in beni di altra natura, fungibili o infungibili, non è quindi di ostacolo al sequestro preventivo il quale ben può avere ad oggetto il bene di investimento così acquisito. Infatti il concetto di profitto o provento di reato legittimante la confisca e quindi nelle indagini preliminari, ai sensi [dell'art. 321 c.p.p.](#), comma 2, il suddetto sequestro, deve intendersi come comprensivo non soltanto dei beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma altresì di ogni altra utilità che lo stesso realizza come conseguenza anche indiretta o mediata della sua attività criminosa. (Sez. 6, n. 4114 del 21/10/1994, dep. 1995, Giacalone, Rv. 200855. Affermando siffatto principio la Cassazione ha ritenuto che legittimamente fosse stato disposto dal g.i.p. il sequestro preventivo di un appartamento che, in base ad elementi allo stato apprezzabili, era risultato acquistato con i proventi del reato di concussione).

Le Sezioni Unite avevano, del resto, ritenuto che, in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca prevista dall'art. 322-ter cod. pen., costituisce "profitto" del reato anche il bene immobile acquistato con somme di danaro illecitamente conseguite, quando l'impiego del denaro sia causalmente collegabile al reato e sia soggettivamente attribuibile all'autore di quest'ultimo. (Sez. U, n. 10280 del 25/10/2007, dep. 2008, Miragliotta, Rv. 238700: fattispecie in tema di concussione nella quale il danaro era stato richiesto da un ufficiale di p.g. per l'acquisto di un immobile).

2.6. La confisca del profitto di reato è possibile anche nei confronti di una persona giuridica per i reati commessi dal legale rappresentante o da altro organo della persona giuridica, quando il profitto sia rimasto nella disponibilità della stessa.

2.7. Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente è legittimo solo quando il reperimento dei beni costituenti il profitto del reato sia impossibile, sia pure transitoriamente, ovvero quando gli stessi non siano aggredibili per qualsiasi ragione. (Sez. 3, n. 30930 del 05/05/2009, Pierro, Rv.244934).

Sotto questo profilo è necessario tuttavia chiarire che, versandosi in materia di misura cautelare reale, non è possibile pretendere la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato, giacchè, 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.

(...) E' perciò 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, purchè sussistente al momento della richiesta e dell'adozione della misura. (Sez. 2, n. 2823 del 10/12/2008, dep. 2009, Schiattarella, Rv. 242653).

2.8. Si deve invece ritenere che non sia possibile la confisca per equivalente di beni della persona giuridica per reati tributari commessi da suoi organi, salva l'ipotesi in cui la persona giuridica stessa sia in concreto priva di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso cui l'amministratore agisca come effettivo titolare, come affermato in numerose pronunzie (Sez. 3, n. 42476 del 20/09/2013, Salvatori, Rv. 257353; Sez. 3, n. 42638 del 26/09/2013, Preziosi; Sez. 3, n. 42350 del 10/07/2013, Stigelbauer, Rv. 257129; Sez. 3, n. 33182 del 14/05/2013, De Salvia, Rv. 255871, già citata; Sez. 3, n. 15349 del 23/10/2012, dep. 2013, Gimeli, Rv. 254739; Sez. 3, n. 1256 del 19/09/2012, dep. 2013, Unicredit s.p.a., Rv. 254796; Sez. 3, n. 33371 del 04/07/2012, Failli; Sez. 3, n. 25774 del 14/06/2012, Amoddio, Rv. 253062; Sez. 6, n. 42703 del 12/10/2010, Giani).

In una simile ipotesi, infatti, la trasmigrazione del profitto del reato in capo all'ente non si attegga alla stregua di trasferimento effettivo di valori, ma quale espediente fraudolento non dissimile dalla figura della interposizione fittizia; con la conseguenza che il denaro o il valore trasferito devono ritenersi ancora pertinenti, sul piano sostanziale, alla disponibilità del soggetto che ha commesso il reato, in "apparente" vantaggio dell'ente ma, nella sostanza, a favore proprio».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 19-01-2016) 01-02-2016, n. 4097- confisca per equivalente - beni meramente futuri

«Orbene, nei casi in cui non sia possibile agire direttamente sui beni costituenti il profitto o il prezzo del reato a causa del loro mancato reperimento è consentito, attraverso il trasferimento del vincolo dall'oggetto diretto all'equivalente apprendere utilità patrimoniali di valore corrispondente di cui il reo abbia comunque la disponibilità. Anzi, costituisce proprio una condizione di operatività della confisca per equivalente la circostanza che nella sfera giuridico-patrimoniale della persona colpita dalla misura non sia rinvenuto il prezzo o il profitto del reato per cui si procede, ma di cui sia ovviamente certa l'esistenza. Il presupposto e la stessa ragion d'essere della confisca per equivalente risiedono nel fatto che quel prezzo o profitto non sia rinvenuto e tale circostanza autorizza lo spostamento della misura dal bene costituente prezzo o profitto del reato ad altro di valore equivalente ricadente sempre nella libera disponibilità dell'indagato (v., in termini: Sez. 5, n. 32797 del 03/07/2002 - dep. 01/10/2002, P.M. in proc. Silletti M, Rv. 222741): in sostanza, la sua caratteristica fondamentale è che può essere adottata solo se, per una qualsivoglia ragione, i proventi dell'attività illecita, di cui pure sia certa l'esistenza, non siano rinvenuti nella sfera giuridico-patrimoniale dell'autore del reato, perchè consumati, confusi o trasformati, in tali casi intervenendo l'ablazione su beni svincolati dal collegamento fisico con il reato stesso: ma una volta accertata la sussistenza dei presupposti - tra cui l'equivalenza di valore tra beni confiscati e prezzo o profitto del reato - tale forma di confisca ha natura obbligatoria e va disposta anche in caso di patteggiamento (v., sul punto: Sez. 3, n. 19461 del 11/03/2014 - dep. 12/05/2014, Pg in proc. Stefanelli e altri, Rv. 260599).

8. *La confisca per equivalente (che, come ricorda correttamente il GIP non deve necessariamente essere preceduta dal sequestro preventivo ad essa funzionale: Sez. 3, n. 17066 del 04/02/2013 - dep. 15/04/2013, Volpe e altri, Rv. 255113), deve ricadere sui beni di cui il reo ha la disponibilità per un valore corrispondente a quelli costituenti il prezzo o il profitto del reato, che sia stato realmente lucrato dall'indagato.*

Nei reati tributari il profitto del reato, generalmente coincidente con il vantaggio economico ricavato in via immediata e diretta dal reato, si identifica con l'ammontare delle ritenute o dell'imposta sottratta al fisco, che costituisce un vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita, anche se consistente in un risparmio di spesa (v. ad es.: Sez. 3, n. 45735 del 08/11/2012 - dep. 22/11/2012, Bastianelli, Rv. 253999). L'ammontare della imposta evasa è certamente riconducibile alla nozione di "profitto del reato", in quanto sostanzialmente si traduce in un risparmio economico derivante dalla effettiva sottrazione degli importi non versati in conformità alla loro destinazione fiscale di cui direttamente beneficia l'autore (v., sul punto: Sez. 3, n. 1199 del 02/12/2011 - dep. 16/01/2012, Galiffo, Rv. 251893).

9. Chiarito quanto sopra, si pone il problema della possibilità di disporre la confisca per equivalente su beni futuri. La misura in esame può essere imposta, per un valore corrispondente al prezzo o al profitto del reato, sui beni di cui l'indagato abbia la disponibilità e, quindi, non solo sul denaro o sui cespiti di cui il soggetto sia formalmente titolare, ma anche su quelli rispetto ai quali egli possa vantare un potere informale, ma diretto ed oggettivo. La definizione di disponibilità dell'indagato, al pari della nozione civilistica del possesso, è riferibile a tutte quelle situazioni nelle quali i beni ricadano nella sfera degli interessi economici del reo, ancorchè il potere dispositivo su di essi venga esercitato per il tramite di terzi (v., ad es.: Sez. 3, n. 15210 del 08/03/2012 - dep. 20/04/2012, Costagliola e altri, Rv. 252378).

Tuttavia, la giurisprudenza di questa Sezione - cui questo Collegio ritiene di dover dare continuità, pur in presenza di decisioni difformi non condivise dal Collegio (Sez. 6, n. 33861 del 10/06/2014 - dep. 30/07/2014, Riggio, Rv. 260176) - ha chiarito che, a differenza del sequestro preventivo previsto dall'art. 321 c.p.p., il sequestro funzionale alla confisca "per equivalente" ha natura sanzionatoria, per cui non sono sottoponibili a tale vincolo i beni meramente futuri (Sez. 3, n. 23649 del 27/02/2013 - dep. 31/05/2013, D'Addario, Rv. 256164).

In particolare, ha chiarito la predetta decisione "a differenza di quanto può dirsi per il sequestro preventivo ex [art. 321 c.p.p.](#), il sequestro per equivalente ha natura prettamente sanzionatoria e non è suscettibile di proiezione sul futuro.

(...)Laddove il bene costituente profitto o prezzo del reato non sia possibile, è certamente possibile spostare la ablazione su altri beni che ricadono nella sfera di disponibilità dell'imputato, ma a condizione che si tratti di beni che già esistono nella sua sfera di disponibilità, e non certo su beni futuri, non individuati nè individuabili».

Cass. pen. Sez. IV, Sent., (ud. 16-12-2015) 03-02-2016, n. 4567 – determinazione profitto del reato – sequestro preventivo e confisca per equivalente

«Come affermato dalla condivisibile giurisprudenza di questa Suprema Corte, inoltre, in tema di reati tributari, il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente prevista dalla L. n. 244 del 2007, art. 1 comma 143, va riferito all'ammontare dell'imposta evasa, che costituisce un indubbio vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita e, in quanto tale, riconducibile alla nozione di profitto del reato, costituito dal risparmio economico conseguente alla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, di cui certamente beneficia il reo; a tal fine, per la quantificazione di questo risparmio, deve tenersi conto anche del mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni dovute in seguito all'accertamento del debito tributario (così questa sez. 3, 23 ottobre 2012, n. 45849)».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 30-09-2015) 13-10-2015, n. 41072 – profitto del reato rappresentato da denaro o altre cose fungibili - beni dell'amministratore

«Da ciò deriva che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente è legittimo solo quando il reperimento dei beni costituenti il profitto del reato sia impossibile, ovvero quando gli stessi non siano aggredibili, e la motivazione che lo dispone dia conto di tale impossibilità.

Quindi, da un lato, non è necessario un vero e proprio accertamento quale presupposto della richiesta cautelare di un sequestro preventivo per equivalente e, dall'altro, il pubblico ministero non ha una libera scelta tra il sequestro diretto e quello per equivalente ma, sulla base del compendio indiziario emergente dagli atti processuali, può chiedere al giudice il sequestro preventivo nella forma per "equivalente", invece che in quella "diretta", all'esito di una valutazione allo stato degli atti in ordine alle risultanze relative al patrimonio dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato, non essendo invece necessario il compimento di specifici ed ulteriori accertamenti preliminari per rinvenire il prezzo o il profitto nelle casse della società o per ricercare in forma generalizzata i beni che ne costituiscono la trasformazione, incombendo, invece, al soggetto destinatario del provvedimento cautelare l'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti per disporre il sequestro in forma diretta».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 02-07-2015) 28-09-2015, n. 39187 – annullamento cartella esattoriale – revoca del sequestro

«Nei reati tributari, il profitto è certamente costituito anche dal risparmio economico che consegue alla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione, ma è altrettanto vero che la possibilità di sequestro preventivo per equivalente del profitto (consistente nell'imposta non versata) derivante dal reato tributario è prevista nella misura in cui la somma corrispondente sia rimasta nelle casse della società. Se è vero che a seguito del reato tributario non si è verificato un decremento del patrimonio circolante, l'accrescimento patrimoniale è solo il riflesso di un mancato depauperamento che, però, non si traduce in un elemento concreto, materialmente apprensibile. Nel caso di specie, dunque, l'intervenuto annullamento della cartella esattoriale, ancorchè con sentenza non definitiva, comporta il venir meno della pretesa tributaria, atteso l'intervenuto sgravio delle somme di cui all'avviso di accertamento. Quest'ultimo, in particolare, renderebbe privo di qualsiasi giustificazione "allo stato" (secondo la peculiare natura del giudizio cautelare, necessariamente rebus sic stantibus) il mantenimento del sequestro in assenza di qualsivoglia "attuale" pretesa erariale, sembrando non esservi infatti nell'attualità nulla da salvaguardare a seguito non solo dell'annullamento degli avvisi di accertamento ma anche del conseguente provvedimento di "sgravio" del debito tributario, ciò che manifesterebbe l'assenza, appunto, attuale, di pretese erariali, rendendo quindi illegittimo il sequestro funzionale alla confisca per equivalente di un profitto, in atto, inesistente».

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 28-05-2015) 15-07-2015, n. 30484 – sequestro e confisca per equivalente – società soggetta a procedura fallimentare

«Il caso in esame deve tuttavia, tenere conto, come si diceva di premessa, del fatto che la società ricorrente, all'atto del ricorso, risultava essere stata ammessa alla procedura di concordato preventivo.

Ebbene, in proposito vanno ricordati i precedenti arresti di questa Corte regolatrice secondo cui, da un lato, 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 (così questa sez. 3, nelle richiamate sentenze n. 43811/2014, n. 46726/2012) e, dall'altro, il mantenimento della misura ablativa è giustificato fino al momento in cui si realizza il recupero delle imposte evase a favore dell'amministrazione finanziaria con corrispondente deminutio del patrimonio personale del contribuente, momento superato il quale non ha più ragione di essere mantenuto in vita il sequestro preventivo.

La ratio legis contenuta nelle norme che prevedono il sequestro e la confisca per equivalente nei reati tributari impone di ritenere che solo l'adempimento dell'obbligazione tributaria faccia venir meno la ragione giustificativa della misura ablatoria. E nel caso che ci occupa tale adempimento non c'è stato».

Il mendacio nelle verifiche fiscali – art. 11 d.l. n. 201 del 2011

Art. 11

«1. Chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74».

Norma importante e «pericolosa»:

- punisce i falsi commessi da chiunque
- nel corso di una qualunque delle attività di verifica fiscale ad opera dell'Agenzia delle Entrate o della Guardia di Finanza
- sia il falso documentale (materiale ed ideologico), sia le false dichiarazioni
- problema per il caso in cui si debba sfuggire al dovere di autoincriminarsi

Il delitto di autoriciclaggio

Articolo 648 - ter.1

Autoriciclaggio

[I]. Si applica la pena della reclusione da due a otto anni e della multa da euro 5.000 a euro 25.000 a 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

[II]. Si applica la pena della reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 se il denaro, i beni o le altre utilità provengono dalla commissione di un delitto non colposo punito con la reclusione inferiore nel massimo a cinque anni.

[III]. Si applicano comunque le pene previste dal primo comma se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da un delitto commesso con le condizioni o le finalità di cui all'articolo 7 del decreto-legge 13 maggio 1991, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 1991, n. 203, e successive modificazioni.

[IV]. Fuori dei casi di cui ai commi precedenti, non sono punibili le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale.

[V]. La pena è aumentata quando i fatti sono commessi nell'esercizio di un'attività bancaria o finanziaria o di altra attività professionale.

[VI]. La pena è diminuita fino alla metà per chi si sia efficacemente adoperato per evitare che le condotte siano portate a conseguenze ulteriori o per assicurare le prove del reato e l'individuazione dei beni, del denaro e delle altre utilità provenienti dal delitto.

[VII]. Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648

Con l'introduzione di questo delitto è ora possibile punire un soggetto non soltanto per il delitto doloso che abbia commesso, ma anche per aver autoriciclato i proventi del delitto, venendo, così, ad essere sanzionato due volte e, probabilmente, stante il livello edittale previsto dall'art. 648-ter.1 c.p., più duramente per il delitto di autoriciclaggio.

Ci si è convinti che il successivo reimpiego dei proventi di un delitto costituisca una particolare offesa sia all'ordine economico, sia all'amministrazione della giustizia, che proietta un'offesa distinta rispetto a quella tipica del delitto presupposto, tale da meritare autonoma punizione.

Il reato punisce tre condotte: la sostituzione; il trasferimento; l'impiego in attività economiche o finanziarie, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

La giurisprudenza della Cassazione, con riguardo al delitto di riciclaggio, che punisce condotte del tutto analoghe, ha già stabilito che:

«“integra il delitto di riciclaggio la condotta di chi monetizzi presso un istituto di credito un assegno di provenienza illecita, atteso che la somma di danaro ricevuta in sostituzione del suddetto titolo appare formalmente di provenienza lecita”».

Ha inoltre chiarito che:

«Il delitto di riciclaggio, si è affermato, si realizza con la sostituzione delle utilità illecite e si perfeziona pertanto nel luogo in cui i capitali illeciti sono restituiti a colui che li aveva movimentati (Cass. sez. 5[^], 5 febbraio 2007, n. 19288). Tanto può avvenire anche con il solo cambio di un assegno in denaro, presso una banca, o con il deposito in banca di una somma di denaro proveniente dal reato presupposto».

I limiti all'incriminazione.

L'ampiezza delle soluzioni interpretative giurisprudenziali pone una questione di limiti, che trova un riscontro nell'inciso finale del primo comma dell'art. 648-ter.1 c.p.: *«in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa»*.

- la sostituzione, il trasferimento o l'impiego devono essere concretamente efficaci ai fini dell'impedimento dell'individuazione della provenienza delittuosa del delitto presupposto.
- Si richiede, dunque, un elemento di artificiosità, che possa in concreto mettere in difficoltà il soggetto che cerchi di ricostruire il percorso del provento illecito.

Esiste, infine, una clausola di salvezza, nel terzo comma dell'art. 648-ter.1 c.p., che rende non punibili le condotte di autoriciclaggio, qualora destinate all'impiego personale: in altri termini, se l'imposta evasa – per stare alle ipotesi di reati tributari che siano presupposto di un possibile autoriciclaggio - venga impiegata dall'evasore fiscale per acquistare per sé un immobile, un gioiello, un'automobile, un'imbarcazione, non commette autoriciclaggio.

Si pone dunque il tema dei rapporti fra reati tributari ed autoriciclaggio.

La giurisprudenza ha affermato la piena compatibilità fra il riciclaggio ed i reati fiscali.

La Cassazione ha già stabilito, infatti, che *«la locuzione "altre utilità" è talmente ampia che in esse devono farsi rientrare tutte quelle utilità che abbiano, per l'agente che abbia commesso il reato presupposto, un valore economicamente apprezzabile»*.

Ancora più chiaramente, la Suprema Corte ha stabilito che:

«rientra fra i reati presupposto anche il reato di frode fiscale a seguito del quale l'agente, evitando di pagare le imposte, consegue un risparmio di spesa che si traduce in un mancato decremento del patrimonio e, quindi, in una evidente utilità di natura economica».

- Il risparmio di imposta pone allora un problema che in concreto è facile illustrare: l'evasore – per semplificare – gode ad un certo momento di un saldo attivo sul proprio conto corrente di euro 100.000; dopo l'evasione, il suo saldo attivo è sempre di euro 100.000. La differenza consiste nel fatto che, se avesse adempiuto al debito tributario, il suo saldo attivo sarebbe pari, magari, ad euro 70.000: il profitto è consistito nell'aver risparmiato euro 30.000, che il contribuente avrebbe dovuto versare.
- La struttura dei reati dichiarativi poggia sul momento della presentazione della dichiarazione, rendendo penalmente irrilevanti i momenti precedenti, ed in ispecie il momento delle singole violazioni contabili.

Pensiamo ad un altro esempio: il contribuente omette di versare l'iva dovuta mensilmente, e destina quel denaro al pagamento dei fornitori. Quand'anche risultasse che quell'omissione, unita ad altre, ha comportato la realizzazione del delitto di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, nel momento dell'impiego del denaro destinato originariamente al versamento delle imposte non si può affermare la realizzazione dell'autoriciclaggio, non essendosi perfezionato il reato tributario, dovendosi, dunque, ancora verificare la 'provenienza' del profitto dalla commissione del reato tributario.

In conclusione, sul punto, l'autoriciclaggio deve avere ad oggetto proprio il profitto del reato tributario, e non altro: vale a dire il risparmio di spesa che sia derivato dalla commissione del reato tributario.

Occorre dunque ottenere la prova che la condotta di autoriciclaggio abbia avuto ad oggetto proprio il profitto del reato tributario: occorre che il profitto sia tracciato.