

Osservatorio sulla Corte di cassazione

Reati tributari

La decisione

Reati tributari - Omesso versamento di somme - Sequestro finalizzato alla confisca - Determinazione del valore dei beni - Avvenuto pagamento - Rilevanza dei ratei pagati (C.p.p., art. 321; D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter; L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, co. 143).

Reati tributari - Omesso versamento di somme - Sequestro finalizzato alla confisca - Determinazione del valore dei beni - Avvenuta estinzione del debito tributario - Profitto in capo al contribuente infedele (C.p.p., art. 321; D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter; L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, co. 143; D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 72-bis).

In presenza di illeciti fiscali consistenti nell'omesso versamento al fisco di una determinata somma a titolo di imposta, l'individuazione del profitto ricavato dal reato onde definire il quantum di valore da sottoporre a sequestro preventivo finalizzato alla successiva confisca per equivalente va determinato anche considerando eventuali accordi nel frattempo intervenuti fra il contribuente e l'amministrazione dell'Erario ed aventi ad oggetto la rateizzazione del relativo debito tributario e ciò in quanto l'avvenuto pagamento di ratei determina una riduzione di pari ammontare del debito tributario medesimo ed una conseguente riduzione del profitto che il contribuente infedele ha ricavato dalla sua condotta illecita.

Deve ritenersi estinto il debito tributario - e quindi essere venuto meno il relativo profitto ottenuto dal contribuente infedele a mezzo del mancato pagamento dell'imposta, con conseguente necessità di revoca del sequestro preventivo per equivalente finalizzato alla successiva confisca - allorquando l'amministrazione finanziaria abbia visto soddisfatte le proprie pretese a mezzo di pignoramenti presso terzi, a loro volta debitori nei confronti del contribuente evasore e ciò in quanto in tale ipotesi in capo a quest'ultimo - pur non avendo egli direttamente estinto il suo debito tributario - non residua alcun illecito vantaggio economico, essendo comunque venute meno le sue ragioni di credito nei confronti dei terzi pignorati.

CASSAZIONE PENALE - SEZIONE TERZA, 14 febbraio 2014 (c.c. 8 gennaio 2014) - SQUASSONI, *Presidente* - SCARSELLA, *Estensore* - LETTIERI, *P.M.* (conf.) - Cavatorta, *ricorrente*.

Il commento

Reati tributari. Definizione del profitto

1. Volendo dare una valutazione circa la “bontà” della decisione in epigrafe bisogna formulare due distinti giudizi, assai difformi fra loro.

Rimanendo a quanto espressamente affermato nella pronuncia in commento, non si può che prestare adesione. Stella polare della Suprema Corte è l’affermazione secondo cui in caso di ricorso alla confisca per equivalente – con eventuale preventiva adozione di un provvedimento cautelare reale – l’ablazione deve riguardare beni di valore non superiore al profitto derivato dal reato per cui si procede e ciò è ovvio, in quanto la confisca – pur avendo natura punitiva – è comunque istituito finalizzato a privare il reo dei vantaggi che ha ingiustamente tratto dalla sua condotta criminosa. Da qui, con riferimento ai reati tributari – ed in particolare a quelli concretantesi nel mancato versamento di imposte, come previsto ad esempio dall’art. 4, 10-bis, 10-ter D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – la conclusione che «*il mantenimento del sequestro preventivo in vista della confisca nel suo quantum iniziale, nonostante il pagamento – sebbene parziale – del debito erariale, darebbe luogo ad una inammissibile duplicazione sanzionatoria*» (in questo senso già, Cass., Sez. III, 22 gennaio 2013, Currò, in *Mass. Uff.*, n. 254679).

2. La Cassazione, poi, nella decisione “articola” o meglio esemplifica la concreta operatività di questa affermazione in relazione alle molteplici modalità con cui può svolgersi, dopo la contestazione dell’illecito fiscale, il rapporto fra il contribuente infedele e l’amministrazione finanziaria, affermando – come può leggersi nelle massime in epigrafe – che il profitto ricavato dal reato tributario: 1) va “defalcato” in caso di «*raggiungimento di un accordo per la rateizzazione del debito tributario con l’Amministrazione finanziaria [giacché – e francamente non si comprende come potrebbe essere altrimenti –] l’avvenuto pagamento di ratei (...) determina una riduzione del debito tributario per una somma*» corrispondente alle somme pagate; 2) una diminuzione del profitto ricorre anche nel caso in cui l’amministrazione soddisfi le proprie pretese a mezzo di un pignoramento presso un terzo debitore a sua volta nei confronti del contribuente inadempiente: in tal caso, infatti, quest’ultimo, pur se non estingue egli stesso l’obbligazione tributaria, vede comunque il suo patrimonio depauperato dalla circostanza che dal novero dello stesso viene ad essere sottratto il credito vantato verso il terzo oggetto dell’attività di pignora-

mento dell'amministrazione finanziaria; 3) tale circostanza - ovvero tale diminuzione del profitto ricavato dal reato tributario - non ricorre quando il pagamento avvenga mediante l'escussione, da parte dell'Agenzia dell'Entrate, di terzi garanti e fideiussori giacché in questa ipotesi rimane in capo al contribuente l'indebito vantaggio economico conseguito dall'azione criminosa - il che giustifica l'applicazione nei suoi confronti della confisca per valore -, proprio perché ad effettuare il pagamento sono terzi e non il reo, che continua a fruire di tali vantaggi, almeno fino a quando il terzo garante non agisce in rivalsa per il recupero delle somme versate all'Erario al posto dell'obbligato principale.

3. Sulle superiori riflessioni, come detto, non si ha ragione di replicare ed anzi è apprezzabile lo sforzo di chiarificazione, anche pratica, che la Cassazione svolge nella sentenza in epigrafe, decisione che però è criticabile nel non detto ovvero nella parte in cui non precisa quale sia il profitto che il reo trae dall'illecito tributario.

In sostanza, la Suprema Corte nella decisione in commento afferma che dall'originario profitto che viene ad essere ricavato da un illecito tributario va - in sintesi - detratto un valore corrispondente all'imposta che il contribuente abbia eventualmente, e secondo le più varie modalità, versato al Fisco. Ma, ciò posto, qual è il valore di partenza sulla cui base operare la sottrazione in parola: in sostanza, qual è la base di partenza, qual è il profitto associabile ad un mancato versamento di un'imposta?

Sul punto la Cassazione tace ed allora il dubbio è che la stessa, così facendo aderisca ad un orientamento particolarmente rigoroso - ed a nostro parere - fallace ed insostenibile sotto un profilo concettuale.

Come è noto, da tempo la giurisprudenza ripete che «*ai fini dell'adozione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca, la nozione di profitto del reato coincide con il complesso dei vantaggi economici tratti dall'illecito e a questi strettamente pertinenti, senza che possano essere sottratti i costi sostenuti per la commissione del reato*» (Cass., Sez. VI, 26 marzo 2013, Anemone e altro, in *Mass. Uff.*, n. 255610; Id., Sez. VI, 22 maggio 2013, Mezzini, *ivi*, n. 256812). Fin qui nulla da dire; tuttavia, nei casi di violazione della normativa fiscale posta a presidio degli interessi dell'Erario, la Cassazione individua il profitto del reato non solo nel risparmio di spesa che il contribuente ha ottenuto omettendo di versare all'erario quanto avrebbe dovuto, sostenendo che a tale importo devono aggiungersi le somme maturate a titolo di sanzioni ed interessi dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario (Cass., Sez.

V, 10 novembre 2011, Mazzieri, in *Mass. Uff.*, n. 253480; Id., Sez. III, 4 luglio 2012, Bardazzi, *ivi*, n. 254737).

È questa l'impostazione cui ci riferivamo in chiave fortemente critica. Infatti, il profitto ottenuto con una illecita condotta in tema di versamento dell'imposta corrisponde solo all'ammontare che si sarebbe dovuto corrispondere a titolo di pagamento del tributo, senza possibilità di attribuire alcuna rilevanza alle somme che il contribuente - dopo la commissione del reato ed in conseguenza della realizzazione dello stesso - deve versare a titolo di interessi e sanzioni. Detto altrimenti, la circostanza che il mancato pagamento di un tributo determini l'ulteriore obbligo di corrispondere altre somme a titolo di sanzioni ed interessi è una conseguenza sanzionatoria prevista dal sistema tributario - mentre invece tali somme non corrispondono ad un profitto ulteriore maturato dall'evasore; di conseguenza 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 (sola) imposta.

CIRO SANTORIELLO