

CONVEGNI

PAOLA SEVERINO

La riforma dei reati tributari: un'occasione perduta?*

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. La revisione del sistema penal-tributario: uno sguardo d'insieme. - 3. Alcune questioni aperte.

1. Premessa

Per comprendere meglio se la recente riforma dei reati tributari abbia rappresentato o meno un'occasione perduta è necessario ripercorrere, sia pure molto sinteticamente, l'evoluzione della legislazione in materia dal 2000 in poi e la *ratio* che ha ispirato i vari interventi legislativi a partire da quel momento.

Il D.Lgs. n. 74/2000 si fondava su una serie di scelte di politica criminale volte essenzialmente a porre una linea di distinzione più marcata tra reati ed illeciti amministrativi.

In primo luogo, il legislatore dell'epoca incentrò il disvalore sotteso alla fattispecie penale nel momento dichiarativo, escludendo di conseguenza la configurabilità del tentativo (art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000) e, ancor prima, di tutti i comportamenti prodromici all'evasione (eccezion fatta per l'autonoma fattispecie di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti). Cercò, in secondo luogo, di abbandonare la concezione del diritto penale tributario come strumento meramente sanzionatorio di condotte descritte in altri rami dell'ordinamento e, per di più, assistite nel loro ambito di origine da sanzioni afflittive. Limitò poi l'intervento penale ai soli casi più gravi, già sul piano oggettivo, attraverso soglie quantitative volte ad individuare i fatti maggiormente offensivi. Caratterizzò inoltre l'ambito di rilevanza penale anche attraverso l'elemento soggettivo, con l'introduzione di un dolo particolarmente qualificato, il cosiddetto dolo di evasione.

In buona sostanza strutturò un intervento teso a riservare al diritto penale la funzione (propria) di sanzionare i comportamenti maggiormente aggressivi del bene protetto: un intervento puntiforme, a fronte di una tendenza alla pan-penalizzazione della violazione tributaria.

Di diverso segno appaiono invece le modifiche legislative successive al 2000. Con l'inserimento, nel dicembre del 2004, dell'art. 10-*bis* (omesso versamento di ritenute certificate) e, nell'estate del 2006, dell'art. 10-*ter* (omesso ver-

* Il presente scritto riproduce il testo, con alcune modifiche e ampliamenti, della relazione tenuta al Convegno "L'investigazione economico-finanziaria per l'individuazione delle ricchezze nascoste al fisco" svoltosi a Roma presso il Comando Generale della Guardia di Finanza in data 19 aprile 2016.

samento di IVA), sembra compiersi una parziale inversione di rotta, orientata a sanzionare penalmente il mero inadempimento tributario, tendenza accentuata dalla costruzione dell'elemento psicologico del reato in termini di dolo generico (come tale compatibile con il dolo eventuale), con la conseguenza di eliderne in gran parte la reale funzione selettiva dei comportamenti meritevoli della sanzione criminale.

L'orientamento ora rilevato si sposta dal piano dogmatico a quello pratico ed esplose con la crisi finanziaria che ha colpito il Paese negli ultimi anni.

In primo luogo si pensi all'ipotesi, con cui l'esperienza applicativa più volte si è confrontata, dell'imprenditore in crisi di liquidità che non sia in grado di pagare l'IVA indicata nelle proprie fatture per i servizi o le forniture rese ma non ancora saldate. Si tratta di quei casi - tutt'altro che infrequenti - in cui l'imposta indicata in fattura non è stata nemmeno corrisposta dal creditore poiché questi è in ritardo con i pagamenti (si aggiunga che nel caso di amministrazioni pubbliche - ma non solo - l'arco temporale che separa l'emissione della fattura e il saldo della stessa è sovente molto lungo). Si consideri altresì il caso dell'imprenditore che, per effetto della congiuntura economica sfavorevole, abbia crediti incagliati per importi considerevoli e quindi assista ad un sostanziale blocco del *cash flow*, con la conseguenza, mancando strade alternative e vista la difficoltà di accedere a finanziamenti bancari, di trovarsi talvolta nella condizione - finanziariamente obbligata - di privilegiare il pagamento di lavoratori e fornitori per garantire la continuità aziendale.

In tale contesto, lo snaturamento del reato fiscale ha avuto, inevitabilmente, degli effetti tangibili sul carico giudiziario: l'aumento vertiginoso dei procedimenti consegue alla perdita di identità e selettività della fattispecie penale.

Nel mentre, con la legge finanziaria del 2008 si è poi assistito alla introduzione della c.d. confisca di valore (e quindi del relativo sequestro preventivo) per le violazioni penal-tributarie: uno strumento dalla straordinaria rilevanza (e problematicità) applicativa, che lascia, come vedremo più avanti, una serie di temi aperti, correlati alla possibile divergenza degli esiti tributari rispetto a quelli penali.

Tornando al tema della riduzione del confine tra aspetti di rilevanza solo tributaria ed aspetti di rilevanza penale, vengono altresì in considerazione alcune previsioni della L. n. 148/2011. Tale intervento normativo infatti ha operato un abbassamento delle soglie di punibilità e ha introdotto un limite alla possibilità di ottenere una sentenza di patteggiamento, condizionando l'accesso al rito speciale alla completa estinzione del debito tributario.

Non è difficile vedere come il complesso delle modifiche fin qui sintetizzate abbia assottigliato gradualmente la parete divisoria tra fattispecie a rilevanza

tributaria e fattispecie a rilevanza penale. Su tale già preoccupante erosione si sono poi innestati il nascere e il propagarsi di una giurisprudenza che ha esteso la pretesa rilevanza penale a fenomeni elusivi. Ciò ha di fatto creato problemi in termini di certezza del diritto, oltreché evidenti tensioni con i principi fondanti su cui si erige il sistema penale.

Il riferimento è chiaramente al fenomeno del c.d. abuso del diritto, la cui nozione, definita sul piano tributario in ambito europeo nel 2006 con la nota sentenza *Halifax* della Corte di Giustizia¹, è stata dapprima consacrata in ambito interno dalle Sezioni Unite civili² della Corte di Cassazione nel 2008 e poi esportata in ambito penale a partire da una sentenza della Suprema Corte penale³ del febbraio 2012.

Le conseguenze e le polemiche seguite a questi fenomeni di vera e propria integrazione giurisprudenziale della fattispecie penale sono ben note tra gli esperti della materia. Tanto le oscillazioni interpretative hanno preoccupato gli addetti ai lavori da indurre il legislatore a dichiarare espressamente, con il D.Lgs. n. 128/2015, l'irrilevanza penale delle ipotesi di abuso del diritto.

2. La revisione del sistema penal-tributario: uno sguardo d'insieme

All'interno del contesto ora sinteticamente richiamato si colloca l'intervento del D.Lgs. n. 158/2015, animato dall'intento di rivedere in gran parte il sistema dei reati tributari e delle relative sanzioni.

La revisione si sviluppa principalmente lungo tre direttrici, rappresentate dall'ampliamento dell'area di rilevanza penale rispetto ai casi di frode (sebbene con alcune antinomie), da una sua riduzione (reale o potenziale) nei casi connotati da minore offensività, oltreché dalla regolamentazione delle conseguenze patrimoniali connesse alla commissione del reato.

Con riferimento al secondo aspetto ora richiamato, lo spirito dell'intervento legislativo è volto a differenziare i casi in cui il comportamento infedele del contribuente possa ritenersi adeguatamente sanzionato già (e solo) sul piano amministrativo, da quelli in cui invece tale infedeltà debba richiedere anche una sanzione penale non altrimenti evitabile nemmeno con i meccanismi estintivi previsti nella intervenuta novella.

Lo scopo avuto di mira dal legislatore delegato emerge in tutta la sua evidenza nei casi in cui si è ridefinito il tipo legale escludendo espressamente dalla norma condotte che un tempo potevano, secondo alcune letture, rientrarvi.

¹ Corte di Giustizia CE, 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax* e a., in www.curia.europa.eu.

² Cass. civ., Sez. Un., sentenze n. 30055/08, n. 30056/08 e n. 30057/08, tutte emesse in data 2 dicembre 2008 e depositate il 23 dicembre 2008, in *Iusexplorer*.

³ Cass. pen., Sez. II, 22 novembre 2011 (dep. 28 febbraio 2012), n. 7739, in *Iusexplorer*.

Nel nuovo articolo 4 in materia di dichiarazione infedele si passa, ad esempio, dal concetto di “elementi passivi fittizi” a quello di “elementi passivi inesistenti” così da escludere definitivamente dai confini della tipicità i costi realmente sostenuti, ma non inerenti all’attività di impresa, sia da un punto di vista qualitativo (ad esempio l’acquisto per sé di un gioiello, ovviamente descritto come tale in fattura, ricorrendo altrimenti la ben più grave ipotesi fraudolenta di cui all’art. 2 D.Lgs. n. 74/2000), sia quantitativo (ad esempio un servizio pagato troppo rispetto al comune valore di mercato, ossia una situazione che può determinare un rilievo di *transfer pricing*: si pensi ai rapporti infragruppo delle imprese multinazionali). Nella stessa norma (ma non solo) si assiste poi ad un innalzamento delle soglie di punibilità così da circoscrivere la rilevanza penale ai soli fatti dotati di una lesività maggiore rispetto ad un tempo.

Nel senso di una riduzione in concreto dell’area di intervento del giudice penale si colloca altresì la norma che regola gli effetti dell’estinzione del debito tributario, sebbene con una disciplina differenziata tra i reati di mera omissione del versamento dovuto e quelli legati ad un illecito – pur sprovvisto di frode – dichiarativo.

L’art. 13, nel testo attualmente vigente, prevede infatti che il pagamento all’Erario (comprensivo di interessi e sanzioni) prima della dichiarazione di apertura del dibattimento – anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie, nonché dal ravvedimento operoso – estingue i reati di omesso versamento delle ritenute (dovute o certificate: art. 10-*bis*), omesso versamento dell’IVA (art. 10-*ter*) e indebita compensazione (nella sola ipotesi disciplinata al comma 1 dell’art 10-*quater*). Al comma 2 poi stabilisce che, invece, con riferimento ai casi di dichiarazione infedele (art. 4) e omessa dichiarazione (art. 5) tale pagamento abbia effetto estintivo se effettuato a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine della presentazione della dichiarazione relativa all’anno successivo. In questo caso è inoltre necessario che il pagamento avvenga prima che “l’autore del reato abbia avuto formale conoscenza di ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali”.

Si tratta certamente di un gruppo di norme dal significativo contenuto deflativo, volte ad incentivare una definizione della pretesa tributaria (in questa prospettiva si colloca anche il ripristino dell’originaria misura dell’attenuante ad effetto speciale contemplata nell’art. 13-*bis*) e tutte connotate dall’apprezzabile intento di selezionare per l’intervento penale i comportamenti più gravi.

Si può però aggiungere che il provvedimento approvato dal legislatore ha visto scomparire quella che avrebbe potuto essere la norma più significativa sotto il profilo della riduzione dell'intervento penale; una norma, cioè, che ad esempio prevedesse la non punibilità a seguito dell'adesione alla proposta di recupero a tassazione della polizia amministrativa o all'accertamento dell'Agenzia delle Entrate seguito da estinzione del debito tributario, estesa a tutti gli illeciti dichiarativi senza lo sbarramento contemplato nell'art. 13 che, in molti e controvertibili casi, ne determina di fatto la non operatività, depotenziando sostanzialmente la portata della novella. Tale soluzione infatti, quantomeno nelle fattispecie non connotate da frode, avrebbe consentito di soddisfare gli interessi erariali da un lato, e di selezionare ulteriormente le fattispecie meritevoli di sanzione penale dall'altro.

Con riferimento alle implicazioni sul piano patrimoniale legate alla commissione di un illecito penal-tributario, l'art. 12-*bis*, da un lato, inserisce nella sede propria la previsione (prima contenuta nella legge finanziaria del 2008 attraverso un rinvio alle norme sulla corruzione) che estende a tale tipologia di reati la confisca obbligatoria (e quindi la possibilità di operare il sequestro preventivo) del profitto del reato anche nella forma per equivalente; dall'altro, prevede che "la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro...".

3. Alcune questioni aperte

Una prima riflessione di insieme consente di sottolineare come l'intervento legislativo introduca delle rilevanti modifiche all'intero sistema. Se però esso da un lato si segnala per l'apprezzabile sforzo di superare gravi problemi dettati dall'esperienza applicativa, dall'altro rappresenta anche una occasione parzialmente perduta per contribuire a fare chiarezza definitiva su questioni spinose che ancora restano irrisolte.

Uno di questi temi riguarda proprio l'ultimo aspetto cui si è fatto cenno, ossia quello dei riflessi patrimoniali legati al reato tributario e al procedimento che conduce al suo accertamento.

Molteplici sono i punti dolenti che si innestano in un sistema che, alla sua origine, è stato congegnato in base ad un criterio di rigida separazione, codificato nella previsione dell'art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000.

Tale norma, rubricata "Rapporti tra procedimento penale e processo tributario" prevede che "Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione".

La richiamata disposizione era espressione del superamento della c.d. pregiudiziale tributaria e, al tempo stesso, del possibile e fisiologico verificarsi di un conflitto di giudicati tra le decisioni assunte nella sede penale e nella sede tributaria, fondato anche sul fatto che “le diverse regole probatorie vevoli nei due processi” risultano “non esportabili *sic et simpliciter* dall’uno all’altro senza che ne derivino effetti penalizzanti per l’imputato o per l’amministrazione finanziaria” (si veda la Relazione Ministeriale al D.Lgs. n. 74/2000). Risultato rafforzato dalla presenza di elementi specializzanti (quali ad esempio le soglie di punibilità e il dolo) che certamente non consentono una (totale) sovrapposibilità tra procedimento amministrativo e processo penale.

Posta questa premessa sul doppio binario lungo il quale si sviluppano i menzionati procedimenti, occorre scendere più nel dettaglio per valutare l’ipotesi relativa non tanto all’interferenza sul merito dell’accertamento probatorio riservato al giudice penale, quanto al rapporto tra l’ammontare oggetto della contestazione sul piano amministrativo e quello individuato quale profitto del reato ed eventualmente oggetto di sequestro preventivo per equivalente finalizzato alla confisca.

Ebbene, a tale proposito si impone una considerazione preliminare ed unanimemente condivisa, secondo cui l’istituto della confisca per equivalente non può determinare una duplicazione della sanzione a carico del contribuente.

Tale aspetto - ormai principio consolidato nella giurisprudenza di settore - è stato trattato, seppure incidentalmente, dai giudici di legittimità in una decisione, intervenuta nei primi anni di applicazione dell’istituto, che ha affrontato un dubbio di legittimità costituzionale.

La questione si fondava sull’assunto (ritenuto errato dalla Corte di legittimità) secondo cui la norma sulla confisca/sequestro per equivalente consentisse di procedervi anche qualora il danno erariale fosse venuto meno a seguito del pagamento delle imposte evase. La Cassazione ha dichiarato la questione manifestamente infondata, “essendo inesatto il presupposto, su cui essa si basa, della possibile duplicità di sanzioni. Ed infatti, la confisca per equivalente, quale che sia la sua natura giuridica, ha la finalità di impedire che l’impiego economico dei beni di provenienza delittuosa possa consentire al colpevole di garantirsi il vantaggio che era oggetto specifico del disegno criminoso. La determinazione del profitto suscettibile di confisca coincide, quindi, con l’ammontare della imposta evasa. Pertanto, la sanatoria della posizione debi-

toria con l'amministrazione finanziaria fa venir meno lo scopo principale che si intende perseguire con la confisca"⁴.

Tale conclusione discende direttamente dalla natura e dalla finalità della confisca per equivalente e quindi del sequestro preventivo finalizzato alla sua adozione.

La confisca di valore, infatti, non ha i connotati propri di una misura di sicurezza patrimoniale, bensì quelli di uno strumento preminentemente sanzionatorio in chiave di prevenzione e di contrasto a fenomeni sistemici di criminalità organizzata e di criminalità economica.

Posta tale premessa, la conclusione ne discende in via diretta: "col versamento dell'imposta evasa viene meno la funzione sanzionatoria della confisca"; se infatti si "provvede al pagamento dell'imposta, considerato che il profitto suscettibile di confisca corrisponde all'ammontare dell'imposta evasa, col pagamento viene meno qualsiasi indebito vantaggio da aggredire col provvedimento ablatorio"⁵.

Volendo trarre le conseguenze di questi importanti assunti della giurisprudenza di legittimità, si può osservare che ove vi sia coincidenza tra l'entità dell'imposta accertata e sanata sul piano amministrativo, mediante versamento seppure tardivo, e quella oggetto di contestazione nel procedimento penale, allora non potrà permanere il vincolo cautelare sui beni sottoposti a sequestro preventivo, né a maggior ragione gli stessi potranno essere oggetto di futura confisca in base a tale titolo. Di conseguenza è altrettanto pacifico che a fronte di un pagamento parziale (ad esempio solo alcune rate) di un debito accertato (si pensi ai casi di IVA dichiarata, ma non pagata) allora la riduzione del vincolo reale sarà parziale. Ma, ed è questo uno dei problemi rimasti aperti, cosa succede nel caso vi sia divergenza di vedute tra la ricostruzione del giudice penale e la ricostruzione dell'Amministrazione Finanziaria? E ancora, nel caso la divergenza sia tale da far sì che il debito tributario non sia mai sorto, perché l'Amministrazione Finanziaria ha una visione diversa da quella proposta dalla Guardia di Finanza nel processo verbale di constatazione?

In passato il tema della "divergenza di vedute" è stato prevalentemente scrutinato (salvo i casi di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, ossia casi in cui non vi era margine valutativo perché vi era un debito dichiarato dal contribuente e non onorato) sotto il profilo della rilevanza (o, meglio, della irrilevanza) della valutazione compiuta in ambito tributario rispetto all'accertamento della prova del

⁴ Cass. pen., Sez. III, 1 dicembre 2010 (dep. 11 marzo 2011), n. 10120, in *Mass. Uff.*, n. 249752.

⁵ Cass. pen., Sez. III, 12 luglio 2012 (dep. 3 dicembre 2012), n. 46726, in *Mass. Uff.*, n. 253851.

reato compiuta dal giudice penale, e ciò in forza del principio del “doppio binario”.

Tuttavia vi sono state interessanti decisioni che, pur ribadendo tale principio, e quindi l'autonomia del giudice penale nell'accertamento del reato, hanno riconosciuto come non possa non esservi uno stretto legame tra il piano tributario e quello penale.

La Suprema Corte, pur riconosciuta la totale autonomia del giudice penale nella determinazione dell'imposta evasa ai fini della verifica della sussistenza del reato (infatti si trattava sempre dell'accertamento del superamento delle soglie di punibilità), ha affermato che “...è ben possibile che la pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria venga ridimensionata o addirittura invalidata nel giudizio innanzi al giudice tributario. Ciò però non vincola il giudice penale e quindi non può escludersi che quest'ultimo possa eventualmente pervenire - sulla base di elementi di fatto in ipotesi non considerati dal giudice tributario - ad un convincimento diverso e ritenere nondimeno superata la soglia di punibilità per essere l'ammontare dell'imposta evasa superiore a quella accertata nel giudizio tributario. Ma i possibili esiti del giudizio tributario, che può definirsi anche con una pronuncia meramente in rito, costituiscono un dato ben distinto dalla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria che fissa il limite della soglia di punibilità: il giudice penale non è vincolato all'accertamento del giudice tributario, ma non può prescindere dalla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria.

L'accertamento con adesione e ogni forma di concordato fiscale si collocano sul crinale della distinzione appena tracciata: c'è un'iniziale pretesa tributaria che poi viene ridimensionata non già dal giudice tributario, ma da un atto negoziale concordato tra le parti del rapporto. Nondimeno il giudice penale non è vincolato all'imposta così “accertata”; ma per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione o dal concordato fiscale per tener conto invece dell'iniziale pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria al fine della verifica della soglia di punibilità...occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta”⁶

Ebbene, tale decisione (intervenendo in un caso in cui l'accertamento con adesione che ha definito il debito tributario è stato effettuato sulla base di un contraddittorio avente ad oggetto un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza) sembra riconoscere un significato maggiormente qualifi-

⁶ Cass. pen., Sez. III, 2 dicembre 2011 (dep. 14 febbraio 2012), n. 5640, nonché, nello stesso senso, Cass. pen., Sez. IV, 30 gennaio 2014 (dep. 18 febbraio 2014), n. 7615, entrambe in *Iusexplorer*.

cato all'adesione rispetto sia alla definizione del procedimento innanzi al giudice tributario, sia ai contenuti dell'originaria proposta di recupero a tassazione contenuta nel verbale di constatazione.

Tale lettura potrebbe ricollegarsi alla qualificazione dell'atto di "accertamento con adesione" che, lungi dall'essere un mero atto negoziale di natura transattiva, rappresenterebbe piuttosto un momento di liquidazione dell'imposta accertata, nel contraddittorio - sempre più incentivato - tra l'unico organo deputato alla determinazione dell'imposta (l'Amministrazione Finanziaria) e il contribuente.

Ebbene, quanto ora affermato si colora di un significato ancora più rilevante se si passa ad esaminare il caso in cui il debito tributario non sia mai sorto sul piano fiscale, perché l'Amministrazione Finanziaria ha riconosciuto le ragioni del contribuente.

Caso limite se considerato isolatamente, ma che può divenire meno astratto se si analizza l'ipotesi di più rilievi (tutti all'origine di un provvedimento di cautela reale nel processo penale) in parte annullati all'esito del contraddittorio tra il Fisco e il contribuente e in parte oggetto di accertamento con adesione.

Ove si ritenesse che tale definizione globale non sia idonea a produrre l'effetto estintivo del debito tributario richiamato espressamente nel D.Lgs. n. 74/2000 si arriverebbe a conseguenze certamente irrazionali e, per di più, profondamente incidenti sulla libertà personale e sull'esercizio di diritti costituzionalmente garantiti.

Se all'annullamento della pretesa non si riconoscesse il valore di estinzione del debito tributario (al pari di quanto previsto nell'art. 13) il reo/contribuente si vedrebbe precluso il diritto di accesso ad un più mite trattamento sanzionatorio in caso di condanna, in conseguenza del riconoscimento dell'attenuante ad effetto speciale contemplata nell'art. 13-*bis*, oppure il diritto di accedere al rito speciale *ex art.* 444 c.p.p. e ss. (che dal 17.9.2011 richiede l'integrale pagamento del debito tributario).

Tale paradossale effetto maturerebbe sul presupposto che, a seguito dell'esercizio di un diritto costituzionalmente garantito come il diritto di difesa legato al contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate, tale Amministrazione abbia ritenuto ad esempio di annullare del tutto la pretesa tributaria rispetto alla originaria ipotesi presa in considerazione ed oggetto dell'approfondimento nel processo penale.

Del resto, come potrebbe il (presunto) reo pagare un qualcosa che l'Organo dello Stato preposto all'accertamento del tributo dovuto non ha richiesto?

Una lettura di questo genere prospetta evidenti problemi di legittimità costituzionale rispetto ai parametri degli artt. 3, 13 e 24 della Costituzione.

La circostanza infatti che l'Organo dello Stato chiamato ad accertare i fatti di rilevanza tributaria valuti in modo positivo il comportamento tenuto dal contribuente, non elevando nei confronti dello stesso alcuna contestazione, non può e non deve esporre, in caso di processo penale, il medesimo contribuente ad un nocimento che non solo riguarderebbe la sfera patrimoniale ma addirittura impatterebbe su beni garantiti da copertura costituzionale.

Se così fosse, vi sarebbe infatti sia un maggior rischio di pregiudizio per la libertà personale (esclusione della circostanza attenuante ad effetto speciale), sia una compressione del proprio diritto di difesa con riferimento alla possibilità di accedere al c.d. patteggiamento.

Resta quindi un tema delicato almeno apparentemente aperto, salvo che non si prospetti una interpretazione delle norme costituzionalmente orientata e foriera di esiti diversi da quelli fin qui prospettati. In tale contesto la corretta soluzione interpretativa possibile (e salva ogni autonoma valutazione del giudice penale sull'accertamento della responsabilità individuale e quindi sull'eventuale trattamento privativo della libertà personale) dovrebbe essere quella secondo cui all'integrale estinzione della pretesa tributaria a seguito della sua definizione sul piano amministrativo (così come prevista dalla normativa di settore, pure richiamata dal legislatore penale) segua la restituzione dei beni ancora in sequestro, perché appunto ogni diverso accertamento su questo specifico punto sarebbe precluso.

Del resto, l'esame della costante giurisprudenza di legittimità relativa all'art. 13 D.Lgs. n. 74/2000 (nella previgente formulazione, oggi sostituito dall'art. 13-*bis*) mostra come venga negata l'operatività dell'attenuante ad effetto speciale (e quindi la mancata estinzione del debito tributario) solo in casi - del tutto diversi - in cui all'adesione del contribuente alla proposta dell'Ufficio accertatore non abbia fatto seguito l'integrale pagamento degli importi indicati nella medesima proposta (ad avviso della Suprema Corte "l'attenuante in questione non è applicabile...in casi di rateizzazione del debito di imposta già iscritto a ruolo e indicato nella cartella di pagamento, atteso che il riconoscimento del beneficio è subordinato all'integrale ed effettiva estinzione dell'obbligazione tributaria")⁷.

Su un tema così delicato (spesso nella pratica superato dal preventivo coordinamento tra Procura, Guardia di Finanza e Agenzia delle Entrate) si è persa

⁷ *Ex multis*, Cass. pen, Sez. III, 10 febbraio 2015 (dep. 18 marzo 2015), n. 11352, in *Mass. Uff.*, n. 262784.

l'occasione per un intervento che, pur teoricamente superfluo - discendendo la corretta soluzione già dai principi costituzionali - avrebbe comunque potuto offrire al contribuente un elemento di maggiore certezza del diritto, anche quanto agli effetti della definizione del debito tributario e ai suoi risvolti sul piano penale.

In ogni caso, un segnale nel senso di un maggior coordinamento sui due piani (penale/amministrativo) lo si può ricavare dal comma 2 dell'art. 12-*bis* D.Lgs. n. 74/2000 (comma introdotto dal D.Lgs. n. 158/2015).

La disposizione menzionata testualmente recita "la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato pagamento la confisca è sempre disposta". I lavori preparatori mostrano come si sia passati dal riferimento, contenuto nello schema di decreto, alla "parte che può essere restituita all'Erario" quale limite alla confisca, all'attuale testo che si riferisce invece alla "parte che il contribuente s'impegna a versare all'Erario", evoluzione che evidenzia ancor più il fondamento della norma.

"La *ratio* di tale disposizione sembrerebbe evidentemente quella di far prevalere le pretese dell'Erario su quelle ablatorie statuali, in modo non dissimile da quanto già sancito dall'art. 19 D.Lgs. 231/2001 (che esclude la confisca all'Ente per la parte che può essere restituita al danneggiato) e in modo coerente con la previsione della causa di non punibilità per estinzione del debito tributario" (così la Relazione III/05/2015 dell'Ufficio del Massimario)⁸.

La disposizione contenuta nello schema di decreto, infatti, aveva suscitato la perplessità della dottrina e delle Commissioni parlamentari, basata sulla necessità di una maggiore precisione per prevenire in una materia così delicata problemi applicativi.

Certo è che se la richiamata nuova disciplina in vigore dal 22 ottobre 2015 stabilisce che la confisca non abbia luogo per le somme che il contribuente "si impegna a versare all'Erario" pur in presenza di sequestro, *a fortiori* la misura ablatoria (e con essa il permanere del vincolo reale) non può aver luogo se il contribuente ha già materialmente versato tali somme o l'Agenzia delle Entrate le ha ritenute non dovute.

In altri termini, l'unica lettura del principio del "doppio binario" che consenta una sua (comunque pur difficile) coesistenza con i principi fondanti il nostro ordinamento impone quantomeno una distinzione tra l'aspetto patrimoniale e quello dell'accertamento della responsabilità penale, con la conseguenza che

⁸ Relazione III/05/2015 dell'Ufficio del Massimario - Settore Penale della Corte di Cassazione del 28 ottobre 2015, in www.cortedicassazione.it, 39.

il giudice penale non può prescindere dalla reale e concreta pretesa tributaria. Tale principio, già richiamato dalla più avveduta giurisprudenza di legittimità, pare oggi trovare diretto riscontro nel nuovo testo dell'art. 12-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000.

Rimane solo un tema ancora aperto in materia di aspetti patrimoniali legati ai reati tributari ed è relativo alla estensione della responsabilità amministrativa dell'ente a tale tipologia di illeciti penali.

Tale aspetto diviene infatti centrale, considerata la natura eminentemente sanzionatoria della confisca di valore (e quindi del relativo sequestro) e, pertanto, l'opportunità di inserire tali illeciti nell'elenco dei reati presupposto della responsabilità dell'ente, quanto meno, con riferimento alle ipotesi più gravi e connotate da fraudolenza. Tale esigenza di ampliamento del catalogo dei reati presupposto appare ancor più avvertita considerato che il risparmio di imposta (in ipotesi illecito) si va a capitalizzare nelle casse della persona giuridica e non certo in quelle del dipendente o dirigente che ha agito nell'interesse della stessa.

Un intervento di questo genere infatti avrebbe consentito da un lato di dotare il sistema di un efficace (e razionale) strumento in grado di contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale societaria e di assicurare anche una adeguata funzione di prevenzione generale; dall'altro, avrebbe maggiormente garantito il contribuente rispetto alla tendenza talvolta sottesa a talune pronunce che, alla luce di una esigenza sostanzialistica, finiscono di fatto per incrinare i principi dell'intero sistema ed i canoni di distribuzione delle responsabilità tra persona fisica e persona giuridica.