



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

RECUPERO DELLE IMPOSTE EVASE E SEQUESTRO PER EQUIVALENTE: I CONFINI MOBILI DELL'ISTITUTO TRACCIATI DALLA GIURISPRUDENZA¹.

di Ernesto Aceto

Abstract

The essay tries to address the many issues related to the application of the precautionary measures to guarantee the state tax with attention to criminal cases and in particular to the application of the seizure in tax crimes; the theme, after the regulatory changes introduced by law 14 of september 2011 n. 148, wherewith the Legislature intended to impose a real squeezeon tax crimes is certainly of great relevance.

Unfortunately, in recent years due to a very serious economic crisis, there has been unprecedented production rules and especially without a necessary organic system that if one side has allowed an improvement of the results in terms of recovery of tax evaded, it has prevented the growth because the regulatory changes have prevented any possibility of tax planning, essential tool for the entrepreneur-investigator.

The work draws sap from a jurisprudence's careful reading that unfortunately fails to ensure a fair balance between reasons of damage incurred by the taxpayer requesting the block collection and those of the Financial Administration that have an interest in continuing this. It would be necessary to think of a new project to create a more equitable tax in degrees to eliminate evasion through a comprehensive reform to redesign roles, powers and functions without limiting the guarantees of the taxpayer; just so it is possible to achieve the desired compliance between tax authorities and taxpayers.

- 1. SOMMARIO 1. Il recupero delle imposte nelle fattispecie a rilevanza penale;**
- 2. Criminalità economica e misure cautelari**
- 3. Sequestro per equivalente e patteggiamento tra prevalenza delle esigenze di riscossione e premialità del**

¹ Articolo redatto da Avv. Ernesto Aceto, Dottore ed Assegnista di Ricerca in Diritto Tributario presso Università degli Studi di Napoli "Federico II".

rito; 4. Applicazione delle misura cautelari e ruolo della Giurisprudenza; 5. Conclusioni.

1. Il recupero delle imposte nelle fattispecie a rilevanza penale.

Uno dei temi che presenta maggiori criticità nell'ambito del diritto tributario è quello della riscossione delle imposte in un sistema come quello attuale in cui soprattutto a causa della forte pressione fiscale, si riscontra una crescita sempre maggiore dell'evasione; dall'analisi del sistema fiscale italiano, per vari aspetti emerge in maniera evidente, una eccessiva tassazione della capacità contributiva del singolo come dell'imprenditore che di fatto allontana sempre più il contribuente dal Fisco.

La forte pressione fiscale interna unitamente allo scarso livello di integrazione economica e fiscale transfrontaliera, rendono oggi necessaria l'ideazione di modelli di sistema idonei a garantire incentivi per i contribuenti corretti e disincentivi per quelli che scelgono comportamenti di aggressive tax planning.²

Proprio a causa della crescita dei fenomeni evasivi, negli ultimi anni, abbiamo assistito a continue riforme aventi come obiettivo quello di recuperare imposte e realizzare gettito fiscale senza però, in alcun modo pensare alla effettività delle realtà e delle situazioni sottoposte a tassazione. La fase della riscossione delle imposte necessita anche per le ragioni accennate di avere delle misure cautelari idonee a garantire il recupero dell'imposta.

Certamente, non è facile la progettazione di misure cautelari idonee a garantire la riscossione del tributo, ciò in quanto, è sempre necessario trovare un bilanciamento tra quelle ragioni di danno che può vantare il contribuente per arrestare la riscossione e le ragioni dell'Amministrazione Finanziaria che ha interesse a proseguirla. Questo discorso, diventa ancor più complesso nell'ottica penale tributaria in quanto la sensibilità dei consociati per le vicende penali è ovviamente maggiore³.

Proprio la fattispecie del "reato tributario" ha secondo l'impostazione dottrina maggiormente condivisa, natura di reato "plurioffensivo" dovendosi individuare il bene

² Si veda Valente P., Manuale di Governance fiscale, IPSOA, 2011.

³ Cfr. A. Fedele, Imposizione fiscale od ablazione sanzionatoria per i proventi da illecito? In Rassegna Tributaria n. 6/1999; M. Nussi, Proventi illeciti, tangenti e riferibilità soggettiva del presupposto delle imposte sui redditi, in Rassegna Tributaria n. 2/2008; N. Pollari – G. Graziano, La tassazione dei proventi da attività illecite tra etica, diritto, economia e fenomenologia sociale, in Il Fisco n. 18/1996.

giuridico da esso tutelato, da una parte nell'interesse al corretto esercizio della funzione di accertamento fiscale e dall'altra nell'interesse alla completa e tempestiva riscossione del tributo dovuto secondo la Legge.

La trattazione del processo penale e di quello tributario, risulta essere un'argomentazione delicata ma al tempo stesso meritevole di grande attenzione; ciò è dimostrato dal fatto che nel corso del tempo si è constatato un susseguirsi di normative emanate da un Legislatore fortemente intenzionato almeno nei progetti a rendere meno macchinosi e più a misura d'uomo tali procedimenti giudiziari dalla natura alquanto controversa. Una delle maggiori problematiche per il Legislatore, è stata proprio quella di doversi cimentare nello studiare una possibilità di creare un collegamento tra due processi in modo da agevolarne l'influenza reciproca, oppure optare perché gli stessi segnassero tracciati ben distinti e separati sul sentiero giuridico.

Teoricamente la prima soluzione sarebbe sembrata quella ottimale come prevista nella legge 516/82⁴ per via della sempre più frequente commistione delle fattispecie giuridiche riguardanti il diritto penale e quello tributario. D'altro canto, i buoni propositi di facilitare lo svolgimento dei processi, assoggettando la disciplina tributaria alla pronuncia definitiva del giudice penale, si sono infranti di fronte ad uno insormontabile scoglio normativo: le divergenti regole valevoli e probatorie proprie di ciascun processo. Di fronte al legame tra due processi si crea quindi un paradosso giuridico: i soggetti assolti penalmente in giudizio

⁴ L'art 12 della L. n. 516 del 1982 prevedeva testualmente: “ *in deroga a quanto disposto dall'art. 3 c.p.p., il processo tributario non può essere sospeso, tuttavia la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa ai reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale*”. Sul valore del giudicato penale nelle vicende tributarie, la giurisprudenza ha fornito spesso interpretazioni che di fatto hanno determinato il proliferare di problematiche interpretative ed infatti la Corte Costituzionale con la sentenza n. 264 del 23 luglio 1997 aveva assunto una posizione secondo la quale il dovere di adeguamento dell'Amministrazione finanziaria al giudicato penale discendeva direttamente dalla previsione normativa contenuta nell'art. 4 della Legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E secondo cui “ *l'atto amministrativo non potrà essere revocato o modificato se non sovra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei Tribunali, in quanto riguarda il caso deciso*”. Qualche anno dopo però la Corte di Cassazione con sentenza n. 3421/2001 ha ritenuto di discostarsi dall'interpretazione della Corte Costituzionale ritenendo non sussistenti le condizioni per l'applicazione dell'art. 4 della L. n. 2248/1865 all. E, ai rapporti fra giudicato penale e procedimento tributario; successivamente con la sentenza n. 1191 del 24 ottobre 2002 la Corte ha richiamato la disposizione del 1865 ribadendo l'obbligo dell'Amministrazione di uniformarsi al giudicato penale riguardante i medesimi fatti oggetto della pretesa tributaria e qualificando illegittima l'iscrizione a ruolo emessa successivamente all'assoluzione in sede penale del contribuente.

non possono che esserlo di conseguenza anche amministrativamente⁵. Ed è stata proprio l'evoluzione normativa della legislazione, che in relazione a questo argomento è culminata con l'emanazione del d.lgs. 74/2000 che ha abrogato il titolo primo della legge 516/82⁶.

Il d.lgs. 74/2000, non solo sancisce l'assoluta indipendenza tra i due processi, in modo che un soggetto sottoposto agli stessi possa liberamente subire sanzioni autonome, ma, stante la previsione contenuta nell' art. 654 c.p.p. non impedisce che ne sussista la pregiudizialità nel caso in cui la controversia verta intorno a fatti riconosciuti rilevanti ai fini probatori sia in ambito penale che in ambito amministrativo⁷.

⁵ Sul punto appare opportuno un breve richiamo all'ordinanza della Corte Costituzionale del 18 aprile 2012 n. 95 nella quale la Corte affronta ancora una volta questioni di legittimità costituzionale dell'art. 91 comma 1 lett. a), del DPR n. 115/2002 sollevate in riferimento agli artt. 3, 24 secondo e terzo comma e 27 secondo comma della Costituzione nella parte in cui esclude l'ammissione al patrocinio a spese dello Stato di coloro che siano stati condannati per reati commessi in violazione delle norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, precludendo al giudice di verificare se detti reati abbiano effettivamente prodotto un reddito tale da superare, per l'anno antecedente alla richiesta, la soglia massima stabilita per l'accesso al beneficio; la Corte in sentenza dichiarava l'inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale sollevate.

Oggi, alla luce dell' intervenuto abbassamento delle soglie di punibilità e dell'aumento delle sanzioni previste, è ancor più viva l'esigenza di rivedere l'istituto normativo che regola il patrocinio a spese dello Stato proprio al fine di garantire il pieno rispetto dei principi costituzionali di cui agli artt. 3, 24, 27 e 111 della Carta Costituzionale.

In dottrina in maniera critica non sono mancati commenti che hanno evidenziato che il D.L. 138/2011 ed il D.L. 201/2011 imprimendo connotati di particolare severità alla materia tributaria provano ad indurre i contribuenti verso una maggiore fedeltà tributaria; si veda *"Inasprimento delle sanzioni penali e raddoppio dei termini per l'accertamento"* in *Corriere Tributario*, n. 14/2012.

⁶ Si veda A. Lanzi - P. Aldrovandi, *L'illecito tributario*, Padova 2001; A. Sciello, *I nuovi reati tributari*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, parte II, 2, pag. 1211, seg.; G.L. Soana, *I reati tributari*, Milano 2005; I. Caraccioli, *tempi maturi per rivedere i reati tributari*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2007, I, pag. 1207, seg.; N. D'Amati, *Sistema istituzionale del diritto tributario*, Bari, 2011.

⁷ La Cassazione Sezione feriale penale, con la sentenza n. 35846 del 2 settembre 2013 ha ritenuto irrilevante l'accoglimento del ricorso amministrativo del contribuente, presso la Commissione Tributaria per la medesima vicenda. Il caso riguardava un rappresentante di un Consorzio Agrario, accusato di sottrazione di gasolio e benzina agricola in misura superiore al 10% rispetto al calo consentito e quindi dell'evasione della relativa accisa. L'Ufficio recuperava le maggiori imposte applicando anche sanzioni a carico del contribuente. Mentre sul versante tributario la competente Commissione annullava la pretesa impositiva determinando una minore quantità di prodotto sottratto o soggetto al calo naturale, su quello penale il contribuente era condannato per il reato di cui all'art. 40 del d.lgs. n. 504 del 1995 (T.U.A.). La condanna veniva poi confermata dalla Corte di Appello. La predetta norma prevede la reclusione da sei mesi a tre anni oltre alla multa, per chiunque sottrae con qualsiasi mezzo i prodotti energetici all'accertamento o al pagamento dell'accisa. L'imprenditore proponeva allora ricorso in Cassazione lamentando tra l'altro, che la decisione della Corte di Appello non aveva vagliato

Certamente non è facile progettare un sistema sanzionatorio penale ed amministrativo idoneo a garantire le rispettive e sempre più spesso contrapposte posizioni di Fisco e contribuenti, forse però, quell'impianto oggi completamente riformulato, introdotto dal Legislatore nell'ormai lontano 1929, mostra un approccio sicuramente più riflessivo proprio nella costruzione delle previsioni normative.⁸

L'abolizione della pregiudiziale tributaria è stata determinata dalla volontà del Legislatore di reprimere in maniera più energica ed efficace l'evasione fiscale; di qui la intervenuta rivisitazione della struttura dei reati finanziari e la nuova regolamentazione dei rapporti tra procedimento penale e tributario⁹.

Tale problematica è molto sentita anche in Europa ed infatti di recente, nella sentenza relativa alla causa C-617/10 i giudici europei hanno chiarito che il principio della separazione dei procedimenti tributario e penale relativi allo stesso fatto va inteso nel senso che le due specie di sanzioni possono coesistere. I giudici europei non affrontano però la conseguente questione della necessaria (o possibile) riduzione della sanzione penale, allorchè per lo stesso fatto, sia stata già applicata una sanzione amministrativa. In un'ottica di diritto italiano, poi, la decisione sembra applicabile solo a uno dei due aspetti del sistema del "doppio binario" adottato in Italia, e precisamente in relazione alla possibile efficacia nel giudizio penale del precedente procedimento amministrativo e non, invece, per il caso inverso della possibile efficacia della decisione penale nel procedimento amministrativo. Il caso riguardava un'interrogazione del Tribunale svedese alla Corte di Giustizia in ordine alla compatibilità con l'art. 50 della carta dei diritti fondamentali dell'UE, di una legislazione nazionale come appunto quella svedese che in caso di frode fiscale autorizzava il cumulo di sovrattasse e sanzioni penali inflitte dallo stesso giudice.

tutti gli elementi di fatto e di diritto emersi nel corso del processo tra cui l'intervenuto accoglimento del ricorso innanzi alla Commissione Tributaria. La Corte di Cassazione richiamando una precedente sentenza (SEZ III, 26.2.08, rv. 239984) riteneva di rigettare il ricorso dell'imprenditore ribadendo l'indipendenza del giudizio penale da quello amministrativo.

⁸ Sul punto pare utile richiamare la previsione contenuta nell'art. 21 ult. comma della Legge n. 4 del 7 gennaio 1929 che prevedeva: *"per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia"*. Tale pregiudiziale valeva però solo per i tributi diretti ed infatti per le imposte dirette gli articoli 22 e 60 della citata legge, veniva sancito il criterio opposto ed infatti si prevedeva l'assorbimento della controversia tributaria nel procedimento penale, demandando in tal modo al giudice ordinario la piena competenza circa la determinazione del tributo dovuto, l'accertamento del reato e l'irrogazione della pena corrispondente.

⁹ V. N. Pollari, Ulteriori considerazioni in tema di riforma del diritto penale tributario, in Rivista della Guardia di Finanza n. 6/00.

La Corte di Giustizia UE ha affermato che non osta con il principio del “ne bis in idem” l’applicazione, per uno stesso fatto (pur con le diverse caratteristiche dell’illecito fiscale e dell’illecito penale), delle sanzioni amministrative e delle sanzioni penali. Questo anche se gli elementi costitutivi dei fatti sono parzialmente diversi tra di loro, se non altro per la differente natura degli elementi psicologici degli illeciti specificamente richiesti.

Nella sentenza relativa alla causa C-617/10 la Corte di Giustizia europea afferma che al legislatore nazionale, per le violazioni in materia di iva, non è inibito di irrogare successivamente una sanzione penale per lo stesso fatto a cui è stata applicata una sanzione fiscale, senza però considerare la questione della necessaria o possibile riduzione della sanzione penale allorchè, per lo stesso fatto, sia stata già applicata una sanzione amministrativa. Tale problematica è diversa da quella della riduzione della pena nel caso di risarcimento del danno all’Erario prevista nel nostro ordinamento anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie. Venendo alla nostra normativa può sostenersi che non dovrebbe essere considerato lesivo del ne bis in idem l’art. 20 del d.lgs. 74/2000 nel versante della possibilità di celebrare il procedimento penale per reati fiscali pur se sullo stesso fatto vi sia stata una pronuncia tributaria; mentre non vincolerebbe analogo decisione nel caso inverso, ossia quello di cui all’art. 654 c.p.p. almeno come interpretato dalla Cassazione e relativo alla valenza della decisione penale nel contenzioso tributario.

2. Criminalità economica e misure cautelari.

L’aumento dei reati tributari degli ultimi anni, sta alimentando uno stimolante dibattito sulla idoneità delle misure offerte dall’ordinamento in materia di repressione della cosiddetta “criminalità economica”.

Quasi certamente, uno degli interventi più rispondenti alla doppia esigenza di repressione e prevenzione e che risulta più efficace è quello diretto a sottrarre al soggetto attivo del reato il vantaggio economico conseguito con la condotta realizzata; tale sottrazione può effettuarsi già nella fase delle indagini preliminari utilizzando l’istituto del sequestro preventivo del denaro o delle altre utilità finalizzato alla confisca.

Purtroppo è necessario constatare che alla persuasiva plausibilità politico criminale degli obiettivi di tutela non è seguita una tecnica di costruzione della soluzione normativa di agevole comprensibilità e in grado di promuovere una uniforme e quindi prevedibile applicabilità.

E' palese infatti una conformazione normativa per troppi aspetti sconnessa con rinvio alla norma penalistica di cui all'art. 322-ter, lontana dalla norma tributaria e più vicina nella sua struttura ai reati di corruzione.

Al di là delle conosciute ed essenziali nozioni di prodotto, profitto e prezzo, uno dei presupposti della confisca di valore, sta nel mancato rinvenimento dei beni costituenti il prezzo o il profitto del reato nella sfera giuridico patrimoniale del soggetto condannato.

Ed è proprio in relazione all'area penale tributaria che l'ipotesi diventa particolarmente complessa, ove si consideri che il profitto almeno di norma, è costituito dal denaro a titolo di mancato versamento nella maggior parte dei casi o di rimborso qualora ad esempio nella dichiarazione fraudolenta sia esposto un credito in tutto o in parte inesistente¹⁰.

Lo scopo di questi strumenti è quello di togliere al reo il provento della sua attività criminosa che, nella gran parte dei casi, costituisce la ragione unica della sua condotta illecita.

L'istituto della confisca è regolato nel codice penale dall'art. 240 ove si stabilisce che possono essere oggetto di confisca facoltativa le cose che sono il prodotto od il profitto del reato stabilendosi, poi al secondo comma n. 1) la confisca obbligatoria per le cose che costituiscono il prezzo del reato.

L'art. 321, comma 2, c.p.p. consente, già dalla fase delle indagini preliminari, il sequestro preventivo delle cose che possono essere oggetto di confisca; la norma penalistica che da

¹⁰ Va pure evidenziato che neppure per gli inquirenti la ricerca del profitto del reato, in ambito tributario non è molto facile. Può ritenersi infatti che il profitto va identificato esclusivamente con quello diretto, cioè quello costituito dal mancato versamento dell'imposta o della maggiore imposta maggiorata eventualmente degli interessi calcolati secondo i principi generali. Certamente non può essere disconosciuto il conseguimento anche di un profitto indiretto che può derivare dal mancato pagamento ad esempio degli interessi passivi (per non aver fatto ricorso al capitale dei terzi a motivo della maggiore disponibilità finanziaria), ovvero alla possibilità di praticare prezzi inferiori sul mercato e vincere la concorrenza (tipica ipotesi delle cd. frodi carosello) conseguendo, maggiori ricavi per effetto delle maggiori vendite. Ciò perché, dilatando a dismisura la nozione di profitto ed in special modo, nel settore degli illeciti tributari caratterizzati da fattispecie a profitto indeterminato, si arriverebbe a legittimare già nella fase delle indagini preliminari sequestri di beni anche non etiologicamente collegati al reato, trasformando, così, l'istituto della confisca per equivalente nel diverso e illiberale istituto della confisca generale del patrimonio, con una interpretazione analogica in malam partem della nozione di profitto, scollegata dal fatto di reato contrastante con il principio di stretta legalità nonché ovviamente stante la natura sanzionatoria del provvedimento ablativo, con il principio di colpevolezza. In definitiva il profitto deve essere inteso come il vantaggio economico netto effettivamente già ottenuto quale conseguenza immediata e diretta del reato, vale a dire l'accrescimento patrimoniale derivante dalla commissione del reato ma non le trasformazioni del risultato del reato.

tempo lascia numerose zone d'ombra oggi è frequentemente applicata anche alle ipotesi di reati tributari a tutela quindi dei crediti erariali, ma con non pochi problemi applicativi.

Questa disposizione pretende che per aversi la confisca sia necessario che i beni colpiti siano il diretto prodotto del reato, richiedendosi con essa la presenza di una relazione diretta, attuale e strumentale tra il bene sequestrato ed il reato del quale costituisce il prodotto illecito. Dunque, il sequestro è ammissibile solo quando il bene si identifichi proprio in quello che l'autore del reato apprende alla sua disposizione per effetto diretto ed immediato oppure in quello che lo stesso ha realizzato come conseguenza anche diretta o mediata della sua attività criminale.

Da ciò deriva che laddove il profitto venga conseguito attraverso somme di denaro si possa avere la confisca solo qualora vi siano sufficienti indizi per ritenere che il denaro di provenienza illecita sia stato depositato in un conto bancario od investito in titoli che divengono, poi, oggetto del provvedimento cautelare reale; il tutto tenendo chiaramente conto che la fungibilità del denaro e la sua funzione di mezzo di pagamento non impone che il sequestro debba necessariamente colpire le medesime specie monetarie illegalmente percepite bensì la somma corrispondente al loro valore nominale presente nel conto ove queste sono state depositate od, al più, i beni che siano il frutto del diretto reimpiego da parte dell'autore del denaro illecitamente conseguito¹¹. Queste difficoltà si sono riscontrate, fino alla entrata in vigore della legge finanziaria 2008, anche in materia di diritto penale tributario ove, in assenza di una norma specifica, hanno trovato applicazione i principi appena richiamati.

In tale ambito, già nella vigenza della legge n. 516/1982 e, poi, con il d.lgs. n. 74/2000¹², si è verificata la presenza di detta difficoltà se non di una vera e propria impossibilità di

¹¹ Il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, ricade sui beni comunque nella disponibilità dell'indagato, senza che a tal fine possano rilevare presunzioni o vincoli posti dal codice civile a regolare rapporti interni tra creditori e debitori solidali, ex art. 1298, secondo comma c.c., o i rapporti tra banca e depositante, ex art. 1834 c.c., considerato che su queste disposizioni prevalgono le norme penali in materia di sequestro preventivo preordinato ad evitare che, nelle more dell'adozione del definitivo provvedimento di confisca, i beni che si trovino comunque nella disponibilità dell'indagato possano essere definitivamente dispersi. Quindi, può procedersi al sequestro dell'intera somma ritenuta "equivalente" su un conto corrente cointestato, senza che rilevi una presunzione di spettanza pro-quota. Cass. n. 238086 del 30.10.2007 e Cass. n. 234729 del 17.07.2006.

¹² Per un'analisi delle problematiche riguardanti il D.lgs. 74/2000, si veda: I. Caraccioli, dalla ritenuta continuità di criminalizzazione delle fatture false all'attesa delle Sezioni Unite e del decreto correttivo, in "Il fisco" 2000, pag. 8738; M. De Siena, Nuova disciplina dei reati tributari: imposte dirette e Iva, Milano 2000; A. Traversi- S. Gennai, I Nuovi delitti tributari, Milano, 2000; A. Lanzi - P. Aldrovandi, L'illecito tributario, Padova, 2001; A. Sciollo, I nuovi reati tributari, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2004 parte II,2; I. Caraccioli, tempi maturi per

sottoporre a sequestro prima e poi a confisca il profitto dei reati in materia di imposte. Infatti, in materia di reati tributari, nella gran parte dei casi, il profitto si realizza attraverso il mancato pagamento dell'imposta dovuta ed, indi, non già con il conseguimento di un provento in denaro ma a mezzo di un risparmio economico: risparmio che in quanto tale non può essere assoggettato a confisca ex art. 240 c.p.

I giudici di Piazza Cavour, fino a qualche anno addietro, con univoco orientamento interpretativo, hanno sempre osservato come in tema di reati tributari, non possa essere assoggettato a sequestro preventivo, nella prospettiva di una successiva confisca, il saldo liquido di un conto corrente in misura corrispondente all'imposta evasa laddove non sussista la prova del necessario rapporto di derivazione diretta tra l'evasione dell'imposta e la disponibilità del denaro non essendo sufficiente affermare che la disponibilità liquida sia frutto dell'indebito arricchimento per una somma equivalente all'imposta evasa¹³

Ed ancora, sempre dalla Giurisprudenza, non è stato valutato ammissibile, in una fattispecie di cui all'art. 3, il sequestro preventivo di titoli azionari che si assumevano essere stati acquistati con il denaro sottratto alla contabilità sociale ed, indi, in parte all'erario. Si è, infatti, osservato che non sono presenti in una tale ipotesi i requisiti cautelari richiesti in materia, mancando sia un collegamento funzionale o strumentale tra questi beni ed il reato commesso sia, la loro attitudine ad aggravare od a protrarre le conseguenze del reato od ad agevolare la commissione di altri.

Sul punto sicuramente, offre spunti di riflessione la recente sentenza della Corte di Cassazione del 20 settembre 2013 che ha accolto il ricorso della titolare di una cassetta di sicurezza in quanto la figlia, indagata in un procedimento per evasione fiscale aveva una delega ad operare. Ed infatti, con ordinanza dell'agosto 2012 il Tribunale di Genova aveva rigettato la richiesta di riesame presentata da C.A. avente ad oggetto il decreto di sequestro preventivo per equivalente emesso dal gip del Tribunale di Genova a carico di una pluralità di soggetti in relazione ad una serie di reati di cui al d.lgs. n. 74/2000 artt. 10-bis e 10-ter. Oggetto del sequestro era tra l'altro, una cassetta di sicurezza di cui la ricorrente era intestataria appoggiata al conto corrente alla stessa intestato sequestrata in forza di una delega rilasciata dalla stessa ricorrente soggetto estraneo al procedimento penale, alla figlia S.P. che era invece indagata. La Cassazione nella recente sentenza, ha chiarito che in ipotesi di reati tributari commessi dall'amministratore di una società a responsabilità limitata, il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente disposto ai sensi dell'art. 322-ter c.p. che

rivedere i reati tributari, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2007, I; N. D'Amati, *Sistema istituzionale del diritto tributario*, Bari, 2011.

¹³ Si veda tra le altre Cass. Sez. III sent. n. 13244 del 15.03.2006.

abbia ad oggetto beni appartenenti alla società medesima è illegittimo per l'inapplicabilità della confisca nei confronti di un soggetto diverso dall'autore del fatto¹⁴.

Non è necessario, quindi, che i beni siano nella titolarità del soggetto indagato, essendo sufficiente che egli abbia un potere di fatto sui beni medesimi, che gli conferisce la disponibilità degli stessi. È necessario, però, che venga dimostrata la discrasia fra la disponibilità sostanziale e l'intestazione formale del bene, attraverso una pregnante valutazione, sia pure in termini di semplice probabilità, sulla base di elementi che appaiono indicativi del carattere meramente fittizi dell'intestazione dei beni.

In relazione agli illeciti fiscali, devono escludersi collegamenti esclusivamente congetturali, che potrebbero condurre all'aberrante conclusione di ritenere, in ogni caso e comunque legittimo il sequestro del patrimonio di qualsiasi soggetto venga indiziato di illeciti tributari, dovendo essere tenuta ferma sempre quell'esigenza di una diretta derivazione causale dell'attività del reo intesa quale stretta correlazione con la condotta illecita.¹⁵

Per rendere lo strumento cautelare reale effettivamente efficace, anche con riferimento a fattispecie dirette a fare procurare al reo un vantaggio di natura economica difficilmente attaccabile con il tradizionale strumento dell'art. 240 c.p., il legislatore è intervenuto, in più occasioni, introducendo nel nostro ordinamento la figura della cd. confisca per equivalente.

In particolare, per quel che qui interessa, con l'art. 3 della l. 29 settembre 2000 n. 300 si è introdotto l'art. 320-ter c.p. proprio in materia di confisca. Con questa norma si è stabilito che in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p., per uno dei delitti previsti dagli articoli da 314 a 320 (peculato, malversazione ai danni dello Stato, indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato, corruzione,

¹⁴ Relativamente al concetto di disponibilità di beni in capo al reo ai fini della confisca per equivalente di cui all'art. 322 ter c.p., si veda Cass. sent. n. 15210/2012. Per disponibilità deve intendersi, in particolare, la relazione fattuale del soggetto con il bene, connotata dall'esercizio di poteri di fatto corrispondenti al diritto di proprietà, indipendentemente dalle categorie delineate dal diritto privato.

¹⁵ L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 32/E del 2006 ha affrontato il problema della intestazione soggettiva fittizia dei conti, intesa come "strumento negoziale utilizzato in modo distorto per procurare al disponente un illecito risparmio d'imposta". Nonostante la mancanza di una espressa previsione normativa l'Agenzia ritiene possibile l'estendibilità delle indagini a conti di terzi, cioè di soggetti non interessati dall'attività di controllo considerato che in base all'ormai costante giurisprudenza di legittimità, è possibile anche l'apprensione dei conti di cui "il contribuente sottoposto a controllo ha avuto la concreta ed effettiva disponibilità, indipendentemente dalla formale intestazione". L'Agenzia richiama anche precedenti della Cassazione tra cui la sent. n. 4987 del 01.04.2003, che era giunta ad analoghe conclusioni anche per i conti di soggetti terzi rispetto alla società sottoposta a controllo allorché gli stessi soggetti risultino legati da particolari rapporti, quali, cointeressenza, rappresentanza organica ecc., atteso che tali rapporti giustificano in maniera incontrovertibile la presunzione di riferibilità dei conti prescindendo dalla forma ed estranea intestazione.

concussione...) è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che non appartengano a persone estranee al reato, ovvero quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo. Il secondo comma stabilisce inoltre che con riferimento al reato di cui all'art. 321 c.p. che è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto, salvo che non appartengano a persone estranee al reato, ovvero quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a quello di detto profitto... Il terzo comma, infine, stabilisce che il giudice con la sentenza di condanna determina le somme di denaro o individua i beni assoggettati a confisca in quanto costituenti il profitto o il prezzo del reato ovvero quanto di valore corrispondente al profitto o al prezzo del reato.

Con essa allora, si prevede, innanzitutto, la confisca obbligatoria del profitto del reato. Ciò in deroga al comma 1 dell'art. 240 c.p. che, invece, per il profitto prevede una forma di confisca facoltativa. In sostanza si può affermare che il fine della confisca per equivalente è quello di sottrarre i beni dalla disponibilità del reo, per un valore equivalente al profitto subito, indipendentemente dal loro collegamento diretto o indiretto con il fatto di reato; ciò sia ove non sia possibile individuare il bene oggetto di profitto sia laddove questo non sia presente essendo il vantaggio economico derivante dalla nozione di condotta illecita dato da un risparmio di spese dovute.

La possibilità di applicare la confisca per equivalente anche ai reati tributari, è stata tentata da alcuni giudici di merito che, nel cercare di superare le difficoltà sopra richiamate, hanno ritenuto configurabile anche per queste condotte l'art. 640-quater c.p.

In termini sintetici, l'art. 640-ter c.p., prevede l'applicabilità dell'art. 322-ter c.p., tra l'altro, nei casi di cui agli art 640, secondo comma n.1, ... si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni contenute nell'art. 322-ter.

In tale ambito, allora, alcuni giudici di merito hanno proceduto al sequestro di denaro o di altri beni non direttamente correlati alla condotta illecita ritenendo applicabile anche in materia penale tributaria la confisca per equivalente ex art. 640-quater.

In queste occasioni, si è ritenuto che insieme ai delitti tributari di dichiarazione fraudolenta ed emissione di fatture false, potesse configurarsi a carico degli indagati anche il delitto di cui all'art. 640 comma 2 n.1 c.p. e cioè quello di truffa ai danni dello Stato; ciò in quanto, secondo detta prospettazione, questo reato verrebbe a concorrere con i delitti tributari. Tuttavia, trattasi di posizione che, correttamente, è stata respinta dalla Suprema Corte che ha osservato, in più occasioni, come il delitto di frode fiscale si ponga in rapporto di specialità con la truffa aggravata ai danni dello Stato di cui all'art. 640, comma 2 n.1, c.p. e che, indi, in

questo contesto l'assorbimento di quest'ultimo reato in quello di frode fiscale non consente di applicare la confisca per equivalente non prevista per il menzionato reato finanziario.

Per i reati tributari la confisca del profitto derivante dal mancato pagamento dell'imposta dovuta è obbligatoria; tale obbligatorietà è presente anche nel caso di patteggiamento.

Grazie all'intervento della legge 244/2007 Legge Finanziaria 2008, il legislatore ha provveduto in qualche modo a chiarire che nei casi di cui agli artt. 2,3,4,5,8, 10-bis, 10-ter, 10-quater, 11 del d.lgs. 74/2000, si osservano in quanto applicabili le disposizioni di cui all'art. 322-ter del c.p.

L'aspetto più innovativo nel ridisegnato quadro del 2008 è quello che prevede per i reati tributari la possibilità di procedere a sequestro per equivalente per poi confiscarli in tutti quei numerosi casi in cui non è possibile individuare i beni oggetto del profitto derivante dalla condotta criminosa.

Pertanto, una volta stabilita la somma di denaro che è stata oggetto di mancato pagamento di imposte dovute e verificata la impossibilità di sequestrare il provento del reato, si potrà procedere al sequestro prima e alla confisca poi di somme di denaro o di beni aventi un valore equivalente a quelli così sottratti all'erario.

Dal 1 gennaio 2008, in virtù dell'estensione operata dall'art. 1, comma 143, della legge nr. 244/2007, l'istituto del sequestro per equivalente, volto alla successiva ed eventuale confisca dei beni, previsto dall'art. 322 ter del codice di procedura penale, è applicabile anche alla materia tributaria¹⁶. Nel corso del tempo la giurisprudenza ha cercato di affrontare tutti gli aspetti maggiormente problematici legati dall'applicazione pratica dell'istituto al singolo reato tributario¹⁷. La Corte di Cassazione sezione penale, con la sentenza nr. 45847/2012, emessa in data 23 novembre 2012 ha stabilito che il sequestro per equivalente riguarda, oltre al valore dell'imposta evasa, anche gli interessi e le sanzioni. Partendo dal presupposto che oggetto del sequestro può ben essere il profitto del reato, la Corte, ha precisato che "per profitto si intende l'ammontare dell'imposta evasa, che costituisce il vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita". Per poi proseguire affermando che "la quantificazione di detto risparmio è comprensiva del mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni dovute in seguito all'accertamento del debito tributario". Un'interpretazione

¹⁶ In dottrina si vedano, P. Aldrovandi, Commento all'art. 11, in I. Caraccioli, A. Giarda, A. Lanza, Diritto e Procedura penale tributaria, Padova, Cedam, 2001; R. Zanotti, Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte in Rass. Trib. 2001.

¹⁷ La Cassazione con la sentenza n. 11288 del 26 gennaio 2010 ha chiarito altresì che la confisca per equivalente prevista dall'art. 322 ter c.p. non è estensibile ai reati tributari commessi anteriormente all'entrata in vigore della L. 24 dicembre 2007 n. 244.

“discutibile” stante la difficoltà di equiparare il concetto di sanzione a quello di profitto il quale rappresenta, appunto, un risparmio economico conseguito attraverso la commissione del reato tributario¹⁸.

3. Sequestro per equivalente e patteggiamento tra prevalenza delle esigenze di riscossione e premialità del rito

L'art. 13 del D. lgs. 74/2000, vincola la concessione dell'attenuante all'avvenuta estinzione mediante pagamento dei debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti contestati, fissando come termine finale la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado¹⁹. L'applicazione dell'attenuante non ha carattere discrezionale essendo obbligatoria da parte del giudice anche se quest'ultimo conserva la propria autonomia nella quantificazione dello sconto di pena; l'attenuante prevista dall'art. 13 per espressa previsione normativa è applicabile anche a seguito delle procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie; in relazione poi al quantum da pagare il comma 2 dell'art. 13 stabilisce che il risarcimento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie anche se le stesse non risultano applicabili agli imputati in forza del principio di specialità di cui all'articolo 19; in sostanza come chiarito anche nella

¹⁸ La Giurisprudenza sostanzialmente non ha tracciato una definizione precisa di profitto e/o prezzo del reato sottoponibili a sequestro e quindi a confisca. Ed infatti, la nozione di profitto confiscabile va individuata nel vantaggio patrimoniale di diretta derivazione dal reato (Cass. sent. n. 238033 del 11.10.2007); quando si procede per i reati previsti dall'art. 322 ter, comma 1 c.p., il sequestro può essere rapportato, così come testualmente previsto dalla norma, non al “profitto” ma soltanto al “prezzo” del reato inteso quest'ultimo in senso tecnico e quindi non è estensibile a qualsiasi utilità connessa al reato (Cass. Sez. Un. sent. n. 244189 del 06.10.2009; Cass. sent. n. 246691 del 01.04.2010. Secondo altre decisioni, invece, anche nel caso dei reati previsti da citato articolo 322 ter il sequestro può avere ad oggetto beni per un valore equivalente non solo al prezzo, ma anche al profitto del reato (Cass. sent. n. 237608 del 08.10.2007).

¹⁹ Anche la Corte Costituzionale con ordinanza n. 192 del luglio 2013, è stata chiamata a pronunciarsi dal Tribunale di Ferrara che in composizione monocratica aveva sollevato una questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 del D.lgs. n. 74 del 2000 in riferimento agli artt. 3, 24 e 111 della Carta Costituzionale¹⁹. Nella citata ordinanza, la Corte nel motivare la pronuncia di manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 comma 1 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74, sostanzialmente in maniera chiara non si pronuncia sulla questione della ritenuta incostituzionalità a causa di una ritenuta imprecisa descrizione e motivazione della questione nella ordinanza di rimessione.

Orbene, a seguito delle più recenti modifiche normative, il tema affrontato nella citata ordinanza è sicuramente un tema di stretta attualità in quanto a fronte di un sistema fiscale ispirato unicamente alla logica di lotta all'evasione, sempre meno spazi paiono riservati alle garanzie del contribuente, soprattutto se coinvolto in vicende tributarie aventi rilevanza penale.

relazione governativa, la sanzione amministrativa può di fatto utilizzarsi come criterio legale di commisurazione del risarcimento del danno da reato²⁰. Di recente la Legge n. 148 del 14.09.2011, di conversione del decreto legge n. 138 del 2011, tra le varie modifiche al D.lgs. 74/2000 ha introdotto come condizione ostativa alla concessione del patteggiamento ex art 444 del codice di procedura penale, l'estinzione del debito tributario da parte del contribuente, prevedendo come limite massimo alla riduzione di pena il limite di un terzo eliminando quello previgente della metà.

Il reato di omesso versamento dell'Iva fa scattare la confisca (anche se non preceduta da sequestro conservativo) per l'equivalente dell'imposta evasa (profitto del reato), anche se il giudizio si è concluso con un patteggiamento tra le parti.

La Corte di Cassazione, III sezione penale, con la sentenza 3758 depositata il 13 settembre 2013, ha preso posizione su un tema scottante che riporta in primo piano gli effetti dell'applicazione anche ai reati tributari della confisca per equivalente. Nella fattispecie veniva applicata nei confronti dell'amministratore di una srl - che non aveva versato l'Iva alla prescritta scadenza e risultante dalla dichiarazione annuale - la pena concordata tra le parti. Il Tribunale di merito, però, non disponeva alcuna confisca per equivalente del profitto del reato. La Cassazione, adita dal Procuratore generale, riteneva quindi applicabile la confisca, nei confronti dell'amministratore, del profitto del reato. Per i reati tributari, risulta applicabile la confisca per equivalente non solo al prezzo del reato ma altresì al profitto dello stesso, costituito, nel caso di omessi versamenti Iva, dalle somme trattenute ed evase.

È evidente che da un punto di vista finanziario la linea assunta dalla Cassazione rischia di danneggiare tutti coloro che hanno scelto di patteggiare la pena con la speranza di chiudere definitivamente la questione anche versando cospicue somme per conversione della pena detentiva. Stando al citato orientamento gli imputati pur avendo patteggiato, potrebbero vedersi arrivare, al termine del giudizio anche la confisca di somme di denaro in misura pari all'imposta evasa. Ancora una volta l'interpretazione della Cassazione fa nascere diverse critiche perché è evidente che l'imputato che sceglie di patteggiare deve sapere ab initio che il prezzo del "presunto" reato sarà in ogni caso confiscato.

Non bisogna dimenticare che accanto alla problematica penale si innesta quella di natura amministrativa che coinvolge, come nei casi di specie, la società. Come noto, il principio di specialità dettato dall'art. 19 del d.lgs. 74/2000, stabilisce che quando uno stesso fatto è punito contemporaneamente da una sanzione amministrativa e da una sanzione penale, si

²⁰ Sul punto si veda Busson, Il pagamento del debito tributario come circostanza attenuante ad effetto speciale, in AA.VV., La riforma del diritto penale tributario (D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) a cura di Nannucci - D'Avirro.

deve procedere soltanto all'applicazione della sanzione comminata dalla disposizione speciale. Qualora un determinato fatto è idoneo a configurare la violazione di due disposizioni che prevedano l'applicazione di una sanzione amministrativa e di una sanzione penale, verrà applicata la sanzione, di solito quella penale, che presenta degli elementi "specifici" rispetto all'altra.

Laddove sia intervenuta condanna penale per un reato tributario non potrà essere irrogata la sanzione amministrativa prevista dall'ordinamento tributario; l'imposta evasa accertata in sede amministrativa e origine della eventuale condanna, potrà comunque essere recuperata da parte dell'amministrazione tributaria. Il patteggiamento non inficia la prosecuzione del procedimento amministrativo tributario che va avanti comunque. Al di del fatto che molti reati tributari prevedono soglie di non punibilità, anche proceduralmente potrebbe capitare che una stessa fattispecie, ancorché non idonea a configurare reato, mantenga appieno la sua rilevanza amministrativa. In tal modo può accadere che anche l'eventuale assoluzione in campo penale non liberi completamente il contribuente; si pensi al caso in cui l'assoluzione penale avvenga per il mancato superamento delle soglie o a seguito di prova testimoniale non ammessa nel processo tributario; in tali casi il venir meno della fattispecie penale non comporta la chiusura del procedimento amministrativo.

La Cassazione, con la sentenza nr. 33587/2012, ha cercato di liberare il campo dai dubbi affermando che il versamento di quanto dovuto fa venir meno la ragione d'essere della misura cautelare; e che il semplice accordo non è di per sé sufficiente ad escludere il sequestro necessitando il completo pagamento di tutto quanto dovuto (e ciò anche in caso di concordato pagamento rateale)²¹.

At last but not least va evidenziato che le questioni e le problematiche affrontate dalla Suprema Corte di Cassazione sono di assoluto rilievo ed in taluni casi hanno già dato luogo a contrasti giurisprudenziali o quanto meno a revirement interpretativi da parte della stessa Suprema Corte.

4. Applicazione delle misura cautelari e ruolo della Giurisprudenza

La Cassazione in diverse sentenze, relativamente alle frodi carosello ha chiarito i limiti entro i quali può essere applicata il sequestro e poi la confisca per equivalente. Ed infatti, con la recente sentenza n. 176110 del 17 aprile 2013 la Cassazione ha chiarito ancora una volta che

²¹ Cfr. A. Iorio, La rateazione non ferma il sequestro, in *Il Sole 24 Ore* del 22.07.2013.

il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente che abbia ad oggetto beni appartenenti alla società medesima stante in ragione della natura di sanzione penale di detta confisca, l'inapplicabilità della stessa nei confronti di un soggetto diverso dall'autore del fatto salvo che la struttura societaria rappresenti un apparato fittizio (ed è chiaro il riferimento alle società cartiere) utilizzato dal reo proprio per porre in essere reati di frode fiscale sicchè ogni cosa fittiziamente intestata alla società sia immediatamente riconducibile alla disponibilità della'autore del reato. Ed è sempre nella medesima sentenza che la Cassazione ancora una volta sottolinea la necessità di una necessaria verifica del rispetto del principio di proporzionalità tra il credito garantito ed il patrimonio assoggettato al vincolo cautelare non essendo consentito differire l'adempimento estimatorio alla fase esecutiva della confisca.

Certamente, gli orientamenti della Cassazione susseguitesesi nel tempo in materia di sequestro preventivo per equivalente hanno via via affermato la necessità che tale forma di sequestro disposta nei confronti di persona sottoposta ad indagini per violazioni tributarie, non possa avere ad oggetto beni per un valore eccedente il profitto del reato sicchè il giudice è tenuto a valutare l'equivalenza tra il valore dei beni e l'entità del profitto così come avviene in sede di confisca. Tale principio è stato già ribadito con ordinanza n. 1893 del 12.10.2011 Cass. sez. III. In sostanza, la Cassazione ha evidenziato come la confisca sia strumentale a colpire l'accrescimento patrimoniale frutto dell'illecito e non una parte del patrimonio in quanto tale, dandosi altrimenti vita ad un effetto sanzionatorio illegittimo in quanto non previsto dalla legge. Appare opportuno un breve passaggio sulla diversità tra l'istituto del sequestro preventivo e quello del sequestro conservativo. Il sequestro preventivo può qualificarsi come anticipatorio del provvedimento di confisca ed ha come obiettivo quello di evitare che la res considerata pericolosa, una volta lasciata nella disponibilità del reo possa costituire per lui un incentivo a commettere una ulteriore attività criminosa. Il sequestro per equivalente si giustifica con la necessità di sottrarre alla disponibilità dell'imputato una somma pari a quella del profitto ogni qualvolta non si renda possibile aggredire direttamente l'oggetto del profitto. In sostanza l'obiettivo è quello di impedire che l'autore del reato continui ad usufruire di quello che è stato il profitto del reato stesso. Tale scopo evidentemente non può essere raggiunto con la fideiussione in quanto tale garanzia lascerebbe il patrimonio dell'imputato invariato in quanto ad essere sottoposto a sequestro finirebbe il denaro del garante che non è quindi nella diretta disponibilità dell'imputato ma del terzo. Per questa ragione può ritenersi non sussistere alcuna similitudine tra i due istituti.

E' dunque evidente che l'istituto del sequestro per equivalente nel processo penale tributario pone numerosi aspetti di criticità che ovviamente non facilitano la possibilità di individuare una univoca soluzione adottabile per tutte le ipotesi possibili. I continui interventi della giurisprudenza di merito e di legittimità provano in maniera evidente le difficoltà applicative

dell'istituto. È opportuna una breve riflessione relativamente all'ipotesi di pagamento parziale o rateale degli importi dovuti al fisco. Ed infatti, non fanno venir meno le ragioni e la legittimità del sequestro né l'eventuale remissione in termini concessa dall'amministrazione finanziaria per il pagamento dell'imposta in forma rateale né l'eventuale accoglimento da parte dell'agenzia delle entrate della proposta di accertamento con adesione (Cass. Pen. 23 novembre 2012 n. 45847) in entrambi i casi interessato avrà diritto ad ottenere riduzioni o revoche parziali in ragione degli importi versati. Ciò vale anche nel caso in cui l'accordo transattivo con l'amministrazione finanziaria abbia contemplato il rilascio di garanzia fideiussoria per l'adempimento (Cass. Pen. 24 luglio 2012 n. 30140). Con riferimento poi ai reati commessi nell'interesse di persone giuridiche ed alla possibilità di aggredire anche il patrimonio dell'ente oltre a quello del reo, traspare la necessità di revisione del sistema da parte del legislatore. Ed infatti, la possibilità di aggressione pare essere limitata solo al caso in cui la società abbia costituito un mero schermo fittizio per commettere i reati. D'altra parte va pure evidenziato che sul punto un primo orientamento giurisprudenziale aveva ritenuto che il sequestro poteva attingere anche i beni della società o dell'ente nel cui interesse il reato era stato commesso (Cass. Pen. 19 luglio 2011 n. 28731), senza che, in ogni caso sussistesse la necessità di una preventiva escussione del patrimonio societario. Di recente invece la Cassazione ha negato la possibilità di aggredire con sequestro preventivo finalizzato alla confisca i beni appartenenti alla persona giuridica per violazioni commesse dal legale rappresentante della società. In sostanza a fronte di condotte illecite poste in essere in ambito fiscale nell'interesse di persone giuridiche o a vantaggio delle stesse, gli unici rimedi esperibili nei confronti dell'ente restano quelli di natura sanzionatoria amministrativa ed in particolare l'ipotesi di responsabilità solidale dell'ente per la sanzione irrogata nei confronti dell'autore della violazione prevista dall'art. 11 comma 1 del d.lgs. 472/97²². Unica eccezione

²² La giurisprudenza ha altresì chiarito che se il fisco fa scadere il termine per effettuare un sequestro conservativo non può chiedere nuovamente al giudice la misura cautelare, anche se i suoi timori sull'incasso del credito sono fondati. (Ctp Lecce sentenza n. 210/02/13, depositata il 4 giugno 2013).

Il caso vedeva una spa raggiunta da pvc ai fini Ires e Irap per diverse annualità; l'Agenzia delle entrate, visto l'importo rilevante in gioco, aveva chiesto alla Ctp Lecce l'applicazione delle misure cautelari dell'ipoteca immobiliare e del sequestro conservativo di alcune quote detenute dalla società, come previsto dall'articolo n. 22 del D.lgs. 472/1997. I giudici pugliesi, con sentenza del 7 febbraio 2012, autorizzavano le garanzie.

Tuttavia, mentre l'ipoteca sugli immobili della società veniva correttamente iscritta, la Direzione provinciale non riusciva ad eseguire il sequestro delle partecipazioni entro il termine di legge di 120 giorni. Nel luglio 2012, l'ufficio interpellava nuovamente la Ctp per chiedere una nuova autorizzazione a procedere al sequestro preventivo dei titoli. Secondo la società contro interessata, però, l'Agenzia non avrebbe potuto riproporre la questione, già esaminata e decisa con la sentenza 70/2012 con la quale il sequestro era stato approvato. Tesi, quest'ultima, che ha trovato concordi i giudici leccesi. Poiché l'art. 22 del D.lgs. n. 472/1997 qualifica

ai principi enunciati è costituita dall'ipotesi in cui i reati tributari risultino realizzati nell'ambito di fenomeni associativi a carattere transnazionali (il richiamo va ad alcune ipotesi di frodi carosello) in cui la confisca per equivalente e dunque la misura cautelare del sequestro può investire anche il patrimonio e i beni della società coinvolta. Questa disarmonia di trattamento a fronte di situazioni simili dal punto di vista sostanziale crea una discriminazione tra persone fisiche e persone giuridiche che la commissione GRECO sta vagliando con l'obiettivo di provare ad inserire i reati tributari elencati nell'art.1 comma 143 della legge 244/2007 fra i reati per i quali è prevista la responsabilità ex delicto delle persone giuridiche nell'interesse e a vantaggio delle quali hanno agito i loro organi di vertice. Merita attenzione anche la problematica relativa al rapporto tra presunzioni e reati tributari molte volte oggetto di contestazioni in ambito penale soprattutto alla luce delle modifiche legislative tracciate dal legislatore con l'intento di aumentare il numero di presunzioni e che non possono in alcun modo ritenersi quali fonti di prova della commissione del reato, contrariamente a quanto seppur timidamente accennato nella sentenza 7078 del 13 febbraio 2013²³.

espressamente come sentenza il provvedimento con il quale il giudice statuisce in merito alla richiesta cautelare dell'ufficio, "si deve ritenere che esso sia governato da tutte le regole proprie che riguardano la sentenza", osserva il collegio. Tra queste c'è, ovviamente, il principio secondo cui è vietato riproporre una vicenda già vagliata dai magistrati. Viceversa, consentire la ripetizione anche a seguito di inerzia della parte avente diritto significherebbe legittimare "la possibilità di riproposizione senza limiti della richiesta di misure cautelari". Da qui il rigetto del ricorso dell'Agenzia. L'art. 22, comma 7 del D.lgs. n. 472/1997, inoltre, stabilisce che la misura preventiva, (anche se passata in giudicato) perde efficacia se la decisione nel merito della causa dà ragione al contribuente. Il verdetto di prime cure costituisce quindi titolo per il ricorrente per ottenere la cancellazione dell'ipoteca o il dissequestro dei beni.

²³ Spesso è necessario anche stabilire la prevalenza dei vincoli relativi ad un medesimo bene; sul punto è interessante una recente sentenza n. 23428 del 16 ottobre 2013 della Suprema Corte di Cassazione che ha chiaramente stabilito la prevalenza della confisca penale sull'ipoteca bancaria, accogliendo il ricorso dell'Agenzia del Demanio che lamentava l'iscrizione di un'ipoteca bancaria su beni sottratti alla mafia²³.

I giudici di Piazza Cavour, nella citata sentenza, evidenziano che la salvaguardia del preminente interesse pubblico giustifica il sacrificio inflitto al terzo di buona fede, titolare di un diritto reale di godimento o di garanzia, ammesso, ora ad una tutela di tipo risarcitorio. Inoltre, il bilanciamento dei contrapposti interessi viene differito ad un momento successivo, allorché il terzo creditore di buona fede chiederà, con apposito procedimento il riconoscimento del suo credito. Fra l'altro, la legge n. 228 del 2012 (comma 198) amplia la platea dei soggetti legittimati all'azione ricomprendendovi i creditori muniti di ipoteca iscritta sui beni anteriormente alla trascrizione del sequestro di prevenzione, i creditori che prima della trascrizione del sequestro di prevenzione hanno trascritto un pignoramento sul bene, i creditori che, alla data del 1 gennaio 2013, data di entrata in vigore della legge, sono intervenuti nell'esecuzione iniziata con il pignoramento indicato.

5. Conclusioni

Dall'analisi della legislazione tributaria degli ultimi anni è semplice notare la mancanza di leggi organiche e stabili sulla struttura dei tributi e sulla loro applicazione; lo stesso attacco all'evasione è stato sinora condotto con la riscrittura di numerose norme dell'ordinamento che hanno modificato con interventi spesso distratti l'impianto normativo della legislazione tributaria con il solo scopo di far aumentare il prelievo tributario alimentando sempre più il già grave fenomeno distorsivo dell'erosione delle basi imponibili.

Per contrastare, come è giusto fare, l'evasione fiscale, non basta il solo utilizzo di strumenti repressivi ma è ormai necessario una cospicua riduzione delle tasse; ed infatti, solo una vera riduzione della pressione fiscale, può spingere l'evasore o il potenziale evasore a rivedere la reale convenienza di determinate condotte, stimolandolo a cambiare la propria valutazione di vantaggi e rischi dell'evasione.

Ed è proprio il problema dell'evasione fiscale che va analizzato sia nelle sue cause sia nei suoi possibili rimedi con una lettura ispirata ai principi costituzionali fra cui quello di legalità²⁴, che imporrebbe regole certe e prestabilite sia in relazione alle condotte sia alle conseguenze delle stesse, contribuendo in tal modo a creare un reciproco rapporto di affidabilità e fiducia tra Fisco e contribuenti²⁵.

Oggi si avverte sempre più la necessità di progettare un nuovo Fisco che sia più equo e soprattutto meglio distribuito nel prelievo, perché solo una più giusta redistribuzione del

Sempre in sentenza i giudici hanno ribadito che la legge di stabilità 2013 distingue a seconda che la confisca sia stata emessa prima o dopo del primo gennaio; stabilendo che per i beni confiscati prima di questa data la normativa pone un ulteriore distinguo e cioè a seconda che il bene confiscato sia stato assoggettato a procedura esecutiva, ma non sia stato ancora aggiudicato o trasferito, ovvero, sia avvenuto il trasferimento o l'aggiudicazione anche in via provvisoria.

²⁴ La stessa Cassazione, con la sentenza n. 7739 del 2012 ha evidenziato che al fine di tutelare il principio di legalità e per evitare di sanzionare penalmente l'inconsapevole, l'elemento psicologico del reato, costituito dal fine di evadere le imposte, deve essere positivamente riscontrato dal giudice. La Corte infatti nella citata sentenza sottolinea che la strada tracciata dal sistema tributario e per poter sostenere la buona fede e quindi l'insussistenza del reato per mancanza del dolo è quella di richiedere l'applicazione dell'art. 15 del D.lgs. 74/2000, il quale dispone che non danno luogo a fatti punibili le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.

²⁵ Per ulteriori approfondimenti e riflessioni si veda sent. Corte Costituzionale n. 307 del 1983.

carico impositivo potrà realmente rappresentare la base di partenza per condurre una vittoriosa lotta contro l'evasione fiscale che mina la credibilità del Paese anche oltre i confini nazionali; è dunque necessaria una reale spinta riformatrice che anche partendo dalla delega fiscale sappia interpretare le reali esigenze dei contribuenti.

Oggi ad aggravare un quadro già di per sé complesso, si avverte una confusione tra i poteri dello Stato, e ciò compromette sempre più la certezza del diritto lasciato specie in campo tributario in balia di un'interpretazione fatta di continue circolari che tentano di colmare vuoti ed incertezze normative di una legislazione sempre emergenziale minando di conseguenza alla radice ogni garanzia del contribuente; tali problematiche unitamente alla ormai cronica lentezza della giustizia rappresentano un forte freno alla crescita.

In conclusione, emerge la necessità di una riforma organica di sistema nel quadro di una ridisegnata architettura normativa idonea a riequilibrare quegli ambiti di operatività del processo tributario e quelli del processo penale in un'ottica nuova che possa assicurare al contribuente una effettiva e giusta tutela giudiziaria in grado di poter realmente distinguere tra quei fenomeni di evasione in cui è necessaria l'adozione di provvedimenti di sequestro da quelli nei quali può essere sufficiente anche la fideiussione garantendo in tal modo la sopravvivenza aziendale²⁶.

²⁶ Con la legge n. 23 del 11.03.2014 il Legislatore ha delegato il Governo ad adottare decreti legislativi per la revisione del sistema fiscale, sul punto si evidenzia la previsione contenuta nell'art. 8 della citata Legge delega nella parte in cui introduce la possibilità per l'autorità giudiziaria di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi ai delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative.