

# RIFORME DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO, PROSPETTIVE SISTEMATICHE ED ESPERIENZE APPLICATIVE

Roma, Mercoledì 10 marzo 2021, Corte di Cassazione

## REPORT

a cura del dott. Gennaro Sessa, magistrato addetto all'Ufficio del Massimario della Corte

In data 10 marzo 2021, presso l'Aula virtuale Teams della Corte di Cassazione, ha avuto luogo l'incontro di studio organizzato dalla Struttura della formazione decentrata della Corte di Cassazione dal titolo «Riforme del diritto penale tributario, prospettive sistematiche ed esperienze applicative».

\*\*\*\*\*

I lavori sono stati aperti dal Consigliere **Antonio Corbo**, componente della struttura di formazione decentrata della Corte di Cassazione e coordinatore dell'incontro di studio unitamente alla Consigliera Alessandra Bassi e al Sostituto Procuratore Generale Gianluigi Pratola.

Il coordinatore, dopo aver rivolto ai relatori il proprio ringraziamento per la partecipazione, ha delineato l'oggetto del seminario, precisando che la sua organizzazione ha tratto spunto dalle riforme intervenute negli anni 2019 e 2020, fortemente incidenti sul sistema del diritto penale tributario ed evidenziando, al contempo, il fondamentale rilievo che assume, al riguardo, l'attività dell'interprete, anche in ragione della consistente stratificazione normativa che, nel corso degli anni, ha caratterizzato il settore.

Ha, quindi, osservato che, in passato, il legislatore è intervenuto sul diritto penale tributario con interventi che, talvolta, erano finalizzati a restringere l'area del penalmente illecito, come è avvenuto con l'innalzamento delle soglie di punibilità e che, in altre occasioni, erano volti a rafforzare gli strumenti di contrasto, come è avvenuto con l'introduzione della possibilità di applicare misure cautelari e, segnatamente, misure ablatorie.

Ha rimarcato, per altro verso, la rilevanza delle menzionate riforme del 2019 e del 2020, evidenziando che il legislatore, con le recenti novelle, ha introdotto discipline differenziate per soglie di evasione, rispetto alle quali si discute se si siano previste, in tal modo, figure di reato autonome o fattispecie aggravate; ha espressamente previsto la punibilità del tentativo, in precedenza esclusa; ha introdotto sostanziali modifiche nella disciplina della responsabilità degli enti, di pregnanza tale da orientare verosimilmente la scelta dei modelli organizzativi che saranno adottati; ha inciso, infine, in maniera profonda sulla materia delle confische, con interventi che hanno riguardato sia la confisca diretta, sia la confisca per equivalente, sia, infine, la confisca per sproporzione.

Prendendo atto dei rilevanti interventi di *maquillage* normativo succedutisi nell'ultimo biennio, il coordinatore ha rilevato che, alla stregua di essi, andrebbero riesaminati i rapporti tra il diritto penale generale e il diritto penale tributario in un'ottica di ricerca di soluzioni tendenzialmente armoniche, che rendano il sistema razionale agli occhi del cittadino, non senza tener conto delle prime esperienze applicative del *novum* normativo, il cui vaglio appare tanto più opportuno, ove si consideri che le questioni involgenti problematiche nuove giungono all'attenzione della Corte di Cassazione in tempi non brevi.

È seguito, quindi, l'intervento del Primo Presidente Aggiunto, **Margherita Cassano**, che, dopo aver indirizzato, a sua volta, i propri ringraziamenti agli organizzatori dell'incontro di studio e ai relatori, si è soffermata, innanzitutto, sulla bontà del metodo utilizzato, incentrato sull'analisi di riforme che apparentemente hanno riguardato un settore specifico, qual è quello del diritto penale tributario, in un'ottica "di sistema", rispettosa, cioè, dei principi generali che conformano la materia.

Il Primo Presidente Aggiunto si è detta, poi, compiaciuta dell'attiva partecipazione ai lavori sia dell'Accademia, il cui apporto speculativo ritiene indispensabile per la proficua elaborazione giurisprudenziale di merito e di legittimità, sia degli investigatori, il cui contributo consente di avere contezza delle prime esperienze applicative delle riforme in oggetto, auspicando altresì che le riflessioni elaborate durante l'incontro di studio favoriscano il superamento delle

differenze tuttora riscontrabili tra la giurisprudenza elaborata dalla Sezione Tributaria e quella afferente le tematiche di diritto penale tributario.

Sulla stessa linea si è mosso, ancora, il Sostituto Procuratore Generale, **Gianluigi Pratola**, componente – come detto – della struttura di formazione decentrata della Corte di Cassazione e coordinatore dell'incontro di studio, che, per un verso, ha posto in rilievo che lo stesso è funzionale ad un approccio complessivo alla riforma della materia penale tributaria e, per altro verso, ha salutato con favore la partecipazione, in veste di relatore, di un esponente delle forze di polizia, risultando essa utile a focalizzare l'attenzione anche su problematiche che possono insorgere in fase investigativa.

Conclusisi gli interventi introduttivi, ha preso la parola il Sostituto Procuratore Generale, **Stefano Tocci**, che ha avuto cura di indicare, in premessa, il taglio della propria relazione, finalizzata a delineare l'*excursus* storico che ha caratterizzato la materia del diritto penale tributario.

Ha osservato, quindi, che nella legislazione postunitaria non erano previste pene detentive per i reati tributari, in quanto il sistema sanzionatorio verteva esclusivamente sulle pene pecuniarie e sulle sovrattasse, aggiungendo che una prima inversione di rotta si ha con la L. n. 4 del 1929 e con il correlato R.D. n. 1608 del 1931, che introdussero una normativa di carattere speciale, di cui costituivano espressione, per un verso, il principio di ultrattività (cristallizzato all'art. 20 della L. cit.) e, per altro verso, la pregiudiziale tributaria (in forza della quale il processo penale rimaneva sospeso in attesa del completamento dell'accertamento tributario).

Ha comunque rimarcato che, anche nel sistema delineato dalla legge *de qua*, le pene detentive erano di modesta entità, sicché per assistere a un reale inasprimento sanzionatorio si dovette attendere l'adozione del d.P.R. n. 645 del 1958 (cd. T.U. delle imposte dirette).

Un ulteriore inasprimento del regime sanzionatorio in materia tributaria intervenne – secondo quanto indicato dal relatore – per effetto dell'entrata in vigore dell'art. 50 della L. n. 633 del 1972 in materia di I.V.A. e dell'art. 56 del D.P.R. n. 600 del 1973 in materia di imposte dirette, disposizioni con le quali, accanto alle sanzioni pecuniarie, furono introdotte non lievi pene detentive, nel quadro di un sistema caratterizzato dalla presenza di soglie di punibilità funzionali all'idea che la risposta penale dovesse avvenire tenendo conto dell'entità del fatto e non della mera violazione del precetto.

Ha chiarito, ancora, il relatore che la perdurante vigenza della pregiudiziale tributaria contribuiva a rallentare la funzionalità della repressione penale, ragion per cui il Legislatore, per ovviare a tale inconveniente, si determinò a intervenire con una riforma organica della materia, realizzata con l'adozione del D.L. n. 429 del 1982, convertito nella L. n. 516 del 1982, contenente un articolato normativo specifico con il quale, per un verso, si abbandonava definitivamente il sistema imperniato sulla citata pregiudiziale, dandosi l'abbrivio a quello del cd. doppio binario e, per altro verso, si adottava una tecnica normativa fortemente casistica, finalizzata a colpire condotte prodromiche all'evasione piuttosto che a sanzionare il danno erariale effettivamente cagionato.

L'eccessivo formalismo del sistema nato dalla riforma del 1982, solo parzialmente emendato con le correzioni apportate dalla L. n. 154 del 1991, rese necessaria – secondo quanto esposto dal relatore – un ulteriore intervento normativo, che prese le mosse dall'adozione della L. delega n. 205 del 1999, con cui il Governo venne incaricato della realizzazione di un articolato in cui fossero contemplate solo figure delittuose, si richiedesse, ai fini della punibilità, l'offensività della fattispecie concreta, si strutturasse l'elemento soggettivo in termini di dolo specifico e fossero generalmente previste soglie di punibilità, con eccezioni limitate ai soli illeciti di falso in fatturazione e di distruzione di documentazione contabile, di per sé lesivi di interessi fiscali.

Come posto in rilievo dal relatore, i risultati conseguiti da tale riforma non si rivelarono in linea con le aspettative, di tal che il Legislatore si vide costretto a intervenire nuovamente nella *subiecta materia* con l'adozione del D.Lgs. n. 74 del 2000, mediante il quale vennero espunte dall'ambito della rilevanza penale le violazioni meramente formali e si circoscrisse la punizione ai soli fatti realmente offensivi per l'erario.

Successive modifiche dell'assetto varato con la storica riforma del 2000 si ebbero, poi, nel corso degli anni a seguire.

Al riguardo, il relatore ha menzionato, *in primis*, la novellazione realizzata con il D.L. n. 138 del 2011, convertito nella L. n. 148 del 2011, attraverso cui si effettuarono interventi

settoriali, valutati di non particolare rilievo, consistiti nell'innalzamento delle soglie di punibilità relative a taluni reati, nell'incremento dei termini di prescrizione di altri illeciti, nella limitazione della facoltà di concedere la sospensione condizionale della pena e nella limitazione dell'accesso al patteggiamento, consentito solo a fronte dell'estinzione del debito tributario.

Ha indicato, poi, le modifiche apportate nell'anno 2015, dapprima con il D.L. n. 128 e poi con il D.Lgs. n. 158, chiarendo che, con il primo dei due testi normativi, si era inciso sull'abuso del diritto e sull'elusione fiscale, mediante l'abrogazione dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 e l'inserimento nella L. n. 212 del 2000 dell'art. 10-*bis*, che sanciva l'irrelevanza penale delle condotte abusive in materia fiscale, mentre, con il secondo di essi, si erano effettuati interventi di maggior respiro, consistiti nel rafforzamento della risposta penale relativa a fattispecie maggiormente significative, nella depenalizzazione di altre fattispecie ritenute di minor disvalore, nell'attribuzione di valenza estintiva o attenuante al pagamento del debito erariale e nell'introduzione, al novellato art. 12-*bis* del D.Lgs. n. 74 del 2000, della confisca, da intendersi come obbligatoria ed eseguibile anche per equivalente laddove si rivelasse impossibile l'esecuzione in forma diretta.

Il relatore quindi ha delineato l'articolazione sistematica del sistema penale tributario così come consolidatosi al 2015, indicando sommariamente la tipologia delle incriminazioni, il trattamento legislativo delle forme di manifestazione del reato e delle disposizioni comuni.

Esaurita la disamina dell'*excursus* storico che ha caratterizzato il diritto penale tributario, il relatore ha focalizzato l'attenzione sulle ultime riforme intervenute in materia per effetto del D.L. n. 124 del 2019, convertito nella L. n. 157 del 2019 e del D.Lgs. n. 75 del 2020, chiarendo innanzitutto che le modifiche introdotte non hanno mutato l'ossatura del sistema quale delineata dal D.Lgs. n. 74 del 2000, che, all'art. 1, fornisce le definizioni, agli artt. 2, 3, 4 e 5, disciplina i delitti dichiarativi, all'art. 6, escludeva la configurabilità del tentativo, agli artt. 8, 9 e 10, regola i delitti documentali e, agli artt. 10, 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* e 11, disciplina i delitti in materia di pagamento di imposte.

Con precipuo riguardo alle innovazioni apportate dal D.L. n. 124 del 2019, convertito nella L. n. 157 del 2019, ha poi posto in rilievo che esse sono consistite essenzialmente nell'aggravamento del trattamento sanzionatorio, nell'introduzione della confisca allargata e nella previsione della responsabilità amministrativa degli enti per effetto della commissione di determinati illeciti tributari, non senza rimarcare che ha costituito una palese anomalia, tale da fare ipotizzare addirittura dubbi di legittimità costituzionale, la postergata operatività della riforma al momento dell'entrata in vigore della legge di conversione.

Ha precisato, quindi, che l'aggravamento del trattamento sanzionatorio si è realizzato sia con l'elevazione delle cornici edittali di pena, implicanti prevedibili ricadute in termini di allungamento dei tempi di prescrizione dei diversi illeciti, sia con l'abbassamento delle soglie di punibilità, causative di un ampliamento dell'area del penalmente rilevante, chiarendo che con la legge di conversione si sono, tuttavia, ammorbidite sensibilmente le modifiche introdotte, anche attraverso l'ampliamento dell'ambito di operatività della causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2, del D.Lgs. n. 74 del 2000, espressamente estesa anche ai delitti previsti dagli artt. 2 e 3 del D.Lgs. cit.

Nel contempo, ha avuto però cura di evidenziare che la novità di enorme rilievo del testo normativo in oggetto è stata l'introduzione, nel sistema penale tributario, dell'istituto della confisca allargata, rilevando che, in precedenza, già l'art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 158 del 2015 aveva previsto la confisca tributaria, tanto in forma diretta quanto in quella per equivalente.

Al riguardo, il relatore ha osservato che l'art. 39, comma 1, del D.L. n. 124 del 2019, convertito nella L. n. 157 del 2019, ha introdotto, nel D.Lgs. n. 74 del 2000, l'art. 12-*ter*, che prevede un'autonoma figura di confisca, la cui operatività è subordinata alle condizioni di seguito indicate: che l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia superiore a euro 200.000,00 nel caso del delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. cit.; che l'imposta evasa sia superiore a euro 100.000,00, nel caso del delitto di cui all'art. 3; che l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti sia superiore a euro 200.000,00 nel caso del delitto di cui all'art. 8; che l'ammontare delle imposte, delle sanzioni o degli accertamenti sia superiore a euro 100.000,00, nel caso del delitto di cui all'art. 11, comma 1; che l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi sia superiore a euro 200.000,00 nel caso del delitto di cui all'art. 11, comma 2.

Ha chiarito che si tratta, in sostanza, di un'ipotesi speciale della confisca allargata o per sproporzione prevista dall'art. 240-*bis* cod. pen., che è una forma di ablazione fondata sulla riscontrata sproporzione patrimoniale e sulla presunzione *iuris tantum* dell'origine delittuosa

dei beni che si apprendono, evidenziando le forti analogie esistenti con la confisca di prevenzione, rilevando che la sua applicabilità è circoscritta ai soli delitti tributari di natura fraudolenta e alle sole condotte successive all'entrata in vigore della legge di conversione (in deroga alla previsione generale di cui all'art. 200 cod. pen.) e aggiungendo, infine, che la giurisprudenza interna, anche costituzionale, le riconosce natura ibrida, in parte specialpreventiva e in parte sanzionatoria, mentre quella sovranazionale la inquadra nel *genus* delle misure preventive.

L'ultima delle modifiche introdotte dal D.L. n. 124 del 2019, convertito nella L. n. 157 del 2019, su cui si è soffermato il relatore è stata quella relativa alla responsabilità amministrativa degli enti conseguente alla commissione di determinati illeciti tributari.

In proposito, ha osservato che l'art. 39, comma 2, del D.L. 124 del 2019, convertito nella L. n. 157 del 2019, ha inserito taluni reati tributari nel catalogo di quelli costituenti presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente, avendo cura di precisare che, nel testo originario del D.L., l'unico reato idoneo a fondare detta responsabilità era quello di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000, mentre, con la legge di conversione, si erano inclusi nel novero anche gli illeciti rispettivamente previsti dagli artt. 3, 8, 10 e 11 del D.Lgs. cit.

Nello specifico, ha poi rilevato che la disposizione menzionata ha novellato il D.Lgs. n. 231 del 2001, inserendovi l'art. 25-*quinquiesdecies*, il cui testo prevede che in relazione alla commissione dei delitti dianzi indicati si applichino all'ente, di cui sia stata riconosciuta la responsabilità amministrativa, sanzioni pecuniarie di diversa entità, determinate in quote, la cui quantificazione è rimessa alla discrezionalità del giudice, che, in una prima fase, individua il numero di quote da applicare in ragione della gravità del fatto, del grado di responsabilità dell'ente e dell'eventuale sussistenza di condotte riparatorie nei confronti dei soggetti danneggiati e, in una seconda fase, determina il valore di ciascuna quota, che può variare tra un minimo di euro 258,00 e un massimo di euro 1549,00, tenendo conto delle condizioni economiche dell'ente stesso.

Il relatore ha osservato che la disposizione introdotta prevede che all'ente condannato si applichino, altresì, talune delle sanzioni interdittive indicate all'art. 9, comma 2, del D.Lgs. n. 231 del 2001 e, segnatamente, il divieto di trattare con la pubblica amministrazione, di cui alla lett. c), l'esclusione dai finanziamenti, contributi o sussidi, di cui alla lett. d) e il divieto di pubblicizzare beni o servizi di cui alla lett. e).

Ha evidenziato, ancora, che con la disposizione in commento si è posto rimedio ad una irrazionalità del sistema *illo tempore* segnalata dalle Sezioni Unite con la sent. n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, in cui si era rimarcata la necessità di un intervento del Legislatore, risultando la lacuna non colmabile mediante la prospettazione di una questione di legittimità costituzionale, atteso che, secondo la costante interpretazione della Consulta, la previsione dell'art. 25, comma 2, del D.Lgs. cit. deve essere intesa come ostativa all'adozione di una pronunzia addittiva, implicante effetti costitutivi o peggiorativi della responsabilità penale.

Ha aggiunto, infine, che con l'introduzione dell'art. 25-*quinquiesdecies* si è effettuato un necessario intervento a tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea, in attuazione delle prescrizioni contenute nella Direttiva eurounitaria PIF n. 1371 del 2017, rilevando, nel contempo, che la novellazione pone il rischio concreto di una doppia incriminazione, sicchè appare doveroso il coordinamento tra la normativa di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997 e quella di cui al D.Lgs. n. 231 del 2001, da effettuarsi secondo le linee tracciate dalla Corte Costituzionale con la sent. n. 222 del 2019, in cui si è chiarito che non sussiste violazione del principio del *ne bis in idem* solo quando le diverse sanzioni perseguano scopi diversi, la duplicazione del procedimento sia prevedibile dall'interessato, esista un coordinamento sul piano probatorio tra i diversi procedimenti e il trattamento sanzionatorio complessivo non risulti eccessivamente afflittivo per il destinatario.

Passando, poi, alle innovazioni apportate dal D.Lgs. n. 75 del 2020, costituente attuazione della Direttiva PIF n. 1371 del 2017, il relatore ha osservato che, con il testo normativo in oggetto, il Legislatore ha inciso innanzitutto sulla disciplina del tentativo, prevedendo, a determinate condizioni, la punibilità di taluni dei reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000.

Ha chiarito, al riguardo, che la non punibilità del tentativo, in precedenza sancita dall'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000, rispondeva all'idea, sottesa alla riforma attuata con quel testo normativo, di non sanzionare le cd. condotte prodromiche, aggiungendo che, con l'art. 2 del D.Lgs. n. 75 del 2020, si è, invece, prevista espressamente la punibilità, a titolo di tentativo, dei delitti tributari di natura dichiarativa di cui agli artt. 2, 3 e 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000, a condizione che l'evasione d'imposta concerna l'IVA, che l'imposta cui è preordinata l'evasione abbia un valore complessivo non inferiore a euro 10.000.000,00, che la condotta integrante il

tentativo sia stata realizzata anche nel territorio di altro Stato membro e che il tentativo oggetto di contestazione non abbia integrato altresì la fattispecie di cui all'art. 8 del D.Lgs. cit.

Focalizzata, poi, l'attenzione sul disposto dell'art. 5, lett. c), del D.Lgs. n. 75 del 2020, ha osservato che detta norma ha ampliato il catalogo dei delitti presupposto alla responsabilità da reato degli enti, inserendovi anche gli illeciti di cui agli artt. 4, 5 e 10-*quater* del D.Lgs. n. 74 del 2000 allorquando risultino commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, siano finalizzati a evadere l'IVA ed abbiano comportato un'evasione d'imposta di importo non inferiore a euro 10.000.000,00.

A conclusione del proprio intervento, il relatore ha posto in rilievo che la modifica in questione è destinata ad assumere particolare rilevanza con la prossima istituzione della Procura Europea (EPPO), che opererà a tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea, con competenza estesa alle condotte fraudolente ai danni del bilancio dell'UE, ai reati gravi contro il sistema eurounitario dell'IVA compiuti in due o più Stati che abbiano causato un danno di entità pari o superiore a euro 10.000.000,00 e alle condotte appropriative, corruttive o riciclatrici dei pubblici funzionari.

All'intervento del Sostituto Procuratore Generale, Stefano Tocci, ha fatto seguito quello del Professore **Andrea Perini**, titolare dell'insegnamento di Diritto Penale Commerciale presso l'Università di Torino.

Tale relatore ha preso le mosse dalla considerazione che, fin dall'approvazione del D.Lgs. n. 231 del 2001, si è discusso della mancata inclusione dei delitti tributari nel novero di quelli fondanti la responsabilità da reato degli enti, rilevando che a colmare tale lacuna aveva provveduto *in primis* il D.L. n. 124 del 2019, con cui si era stabilita l'inclusione in detto catalogo delle fattispecie di cui agli artt. 2, 3, 8, 10 e 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000, pur senza prevedere l'applicabilità della più severa delle sanzioni interdittive (la sospensione dall'esercizio dell'attività) e, successivamente, il D.Lgs. n. 75 del 2020, con cui si era estesa l'inclusione anche ai delitti di cui agli artt. 4, 5 e 10-*quater* del D.Lgs. n. 74 del 2000, alla duplice condizione che si fosse in presenza di un sistema fraudolento transfrontaliero e vi fosse stata un'evasione dell'IVA di importo superiore a euro 10.000.000,00.

Fatta tale premessa, il cattedratico ha rilevato che la normativa introdotta nel biennio appena trascorso, in buona parte attuativa di Direttive eurounitarie, pone una serie di problemi interpretativi, chiarendo che la disamina degli stessi formerà oggetto del proprio intervento.

Ha osservato, quindi, che l'art. 3 della legge delega, in forza della quale è stato emesso il D.Lgs. n. 75 del 2020, prevede che i reati che ledono interessi finanziari dell'Unione Europea devono essere individuati sulla base di quanto indicato negli artt. 1, 2, 3, 4 e 5 della Direttiva eurounitaria PIF n. 1371 del 2017, aggiungendo che l'attenta analisi di detta normativa disvela non poche anomalie.

Ha rilevato, infatti, che l'art. 2, comma 2, della Direttiva *de qua* prevede che essa trova applicazione solo con riguardo ai reati gravi che comportino evasione dell'IVA; che il 4° Considerando della Direttiva individua nello specifico i reati gravi, stabilendo che sono tali quelli connessi al territorio di due o più Stati membri (con ciò recependo un concetto di sovranazionalità di minore estensione rispetto a quello adottato dall'art. 61-*bis* cod. pen.); che il medesimo 4° Considerando prevede, ancora, che tali reati devono avere ad oggetto un sistema fraudolento, ossia devono essere commessi in maniera strutturata e riguardare la materia attinente all'IVA, comportando un danno di valore pari ad almeno euro 10.000.000,00; che, da ultimo, l'art. 3, comma 2, lett. d), della Direttiva individua il sistema fraudolento transfrontaliero sia nella presentazione di documenti relativi all'IVA inesatti, falsi o incompleti, sia nella mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA, sia, infine, nella presentazione di documentazione esatta al fine di dissimulare, in maniera fraudolenta, il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti al rimborso dell'IVA.

Alla stregua delle esposte caratteristiche connotanti l'impianto normativo eurounitario, il relatore ha posto in rilievo che gli strumenti di contrasto ivi ipotizzati delineavano un sistema a "maglie larghe", che non richiedeva l'esistenza di struttura operativa in più Stati membri, evidenziando che ciò indurrebbe a ritenere che nella previsione sanzionatoria cristallizzata all'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74 del 2000 sia rinvenibile un eccesso di delega.

Al contempo, ha osservato che un ulteriore eccesso di delega è rinvenibile nell'attuazione della previsione della Direttiva relativa al "danno superiore a euro 10.000.000,00", sostenendo, per un verso, che sarebbe opportuno, in sede ermeneutica, considerare il danno eventualmente recato dalle più società coinvolte nella frode e i diversi periodi di imposta interessati e, per altro verso, che la normativa interna fa impropriamente riferimento alla finalità di realizzare un

danno di tale importo piuttosto che al danno in sé, sicchè, in ipotesi di rilevato contrasto con quella sovranazionale, quest'ultima dovrebbe ritenersi prevalente, proprio al fine di impedire l'emersione del menzionato eccesso.

Tanto chiarito, il relatore si è soffermato su due ulteriori elementi di criticità riscontrabili nella normativa introdotta dal D.Lgs. n. 75 del 2020, evidenziando *in primis* che essa si applica solo con riguardo a condotte afferenti all'IIVA, dal che deriva un evidente disequilibrio che ha fatto ipotizzare una possibile violazione del principio di ragionevolezza e rimarcando, nel contempo, che la sua adozione potrebbe comportare una violazione del divieto di *bis in idem*, ove si consideri che l'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 già sanzionava in via amministrativa la persona giuridica responsabile di evasione fiscale, non senza, tuttavia, porre in rilievo che la Corte costituzionale, con la sentenza n. 222 del 2019, di cui già s'è detto, ha esplicitato le condizioni in presenza delle quali il principio *de quo* non risulterebbe violato.

Nel trarre le fila del proprio discorso, ha sottolineato, poi, la mancanza di una disposizione introduttiva di un elemento di elasticità che consenta al giudice di dare una soluzione armoniosa, del tipo di quella di cui all'art. 187-terdecies, comma 1, lett. a) del T.U. della finanza, che prevede espressamente che, quando per uno stesso fatto sia stata applicata a carico dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria o una delle sanzioni previste dal D.Lgs. n. 231 del 2001, l'Autorità Giudiziaria o la CONSOB tengono conto, all'atto dell'adozione delle sanzioni di propria competenza, di quelle in precedenza già inflitte.

Da ultimo, il relatore si è soffermato sul tema dell'impatto che il D.Lgs. n. 231 del 2001, come successivamente emendato, avrà sui gruppi di società, nonchè su quello, egualmente complesso, delle cd. società schermo.

Con riguardo al primo, ha osservato che, nella pratica tributaria, è assai diffuso l'utilizzo del consolidato fiscale, che è lo strumento mediante il quale le società capogruppo, nella dichiarazione presentata, indicano la base imponibile facendo menzione di quella propria e delle basi imponibili loro trasmesse dalle singole società figlie, aggiungendo che, in caso di riscontrata evasione fiscale a vantaggio di una delle controllate, sarebbe iniquo – come pure si è sostenuto in talune pronunzie della Suprema Corte – applicare la sanzione nei confronti della società controllante o capogruppo.

Con riferimento al secondo, ha, invece, rilevato che la Sezione tributaria della Cassazione, con le sentenze n. 19716 del 2013 e n. 5924 del 2017, ha affermato che, in presenza di società schermo, le sanzioni devono essere applicate non già nei confronti dell'ente, come imposto dal D.Lgs. n. 231 del 2001, ma nei confronti del suo amministratore di fatto, che è colui che ha tratto beneficio dall'evasione, aggiungendo che probabilmente, a fronte di situazioni in cui v'è un mero simulacro di compagine sociale, più corretto sarebbe non applicare le previsioni del D.Lgs. n. 231 del 2001, in ragione del fatto che non sussiste un soggetto strutturato in maniera sufficiente a raccogliere una responsabilità come quella delineata dal testo normativo in oggetto.

All'intervento del Professore Andrea Perini ha fatto seguito quello del Professore **Gianluca Varraso**, titolare dell'insegnamento di Diritto Processuale Penale presso l'Università Cattolica di Milano, che, attraverso l'analisi delle molteplici tipologie di confisca previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000, ha evidenziato che quella per sproporzione relativa ai reati tributari va applicata in via di *extrema ratio*, ossia con moderazione e in casi limitati.

Il relatore ha premesso che la propria posizione trova fondamento essenzialmente nella relazione dell'Ufficio del Massimario n. 3 in data 09/01/2020 e nella circolare della Guardia di Finanza in data 01/09/2020.

Si è quindi collegato a quanto posto in rilievo nei precedenti interventi circa il proliferare delle confische previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000, precisando, *in primis*, che quella di cui all'art. 12-bis (posta in sostanziale continuità con la confisca di cui all'art. 1, comma 143, l. n. 244 del 2007) e la confisca allargata di cui all'art. 12-ter riguardano i beni delle persone fisiche e non quelli delle società e aggiungendo, inoltre, che solo la confisca prevista dall'art. 19 del D.Lgs. n. 231 del 2001, con l'ampliamento del catalogo reati presupposto, consente oggi di colpire, in via diretta e per equivalente, i beni delle società, a prescindere dal fatto che si tratti di società schermo.

Ha poi osservato che nella *subiecta materia* assume particolare rilevanza il criterio di proporzionalità, ponendo in rilievo che l'esigenza che la confisca e il sequestro ad essa funzionale si ispirino a tale principio è stata affermata, di recente, sia Sezioni Unite n. del 19/04/2018, Botticelli che da Sezioni Unite n. 46201 del 31/05/2018, *Edil Noemi Group*.

A tal proposito, il relatore, nel riportarsi a quanto sostenuto, nel proprio intervento, dal Sostituto Procuratore Generale, Stefano Tocci, ha rammentato l'importanza della fonte europea di riferimento, rappresentata, in specie, dal Regolamento dell'Unione Europea n. 1805/2018 (entrato in vigore il 19/12/2020), relativo al riconoscimento reciproco dei provvedimenti di congelamento e di confisca, il cui articolo 1, par. 3, recita: "*nell'emettere un provvedimento di congelamento o un provvedimento di confisca, le autorità di emissione assicurano il rispetto dei principi di necessità e di proporzionalità*".

Ha pertanto concluso che i principi di necessità e di proporzionalità caratterizzano, ad oggi, la giurisprudenza delle Corti sovranazionali (Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e Corte di Giustizia) e quella delle Sezioni Unite.

Il relatore ha proseguito poi col delineare la nozione di profitto posta a base delle confische rispettivamente previste dall'art. 12-*bis* del D.Lgs. n. 74 del 2000 e dall'art. 19 del D.Lgs. n. 231 del 2001, evidenziando che si tratta di una nozione unitaria, in quanto collegata, in entrambi i casi, al reato presupposto e dunque all'illecito tributario.

Al riguardo, ha analizzato il *dictum* di Sezioni Unite n. 18374 del 31/01/2013, Adami, soffermandosi sulla parte in cui il Supremo Consesso ha affermato che il profitto deve essere inteso come il vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato, corrispondente, dunque, al risparmio di spesa coincidente, nei reati tributari, con l'imposta evasa.

Ha, quindi, osservato che tale pronuncia assume particolare rilievo in quanto, con precipuo riferimento al delitto di cui all'art. 11 del D.Lgs. 74 del 2000, delinea la nozione di profitto dei reati tributari ricomprendendo anche gli interessi e le sanzioni.

In tema, il professore Gianluca Varraso ha richiamato il passo della relazione del Massimario n. 3 del 2020 in cui si è chiarito che, nella materia tributaria e con l'esclusione del delitto di cui all'art. 11, il profitto a base delle confische di cui agli artt. 12-*bis* del D.Lgs. n. 74 del 2000 e 19 del D.Lgs. n. 231 del 2001 non comprende le sanzioni – che costituiscono costo di reato – ma deve essere limitato all'imposta evasa e, al più, agli interessi.

Nel prosieguo del proprio intervento, il relatore ha posto attenzione al tradizionale distinguo – effettuato anche da Sezioni Unite n. 29951 del 24/05/2004, Focarelli – tra confisca diretta e confisca per equivalente, chiarendo che la prima ha ad oggetto beni che hanno un legame pertinenziale rispetto al fatto di reato, legame che, invece, manca con riguardo alla confisca per equivalente.

In tale quadro, si è altresì soffermato sui principi enunciati da Sezioni Unite n. 19561 del 30/01/2014, Gubert e da Sezioni Unite n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, alla luce dell'ordinanza n. 7021 in data 23/02/2021, con cui la Sesta Sezione ha investito il Supremo Consesso della precisazione dei *dicta* di tali pronunzie in materia di confisca diretta.

Ha innanzitutto rilevato che la prima delle indicate pronunzie ha individuato, in realtà, un *tertium genus* di confisca, avente ad oggetto le somme rinvenute sui conti correnti delle società nel cui interesse il reato tributario è stato commesso, suscettibili di sequestro preventivo ai sensi dell'art. 321, comma 2, cod. proc. pen.

Ha quindi osservato che detta pronuncia deve essere letta congiuntamente all'altra, stante il rapporto di parziale continuità esistente tra di esse, ove si consideri che, pur riguardando la prima (Gubert) il profitto-risparmio più che il profitto-accrescitivo, entrambe fanno concreta applicazione di una presunzione assoluta, in forza della quale si intendono illecitamente accumulate e, quindi, suscettibili di confisca diretta le somme rinvenute sui conti correnti delle società.

Fatte tali premesse, ha aggiunto che l'ordinanza di remissione ha investito le Sezioni Unite dell'onere di chiarire se il sequestro delle somme giacenti sui conti correnti della società debba sempre intendersi come finalizzato alla confisca diretta del profitto del reato o se la parte interessata possa fornire la prova della derivazione del denaro da un titolo lecito; in altri termini, si chiede di stabilire se presunzione assoluta ritenuta esistente da Sezioni Unite n. 19561 del 30/01/2014, Gubert e da Sezioni Unite n. 31617 del 26/06/2015, Lucci possa essere trasformata in una presunzione relativa, con la conseguenza di applicare la confisca diretta solo laddove la parte interessata non abbia dedotto elementi che consentano di ricavare la derivazione lecita del danaro esistente sui conti.

A corollario di tali osservazioni, il relatore ha evidenziato che le presunzioni assolute in ambito cautelare non sono conformi ai principi di proporzionalità e di ragionevolezza e contrastano con gli enunciati delle sentenze della Corte costituzionale n. 33 del 2018 e n. 24 del 2019.

Il favore espresso nei confronti della citata ordinanza di remissione non ha impedito al Professore Gianluca Varraso di dirsi preoccupato che la Corte, nel decidere la questione, possa giungere ad un'inversione dell'onere della prova o, quantomeno, possa gravare la parte di un onere di allegazione, la cui iniquità sarebbe di particolare evidenza nel caso in cui la misura abbia attinto beni di terzi.

Tenuto conto delle evidenziate criticità, il relatore ha auspicato il superamento dei principi enunciati dalle Sezioni Unite nelle decisioni menzionate, soprattutto alla luce della riforma attuata nel 2019, sostenendo, nel contempo, che verosimilmente le problematiche poste in evidenza saranno ridimensionate con l'entrata in vigore, a pieno regime, del sistema delineato dal D.Lgs. n. 231 del 2001, in quanto con l'iscrizione della *notitia criminis* a carico non solo delle persone fisiche ma anche degli enti (e quindi di persone giuridiche) non si porrà più il problema della confisca diretta delle somme di denaro, giacché si potrà procedere direttamente con la confisca per equivalente nei confronti dei beni della società (e ciò anche se trattasi di società schermo).

Ha osservato, infatti, che Sezioni Unite n. 19561 del 30/01/2014, Gubert, hanno previsto la confisca diretta delle somme di denaro, elaborando una presunzione assoluta, in quanto mancava la responsabilità dell'ente ai sensi del D.Lgs. n. 231 del 2001, sicché, con l'introduzione del modello delineato da tale normativa, gran parte delle ragioni a fondamento della pronuncia sono venute meno, per cui il pubblico ministero, sussistendone i presupposti, potrà contestare la responsabilità dell'ente a norma del D.Lgs. n. 231 del 2001 e applicare il sequestro ex art. 53 del D.Lgs. citato.

Il relatore ha, poi, proseguito con l'analisi della problematica afferente la natura della responsabilità delineata dal D.Lgs. n. 231 del 2001, sostenendo che deve essere superata la giurisprudenza delle Sezioni Unite secondo cui si tratterebbe di responsabilità para-penale per farla rientrare, a pieno titolo, nell'ambito penale.

Al riguardo, ha rimarcato l'importanza del Regolamento UE 1805/2018, che attiene alla materia penale, richiamando un recente provvedimento illustrativo del Ministero della Giustizia e del Ministero dell'Interno, in cui si è chiarito espressamente che la disciplina della responsabilità degli enti rientra nella materia penale, così come peraltro sancito anche dalla giurisprudenza Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

Nel contempo, ha fatto menzione di una recente decisione della Suprema Corte – Sez. 6, n. 1676 dell'11/12/2019, dep. 16/01/2020, Ginatta – in cui si è chiarito che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente può essere disposto indifferentemente, oltre che nei confronti dell'ente responsabile dell'illecito amministrativo, anche nei confronti delle persone fisiche che lo hanno commesso, con l'unico limite che il vincolo non può eccedere il valore complessivo del profitto conseguito, evidenziando che, per tale motivo, le indagini preliminari a fondamento del sequestro devono necessariamente quantificare il profitto e il valore dei beni oggetto di sequestro.

Nella parte conclusiva del proprio intervento, il Professore Gianluca Varraso ha analizzato la confisca allargata, di cui ha innanzitutto auspicato l'utilizzo in via di estremo rimedio.

Nello specifico, associandosi a quanto evidenziato nel Protocollo investigativo della Guardia di Finanza (circolare dell'01/09/2020) e recependo l'insegnamento della giurisprudenza Costituzionale (sent. n. 33 del 2018 e sent. n. 24 del 2019), ha sostenuto che la confisca allargata e la confisca di prevenzione appartengono ad un unico *genus*, in quanto afferiscono, entrambe, a beni di sospetta provenienza illecita ed ha aggiunto che tra gli elementi in comune vi è il presupposto della confisca di prevenzione, ossia l'evasione seriale, che la giurisprudenza costituzionale ha esteso anche alla confisca allargata.

Ha concluso, pertanto, che la confisca per sproporzione può essere applicata solo nei confronti degli indagati accusati non già di un unico reato tributario relativo ad un solo periodo d'imposta, ma di evasioni seriali, indicative del fatto che essi vivono dei proventi dell'evasione stessa.

Il relatore ha, poi, focalizzato l'attenzione sull'altro principio cui deve conformarsi la confisca per sproporzione, ossia su quello di ragionevolezza temporale, secondo cui i beni suscettibili di acquisizione sono solo quelli rispetto ai quali sussiste una ragionevole distanza temporale tra il momento di acquisto e la commissione del reato tributario.

L'intervento del Professore Gianluca Varraso si è concluso, infine, con una breve disamina delle responsabilità che, nella *subiecta materia*, incombono sull'autorità giudiziaria.

In proposito, il relatore ha fatto richiamo a Sezioni Unite n. 48126 del 20/07/2017, Muscari, pronuncia che ha avuto cura di evidenziare l'importanza della tutela dell'indagato e, ancor più, del terzo, in applicazione del più volte evocato principio di proporzionalità,



sostenendo che l'esigenza di tutela del terzo è stata normativamente messa in risalto dall'art. 104-*bis* delle disp. att. cod. proc. pen., la cui entrata a regime comporterà verosimilmente l'insorgere di questioni attinenti la tutela del terzo proprietario e del terzo creditore.

Conclusosi l'intervento del Professore Gianluca Varraso, hanno preso la parola i Consiglieri **Angelina Perrino** e **Gastone Andreazza**, componenti, rispettivamente, della Sezione Tributaria e della Terza Sezione Penale della Suprema Corte, i quali si sono soffermati sui punti di frizione e sulle convergenze riscontrabili nella giurisprudenza civile e penale del giudice di legittimità.

Il confronto è stato aperto dall'intervento della Consigliera Angelina Perrino che, nel dare atto delle non poche divergenze esistenti tra la giurisprudenza della Sezione Tributaria e quella della Terza Sezione Penale relativa ai delitti tributari, ha osservato che nella *subiecta materia* funge da convitato di pietra il diritto unionale.

La relatrice ha, quindi, posto in rilievo che un primo disallineamento è riscontrabile con riguardo alla nozione di "fattura".

Prendendo le mosse del delitto di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000 come novellato dal D.L. n. 124 del 2019, ha evidenziato che la nozione di "fattura" recepita dalla norma sanzionatoria *de qua*, coincidente con la definizione datane dalla disposizione definitoria di cui al precedente art. 1, lett. a), del D.Lgs. cit., diverge dalla nozione più ampia fatta propria dalla giurisprudenza tributaria, che applica il criterio di atipicità enunciato in sede eurounitaria.

Ha richiamato, quindi, a riscontro dell'asserto, sia la pronuncia della Corte di Giustizia C516/2014, secondo cui devono essere ritenuti documenti equivalenti alla fattura tutti quelli suscettibili di essere intesi come tali, sia il Regolamento UE n. 1912 del 04/12/2018, che, nell'indicare gli strumenti di prova relativi alle operazioni di frode intracomunitaria, ha superato il riferimento alla fattura e, bypassando il principio di tassatività, ha fatto espresso riferimento ai documenti equipollenti, inducendo in tal modo l'Agenzia delle Entrate ad adottare la Circolare n. 12E del 2020 che ha fatto salvo, in ogni caso, il potere di accertamento.

Ha osservato, poi, che un ulteriore disallineamento è riscontrabile con riguardo alle operazioni soggettivamente inesistenti.

Al riguardo, pur dando atto dell'esistenza di pronunzie di segno contrario, ha evidenziato che si rinvencono decisioni, anche recenti, della Suprema Corte che hanno escluso la rilevanza della differenza con le operazioni oggettivamente inesistenti (così Sez. 3, n. 1998 del 15/11/2019, dep. 20/01/2020), differenza che è stata, invece, rimarcata dalla giurisprudenza di legittimità tributaria, che l'ha individuata nel fatto che nelle operazioni soggettivamente inesistenti l'attività economica risulta effettivamente compiuta, sicchè, per negare il diritto di detrazione, è necessario provare, anche in via presuntiva, che l'acquirente o il committente non sapesse che il venditore o il fornitore del servizio fosse inserito in un meccanismo frodatario o, comunque, evadesse le imposte.

Ha aggiunto ulteriormente che la frizione diviene ancor più marcata con riguardo agli elementi passivi fittizi rapportati alle II.DD., evidenziando che la Cassazione penale, in una recente pronuncia (Sez. 3, n. 50362 del 29/10/2019), ha affermato che i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle II.DD. dal committente cessionario che li abbia consapevolmente sostenuti, perché espressione di distrazione verso finalità diverse da quelle proprie dell'attività di impresa, mentre nella giurisprudenza tributaria, a fronte di operazioni soggettivamente inesistenti che rilevino ai fini delle II.DD., non si dubita che si debba applicare la norma di cui all'art. 8 del D.L. n. 16 del 2012, convertito nella L. n. 44 del 2012, secondo cui, in materia di imposte sui redditi, sono sempre deducibili i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti, inseriti o meno in una frode "carosello", per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche laddove l'acquirente sia consapevole della natura fraudolenta dell'operazione, purchè non si tratti di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo.

Esaurita la disamina delle divergenze, la relatrice ha osservato che esiste, invece, una perfetta coincidenza tra la giurisprudenza tributaria e quella penale in materia di reati tributari in punto di dolo, avendo di recente Sez. 3, n. 12680 del 19/03/2020 individuato una pluralità di indici per l'accertamento dell'elemento soggettivo ritenuti utili e pertanto impiegati anche in sede tributaria.

È intervenuto, quindi, il Consigliere Gastone Andreazza, che, pur dicendosi convinto che l'idea dei "compartimenti stagni" è, di per sé, dannosa per la funzione nomofilattica della

Suprema Corte, ha rilevato che è accettabile l'esistenza di differenze fisiologiche negli arresti della giurisprudenza tributaria e di quella penale relativa ai reati tributari.

Ha evidenziato, quindi, che una prima differenza – da ritenersi fisiologica perché determinata dai diversi principi cui si conformano i due sistemi – riguarda i criteri probatori, atteso che, in ambito penale, alle presunzioni è riconosciuta una valenza del tutto residuale.

Ha rilevato, ancora, che un'ulteriore differenza è riscontrabile in relazione all'elemento soggettivo, ove si consideri che buona parte delle fattispecie di reato sono caratterizzate dal dolo specifico, che svolge un'indubbia funzione selettiva dei comportamenti penalmente illeciti, distinguendoli da quelli costituenti mero illecito amministrativo.

Da ultimo, focalizzata l'attenzione sulle operazioni soggettivamente inesistenti, il relatore ha posto in rilievo che, per meglio comprendere la ragione dell'evidenziato disallineamento, occorre concentrarsi sui costi relativi a tali operazioni.

Ha osservato, pertanto, che la giurisprudenza tributaria è giunta ad ammetterne la deducibilità ai sensi dell'art. 8 del D.L. n. 16 del 2012, in deroga alla disciplina generale, facendo leva sulla destinazione alla commercializzazione del bene, condizione in presenza della quale i costi sarebbero deducibili, ove sussistano contestualmente i requisiti dell'equità, dell'inerenza, della competenza, della certezza e della determinatezza o determinabilità.

Ha rilevato, d'altro canto, che la giurisprudenza penale, con un'operazione ermeneutica orientata a cogliere la *ratio* dell'art. 8 del D.L. n. 16 del 2012, valorizza non tanto gli atti o le attività finalizzate a commettere delitti non colposi, ma gli atti o le attività comunque riconducibili a reati, ricomprendendo, quindi, nell'ambito della non deducibilità non solo i costi correlati a reati esterni all'operazione di acquisto (si pensi al caso della ricettazione), ma anche quelli relativi a reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 e, segnatamente, quelli afferenti al delitto di cui all'art. 2, in quanto l'acquisto diverrebbe il reato da cui deriva la non deducibilità del costo.

Tanto chiarito, il relatore ha aggiunto, infine, che la portata della divergenza è in concreto ridimensionata dal fatto che, in ambito penale, la deducibilità dei costi assume rilievo in casi specifici e, segnatamente, laddove sia necessario determinare l'entità del profitto (perché in tal caso il costo deducibile può fare la differenza) e con riguardo alle figure delittuose rispetto alle quali siano previste soglie di punibilità (in quanto è possibile non superare la soglia attraverso la deducibilità del costo).

È seguito, poi, un nuovo intervento della Consigliera Angelina Perrino, incentrato sul tema dell'abuso del diritto.

In proposito, il relatore ha osservato che nella *subiecta materia* sussiste uno spartiacque costituito dall'entrata in vigore dell'art. 10-*bis* della L. n. 212 del 2000, precisando che, antecedentemente all'introduzione di tale norma, si giustapponevano, nella giurisprudenza tributaria, due orientamenti, dei quali l'uno assumeva che la clausola antiabuso avesse natura di clausola generale dell'ordinamento e riteneva quindi che l'elusione fosse riscontrabile con riguardo a qualsiasi fenomeno, tra i quali anche quello della "esterovestizione", mentre l'altro sosteneva che la clausola antiabuso venisse in rilievo solo in casi tassativamente previsti e, segnatamente, in quelli enumerati dall'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, aggiungendo che non trovano applicazione i principi enunciati da SS.UU. civ. n. 30057 del 23/12/2008, in quanto detta pronuncia fa riferimento al contesto normativo antecedente l'emanazione della norma da ultimo citata.

Ha rilevato, inoltre, che con l'introduzione del citato art. 10-*bis* della L. n. 212 del 2000, il cui comma 13 stabilisce che l'elusione non ha rilievo penale, parve che i problemi fossero risolti in radice, salvo rendersi conto successivamente che così non era.

Al fine, quindi, di accertare se conservi rilievo penale il fenomeno della "esterovestizione", che dell'elusione costituisce la più tipica espressione, la relatrice ne ha analizzato l'essenza, rilevando che, secondo quanto chiarito dalla Corte di Giustizia, la "esterovestizione" consiste nella localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società, che abbia come scopo essenziale l'ottenimento di un vantaggio fiscale contrario allo scopo perseguito dalla normativa interna.

Tanto chiarito in ordine alla natura del fenomeno, ha poi osservato che esso impatta sulla libertà di stabilimento, ossia su uno dei principi cardine del diritto eurounitario, aggiungendo che la Corte di Giustizia si è vista costretta a precisare che il fatto che una società venga allocata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce *ex se* abuso della libertà di stabilimento, sicché una misura razionale che ne restringa la portata è

ammessa solo se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio destinate a eludere l'applicazione della normativa dello Stato membro interessato.

Ha rilevato ulteriormente che i parametri alla cui stregua stabilire se si tratti o meno di una creazione artificiosa sono tre, dei quali uno – la sede legale – di natura formale e due – la sede effettiva e l'oggetto dell'attività – di natura sostanziale, osservando che la stessa Corte di Giustizia, nella decisione C 7306, ha chiarito che, per stabilire la sede effettiva di una compagine sociale, deve aversi riguardo: alla sede statutaria, al luogo dell'amministrazione centrale, al luogo di riunione dei dirigenti societari, al luogo in cui si adotta la politica generale della società e, in subordine, al luogo di domicilio dei principali dirigenti, al luogo di riunione delle assemblee generali, al luogo di tenuta dei documenti amministrativi e contabili e al luogo di svolgimento delle attività finanziarie e, in particolar modo, bancarie.

Indicati i parametri identificativi delle "esterovestizioni" qualificabili come costruzioni di mero artificio, la relatrice ha posto in rilievo che non è pacifica l'irrilevanza penale delle stesse, rinvenendosi nel panorama giurisprudenziale pronunzie – così Sez. 3, n. 38016 del 21/04/2017 – che hanno affermato la configurabilità del reato a fronte di comportamenti simulatori preordinati alla *immutatio veri* del contenuto della dichiarazione.

Anche in ordine a tale tematica ha offerto il proprio contributo il Consigliere Gastone Andreazza, che ha posto in rilievo il numero ridotto di pronunzie della Terza Sezione Penale che hanno affrontato il tema della "estero vestizione" e la circostanza che, in tali decisioni, la Corte ha affrontato la questione non in maniera organica, ma su di un piano eminentemente fattuale, in quanto vincolata alla valutazione dei motivi di ricorso, facendo comunque applicazione dei principi enunciati dalla giurisprudenza di legittimità tributaria e, a monte, dalla giurisprudenza eurounitaria (significativo, in tal senso, il percorso argomentativo di Sez. 3, n. 41683 del 02/03/2018).

Alla stregua di tali considerazioni, ha affermato, quindi, che autentiche divergenze sul tema in oggetto, a ben vedere, non sussistono e che i pur riscontrabili disallineamenti vanno imputati alle diverse caratteristiche che connotano l'ordinamento tributario e quello penale.

Al confronto interdisciplinare tra i Consiglieri Angelina Perrino e Gastone Andreazza ha fatto seguito l'intervento del Colonnello **Paolo Consiglio**, appartenente al III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate del Comando Generale della Guardia di Finanza, che ha incentrato il proprio intervento sulle prime esperienze applicative degli strumenti in disamina, a seguito della riforma dei reati tributari.

Il predetto relatore si è soffermato, innanzitutto, sul tema del coordinamento tra i molteplici soggetti coinvolti nel procedimento di accertamento tributario e nel procedimento penale, evidenziandone la rilevanza alla luce del fatto che il proficuo dialogo tra i diversi attori di detti procedimenti è indispensabile ai fini dell'efficace funzionamento del sistema.

Ha osservato, quindi, che, alla stregua della normativa vigente, trova applicazione il principio del cd. "doppio binario", secondo cui i due procedimenti potrebbero, in teoria, concludersi con esiti diversi, ma ha, poi, aggiunto che plurime sono le deroghe, sia di fonte normativa che di fonte giurisprudenziale, introdotte nel corso degli ultimi anni.

Quanto al piano normativo, ha fatto menzione del raddoppio dei termini di decadenza dell'azione di accertamento, mentre, con riguardo al piano giurisprudenziale, ha indicato le pronunzie di legittimità che, al fine di favorire esiti coerenti, per un verso, hanno affermato la piena utilizzabilità nel procedimento di accertamento tributario dei risultati investigativi acquisiti nell'ambito del procedimento penale (si pensi alle intercettazioni) e, per altro verso, hanno riconosciuto l'utilizzabilità in ambito penale del processo verbale di constatazione.

Ha, altresì, posto in rilievo l'esistenza di "regole di comunicazione", quali quella sancita dall'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., a termini del quale la P.G. incaricata di compiere un accertamento tributario, a fronte dell'insorgere di indizi di reato, è tenuta ad acquisire le fonti di prova nel rispetto della normativa prevista nel codice di rito o quella secondo cui, previa autorizzazione del pubblico ministero, è possibile utilizzare nel procedimento tributario, anche in deroga alla normativa in tema di segreto istruttorio, fonti di prova acquisite in sede penale.

Ha quindi rimarcato che l'azione della Guardia di Finanza è costantemente orientata a conseguire esiti uniformi, attraverso l'invito al proprio personale ad anticipare il confronto sia con l'Agenzia delle Entrate che con l'Autorità Giudiziaria, in special modo nei casi di indagini particolarmente complesse, di rilievo sovranazionale, soggiungendo che il raggiungimento di tale obiettivo è posto in prim'ordine, salvo che vi ostino contrapposte esigenze di tutela del segreto investigativo.

Altra tematica affrontata dal relatore nel corso del proprio intervento è quella delle misure di contrasto patrimoniale.

Al riguardo, il militare ha esposto le direttive impartite ai reparti all'indomani del recepimento nella legislazione nazionale della Direttiva PIF, rilevando che punto di partenza è stata l'affermazione giurisprudenziale secondo cui la confisca per equivalente e la confisca per sproporzione ex art. 12-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000 sono strumenti che possono convivere, aggiungendo che, secondo quanto chiarito dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 33 del 2018, l'operatività della confisca per sproporzione soggiace al principio di ragionevolezza, inteso sia come ragionevolezza temporale che come ragionevole valorizzazione delle circostanze concrete e della personalità del reo e concludendo che di tali criteri deve farsi uso soprattutto se la confisca per sproporzione sia disposta nei confronti di enti o società, in cui è altamente probabile che la proprietà non coincida con l'organo amministrativo e che il reato sia stato posto in essere nell'interesse della collettività e non del singolo, dal che deriva che è più conveniente, in tal caso, il ricorso alla confisca diretta o per equivalente, idonea a colpire indifferentemente sia i beni dell'autore del reato, sia quelli della società nel cui interesse il reato stesso è stato commesso, ferma restando l'esigenza di non eccedere il profitto del reato e a condizione che ricorrano i presupposti giustificativi in presenza dei quali può configurarsi la responsabilità amministrativa dell'ente.

Da ultimo ha preso la parola il Sostituto Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Milano, **Gaetano Ruta**, che ha esposto talune considerazioni collegate agli interventi effettuati in precedenza.

Il relatore ha esordito partendo dai rapporti tra la Guardia di Finanza (che è autorità, non solo, di polizia giudiziaria, ma anche di polizia tributaria) e la Procura della Repubblica.

Al riguardo, in ragione di quanto osservato dal Consigliere Gastone Andreazza in ordine al fatto che giunge al vaglio della Suprema Corte un numero assai ridotto di processi relativi a vicende economicamente rilevanti, il dott. Gaetano Ruta ha evidenziato, per converso, che la Procura di Milano, nel corso degli ultimi anni, ne ha affrontati numerosi con tali caratteristiche, aggiungendo però che la maggior parte di essi sono stati definiti, sul piano fiscale, con adesione, da parte delle società coinvolte, agli avvisi di accertamento e, su quello penale, con accordi transattivi sfociati in patteggiamenti.

Ha rilevato che, in sostanza, vi è una risposta convergente degli imprenditori, da un lato, e dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e della Procura della Repubblica, dall'altro, rimarcando che tale approccio è ispirato ad un'esigenza di risultato, in quanto, laddove sussiste la possibilità di ottenere adesioni per decine o centinaia di milioni di euro, tale possibilità viene indubbiamente incentivata.

Quanto ai meccanismi legislativi in materia tributaria, il relatore ha definito scarsamente coerenti le riforme succedutesi nell'ultimo decennio, in quanto il legislatore, in alcuni momenti, ha inasprito il trattamento sanzionatorio, mentre, in altri, lo ha attenuato (come è avvenuto nel 2015), per poi ritornare nuovamente su soglie di maggiore rigidità (è il caso delle ultime riforme contenute nella L. n. 157 del 2019 e nel D.Lgs. n. 75 del 2020).

Ha, comunque, rilevato che l'ottica di fondo in cui si è mosso costantemente il legislatore nella materia tributaria è stata quella di creare "ponti d'oro" al contribuente imputato che estingue il debito tributario, specificando che il trattamento di favore si è estrinsecato sia sul piano sostanziale, con il riconoscimento di un'attenuante a effetto speciale, sia su quello processuale, con la riconosciuta possibilità di accedere al patteggiamento.

Di seguito, il relatore ha focalizzato l'attenzione su alcune pronunzie del giudice di legittimità, prendendo in esame, innanzitutto, una recentissima decisione della Terza Sezione penale, che annovera, invero, taluni precedenti conformi risalenti all'anno 2015 ed alla quale hanno dato risalto anche organi di stampa specializzati.

Ha evidenziato al riguardo che, nello specifico, la Suprema Corte, nel confermare un'ordinanza del giudice di merito, ha ritenuto che il sequestro funzionale alla confisca per equivalente perde di validità a fronte di una sentenza del giudice tributario che abbia annullato il provvedimento impositivo e alla quale abbia fatto seguito un provvedimento di sgravio da parte dell'Agenzia delle Entrate.

In merito a tale sentenza, il relatore ha osservato che è necessario fornire risposte dotate di coerenza interna con riguardo a vicende concrete analoghe, non nascondendo la propria difficoltà a comprendere la *ratio* di quelle decisioni della Sezione Tributaria della Suprema Corte che, sul piano teorico, affermano l'inesistenza della pregiudiziale tributaria rispetto al

processo penale e che poi, in concreto, forniscono risposte che, in qualche modo, si ispirano al principio di pregiudizialità.

Ha quindi osservato che sarebbe auspicabile che, quando si menziona una sentenza di una commissione tributaria che ha caducato un provvedimento impositivo, se ne comprendano il contenuto e le ragioni, in quanto l'annullamento potrebbe essere dipeso da cause puramente formali, come nel caso in cui il firmatario del provvedimento impositivo non abbia superato il concorso per dirigente, con conseguente disconoscimento della validità della delega.

In una tale eventualità il provvedimento caducatorio non incide sul merito, sicchè – a parere del relatore – non potrebbe affermarsi, come invece si è fatto talvolta, che l'annullamento da parte della commissione tributaria e il successivo provvedimento di sgravio facciano venire meno la pretesa erariale, come se l'Agenzia delle Entrate, che è l'organo impositore, abbia, in qualche modo, rinunciato alla pretesa nei confronti del contribuente.

Alla stregua di tali premesse, ha pertanto sostenuto che, nella prospettiva del giudice penale, ciò che conta non è il solo provvedimento impositivo dell'Agenzia delle Entrate, in quanto questo diviene fondamentale solo nella misura in cui sia portato ad esecuzione e si chieda al contribuente di pagare l'imposta evasa.

Conseguentemente, deve essere respinto l'automatismo secondo cui se il debito è sgravato dall'Agenzia delle Entrate cessa la pretesa erariale e viene meno la ragion d'essere del provvedimento di sequestro, in quanto quest'ultimo ha ad oggetto una grandezza economica, che deve essere determinata, in sede penale, in maniera autonoma rispetto a quanto avvenuto in sede amministrativa e che funge da parametro alla cui stregua deve essere commisurata la richiesta del pubblico ministero di sequestro funzionale alla confisca per equivalente.

Esaurito tale argomento, il relatore ha focalizzato l'attenzione sul tema della responsabilità da reato degli enti, rilevando che, già prima dell'esplicito inserimento dei reati tributari nel catalogo di quelli fondanti detta responsabilità, la giurisprudenza di merito e di legittimità si era occupata della questione, includendo in tale novero il delitto di associazione per delinquere, quando finalizzato alla commissione di reati tributari e il delitto di riciclaggio, avente come reato presupposto un illecito tributario.

Ha osservato, tuttavia, che in tema la posizione della Suprema Corte non è stata univoca, ove si consideri che, in taluni casi, si è ritenuto possibile recuperare i delitti tributari mediante un meccanismo di rimando, come nelle ipotesi di associazioni a delinquere finalizzate a frodi fiscali (così Sez. 3, n. 5869 del 27/01/2011 e Sez. 3, n. 11969 del 24/02/2011), mentre, in altri, si è pervenuti a conclusioni opposte, evocando la necessità di non incorrere in violazioni del principio di legalità, che caratterizzata anche il sistema sanzionatorio recepito dalla L. n. 231 del 2001.

Fatta tale premessa ed evidenziata la natura di "reati spia" degli illeciti tributari, il relatore ha analizzato il caso – a suo dire ricorrente nella prassi processuale – della contabilizzazione di fatture per operazioni inesistenti in funzione della costituzione di fondi neri all'estero.

In tale evenienza una società emette fatture false, pagate e contabilizzate con effettivo trasferimento di somme di denaro, che costituiscono, in realtà, elementi negativi di reddito non deducibili dal punto di vista tributario, rilevanti penalmente perché emesse in assenza di una prestazione sottostante e integranti anche il reato di false comunicazioni sociali, in quanto l'operazione produce degli effetti anche sul piano societario e contabile (è quello che nella giurisprudenza della Quinta Sezione Penale viene definito come "falso qualitativo", atteso che il costo c'è stato, ma deve essere imputato a una causale diversa da quella descritta).

Ha rilevato, quindi, il relatore che, in tale eventualità, è configurabile, per effetto della realizzazione del delitto tributario di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000, una responsabilità da reato dell'ente, giusta la previsione dell'art. 25-*quinqüiesdecies* del D.Lgs. n. 231 del 2001.

Nel prosieguo del proprio intervento, il dott. Gaetano Ruta ha poi rivolto l'attenzione alla sentenza delle Sezioni Unite n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, osservando che tale pronuncia, ancorchè sintetica ed essenziale, fornisce indicazioni sul piano operativo tuttora valide, anche a fronte della novellazione del citato D.Lgs. n. 231 del 2001, in quanto enuncia il principio secondo cui, nell'esecuzione del sequestro finalizzato alla confisca, occorre colpire *in primis* il patrimonio dell'ente (che è il beneficiario diretto dell'attività illecita) e ricercare preferibilmente le sostanze liquide o, comunque, facilmente liquidabili.

Il relatore ha esaminato, successivamente, i diversi tipi di confisca suscettibili di utilizzazione, rilevando che si tratta di strumenti tra di loro compatibili, da impiegare in conformità ai principi di ragionevolezza e di proporzionalità posti in evidenza, in più occasioni, dalla Corte Costituzionale e dalle Corti sovranazionali.

Al riguardo, facendo leva sull'esperienza operativa maturata, ha affermato che, attualmente, costituiscono strumenti utilizzati in via preferenziale la confisca diretta e la confisca per equivalente del profitto del reato, mentre, in epoca antecedente all'entrata in vigore dello strumento della confisca per equivalente in ambito tributario (avvenuta nel 2008), si era fatto prevalentemente ricorso alla confisca di prevenzione.

A conclusione del proprio intervento, il dott. Gaetano Ruta è tornato a rimarcare l'importanza delle indagini patrimoniali, il cui tempestivo svolgimento costituisce l'unico strumento per evitare che sentenze irrevocabili di condanna per reati tributari restino lettera morta in ragione dell'impossibilità di dare esecuzione alla disposta confisca per equivalente.

Terminata l'esposizione dei relatori, la Consigliera **Alessandra Bassi**, componente della struttura di formazione decentrata della Corte di Cassazione, ha concluso i lavori, ripercorrendo in rapida sintesi gli aspetti essenziali dei singoli interventi e ringraziando i relatori stessi per avere posto in luce gli aspetti maggiormente problematici degli istituti in esame e per aver fornito spunti di riflessione e prospettive di risoluzione delle criticità evidenziate.