



17535-19

REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Grazia Lapalorcia - Presidente -
Antonella Di Stasi
Stefano Corbetta - Relatore -
Enrico Mengoni
Giuseppe Noviello

Sent. n. 234
CC - 06/02/2019
R.G.N. 42316/2018

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da
(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza del 05/07/2018 del Tribunale di Macerata

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Stefano Corbetta;
letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore
generale Pompeo Viola, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, il Tribunale di Macerata, in accoglimento della richiesta ex art. 444 cod. proc. pen., applicava a (omissis) la pena di un anno di reclusione, condizionalmente sospesa, relativamente a tre violazioni all'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000, rispettivamente commessi il 27/12/2013 e, per due di esse, il 30/09/2015, nonché per il delitto di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000, commesso il 29/12/2014; ai sensi dell'art. 12 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000 il Tribunale disponeva altresì la confisca dei beni costituenti il profitto del reato ovvero nella disponibilità dell'imputato per un valore corrispondente all'ammontare dell'iva complessivamente evasa, oltre ad interessi e sanzioni, detratte eventualmente le somme versate all'erario.

2. Avverso l'indicata ordinanza, l'imputato, a mezzo del difensore di fiducia, propone ricorso per cassazione affidato a due motivi.

2.1. Con il primo motivo si deduce la violazione degli artt. 13 e 13 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000. Assume il ricorrente che erroneamente il Tribunale ha accolto l'istanza ex art. 444 cod. proc. pen., in quanto, ai sensi dell'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, l'accesso al rito speciale è ammesso solo in presenza dell'integrale pagamento del debito tributario, circostanza non sussistente – o comunque non accertata – nel caso in esame. Di conseguenza, ad avviso del ricorrente, la pena irrogata sarebbe illegale.

2.2. Con il secondo motivo si eccepisce la violazione dell'art. 12 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000. Il ricorrente censura la sentenza impugnata, nella parte in cui ha disposto la confisca dei beni costituenti il profitto del reato ovvero nella disponibilità dell'imputato per un valore corrispondente all'ammontare dell'iva complessivamente evasa, oltre interessi e sanzioni. Ad avviso del ricorrente, le sanzioni -se non anche gli interessi - non potrebbero considerarsi profitto del reato e, sul punto, si sollecita un ripensamento rispetto ai principio affermati da Cass., Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, a tenore del quale, in tema di reati tributari, il profitto confiscabile è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario. Secondo la prospettazione del ricorrente, le sanzioni non sono una voce del risparmio lucrato dall'evasore fiscale ma una conseguenza della condotta illecita; diversamente opinando, si sarebbe alla presenza della violazione del principio del *ne bis in idem* perché la stessa somma verrebbe riscossa in forma duplicata: una volta in quanto onere recuperato con

accessori punitivi, e una seconda volta in quanto profitto dell'illecito confiscato, il che si porrebbe in contrasto con il principio di non cumulabilità di sanzione penale e amministrativa, ai sensi degli artt. 19 e 21, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000 e nella giurisprudenza della Corte EDU in materia di *ne bis in idem*. Nel caso in esame, poiché all' (omissis) sono state definitivamente irrogate per i medesimi fatti le sanzioni amministrative, la statuizione relativa alla confisca è illegale, nella parte in cui essa è estesa alle sanzioni.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato in relazione al secondo motivo.

2. Il primo motivo è inammissibile.

E' dirimente osservare che, in assenza di impugnazione da parte del titolare della pubblica accusa, l'imputato non può certo dolersi dell'erroneo accesso al richiesto rito premiale, di talché vi è, sul punto, carenza di interesse.

3. Il secondo motivo è non solo ammissibile, riguardando la prospettata illegalità di una misura di sicurezza reale, quale la confisca nella parte relativa alle sanzioni (non essendo il motivo sviluppato - e, quindi, devoluto- in relazione agli interessi), ma, nel merito, fondato.

Va anzitutto ricordato che il profitto dei reati tributari, in ragione delle specifiche caratteristiche di detti delitti, è peculiarmente caratterizzato dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale a seguito del mancato pagamento d'imposta (tra le tante, Sez.3, n. 9578 del 17/01/2013, dep. 28/02/2013, Tanghetti, Rv. 254748; Sez.3, n. 1199 del 02/12/2011, dep. 16/01/2012, Galiffo, Rv. 251893), non risolvendosi in un accrescimento del patrimonio del soggetto attivo.

E' ben vero che le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato che il profitto, confiscabile anche nella forma per equivalente, è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario (Cass., Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013 - dep. 23/04/2013, Adami e altro, Rv. 255036); ma tale principio è stato affermato in relazione alla peculiare figura delittuosa che incrimina la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000. Invero, in relazione al delitto di "sottrazione fraudolenta al pagamento

delle imposte", una volta maturati interessi e sanzioni, l'attività distrattiva dei beni, finalizzata a rendere infruttuosa la procedura di riscossione, comporta un "risparmio di spesa" che attiene non più alla sola voce principale del debito erariale, ma concerne tutti gli accessori esigibili dal fisco; di conseguenza, in relazione al delitto di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, il profitto, quale risparmio del contribuente, non può che essere calcolato con riferimento alla totalità del credito vantato dall'erario, essendo del tutto indifferente la natura delle voci che lo compongono, dato che la condotta illecita è finalizzata ad evitarne complessivamente il pagamento (Sez.5, n. 1843 del 10/11/2011, dep. 17/01/2012, Mazzieri, Rv. 253480).

In altri termini, proprio perché, in relazione alla vicenda oggetto di scrutinio da parte dell'indicata sentenza delle Sezioni Unite, la condotta illecita addebitata non era quella di evasione dell'imposta a seguito di dichiarazione o di omesso versamento, ma di sottrazione fraudolenta dei beni quale possibile oggetto di apprensione da parte dell'Erario a fronte, per di più, di un accertamento del debito fiscale con computo anche delle sanzioni collegate, il profitto, corrispondente al valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'amministrazione finanziaria per l'Erario (vedi Sez. 3, n. 40534 del 06/05/2015, dep. 09/10/2015, Trust e altro, Rv.265036; Sez. 3, n. 10214 del 22/01/2015, dep. 11/03/2015, Chiarolanza e altri, Rv. 262754), doveva essere parametrato anche alle già calcolate sanzioni volendo il contribuente sottrarsi appunto anche ad esse. Il principio enunciato dalle Sezioni Unite con riferimento al delitto di "sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte", punito dall'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, proprio per la peculiare struttura dalla fattispecie incriminata, non può perciò essere esteso ai reati fiscali dichiarativi ovvero di omesso versamento delle imposte.

Va quindi data continuità al principio - che, seppure enunciato in relazione al delitto di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, è estensibile al caso in esame -, secondo cui in tema di reati tributari, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, che costituisce profitto del reato di omesso versamento dell'IVA di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000, e non può avere ad oggetto le sanzioni dovute a seguito dell'accertamento del debito, che rappresentano, invece, il costo del reato stesso, derivante dalla sua commissione (Sez. 3, n. 28047 del 20/01/2017 - dep. 07/06/2017, Giani e altro, Rv. 270429). In tale decisione si è condivisibilmente chiarito con riferimento "ai reati dichiarativi (come quelli nella specie contestati di cui all'art. 2) caratterizzati dalla evasione di imposta, la sanzione, lungi dal potere rientrare nel concetto di profitto del reato è, esattamente al contrario, il

costo del reato stesso, originato infatti dalla sua commissione e, per tale ragione, necessariamente successivo ad essa". In altri termini, nei reati dichiarativi, connotati dall'evasione di imposta, o nei reati di omesso versamento, la sanzione tributaria rientra nel concetto non di "profitto", ma di "costo" del reato, che trova origine nella commissione dello stesso e, di conseguenza, la commisurazione della confisca anche sull'importo della sanzione tributaria deve ritenersi illegittima dovendo il profitto essere individuato nella sola imposta evasa: il solo risparmio che ottiene il contribuente infedele.

La circostanza che il mancato versamento di un tributo determini l'ulteriore obbligo di corrispondere altre somme a titolo di sanzione è una conseguenza prevista dal sistema tributario, sicché l'importo di tale somme non può rientrare nel calcolo del risparmio di spesa, che il contribuente ha ricavato non pagando l'originario importo dovuto a titolo di imposta, ciò che integra il profitto del reato.

4. Per gli indicati motivi, la sentenza impugnata deve perciò essere annullata senza rinvio limitatamente alla confisca disposta per il valore corrispondente alle sanzioni amministrative, statuizione che va eliminata.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata limitatamente alla confisca nella parte relativa alle sanzioni amministrative, statuizione che elimina. Dichiara inammissibile nel resto il ricorso.

Così deciso il 06/02/2019.

Il Consigliere estensore

Stefano Corbetta



Il Presidente

Grazia Lapalorcia

