

Sentenza del 17/07/2024 n. 28725 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Penale tributario - Confisca - Sottrazione fraudolenta e profitto confiscabile

Massima:

In tema di reati tributari, il profitto, confiscabile anche per equivalente, del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte ex art. 11 Decreto Legislativo n. 74/2000, va individuato nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase, con la conseguenza che non è possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione in caso di adempimento integrale del debito tributario. Infatti, con riferimento ai beni immobili, l'articolo 77, primo comma, del DPR n. 602/1973, dispone che, decorso il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede; quanto ai beni mobili, l'articolo 517, primo comma, del codice di procedura civile, dispone che il pignoramento deve essere eseguito sulle cose che l'ufficiale giudiziario ritiene di più facile e pronta liquidazione, nel limite di un presumibile valore di realizzo pari all'importo del credito precettato aumentato della metà. Pertanto, è possibile parametrare la misura del sequestro preventivo, anche per equivalente, alla effettiva entità del profitto confiscabile che, con riferimento all'attività distrattiva dei beni oggetto di possibile apprensione da parte dell'Erario, deve essere calcolato con riferimento all'intero debito erariale, comprensivo delle sanzioni collegate e di tutti gli accessori esigibili.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. Con decreto del 13/02/2023, il G.i.p. del Tribunale di Pistoia disponeva il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca anche per equivalente, dei beni nella disponibilità di A.A. fino alla concorrenza dell'importo di Euro 104.953,00 (anziché di Euro 894.809, come richiesto dal P.M.), costituenti il profitto del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000, a lui ascrivito al capo 3 della rubrica in qualità di amministratore

della fallita ROYAL PALACE Srl (essendo il A.A. indagato anche per i delitti di bancarotta documentale e patrimoniale a lui ascritti, rispettivamente, ai capi 1 e 2).

La declaratoria di inammissibilità dell'appello ex art. 322-bis cod. proc. pen. , proposto dal P.M. per il mancato integrale accoglimento della domanda cautelare, veniva annullata senza rinvio da questa Suprema Corte, con sentenza n. 44181 del 19/09/2023, con conseguente nuova trasmissione degli atti al Tribunale di Pistoia il quale - così nuovamente investito - ha rigettato l'impugnazione del P.M. con l'ordinanza in epigrafe.

2. Avverso tale provvedimento, ricorre per cassazione il Pubblico Ministero, deducendo violazione degli artt. 11 e 12-bis D.Lgs. n. 74 del 2000 .

Si deduce l'erroneità del ragionamento del Tribunale, secondo cui il principio affermato dalla Suprema Corte e posto a base dell'appello - stando al quale "il profitto del reato di cui all'art. 11 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte) è rappresentato dal valore dei beni sottratti fraudolentemente alla garanzia dei crediti della Amministrazione finanziaria per le imposte evase e non già dal debito tributario rimasto inadempito" (Sez. 5, n. 32018 del 14/03/2019, Lascarache, Rv. 277251 - 01) - sarebbe applicabile nella sola ipotesi in cui detto debito sia superiore al valore dei beni fraudolentemente sottratti, e non anche in quella inversa, ricorrente nella fattispecie in esame.

Al riguardo, il P.M. ricorrente osserva - richiamando precedenti giurisprudenziali secondo cui le alienazioni avevano costituito il mezzo per la commissione del reato - che la confisca per equivalente, e quindi il sequestro, devono corrispondere al profitto o al prezzo del reato: profitto che, per il reato di cui all'art 11, corrisponde dunque non all'imposta evasa, ma ai beni e valori sottratti attraverso gli atti fraudolenti e simulati. Il ricorrente evidenzia che tale impostazione risulta coerente con la natura di reato di pericolo dell'art. 11, osservando altresì che non era dato rinvenire elementi di contrasto con i precedenti giurisprudenziali evocati dal Tribunale, in quanto, "sebbene il profitto del delitto si identifichi nei valori sottratti alla garanzia dell'Erario, l'adempimento del debito tributario fa venire meno (non il reato né il profitto bensì) la necessità del sequestro preventivo" (pag. 5 del ricorso).

3. Con requisitoria ritualmente trasmessa, il Procuratore Generale sollecita l'annullamento con rinvio dell'ordinanza impugnata, condividendo integralmente i rilievi difensivi volti ad ampliare il sequestro nella misura richiesta con la domanda cautelare (misura determinata dal valore complessivo dei beni sottratti fraudolentemente alla garanzia dei crediti dell'amministrazione finanziaria).

4. Con memoria tempestivamente trasmessa, il difensore replica alle argomentazioni del P.G., insistendo per il rigetto del ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato nei sensi e nei limiti di cui in motivazione.

2. Come già ricordato nell'esposizione che precede, il Tribunale di Pistoia ha rigettato l'appello del Pubblico Ministero avverso il decreto con cui il G.i.p. dello stesso Tribunale aveva

parzialmente accolto la richiesta di sequestro preventivo, finalizzato alla confisca anche per equivalente, formulata nei confronti di A.A. in relazione al reato di cui all'art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000 , a lui ascritto in qualità di amministratore della ROYAL PALACE Srl

In particolare, il G.i.p. - a fronte della richiesta del P.M. di apporre il vincolo reale fino alla concorrenza di Euro 894.809, corrispondente al valore complessivo dei beni distratti o dissipati, con conseguente riduzione fraudolenta del patrimonio del soggetto obbligato - aveva disposto il sequestro preventivo in via diretta (quanto alle somme nella disponibilità del A.A.) e, ai sensi dell'art. 12-bis D.Lgs. n. 74 , per equivalente (quanto a beni mobili, immobili e mobili registrati riconducibili al A.A.), fino alla concorrenza dell'importo di Euro 104.953,00, ovvero fino all'importo del debito tributario rimasto inadempito, ritenuto costituire il profitto del reato di cui all'art. 11 (cfr. pag. 7 del decreto di sequestro, dove il G.i.p. esclude la possibilità di "una confisca per un importo maggiore a quanto effettivamente dovuto e pertanto superiore al risparmio di spesa e pertanto superiore al risparmio di spesa ottenuta che costituisce il profitto del reato").

Tale impostazione è stata censurata dal Pubblico Ministero con l'atto di appello, con argomentazioni disattese dal Tribunale e riproposte in questa sede: argomentazioni volte ad affermare la necessità di sequestrare a fini di confisca l'intero importo corrispondente al valore dei beni oggetto di sottrazione fraudolenta, "in quanto la confisca, anche per equivalente, e dunque il sequestro devono corrispondere al profitto o al prezzo del reato: nel delitto di sottrazione fraudolenta il profitto corrisponde non all'imposta evasa ma ai beni e ai valori sottratti attraverso gli atti fraudolenti o simulati" (cfr. pag. 4 del ricorso, in cui si richiama, a sostegno di tali conclusioni, l'indirizzo interpretativo affermato da Sez. 3, n. 3095 del 23/11/2016, dep. 2017, Pugliese, Rv. 268986 - 01, secondo la quale "in tema di reati tributari, i beni immobili appartenenti a soggetto indagato del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, alienati per far venir meno le garanzie di un'efficace riscossione dei tributi da parte dell'Erario, sono suscettibili di sequestro preventivo per la successiva confisca ai sensi dell'art. 240, comma primo, cod. pen. , in quanto costituiscono lo strumento per mezzo del quale è stato commesso il reato, a nulla rilevando la loro qualificazione anche come prezzo o profitto di tale delitto").

3. Al riguardo, deve anzitutto osservarsi che, secondo la prospettazione del P.M. ricorrente, in sede di sequestro finalizzato alla confisca anche per equivalente del profitto del reato di cui all'art. 11 dovrebbe aversi riguardo, sic et simpliciter, all'importo complessivo dei beni oggetto delle condotte distruttive o dissipative: importo che costituirebbe quindi una sorta di "variabile indipendente" dall'entità dell'esposizione tributaria alla quale il soggetto agente ha inteso sottrarsi, attraverso condotte fraudolente volte a rendere inefficace, in tutto o in parte, l'attività di riscossione coattiva.

È peraltro evidente che tale prospettazione può facilmente condurre a conclusioni connotate da una manifesta quanto inaccettabile sproporzione: nel caso di specie, la richiesta di sequestro finalizzato alla confisca, reiterata dal ricorrente in sede di appello ex art. 322-ter cod. pen. , assume dimensioni di quasi nove volte superiori al debito tributario accertato. Ed è interessante notare che lo stesso Procuratore ricorrente palesa la sua piena consapevolezza in ordine a tale

discrasia, affermando che non vi sarebbe alcun contrasto tra la tesi sostenuta e l'indirizzo giurisprudenziale - su cui subito si tornerà (cfr. infra. par. 4) - che esclude la possibilità di mantenere il sequestro in caso di integrale adempimento del debito tributario. Si afferma infatti (pag. 5 del ricorso) che "sebbene il profitto del delitto si identifichi nei valori sottratti alla garanzia dell'Erario, l'adempimento del debito tributario fa venire meno (non il reato né il profitto bensì) la necessità del sequestro preventivo".

4. Senza qui soffermarsi sulla scarsa compatibilità di tale affermazione del ricorrente, rispetto alle sue premesse - se si individua il profitto del reato nel complessivo valore dei beni distratti o dissipati, dovrebbe necessariamente concludersi, secondo i principi generali di cui all'art. 240 cod. pen. , per la confisca dell'intero ammontare così calcolato, e non di un diverso e minore importo, correlato al pagamento del debito - ritiene il Collegio che la soluzione della questione debba essere ricercata prendendo le mosse dall'insegnamento di questa Suprema Corte, anche di recente ribadito, secondo cui "in tema di reati tributari, il profitto, confiscabile anche per equivalente, del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte ex art. 11 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 , va individuato nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase, con la conseguenza che non è possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione in caso di adempimento integrale del debito tributario" (Sez. 6, n. 12084 del 26/01/2023, Cellino, Rv. 284568 - 01. In senso conforme, cfr. anche Sez. 3, n. 39187 del 02/07/2015, Lombardi Stronati, Rv. 264789 - 01, nonché Sez. 3, n. 8226 del 28/10/2020, dep. 2021, Soave, Rv. 281586 - 01, le quali hanno affermato - in applicazione del principio - l'impossibilità di disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione, in caso di annullamento della cartella esattoriale da parte della Commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva, e di correlato provvedimento di "sgravio" da parte dell'Amministrazione finanziaria.).

Il problema che si pone, in particolare, riguarda la necessità di attribuire connotazioni di apprezzabile concretezza al passaggio, ricorrente nelle decisioni citate, che identifica il profitto nel "valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase": e la risposta al quesito non può che essere ricercata nelle disposizioni che regolano la riscossione coattiva nella materia che qui rileva, anche quanto ai limiti della garanzia a disposizione dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero.

Il riferimento è evidentemente, quanto ai beni immobil, all'art. 77, primo comma, D.Lgs. n. 602 del 1973 (testo unico sulla riscossione delle imposte sul reddito), ai sensi del quale, decorso il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, "il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede"; quanto ai beni mobili, viene in rilievo l'art. 517, primo comma, cod. proc. civ. (applicabile alla riscossione erariale in virtù del richiamo alle norme generali in materia di espropriazione forzata operato dall'art. 49, comma 2 , D.P.R. n. 602 del 1973), ai sensi del quale "il pignoramento deve essere eseguito sulle cose che l'ufficiale giudiziario ritiene di più facile e pronta liquidazione, nel limite di un presumibile valore di realizzo pari all'importo del credito precettato aumentato della metà".

In questa prospettiva - che consente tra l'altro di evitare parossistiche divaricazioni, riscontrabili anche nella fattispecie in esame, tra la misura dell'intervento cautelare reale e l'importo effettivamente assoggettabile alla definitiva ablazione - è possibile parametrare la misura del sequestro preventivo, anche per equivalente, alla effettiva entità del profitto confiscabile (profitto che, con riferimento all'attività distrattiva dei beni oggetto di possibile apprensione da parte dell'Erario, deve essere calcolato con riferimento all'intero debito erariale, comprensivo delle sanzioni collegate e di tutti gli accessori esigibili: cfr. sul punto Sez. 3, n. 28047 del 20/01/2017, Giani, Rv. 270429-01).

5. Le considerazioni fin qui svolte impongono l'annullamento dell'impugnata ordinanza, con rinvio al Tribunale di Pistoia per nuovo esame in ordine alla determinazione dei beni da sottoporre a sequestro preventivo, uniformandosi alle indicazioni che precedono.

P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia per nuovo giudizio al Tribunale di Pistoia competente ai sensi dell'art. 324, co. 5, cod. proc. pen.

Così deciso in Roma, il 14 giugno 2024.

Depositato in Cancelleria il 17 luglio 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza