

Accertamento e contenzioso n. 31/2017

La confisca e le cause di non punibilità nel D.Lgs. 74/2000

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Nell'ambito del corpus normativo riferito ai reati tributari, il pagamento dei debiti erariali, ovvero l'assunzione dell'impegno di versare, comportano delle specifiche conseguenze, intese come benefici, sia sotto il profilo della confisca, sia sotto quello inerente la punibilità stessa.

Breve introduzione

Il D.Lgs. 74/2000 prevede una serie di fattispecie incriminatrici in materia di dichiarazione, di documenti e di pagamento di imposte.

L'attenzione viene dunque posta a tutti quei comportamenti finalizzati specificamente all'evasione delle imposte sui redditi o Iva ovvero a mancati versamenti stabiliti dalla legge.

Trattandosi di reati che hanno una portata eminentemente tributaria, il Legislatore ha voluto, in particolar modo con la novella di cui al D.Lgs. 158/2015, prevedere dei casi in cui il pagamento del debito tributario, oppure l'assunzione dell'impegno al versamento, attribuiscono "benefici" al soggetto che se ne rende autore.

Di seguito, l'attenzione verrà pertanto focalizzata su quanto disposto dall'[articolo 12-bis](#), 74/2000 in merito alla confisca e dall'[articolo 13](#), 74/2000 sulle cause di non punibilità.

La confisca e il D.Lgs. 74/2000

L'[articolo 10](#), comma 1, D.Lgs. 158/2015, ha introdotto nel D.Lgs. 74/2000 (*corpus* dei reati tributari) una specifica previsione in tema di confisca.

In particolare, l'articolo 12-bis, D.Lgs. 158/2015 in vigore dal 22 ottobre 2015, al primo comma prevede che:

“nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell' articolo 444, c.p.p. per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea 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 o profitto”.

In questo primo comma non sono state apportate particolari novità in quanto la norma si limita a riproporre la disposizione di cui all'[articolo 322-ter](#), c.p., già applicabile ai reati tributari in virtù dell'ormai abrogato articolo 1, [comma 143](#), L. 244/2007.

Il secondo comma stabilisce altresì che *“la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta”*.

La *ratio* di tale disposizione è quella di far prevalere le pretese dell'Erario su quelle ablatorie statuali, analogamente a quanto previsto dall'[articolo 19](#), D.Lgs. 231/2001 (che esclude la confisca all'ente *“per la parte che può essere restituita al danneggiato”*) e in coerenza con la causa di non punibilità per estinzione del debito tributario ex [articolo 13](#), D.Lgs. 74/2000.

Nel presente intervento, l'attenzione verrà focalizzata proprio su quanto disposto dal citato secondo comma e, in particolare, sull'operatività dell'impegno con l'Erario.

L'impegno di versamento in favore dell'Erario

Ai sensi della norma in esame, dunque, vi è la possibilità che la confisca non operi per la parte che il contribuente si impegni a versare in favore dell'Erario.

Come prevedibile, sulla natura e qualificazione dell'“impegno” vi è stata da subito attenzione a correttamente interpretare e applicare la disposizione come intesa dal Legislatore.

È del tutto evidente, infatti, che, astrattamente, il concetto di impegno a versare non può essere ricondotto a una mera esternazione della volontà di versare all'Erario gli importi contestati e ciò in quanto, diversamente, l'operatività della sanzione finirebbe per dipendere da “propositi unilaterali” (tale pericolo è stato nettamente avvertito dalla Corte di Cassazione, che sul punto si è pronunciata come di seguito si esporrà).

Ecco allora che la giurisprudenza di legittimità è stata chiamata a specificare l'ambito di operatività della norma e a esprimersi, più specificamente, proprio sulla portata del comma in esame.

La sentenza n. 5728/2016

La prima sentenza che si intende esaminare è il provvedimento n. 5728/2016, depositato in data 11 febbraio 2016, dalla Corte di Cassazione, sezione terza penale.

Il giudice di legittimità, nell'ipotesi in questione, ha innanzitutto evidenziato che il D.Lgs. 158/2015 è caratterizzato dall'abrogazione della previsione di cui all'articolo 1, comma 143, L. 244/2007 e dalla sua quasi integrale riproposizione all'interno proprio dell'[articolo 12-bis](#), D.Lgs. 74/2000.

Il collegio, con riferimento alla nozione di “impegno”, considerata la dizione palesemente “atecnica”, ha prospettato 2 differenti opzioni interpretative.

La prima *“potrebbe suggerire come sufficiente ai fini dell’esclusione della confisca (nei termini di cui subito dopo si dirà) la mera esternazione unilaterale del proposito di adempiere al pagamento svincolata da ogni scadenza e da ogni obbligo formale nei confronti della controparte”*. Ad avviso della Cassazione, tuttavia, *“una tale conclusione condurrebbe a far dipendere la operatività della sanzione, in contrasto con i criteri di logicità e ragionevolezza che devono sempre presiedere all’operazione interpretativa, e in maniera tale da condurre a una sostanziale neutralizzazione generalizzata dell’istituto, da propositi unilaterali e per di più sforzati di ogni sanzione in caso di mancato rispetto dell’impegno assunto”*.

Una tale soluzione, evidentemente, è stata ritenuta non condivisibile, per cui la Corte ha fornito una diversa soluzione, più percorribile e conforme allo spirito che ha ispirato la norma.

L’interpretazione scelta è la seguente: l’area di applicabilità della previsione deve essere necessariamente circoscritta *“ai soli casi di un obbligo assunto in maniera formale e nei quali non potrebbe rientrare l’ipotesi di specie di un accordo per il pagamento rateale del debito d’imposta intervenuto con l’Agenzia delle entrate”*.

Fin qui, nessun problema. Cosa significa tuttavia la locuzione secondo cui la confisca non opera pur in presenza di sequestro? La Cassazione risponde che con tale dizione non possa affatto intendersi che

“la confisca, a fronte dell’accordo rateale intervenuto, non possa essere adottata ma che la stessa non divenga, più semplicemente, efficace con riguardo alla parte “coperta” da tale impegno salvo a essere “disposta”, come recita l’articolo 12-bis cit., comma 2, allorché l’impegno non venga rispettato e il versamento “promesso” non si verifichi; e proprio tale ultima previsione finale pare, anzi, dimostrare che la funzione del sequestro, pur a fronte di impegno a versare in toto la somma dovuta, sarebbe proprio quella di garantire l’efficacia della confisca una volta constatato l’eventuale inadempimento di quanto in precedenza promesso”.

La sentenza n. 28225/2016

Con la sentenza n. 28225/2016, la Corte di Cassazione, sezione terza penale, è tornata sull’argomento, specificando che *“l’assunzione dell’impegno, nei soli termini riconosciuti e ammessi dalla legislazione tributaria di settore (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, transazione fiscale, attivazione di procedure di rateizzazione, automatica o a domanda), è di per sé sufficiente a impedire la confisca (diretta o per equivalente, la norma non fa distinzioni) dei beni che ne sarebbero oggetto poiché ritenuta*

comunque soddisfattiva dell'interesse al recupero delle somme evase (o non versate) che dovrebbero essere ugualmente ottenute dall'esproprio dei beni del contribuente (in caso di confisca diretta) o dell'imputato, se diverso (in caso di confisca per equivalente)".

Nel caso in cui ve ne fosse bisogno, la Corte ha specificato che l'assunzione dell'impegno, come prevista dall'[articolo 12-bis](#), D.Lgs. 74/2000 può avvenire solo ed esclusivamente nei termini stabiliti dalla normativa tributaria.

Inoltre, si osservi il richiamo al dato letterale della disposizione in esame, che non fa distinzione alcuna tra confisca diretta e per equivalente.

Secondo il giudice di legittimità, l'impegno, correttamente formulato, è idoneo di per sé a impedire la confisca e la ragione sottostante risiede nel fatto che l'interesse al recupero delle somme contestate viene comunque soddisfatto.

Naturalmente, detto impegno deve essere non solo formalmente assunto e accettato dall'Amministrazione finanziaria in ordine al pagamento del debito erariale, ma anche puntualmente documentato.

Il pagamento del debito tributario e la causa di non punibilità

L'[articolo 13](#), D.Lgs. n. 74/2000, in vigore dal 22 ottobre 2015, si articola in 3 commi, che si differenziano a seconda di quale reato si tratti e se il debito sia in fase di estinzione a seguito di rateizzazione.

Il primo comma stabilisce che

"i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso".

La disposizione si riferisce dunque ai reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate, omesso versamento di Iva e indebita compensazione. La norma stabilisce che i debiti tributari debbano essere integralmente pagati, ivi comprese le sanzioni e gli interessi, nonché il termine specifico entro cui ciò avvenga, rappresentato dall'antiorità rispetto alla dichiarazione di apertura del dibattimento.

Come si può notare, il Legislatore ha posto l'attenzione su una categoria ben specifica di illecito, con una indicazione che deve dunque ritenersi tassativa.

Il secondo comma si riferisce infatti ai diversi reati di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione, in ordine ai quali è prevista la non punibilità qualora

“i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali”.

Come risulta evidente *prima facie*, da una semplice lettura del dato testuale, l'imputazione per i delitti in questione può essere parimenti evitata attraverso il pagamento integrale dei debiti tributari (anche in questo caso con sanzioni e interessi), ma ciò deve avvenire con ravvedimento operoso o presentazione della dichiarazione non già prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, ma a una fase ben precedente, ossia prima di qualsivoglia conoscenza di attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

In questo caso, la scelta del Legislatore appare peggiore per il soggetto interessato, in quanto non basta che vi sia stato pagamento di quanto dovuto all'Erario, ma è necessario che il contribuente vi abbia provveduto in via del tutto autonoma e virtuosa in tempi enormemente anticipati rispetto a quanto stabilito invece nel primo comma.

Infine, ai sensi del terzo comma

“qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell' articolo 13-bis, è dato un termine di 3 mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il giudice ha la facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre 3 mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione”.

Tale previsione torna a fare riferimento al termine antecedente l'apertura del dibattimento e contempla la rateizzazione, che dunque viene espressamente riconosciuta, nei limiti temporali appena citati.

La giurisprudenza di legittimità

Di seguito si reputa opportuno segnalare le recenti pronunce della Suprema Corte, con cui è stato ritenuto che

“nei reati tributari la causa di non punibilità ex articolo 13, D.Lgs. 74/2000, come modificato a opera del D.Lgs. 158/2015, trova applicazione ai fatti commessi precedentemente alla sua entrata in vigore e ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015, anche qualora, alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento di primo grado, se i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, risultano essere stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie”.

Con la [sentenza n. 30139/2017](#), la Cassazione estende l'operatività della norma ai procedimenti pendenti, a condizione che il pagamento integrale dell'obbligazione tributaria sia intervenuto prima dell'apertura del dibattimento sulla base di un orientamento diverso dal passato.

Il principio formulato dalla Corte si sostanzia nel dire che la causa di non punibilità ex [articolo 13](#), D.Lgs. 74/2000 trova applicazione ai fatti antecedenti al D.Lgs. n. 158/2015 e ai procedimenti in corso all'entrata in vigore della riforma, anche qualora sia già stato aperto il dibattimento di primo grado, sempre che, entro tale data, il debito tributario, comprensivo di sanzioni amministrative e interessi, risulti integralmente estinto.

Certamente la Corte pone affermazioni importanti quando dice che la retroattività non si estende agli strumenti processuali che ne consentono la operatività.

Su questo punto, il giudice di legittimità è preciso e afferma che

“nel caso di specie, il requisito normativo secondo cui tale possibilità deve essere esperita prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado ha evidentemente natura processuale e non sostanziale. Pertanto, in assenza di disciplina transitoria, opera una preclusione processuale, prevista dalla legge che non contrasta con il principio della retroattività della lex mitior sostanziale. L'articolo 13 ha una doppia previsione, una di natura sostanziale (il pagamento del debito che estingue il fatto-reato commesso prima della sua entrata in vigore) e una processuale (il pagamento prima dell'apertura del dibattimento)” ritenendo che “debba essere interpretato, con conseguente applicazione della causa di non punibilità, laddove il pagamento integrale del debito tributario sia già avvenuto prima della prima data utile per chiedere l'applicazione della causa di non punibilità a seguito dell'introduzione della stessa a opera della legge del 2015; non potendosi, viceversa, ritenere l'applicazione retroattiva ai fatti di reato per i quali il pagamento integrale del debito tributario non sia avvenuto entro tale termine, interpretazione che varrebbe a una generalizzata rimessione in termini con ulteriori problematiche, in assenza di disciplina transitoria, prima tra tutte la prescrizione

del reato che potrebbe venire a maturare nelle more del pagamento qualora si accogliesse la tesi della applicazione della causa di non punibilità anche per coloro che non hanno compiuto l'integrale pagamento del debito tributario”.

La sentenza conclude quindi affermando che

“deve affermarsi il principio di diritto secondo cui nei reati tributari la causa di non punibilità ex articolo 13, D.Lgs. 74/2000 come modificato a opera della L. 158/2015, trova applicazione ai fatti commessi precedentemente alla sua entrata in vigore e ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015, anche qualora, alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento di primo grado, se i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, risultano essere stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie”.

L'articolo 13-bis, D.Lgs. 74/2000 e le circostanze del reato

Per completezza di esposizione, si sottolinea che il pagamento del debito tributario, se può non valere ai fini dell'esclusione della punibilità, può essere comunque considerato in favore del soggetto interessato. Infatti, il primo comma della norma in esame prevede espressamente che, fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al D.Lgs. 74/2000 sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie previste dall'[articolo 12](#), D.Lgs. 74/2000 se,

“prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie”.

Si noti innanzitutto che, a differenza di quanto stabilito dall'[articolo 13](#), D.Lgs. 74/2000 che si riferisce a specifici reati, in questo caso la disposizione è applicabile a tutte le fattispecie incriminatrici di cui al D.Lgs. 74/2000, senza eccezioni. Il beneficio della non punibilità viene trasmutato in altra ipotesi, meno vantaggiosa per il reo, ossia la diminuzione della pena e la non applicazione delle pene accessorie, sempre che, come evidenziato, i debiti tributari siano stati estinti in via integrale, interessi e sanzioni amministrative inclusi.

Sul punto, è interessante citare anche la disposizione contenuta nel comma 2, per cui per i delitti di cui al menzionato decreto,