



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
TRIBUNALE ORDINARIO DI BRINDISI
SEZIONE PENALE

Il Tribunale di Brindisi, in composizione monocratica, in persona del Giudice dott. Ambrogio Colombo, alla pubblica udienza del 07 novembre 2016 ha pronunciato e pubblicato mediante lettura del dispositivo la seguente

S E N T E N Z A

nella causa penale di I grado iscritta al n. 3337/2014 R.G.

C O N T R O

C. P., nato a xxx il xxxx ed ivi residente xxxx, difeso di fiducia dall'avv. M. G.;

-libero assente-

I M P U T A T O

COME DA FOGLIO ALLEGATO

CON L'INTERVENTO IN UDIENZA: del P.M., dott. Oronzo Cisternino, V.P.O.; del difensore dell'imputato, avv. M. G.

CONCLUSIONI: Il Pubblico Ministero: per la condanna dell'imputato alla pena di anni uno e mesi due di reclusione. Il difensore dell'imputato: per la declaratoria di non doversi procedere per intervenuta prescrizione; in subordine per l'assoluzione perché il fatto non sussiste; in via gradata per la declaratoria di non doversi procedere *ne bis in idem* e, in mancanza, solleva eccezione di illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p.

SENTENZA n.
2378/2016
del
07.11.2016

N.3337/2014
 Reg. Gen. Trib.
 N.9908/2013
 Reg. Not. Reato

Depositata il

.....

Fatto avviso ex art. 15
 D.M. n. 334/1989

Inviati estratti e avvisi
 ex art. 548, co. 3,
 c.p.p.

Fatti avvisi ex art. 548,
 co. 2, c.p.p.

Inviati avvisi e copie
 ex art. 584 e 166 att.
 c.p.p.

Inviato estratto N.
 Ex art. 28 D.M. n.
 334/1989

Inviato estratto ex art.
 27 D.M. n. 334/1989

N.
 del campione penale

Redatt__ sched__
 casellario

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con decreto del 09.09.2014 C. P., nella non contestata qualità di titolare dell'omonima ditta individuale esercente attività di intonacatura, veniva tratto a giudizio dinanzi al Tribunale per essere chiamato a rispondere del delitto di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74/2000 per aver omesso di presentare la dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2007, evadendo l'Irpef per complessivi € 123.899,00.

Il dibattimento è stato celebrato nell'assenza dell'imputato il quale, pur ritualmente citato, non è comparso. Il P.M. ha chiesto provarsi il fatto di cui all'imputazione attraverso produzione documentale e l'esame dei testimoni della propria lista; il difensore dell'imputato ha avanzato richiesta di esame del proprio assistito, riservando produzione documentale.

Mutata la persona fisica dell'organo giudicante e regredito il procedimento alla fase immediatamente precedente all'apertura del dibattimento, all'udienza del 19.06.2015, si rinnovava l'ammissione delle prove e si procedeva all'espletamento dell'attività istruttoria con l'escussione del teste dell'accusa, Napoleone Tommaso, in servizio presso l'Agenzia delle Entrate di Brindisi. Dopo alcuni rinvii concessi su richiesta della difesa nelle more del pronunciamento della Corte Costituzionale sul tema del *ne bis in idem* in materia tributaria, intervenuta la stessa, all'udienza del 11.11.2016, si dichiarava chiusa l'istruttoria ed utilizzabili gli atti acquisiti al fascicolo per il dibattimento; le parti rassegnavano le proprie conclusioni come riportate in atti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. – Il fatto storico e la verifica operata dall'Ufficio Finanziario – Le risultanze processuali, per le considerazioni che si esporranno, consentono di accedere alla pronuncia di una sentenza di condanna dell'imputato in ordine al delitto ascrittogli.

Il dato storico acquisito al processo riferisce che, all'esito di un accertamento disposto dall'Agenzia delle Entrate di Brindisi a carico dell'imputato, titolare di una ditta individuale esercente attività di intonacatura (codice 45410), costui risultava non aver presentato alcuna dichiarazione dei redditi per l'anno 2007.

I funzionari dell'Agenzia, quindi, procedevano a determinare il reddito di impresa e l'imposta eventualmente evasa con metodo induttivo, ai sensi dell'art. 55 d.P.R. n. 633/1972, facendo ricorso a dati extracontabili come previsto dall'art. 41, co. 2, d.P.R. cit.

In primo luogo, dal mod. 770/2008 compilato e presentato dallo stesso imputato, quest'ultimo risultava aver ricevuto un importo imponibile di € 9.963,00.

Dagli elenchi dei clienti ex art. 8-bis, co. 4-bis, d.P.R. n. 322/1988, il C. risultava aver emesso, nel predetto periodo d'imposta, fatture per complessivi € 306.500,00 ed eseguito acquisti per € 1.370,00.

Si addiveniva, così, alla determinazione di ricavi e componenti positivi di reddito pari ad € 316.463,00.

Sempre dal mod. 770/2008 risultavano costi per il personale pari ad € 18.512,00.

Si determinava, quindi, in via induttiva un reddito di impresa di € 296.581,00 (determinato dalla differenza tra i componenti positivi e quelli negativi del reddito determinati in sede di accertamento: € 316.463,00 – 18.512,00 – 1.370,00 = € 296.581,00) con, conseguente evasione dell'Irpef di € 123.899,00.

Tanto premesso, devono essere preliminarmente affrontate le questioni poste dalla difesa in ordine alla dedotta estinzione del reato per intervenuta prescrizione e in relazione alla violazione del divieto di *bis in idem* in considerazione dell'intervenuto accertamento fiscale operato dall'Agenzia delle Entrate e non impugnato dall'interessato innanzi al Giudice Tributario.

2. – L'eccepita prescrizione del reato contestato nell'editto accusatorio – In relazione al tema della prescrizione, nel corso della discussione, la difesa dell'imputato ha sostenuto che il d.l. n. 97/2008 non avrebbe prorogato il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi che l'assunto accusatorio ritiene omessa, termine che pertanto sarebbe rimasto quello originario del 03.06.2008.

Rispetto a tale data, pur computando il termine di tolleranza di novanta giorni (01.09.2008), l'esercizio dell'azione penale da parte del P.M. sarebbe stato tardivo essendo intervenuto oltre sei anni dopo con il decreto di citazione a giudizio emesso il 09.09.2014. Da qui la richiesta declaratoria di non doversi procedere per intervenuta prescrizione del reato.

Invero è da rilevare che il citato d.l. n. 97/2008, lasciava inalterato l'originario termine di presentazione al 30.06.2008 soltanto per le persone fisiche non titolari di partita IVA per le quali era prevista la possibilità di avvalersi del Modello Unico 2008 PF in forma cartacea.

La possibilità di presentazione cartacea della dichiarazione dei redditi presso le banche o gli Uffici Postali, era stata già soppressa dalla Legge Finanziaria 2008 proprio con decorrenza dai redditi 2007; l'unica eccezione era prevista per le persone fisiche che, prive di partita IVA e impossibilitate a presentare il Modello 730 perché privi di datore di lavoro o non titolari di pensione, potevano presentare il Modello Unico cartaceo essenzialmente presso gli Uffici Postali entro il 30.06.2008.

Per le società di persone e soggetti equiparati, nonché per le persone fisiche titolari di partita IVA o in grado di presentare il Modello 730, il Modello Unico doveva essere presentato in via telematica con termine ultimo prorogato dal 03 giugno 2008 al successivo 30 settembre 2008, data indicata nel capo di imputazione.

Peraltro, come già rilevato al paragrafo precedente, il reato di cui qui si discetta, si consuma non nel momento in cui scade il termine per la presentazione delle dichiarazioni fissato dalla norma

tributaria (nella specie 30.09.2008), ma, in virtù dell'art. 5 cpv. d.gs. cit., con il decorso di novanta giorni dalla scadenza del termine previsto dalle leggi tributarie. Ne deriva che, come ha avuto modo di precisare la Suprema Corte in un recentissimo arresto (cfr. Cass. n. 24691/2016), il termine di prescrizione del reato di omessa dichiarazione inizia a decorrere dal novantunesimo giorno successivo alla scadenza del termine ultimo stabilito dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale e, quindi, nella specie, detto *dies a quo* è il 29.12.2008.

La richiesta della difesa è quindi infondata e non può trovare accoglimento.

3. – Il divieto del *ne bis in idem* ed il tema del c.d. “doppio binario” – Passando alla dedotta violazione del divieto di *ne bis in idem*, è emerso che, in relazione ai fatti che qui ci occupano, l'Agenzia delle Entrate elaborava nei confronti del C. avviso di accertamento n. TVH01A100934/2013 che veniva debitamente notificato all'imputato.

In detto avviso, non impugnato e divenuto definitivo, per quel che qui rileva, si determinavano l'Irpef evasa e quantificata nei suindicati € 123.899,00 e gli interessi dovuti (€ 22.278,91).

Risultando, poi, integrato l'illecito amministrativo di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi di cui all'art. 1, co. 1, d.lgs. n. 471/1997, venivano determinate anche le sanzioni dovute in sede tributaria, pari ad € 148.678,00 (dal 120% al 240% dell'imposta evasa), dovuta per $\frac{1}{6}$ del minimo edittale (€ 24.779,80 per la sola Irpef) per acquiescenza all'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 15, co. 2-bis, d.lgs. n. 218/1997.

Tale dato merita un approfondimento in relazione al tema del c.d. doppio binario sanzionatorio e della violazione del divieto di *bis in idem* alla luce delle elaborazioni giurisprudenziali di matrice sovranazionale.

È noto infatti che, a seguito della oramai famosa sentenza Grande Stevens e altri c. Italia, la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (di seguito CEDU), superando la mera classificazione delle diverse sanzioni operata dall'ordinamento degli Stati contraenti, ha riconosciuto la possibilità di riconoscere i caratteri della sanzione penale ad un illecito qualificato come amministrativo nel diritto interno, ai fini dell'applicazione del principio affermato all'art. 4, prot. 7 della Convenzione (cfr. CEDU Grande Stevens e altri c. Italia, 04.03.2014).

Tale disposizione stabilisce il divieto di perseguire o condannare penalmente per un reato per il quale è già stata pronunciata una sentenza definitiva di assoluzione o di condanna (ovvero il principio del *ne bis in idem*, altresì definito come divieto di *double jeopardy*).

In sostanza, a prescindere dal *nomen juris*, eventualmente conferitole dall'ordinamento interno, deve essere riconosciuta valenza penale ad una sanzione prevista dal diritto nazionale, laddove risultino integrati i c.d. criteri Engel codificati dalla CEDU (cfr. CEDU Engel c/ Paesi Bassi, 08.06.1976).

Il primo di detti criteri fa naturalmente riferimento alla classificazione che l'ordinamento nazionale riconosce alla sanzione.

Come già sopra indicato, non è sufficiente arrestarsi alla mera qualificazione formale attribuita dalla legge nazionale. La corretta esegesi ed applicazione dell'art. 4 prot. 7 della Convenzione, infatti, postula la necessità di un'attenta valutazione del grado di severità della sanzione (scandagliando le finalità della norma sanzionatoria, l'intento repressivo e la capacità deterrente della stessa) e la natura della violazione o dell'offesa (il che implica la disamina degli interessi protetti per verificare se essi possano caratterizzarsi come interessi di determinate categorie od invece generali).

La giurisprudenza europea sull'art. 4, prot. n. 7 impone, nella sostanza, la — tendenziale — messa al bando del c.d. “doppio binario” sanzionatorio: vale a dire della previsione, per il medesimo fatto, di sanzioni di natura distinta (sul piano della qualificazione interna) applicabili alla stessa persona tramite procedimenti di diverso tipo (nella specie, penale e amministrativo). Ciò, s'intende, quante volte la “sedicente” sanzione amministrativa risponda ai canoni — assai ampi e comprensivi — che connotano la materia penale nella prospettiva europea.

Va da sé, poi, che anche il cit. art. 4, prot. 7, postula l'identità delle condotte colpite dalle sanzioni. Detta identità deve essere verificata non in relazione all'*idem* legale ma la coincidenza del fatto concreto inteso in senso storico-naturalistico.

La CEDU, infatti, a partire dalla sentenza Zolotukhin c/ Russia del 10.02.2009, ha operato un vero e proprio *revirement* con riguardo al concetto di *same offence* affermando che, ai fini dell'art. 4, prot. 7, rileva il fatto concreto, l'identità materiale e naturalistica e non l'astratta previsione legislativa, prescindendosi dalla circostanza che la fattispecie penale e quella dell'illecito amministrativo-tributario si differenzino sul piano della tipicità e degli elementi costitutivi richiesti per la rispettiva configurazione.

Con recenti decisioni, che hanno riguardato per lo più i Paesi scandinavi, i Giudici europei hanno riconosciuto che l'irrogazione in sedi separate di sanzioni amministrative e penali per la medesima infrazione tributaria contrasta con la garanzia accordata dall'art. 4, prot. 7, quante volte alle sanzioni del primo tipo debba riconoscersi una finalità deterrente e punitiva, e non meramente risarcitoria (cfr. CEDU, 20 maggio 2014, Nykänen c. Finlandia; CEDU, 20 maggio 2014, Glantz c. Finlandia; CEDU, 20 maggio 2014, Häkkä c. Finlandia; CEDU, 27 novembre 2014, Lucky Dev c. Svezia; CEDU, 10 febbraio 2015, Kiiveri c. Finlandia; con la sentenza Lucky Dev la Corte ha anche affermato — pur con il dissenso ben motivato di tre dei suoi componenti — il principio secondo il quale il *revirement* giurisprudenziale operato con la sentenza Zolotukhin riguardo al concetto di *same offence*, deve ritenersi applicabile retroattivamente: anche, cioè, al fine di

valutare la sussistenza di violazioni convenzionali relative a vicende svoltesi in un momento antecedente).

È però da rilevare che, al riguardo, la pregressa giurisprudenza della Suprema Corte, in modo consolidato ha da sempre fatto riferimento all'*idem* legale “leggendo” il rapporto tra la sanzione amministrativa-tributaria e quella penale in termini di "progressione" criminosa. La fattispecie penale - secondo l'indirizzo di politica criminale adottato in generale dal d.lgs. n. 74/2000 (cfr. anche Corte Cost. n. 49/2002) - costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa e, pur contenendo necessariamente quest'ultima, la arricchisce di elementi essenziali (soglia, termine allungato, elemento soggettivo) che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità (che, ove operante, comporterebbe ovviamente l'applicazione del solo illecito penale), in quanto recano decisivi segmenti comportamentali, che si collocano temporalmente in un momento successivo al compimento dell'illecito amministrativo (cfr. Cass. 42462/2010; Cass. S.U. n. 37425/2013; Cass. n. 31378/2015).

A voler accedere all'esegesi più ortodossa nell'ottica della giurisprudenza sovranazionale – esegesi che pare essere stata accolta di recente anche la Suprema Corte (cfr. Cass. n. 19334/2015) la quale, sia pur in un *obiter dictum*, ha “sposato” la nozione di *same offence* già propugnata dalla CEDU – non può non rilevarsi come siano sostanzialmente sovrapponibili il delitto di cui all'art. 5 d.lgs. 74/2000 e l'illecito amministrativo di cui all'art. 1, co. 1, d.lgs. n. 471/1997.

Con le sopra richiamate pronunce, la CEDU ha poi anche confermato il principio secondo il quale l'esiguità della sanzione non rappresenta un indice decisivo per escluderne la natura penale in ottica convenzionale, si è, per esempio, riconosciuto al provvedimento definitivo di applicazione di una modesta soprattassa (nella specie di soli € 1.700,00) l'attitudine a precludere l'avvio o la prosecuzione di un procedimento penale per la medesima violazione, qualificata come frode fiscale (cfr. CEDU Nykanen c. Finlandia, 20.05.2014).

Alla luce della giurisprudenza europea, ben pochi dubbi, quindi, possono sussistere sulla natura “sostanzialmente” penale delle sanzioni amministrative previste dalla legislazione tributaria italiana (e, segnatamente, dai d.lgs. 18 dicembre 1997, nn. 471 e 472), aventi una connotazione spiccatamente (e volutamente) afflittiva in un'ottica tanto generalpreventiva che specialpreventiva. Ciò chiarito, è da rilevare, ancora, che la violazione della norma convenzionale è innescata non dalla mera pendenza contemporanea dei due procedimenti suscettibili di condurre all'applicazione di due sanzioni di valenza sostanzialmente penale per il medesimo fatto, ma dalla circostanza che uno di essi venga instaurato o prosegua dopo che l'altro si sia chiuso con una decisione definitiva (non importa se di assoluzione o di condanna).

In teoria, quindi, il “doppio binario” potrebbe essere mantenuto se vi si innestasse un meccanismo di “blocco” del procedimento non ancora definito prevedendo che la decisione che diviene

irrevocabile per prima “paralizz” la procedura parallela. Tale soluzione, da un lato, comprometterebbe il principio di eguaglianza e di certezza del diritto, in quanto il medesimo illecito finirebbe per essere sanzionato sulla scorta del procedimento per primo definito e, poiché la più o meno rapida definizione dei procedimenti è legata a fattori estemporanei ed imprevedibili, si renderebbe e *a priori* non determinabile e del tutto casuale il tipo di sanzione in concreto applicata caso per caso. Dall’altro lato, sarebbe soluzione evidentemente disfunzionale in quanto finirebbe per rendere in larga parte inutile un doppio “dispiegamento di forze”.

Invero, la rimozione delle cause della violazione della garanzia convenzionale postula, prima di tutto, che nel diritto interno si operi una decisa e puntuale affermazione del principio del *ne bis in idem* sostanziale.

Allorché, infatti, la legge sostanziale consenta di configurare un concorso di illeciti in rapporto al medesimo fatto — nella specie, uno penale, l’altro amministrativo — si creano automaticamente le premesse affinché tali illeciti possano essere puniti separatamente nell’ambito di procedimenti distinti e, dunque, le premesse per violazioni “sistemiche” del *ne bis in idem* processuale, “convenzionalmente inteso”. Al contrario, quando la legge sostanziale rende configurabile un unico illecito — in particolare, perché qualifica come concorso apparente di norme l’eventuale convergenza di diversi paradigmi punitivi sullo stesso fatto — l’anzidetta eventualità resta confinata nel campo della “patologia”, ossia della scorretta applicazione della normativa interna nel singolo caso.

Giova osservare, infatti, come la condanna riportata dall’Italia nel caso Grande Stevens sia il frutto proprio di una vistosa deroga che la disciplina del *market abuse* recava al principio del *ne bis in idem* sostanziale e, in modo particolare, alla regola attraverso la quale detto principio primariamente si esprime: vale a dire, quella della specialità.

Com’è ben noto, è l’art. 9 l. 689/1981, ad attribuire al principio di specialità la funzione di criterio generale di regolazione dei rapporti tra norme sanzionatorie penali e amministrative: ove disposizioni appartenenti ai due diversi ambiti convergano sul medesimo fatto se ne applica una sola, quella speciale.

Detto principio, unitamente ad eventuali “clausole di sussidiarietà”, che sanciscono in modo espresso la “recessività” della previsione sanzionatoria amministrativa di fronte a quella penale, rendono coerente il sistema interno con i principi della CEDU.

Il problema nel diritto interno si pone, quindi, essenzialmente a fronte di eventuali deroghe e “clausole di cumulo” spesso introdotte con lo scopo di assicurare una risposta sanzionatoria più pronta ed efficace.

Va da sé, quindi, che la questione posta (invero oggetto di dibattito nella contemporanea dottrina e giurisprudenza), prima di invocare lo spettro di profili di incostituzionalità o di contrasto con i

principi della CEDU, richiede un'attenta esegesi del diritto interno onde verificare se esso, per come delineato dal Legislatore, sia coerente con gli stessi.

In tale ottica deve essere letta la recente pronuncia della Corte Costituzionale investita, proprio in relazione alla materia penal-tributaria, della questione relativa alla legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., per violazione dell'art. 117 Cost., comma 1, in relazione all'art. 4 Prot. 7 CEDU, nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio al caso in cui all'imputato sia già stata applicata, per il medesimo fatto nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione alla quale debba riconoscersi natura penale ai sensi della CEDU e dei relativi Protocolli.

Il Giudice delle Leggi, con sentenza n. 112/2016, non ha affrontato nel merito la questione limitandosi a disporre la restituzione degli atti al Giudice *a quo* per una nuova valutazione della rilevanza della questione sollevata alla luce della novella introdotta con il d.lgs. n. 158/2015 “*che ha profondamente innovato da un punto di vista sistematico il rapporto tra gli illeciti penali e amministrativi in questione, modificando alcune delle disposizioni prese in considerazione dal rimettente [...], introducendo fra l'altro una causa di non punibilità per il caso del pagamento dell'imposta dovuta e delle sanzioni amministrative*”.

Ebbene, nella disciplina penale tributaria, varata con il d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non risulta riprodotta la vecchia “clausola di cumulo”, tipica della previgente normativa di settore. Risulta, anzi, specificamente affermata la regola generale cristallizzata nell'art. 9 l. n. 689/1981: ossia che le ipotesi di concorso tra disposizioni sanzionatorie penali e amministrative si risolvono sulla base del principio di specialità (art. 19 d.lgs. n. 74/2000).

Il regime di “cumulo” risulta essere, dunque, ampiamente superato essendo stato completamente abbandonato lo schema proprio del previgente art. 10 d.l. n. 429/1982 che postulava una fisiologica duplicazione delle sanzioni, mentre il doppio binario procedimentale attualmente esistente non pone alcuna deroga al *ne bis in idem* sostanziale.

L'art. 21 del d.lgs. cit., poi, introduce una peculiare previsione di coordinamento tra il sistema afflittivo amministrativo e quello sanzionatorio penale. In forza di detta disposizione, in sostanza, l'amministrazione finanziaria, all'esito dell'attività di accertamento — che, in base all'art. 20, si svolge parallelamente e in piena autonomia rispetto al processo penale — deve non soltanto determinare il tributo evaso, ma anche irrogare le sanzioni amministrative relative alle violazioni accertate, ove pure ravvisi in esse estremi di reato. Tuttavia, nei confronti dei soggetti cui la responsabilità penale è ascrivibile, dette sanzioni “*non sono eseguibili [...] salvo che il procedimento penale non sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento con formula che escluda la rilevanza penale del fatto*” (così art. 21, co. 2, d.lgs. n. 74/2000).

È evidente quale sia la *ratio* di fondo: consentire all'Amministrazione Finanziaria di “precostituirsi” un titolo – valevole per imposta evasa, interessi e sanzioni – che potrà essere messo prontamente in esecuzione qualora nel processo penale si accerti che il fatto non integra alcun reato; con conseguente insussistenza dei presupposti per l'applicazione del principio di specialità.

Il *ne bis in idem* sostanziale non è, dunque, intaccato dal congegno introdotto nel 2000 dal Legislatore, rimettendo alla volontà dell'interessato la scelta di pagare, prima e a prescindere dalla definizione del procedimento penale, gli importi eventualmente determinati in sede tributaria per le sanzioni.

Ed infatti, l'art. 13 d.lgs. n. 74/2000, nella versione antecedente alla novella del 2015, configurava l'avvenuto pagamento del tributo evaso, unitamente alle sanzioni amministrative – sebbene dalla stessa disposizione espressamente riconosciute come “non applicabili” all'imputato – come condizione per godere di una riduzione della pena connessa alla riparazione dell'offesa (comma 2); nonché quale requisito di accesso al “patteggiamento” (comma 2-*bis*, aggiunto da una novella del 2011).

Con il d.lgs. n. 158/2015, si è modificato l'art. 13 prevedendo, in luogo, della previgente attenuante, addirittura una causa di non punibilità (co. 1: “*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*”; co. 2: “*I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se 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 omessa entro il termine di 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*”) e si è introdotto l'art. 13-*bis* che, al di fuori dei casi di non punibilità, prevede una specifica circostanza attenuante connessa al pagamento del debito tributario e la possibilità di accesso al patteggiamento.

Dalla circostanza che le sanzioni tributarie non sono applicabili all'imputato salvo che non sia definitivamente esclusa sul piano penale la rilevanza del fatto, derivano due ordini di conseguenze. In primo luogo, stante la non applicabilità delle sanzioni all'imputato, l'effettivo pagamento delle stesse ed il *bis in idem* sostanziale, ove esso ricorra, possono discendere essenzialmente da una libera scelta dell'interessato finalizzata a beneficiare dei trattamenti “premiali” codificati dal d.lgs.

n. 74/2000 e/o delle circostanze attenuanti generiche (ponendo in essere l'imputato un contegno certamente valorizzabile ai fini dell'art. 62-bis c.p.), senza contare che detta scelta può essere dettata da proprie ed autonome valutazioni di convenienza e opportunità (es. ridurre l'importo dell'imposta evasa per fruire di una equivalente riduzione del sequestro eventualmente disposto o comunque del *quantum* confiscabile, ai sensi dell'art. 1, comma 143, della legge n. 244 del 2007 e del neo-introdotta art. 12-bis d.lgs. n. 74/2000, in caso di condanna). In mancanza, le sanzioni tributarie divengono esigibili e dovute solo in caso di proscioglimento con formula che escluda la rilevanza penale del fatto.

Posto che fisiologicamente non vi è spazio per un cumulo tra sanzioni amministrative e penali, anche nel caso, quale quello di specie, il consolidarsi dell'avviso di accertamento non implica di per sé il pagamento e l'applicabilità delle sanzioni ivi applicate prima e/o in pendenza del procedimento penale, ed il loro eventuale pagamento in tale fase, a prescindere dall'esito della vicenda penale, avrebbe natura volontaria e non dovuta.

In secondo luogo, il meccanismo introdotto dal Legislatore del 2000, sterilizza anche le ambascie di violazione del *ne bis in idem* processuale.

Ed invero, il procedimento amministrativo o giurisdizionale tributario, in caso di concomitante procedimento penale, varrà solo a determinare, sul piano prettamente amministrativo e fiscale, l'ammontare delle imposte evase (ed i relativi interessi), mentre la determinazione e l'irrogazione delle sanzioni tributarie da parte dell'Agenzia delle Entrate o del Giudice Tributario resta una statuizione condizionata al verificarsi della condizione imposta dall'art. 21 ovvero, come detto, dalla circostanza che in sede penale intervenga “*un provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento con formula che escluda la rilevanza penale del fatto*”. In tutti gli altri casi il procedimento tributario varrà solo a determinare, l'imposta evasa senza implicare l'irrogazione di alcuna sanzione di sorta.

Ne deriva che fino a che non sia conclusa la vicenda penale, il procedimento amministrativo o giurisdizionale tributario relativamente alla irrogazione delle sanzioni di cui ai d.lgs. nn. 471 e 472 del 1997 non assume mai carattere della definitività in quanto la determinazione e la irrogazione delle sanzioni amministrative-tributarie potrà ritenersi definitiva e consolidata solo in caso di esclusione della rilevanza penale del fatto, divenendo, in mancanza, irrevocabilmente inapplicabile in tutti gli altri casi. A fronte di una “pronuncia” sulle sanzioni non ancora definitiva, nei termini sopra divisati, non è dato ravvisare, dunque, alcuna violazione del divieto di *ne bis in idem*.

Il sistema, quindi, coordina i due procedimenti e i rispettivi esiti. Del resto, come riconosciuto dalla Corte Costituzionale, sotto il profilo processuale, il divieto di *bis in idem* permette agli Stati aderenti alla Convenzione Europea di punire il medesimo fatto a più titoli, e con diverse sanzioni, ma richiede che ciò avvenga in un unico procedimento o attraverso procedimenti fra loro

coordinati, nel rispetto della condizione che non si proceda per uno di essi quando è divenuta definitiva la pronuncia relativa all'altro (cfr. Corte Cost. n. 102/2016, resa in materia di *market abuse*).

Va infine segnalato un recentissimo arresto della CEDU pubblicato nel corso della stesura delle presenti motivazioni ed emesso sempre nei confronti di un Paese scandinavo, la Norvegia (cfr. CEDU, A e B c. Norvegia, 15.11.2016, ricorsi nn. 24130/2011 e 2975/2011), ancora non tradotto in lingua italiana. In detta pronuncia, la Grande Camera (con opinione dissenziente di un solo membro) ha sostanzialmente ammesso la possibilità di un doppio procedimento “integrato”, penale e amministrativo ed il cumulo tra le sanzioni irrogate a valle degli stessi volte a sanzionare le “condotte disdicevoli” e pregiudizievoli per la società di chi si sottrae al pagamento delle tasse.

A tal fine la CEDU ha valorizzato, da un lato, sia la piena prevedibilità *ab origine* da parte degli interessati che i fatti di causa siano suscettibili di dare la stura a due procedimenti distinti, ma collegati, e quindi della possibilità e/o della probabilità di esporsi al cumulo di sanzioni, e dall'altro, la sussistenza di un nesso sufficientemente stretto tra i due procedimenti, sia nella sostanza e nel tempo, tanto da poterli considerare come facenti parte di un unico ed unitario regime sanzionatorio ai sensi del diritto interno (cfr. par. nn. 146-147 della sentenza citata, così la versione inglese: “*the Court has no cause to call into doubt either the reasons why the Norwegian legislature opted to regulate the socially undesirable conduct of non-payment of taxes in an integrated dual (administrative/criminal) process [...] the conduct of dual proceedings, with the possibility of different cumulated penalties, was foreseeable for the applicant who must have known from the outset that criminal prosecution as well as the imposition of tax penalties was possible, or even likely, on the facts of the case [...] it seems clear that, as held by the Supreme Court, the criminal proceedings and the administrative proceedings were conducted in parallel and were interconnected [...]. The establishment of facts made in one set was used in the other set and, as regards the proportionality of the overall punishment inflicted, the sentence imposed in the criminal trial had regard to the tax penalty [...]. On the facts before it, the Court finds no indication that the first applicant suffered any disproportionate prejudice or injustice as a result of the impugned integrated legal response to his failure to declare income and pay taxes. Consequently, having regard to the considerations set out above [...], the Court is satisfied that, whilst different sanctions were imposed by two different authorities in different proceedings, there was nevertheless a sufficiently close connection between them, both in substance and in time, to consider them as forming part of an integral scheme of sanctions under Norwegian law for failure to provide information about certain income on a tax return, with the resulting deficiency in the tax assessment [...]*”; così la versione francese: “*la Cour conclut premièrement qu'elle n'a aucune raison de mettre en doute les motifs pour lesquels le législateur norvégien a choisi de réprimer au*

moyen d'une procédure mixte (administrative et pénale) intégrée le comportement préjudiciable à la société consistant à ne pas payer ses impôts [...] la conduite de procédures mixtes, avec une possibilité de cumul de différentes peines, était prévisible par le premier requérant, qui dès le début n'était pas censé ignorer que des poursuites pénales s'ajoutant à une majoration d'impôt étaient de l'ordre du possible, voire du probable, compte tenu du dossier [...] il semble clair que, comme l'a dit la Cour suprême, les procédures administrative et pénale ont été conduites en parallèle et étaient imbriquées [...]. Les faits établis dans le cadre de l'une de ces procédures ont été repris dans l'autre et, pour ce qui est de la proportionnalité de la peine globale, la sanction pénale a tenu compte de la majoration d'impôt [...]. Compte tenu des faits portés à sa connaissance, la Cour conclut que rien n'indique que le premier requérant ait subi un préjudice disproportionné ou une injustice en conséquence de la réponse juridique intégrée, dénoncée par lui, apportée à son absence de déclaration de certains revenus et au non-paiement de certains de ses impôts. Aussi, eu égard aux considérations exposées ci-dessus [...], la Cour est-elle convaincue que, si des sanctions différentes ont été imposées par deux autorités différentes lors de procédures différentes, il existait néanmoins entre celles-ci un lien, tant matériel que temporel, suffisamment étroit pour les considérer comme s'inscrivant dans le mécanisme intégré de sanctions prévu par le droit norvégien dans le cas où une omission d'informations sur certains revenus dans une déclaration fiscale conduit à une erreur dans l'assiette de l'impôt [...]"

Ed allora, se in forza della più recente giurisprudenza sovranazionale, a determinate condizioni, è addirittura ammissibile il cumulo di sanzioni penali ed amministrative-tributarie, *a fortiori* deve ritenersi compatibile con il diritto convenzionale europeo il sistema delineato dal d.lgs. n. 74/2000 sopra lumeggiato che coordina l'esito del procedimento penale con quello sanzionatorio amministrativo, conferendo, in sostanza, piena unitarietà al regime punitivo delle violazioni tributarie.

Alla luce delle argomentazioni che precedono, dunque, la richiesta della difesa di addivenire ad una declaratoria di non doversi procedere per violazione del divieto del *ne bis in idem* è infondata e non può trovare accoglimento.

Quanto sino ad ora osservato, inoltre, rende anche manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., per violazione dell'art. 117 Cost., comma 1, in relazione all'art. 4 Prot. 7 CEDU.

4 – La valutazione giuridico-penale del fatto e la responsabilità dell'imputato – Venendo ora *in medias res*, quanto rilevato al paragrafo 1, è sufficiente per ritenere che il C. abbia commesso il fatto di cui all'imputazione, non avendo presentato – come invece avrebbe dovuto – la dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 2007 omettendo di versare l'Irpef dovuta per come determinata da parte dell'Ufficio Finanziario.

Giova infatti rilevare che il d.lgs. n. 74 del 2000, art. 5, punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa sia superiore alla soglia *ratione temporis* rilevante nell'ottica del *favor rei* nella caso di specie, pari ad € 77.468,53 (soglia di punibilità oggi abbassata € 50.000,00 per effetto della novella del d.lgs. n. 158/2015 dopo che la stessa era stata già ridotta dalle originarie £ 150.000.000, ad € 30.000,00 dal d.l. n. 138/2011 conv. in l. n. 148/2011 in vigore dal 17.09.2011).

Si tratta quindi di un delitto di pura omissione che si realizza con l'omessa presentazione di una delle dichiarazioni annuali relative o all'imposta sui redditi o quella sul valore aggiunto e che si consuma non nel momento in cui scade il termine per la presentazione delle dichiarazioni fissato dalla norma tributaria, ma, in virtù dell'art. 5 cpv. citato, con il decorso di novanta giorni dalla scadenza del termine previsto dalle leggi tributarie.

Per "imposta evasa", rilevante ai fini della soglia di punibilità penale, deve intendersi l'intera imposta dovuta, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi di esercizio fiscalmente detraibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario.

In ordine al rilievo che può assumere la ricostruzione induttiva degli organi finanziari è pacifico che in tema di reati tributari, in sede penale non possono applicarsi *sic et simpliciter* le presunzioni legali o i criteri validi in sede tributaria, essendo onere della pubblica accusa fornire la prova della sussistenza di tutti gli elementi costitutivi del reato. È quindi indubitabile che "*ai fini del superamento della soglia di punibilità di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, art. 5, spetta esclusivamente al Giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al Giudice tributario*" (Sez. 3, 26.2.2008, n. 21213, De Cicco, m. 239984; Sez. 3, 26.11.2008, n. 5490 del 2009, Crupano, m. 243089; Sez. 3, 18.5.2011, n. 36396, Mariutti, m. 251280). In particolare, si è osservato che il Giudice penale può anche ricorrere all'accertamento induttivo dell'imponibile quando la contabilità imposta dalla legge sia stata tenuta irregolarmente (Sez. 3, 18.12.2007, n. 5786 del 2008, D'Amico, m. 238825) e che l'accertamento induttivo compiuto dagli uffici finanziari può, invero, rappresentare, "*un valido elemento di indagine per stabilire, in sede penale, se vi sia stata evasione e se questa abbia raggiunto le soglie di punibilità previste dalla legge, a condizione che il Giudice non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in essi evidenziati, ma proceda a specifica autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti aliunde*" (Sez. 3, 21.12.1999, n. 1904 del 2000, Zarbo, m. 215694; Sez. 3, 28.4.2011, n. 24811, Rocco, m. 250647;

Sez. 3, 28.11.2012, n. 48813, Urso, non mass.). In altre parole, "*per stabilire se vi sia stata evasione e se la stessa abbia raggiunto le soglie determinate dalla legge ... , però, è indispensabile che il Giudice non arresti il proprio esame alla constatazione dell'esistenza di detto accertamento e ad un apodittico richiamo di uno dei singoli dati posti a fondamento del medesimo, ma proceda ad una specifica valutazione di tutti gli estremi tenuti in considerazione dall'Ufficio Finanziario e di ogni altro eventuale indizio acquisito, sicché deve ripercorrere in modo chiaro e puntuale, anche se sintetico, prima l'apprezzamento di ognuno di essi ad esprimere successivamente una valutazione globale di questi ultimi, rendendo inoltre chiari i passaggi della motivazione da lui adottata, per consentire di verificare la esistenza effettiva e la sua coerenza logica*" (Sez. 3, 20.10.1995, n. 11223, Perillo, m. 203217).

In sostanza, il Giudice penale può legittimamente avvalersi dell'accertamento induttivo (anche mediante gli studi di settore) compiuto dagli Uffici Finanziari per la determinazione dell'imponibile: egli non è vincolato alle valutazioni compiute in sede di accertamento fiscale, potendo tuttavia apprezzare elementi induttivi in detta sede valorizzati per trarre elementi probatori sul piano penale (cfr., *ex multis*, Cass. n. 24811/2011; Cass. n. 40992/2013; Cass. n. 20883/2015).

Nella specie, i dati raccolti nel corso dell'accertamento fiscale consentono di affermare, senza ombra di dubbio, che la ditta era concretamente operativa sul mercato nell'anno d'imposta 2007 nel corso del quale intratteneva rapporti commerciali con i propri fornitori e svolgeva la propria attività avvalendosi anche di lavoratori alle proprie dipendenze. Gli indizi su cui si è basata la ricostruzione induttiva del reddito (dati dell'anagrafe tributaria, oggettivo incrocio delle risultanze dei modelli 770 presentati dall'imputato e dai suoi sostituti di imposta) assurgono ad un elevato livello di gravità e di precisione in ordine alla determinazione dell'imposta evasa e delle componenti attive e passive di reddito non transitate in dichiarazione, non ravvisandosi ambiguità alcuna nel contesto dimostrativo ricostruito.

Ed allora, alla luce degli elementi emersi nel contesto dell'accertamento tributario, tenendo conto del criterio di verosimiglianza e delle massime d'esperienza, può dirsi conseguita la prova logica del fatto che qui rileva - l'avvenuto superamento delle soglie di punibilità - ben potendosi escludere plausibilmente ogni spiegazione alternativa che invalidi l'ipotesi all'apparenza più verosimile. Ed invero, non sono emersi ulteriori elementi idonei a smentire le affermazioni del Fisco o comunque utili ad inficiarne la valenza in termini di prova logica.

Più nel dettaglio, alla luce degli accertamenti fin qui sinteticamente esposti, nessun dubbio si pone in ordine alla sussistenza del reato contestato all'imputato, del quale ricorrono tutti gli elementi costitutivi, in particolare: a) la qualità di soggetto attivo del reato, da considerarsi di tipo omissivo proprio, essendo esso configurabile solo rispetto a coloro che si trovano nella

particolare posizione giuridica di soggetti obbligati alla presentazione di taluna delle dichiarazioni annuali previste ai fini delle imposte sui redditi o dell'IVA.; b) la condotta materiale, consistita nell'omessa presentazione di una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto entro il termine massimo di tolleranza indicato nel comma 2 dell'art. 5, ovvero entro novanta giorni dalla scadenza del termine prescritto per la presentazione; c) l'esistenza di proventi tassabili e assoggettabili al prelievo fiscale, compendiate nella documentazione acquisita, della cui attendibilità non vi è motivo di dubitare, anche in considerazione del fatto che l'imputato non ha contestato in alcun modo la ricostruzione delle componenti attive di reddito sottratte all'imposizione così come effettuata dall'Agenzia delle Entrate; d) l'imputato né in sede amministrativa né in dibattimento ha ritenuto di dover confutare l'accertamento operato dall'Agenzia e non ha fornito scritture contabili ed eventuale documentazione utile in tal senso ed inoltre restando assente nel corso del giudizio non ha inteso offrire gli opportuni chiarimenti al riguardo ovvero ricostruzioni alternative all'ipotesi accusatoria; e) il superamento della soglia di punibilità prevista dalla fattispecie incriminatrice *ratione temporis* applicabile nella specie, pari a euro 77.468,53 (sul punto è d'uopo osservare che per "imposta evasa" deve intendersi l'imposta dovuta al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, di cui l'imputato non ha del pari fornito alcuna prova); f) il dolo specifico, ossia il fine di evadere il pagamento dell'imposta omessa e quindi evasa.

Su quest'ultimo punto si consideri che, secondo la condivisibile giurisprudenza di legittimità, nel reato di omessa dichiarazione, il superamento della soglia rappresentata dall'ammontare dell'imposta evasa costituisce una condizione oggettiva di punibilità, come tale sottratta alla rappresentazione del fatto da parte del soggetto agente (Cass., sez. III, 26.5.2011, n. 25213, Calcagni). Non potrebbe pertanto invocarsi, da parte dell'imputato, l'insussistenza dell'elemento psicologico per assenza di consapevolezza del superamento della soglia prevista dalla legge.

D'altronde, la sola consapevolezza che dalla condotta omissiva possano scaturire gli eventi tipici del reato, ovvero l'accettazione del rischio che questi si verificino, sono infatti sufficienti per l'affermazione di responsabilità.

5. – Il trattamento sanzionatorio – Va pertanto affermata la penale responsabilità di C. P. in ordine al reato ascrittogli, non ravvisandosi la contestata continuazione essendo unico il fatto di reato commesso.

Venendo al trattamento sanzionatorio, non possono riconoscersi all'imputato le circostanze attenuanti generiche. Attraverso l'art. 62-bis c.p. il Legislatore ha dato al Giudice il potere discrezionale di valorizzare circostanze non specificamente previste come attenuanti ovvero

elementi compresi tra quelli indicati nell'art. 133 c.p., quando si presentino con connotazioni tanto peculiari e di tale rilevante peso da incidere in maniera particolare ed esclusiva sulla quantità, oggettiva e soggettiva, del reato e, quindi, tali da giustificare l'attribuzione ad essi della potenzialità di concorrere, quali circostanze attenuanti generiche, alla determinazione della pena nella misura meglio adeguata ai parametri di legge. Tuttavia le circostanze attenuanti generiche - come da tempo statuisce la Suprema Corte - non possono essere intese come oggetto di benevola e discrezionale "concessione" del Giudice, ma come il riconoscimento di situazioni non contemplate specificamente, non comprese tra le circostanze da valutare ai sensi dell'art. 133 c.p. e che presentano connotazioni tanto rilevanti e speciali da esigere una più incisiva, particolare considerazione ai fini della quantificazione della pena (così, tra le tante, Cassazione penale, sez. III, 18 giugno 2008, n. 37592; nello stesso senso, tra le più recenti, sez. VI, 16 giugno 2010, n. 34364 e, da ultimo, sez. VI, 28 ottobre 2010, n. 41365: tali attenuanti non vanno intese come oggetto di una benevola concessione da parte del Giudice, né l'applicazione di esse costituisce un diritto in assenza di elementi negativi, ma la loro concessione deve avvenire come riconoscimento della esistenza di elementi di segno positivo, suscettibili di positivo apprezzamento). Ne consegue che il diniego delle stesse può essere legittimamente fondato anche sull'apprezzamento di un solo dato negativo, oggettivo o soggettivo, che sia ritenuto prevalente rispetto ad altri elementi (Cassazione penale, sez. VI, 28 maggio 1999, n. 8668). In applicazione di tale principio la Suprema Corte ha ad esempio ritenuto legittimo il diniego delle circostanze attenuanti generiche con il comportamento processuale, il grado di coinvolgimento dell'imputato, l'assenza di indizi di resipiscenza derivanti dalla mancanza di qualsiasi forma di collaborazione con gli inquirenti e la carenza di altri elementi di meritevolezza idonei al riconoscimento delle chieste attenuanti (Cfr. Cass. sez. IV, 18 febbraio 2010, n. 9195).

Ebbene, nel caso di specie l'istruttoria dibattimentale non ha messo in luce alcun significativo elemento di segno positivo che il Tribunale possa valorizzare ai fini della concessione delle circostanze attenuanti generiche. Tale circostanza, unitamente ai precedenti penali dell'imputato e all'entità dell'imposta evasa, induce ad escludere il riconoscimento di dette attenuanti.

I predetti precedenti, inoltre, ostano alla concessione dei benefici di legge ed integrano la contestata recidiva, che ricorre nella forma reiterata di cui all'art. 99, comma 4, c.p.

Al riguardo, tuttavia, non si ritiene di dover procedere all'aumento di pena per la stessa previsto non ravvisandosi un ulteriore rafforzamento della spinta criminogena emergente dai fatti in contestazione sintomatico di una pericolosità qualificata che giustifica il più aspro trattamento sanzionatorio previsto per i recidivi.

Ed allora, tenuti presenti i criteri di commisurazione della pena posti dall'art. 133 c.p., si reputa adeguata alla complessiva portata dei fatti la sanzione finale di anni uno e mesi tre di reclusione (giustificandosi la pena superiore al minimo edittale sia in considerazione dell'entità dell'imposta evasa che per la vita anteatta dell'imputato caratterizzata da numerosi precedenti per reati che ben possono definirsi della medesima indole).

Dalla pronuncia di sentenza di colpevolezza discende *ex lege* l'ulteriore condanna dell'imputato al pagamento delle spese processuali, ai sensi dell'art. 535 c.p.p.

Devono altresì, applicarsi le pene accessorie previste dall'art. 12 d.lgs. 74/00 (cfr. sul punto Cass., sez. III, n. 1376/2012) e, per l'effetto, deve dichiararsi l'imputato: a) interdetto dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per mesi otto; b) incapace di contrattare con la pubblica amministrazione per anni uno e mesi tre; c) interdetto dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per anni uno e mesi sette; d) interdetto in perpetuo dall'ufficio di componente della commissione tributaria.

Deve altresì disporsi, ai sensi del combinato disposto dell'art. 12 citato e dell'art. 36 c.p., la pubblicazione della sentenza per trenta giorni nel sito internet del Ministero della Giustizia.

Sul punto la Suprema Corte ha avuto modo di affermare che le modifiche apportate all'art. 36 c.p. alla sanzione accessoria della pubblicazione della sentenza, da ultimo con la novella di cui all'art. 37, comma diciottesimo, D.L. n. 98 del 2011 (conv. in l. n. 111 del 2011) - nel prevedere che essa sia eseguita non più sui giornali ma esclusivamente in via telematica attraverso il sito del Ministero della Giustizia - attengono alla definizione del contenuto della sanzione in quanto incidono sulle relative funzioni, sicché possono essere applicate retroattivamente ai sensi dell'art. 2, comma quarto, c.p. (Cass., sez. I, 25.5.2012, n. 26900, pg in proc. Sarto).

Trattandosi, infine, di vicende occorse successivamente al 01.01.2008 (essendosi consumato il reato nel 2008, decorsi i novanta giorni dalla scadenza dei termini per la presentazione delle dichiarazioni) e non risultando che sia stato pagato il debito tributario, va disposta la confisca per equivalente in relazione al dovuto ai fini IRPEF (€ 123.899,00).

Come è noto, l'applicazione della confisca di cui all'art. 322-ter c.p. è stata estesa ai reati tributari dall'art. 1, comma 143, della legge n. 244 del 2007 (legge finanziaria per il 2008; la norma così recita: "*nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale*"; cfr. oggi l'art. 12-bis d.lgs. n. 74/2000 che ha previsto la confisca del profitto o del prezzo del reato per tutte le fattispecie ivi previste). La disposizione *de qua*, come rilevato dalla Suprema Corte, non può essere applicata retroattivamente in quanto l'istituto si tipizza per una connotazione prevalentemente afflittiva e sanzionatoria, trovando applicazione la disciplina delle sanzioni penali anziché quella delle misure di sicurezza (cfr., *ex*

multis, Cass. n. 39172/2008 “*in tema di reati finanziari e tributari, la confisca per equivalente prevista dall'art. 322-ter c.p. non è estensibile ai reati commessi anteriormente all'entrata in vigore della legge finanziaria 2008 (art. 1, comma 143, l. 24 dicembre 2007, n. 244), non rilevando la circostanza che la legge non abbia stabilito espressamente l'irretroattività della norma in sede d'estensione dell'applicazione della misura di sicurezza patrimoniale ai predetti reati*”).

La norma configura un'ipotesi di confisca obbligatoria, con la conseguenza che la sua applicazione, in forma diretta o per equivalente, non è rimessa alla discrezionalità del Giudice, ma consegue obbligatoriamente all'accertamento del reato tributario.

Ne deriva che, in caso di condanna dell'imputato per uno dei reati previsti dagli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, va sempre disposta la confisca diretta o per equivalente dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo dell'attività illecita e tanto ancorché manchi un precedente provvedimento cautelare di sequestro e senza necessità della individuazione specifica dei beni da apprendere. A tal fine il Giudice che emette il provvedimento ablativo, in ogni caso, è unicamente tenuto ad indicare l'importo complessivo da sequestrare, mentre la individuazione specifica dei beni da apprendere e la verifica della corrispondenza del loro valore al *quantum* indicato nel sequestro, è riservata alla fase esecutiva demandata al Pubblico Ministero potendo il destinatario ricorrere al Giudice dell'esecuzione qualora dovesse ritenersi pregiudicato dai criteri adottati dal P.M. (cfr., *ex multis*, Cass. n. 12013/2015; Cass. n. 20776/2014).

P. Q. M.

a. visti gli artt. 533 e 535 c.p.p., dichiara **C. P.** colpevole del reato lui ascritto in rubrica ed, esclusa la continuazione e la contestata recidiva, lo condanna alla pena di anni uno e mesi tre di reclusione, oltre al pagamento delle spese processuali;

b. visto l'art. 12 d.lgs. n. 74/2000, dichiara l'imputato: - Interdetto dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per la durata di mesi otto; - Incapace di contrattare con la pubblica amministrazione per la durata di anni uno e mesi tre; - Interdetto dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per la durata di anni uno e mesi sette; - Interdetto in perpetuo dall'ufficio di componente di commissione tributaria;

c. visto l'art. 12 co. 1 lett. e) d.lgs. n. 74/2000 ordina la pubblicazione per estratto della sentenza ai sensi dell'art. 36 c.p.;

d. visti gli artt. 322-ter c.p. e 1, comma 143, della l. n. 244/2007, dispone la confisca per equivalente fino alla concorrenza degli importi evasi (€ 123,899,00).

Brindisi, 07.11.2016.

IL GIUDICE

DOTT. AMBROGIO COLOMBO